



ACADEMIA MILITAR

Direcção de Ensino

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de
Administração Militar**

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

**AS IMPLICAÇÕES DO SNC AO POCP EM VIGOR:
DESAFIOS E LIMITAÇÕES AO NÍVEL DO *REPORTING*
(DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS)**

AUTOR: Asp ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

ORIENTADOR: TCor ADMIL Paulo António Neves Inocêncio

Lisboa, Agosto de 2011



ACADEMIA MILITAR

Direcção de Ensino

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de
Administração Militar**

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

**AS IMPLICAÇÕES DO SNC AO POCP EM VIGOR:
DESAFIOS E LIMITAÇÕES AO NÍVEL DO *REPORTING*
(DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS)**

AUTOR: Asp ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

ORIENTADOR: TCor ADMIL Paulo António Neves Inocêncio

Lisboa, Agosto de 2011

DEDICATÓRIA

Ao meu avô Pires, que nunca esquecerei.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não teria sido possível sem o contributo de algumas pessoas.

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais, a quem devo tudo o que sou hoje. Como não poderia deixar de ser, apoiaram-me sempre ao longo destas semanas de trabalho, nem sempre fáceis. Quero agradecer também ao meu irmão, cujo olhar basta para me encorajar e mais que tudo é um amigo.

Um agradecimento muito especial à Sílvia, que é o meu porto de abrigo. Mais que a minha namorada é uma amiga, que está sempre presente nos bons e maus momentos com um sorriso e um afecto.

Um muito obrigado ao meu orientador, o Sr. TCor Inocência que sempre me soube orientar e esclarecer, com paciência e sabedoria. Demonstrando uma grande disponibilidade e abertura para qualquer dúvida, tendo desempenhado um papel fundamental na realização deste trabalho.

Por fim, quero deixar também, um sincero agradecimento a todos os entrevistados, pela disponibilidade e interesse demonstrados, contribuindo bastante para o enriquecimento e valorização deste trabalho.

ÍNDICE GERAL

DEDICATÓRIA	i
AGRADECIMENTOS.....	ii
ÍNDICE GERAL	iii
ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES.....	vi
GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS	vii
RESUMO.....	ix
ABSTRACT	x
EPÍGRAFE	xi
INTRODUÇÃO.....	1
1. Apresentação e justificação do tema	1
2. Problemas, Objectivos e Hipóteses de investigação	2
3. Questões metodológicas	3
4. Organização do trabalho	3
PARTE I	
Capítulo 1 - Contabilidade Pública.....	5
1.1 O Sector Público	5
1.2 Evolução e Conceitos.....	6
1.3 A Nova Gestão Pública – <i>New Public Management</i>	8
1.4 A Contabilidade Pública em Portugal	10
Capítulo 2 - Normalização Contabilística	13
2.1 Surgimento.....	13
2.2 Razões para a Harmonização Contabilística	14
2.3 Organismos Internacionais.....	16
2.4 Normalização em Portugal	16
Capítulo 3 - Demonstrações Financeiras	18
3.1 Conceito e Finalidade.....	18
3.2 Utilizadores da informação	19
3.3 No POCP	20

3.3.1 Objectivo.....	20
3.3.2 Elementos.....	21
3.3.3 Princípios Contabilísticos	22
3.3.4 Critérios de Valorimetria.....	23
3.4 No SNC.....	24
3.4.1 Objectivos	24
3.4.2 Características Qualitativas	25
3.4.3 Elementos.....	26
3.4.4 Mensuração dos elementos	27
PARTE II	
Capítulo 4 - Abordagem Teórica das Principais Diferenças	29
4.1 Diferenças de Carácter Geral.....	29
4.2 Diferenças de Nomenclatura	30
4.3 Diferenças na Apresentação das Demonstrações Financeiras.....	31
Capítulo 5 - Metodologia.....	33
5.1 Enquadramento Metodológico da Investigação	33
5.2 Principais Passos Desenvolvidos	34
5.3 Fontes e Métodos Utilizados na Recolha de Dados	34
5.4 Caracterização das Entrevistas	35
5.4.1 Objecto das Entrevistas e Construção do Respectivo Guião	35
5.4.2 Processo de Recolha, Análise e Validação dos Dados	35
Capítulo 6 - Apresentação e Análise de Resultados	37
6.1 Análise e Discussão dos Resultados das Entrevistas.....	37
6.2 Comparação dos resultados das entrevistas com o suporte teórico	39
CONCLUSÃO.....	41
BIBLIOGRAFIA E LEGISLAÇÃO	44
APÊNDICES.....	47
APÊNDICE A – Entrevista à Professora Doutora Ana Paula Santos	48
APÊNDICE B – Entrevista à Professora Doutora Maria Antónia de Jesus	53
APÊNDICE C – Entrevista ao Sr. Cap Jorge Roma.....	55

APÊNDICE D – Entrevista ao Sr. TCor Fernando Barnabé	57
APÊNDICE E – Entrevista ao Sr. Maj José Cano	60
APÊNDICE F – Entrevista ao Sr. Maj Hélder dos Reis	69
APÊNDICE G – Entrevista ao Sr. Cap Nuno Henriques	72
APÊNDICE H – Análise De Conteúdo Das Entrevistas	74
APÊNDICE I – Guiões das Entrevistas.....	90
APÊNDICE J – Relação entre objectivos, questões de investigação e capítulos.....	92
ANEXOS.....	93
ANEXO A – Estrutura do Sector Público	94
ANEXO B – Contabilidade Pública: o momento de registo	95
ANEXO C – Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública.....	96
ANEXO D – Utilizadores da informação financeira pública.....	97
ANEXO E – Balanço POCP	98
ANEXO F – Demonstração de Resultados POCP.....	101
ANEXO G – Mapas de execução orçamental das despesas e das receitas	102
ANEXO H – Balanço SNC.....	104
ANEXO I – Demonstração de Resultados SNC.....	105
ANEXO J – Demonstração de Fluxos de Caixa SNC	107
ANEXO K – Demonstração de Alterações do Capital Próprio	108
ANEXO L – Demonstração de Fluxos de Caixa POCP	109

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Principais etapas da reforma da Contabilidade Pública em Portugal	12
Ilustração 2 – Diferenças de Nomenclatura	30

GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS

Asp – Aspirante

Cap – Capitão

CEE – Comunidade Económica Europeia

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CP – Contabilidade Pública

CS – *Consept Statment*

DFin – Direcção de Finanças

DGO – Direcção Geral do Orçamento

Dr. – Doutor

Dr.^a – Doutora

EUA – Estados Unidos da América

EVA – *Economic Value Added*

FEE – *Fédération des Experts Comptables*

FIFO – *First in first out*

GASB – *Governamental Accounting Standard Board*

IAS – *International Accounting Standard*

IASB – *International Accounting Standard Board*

IASC – *International Accounting Standard Committee*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSA – *International Public Sector Accounting*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa

ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão

IVA – Imposto de Valor Acrescentado

LBCP – Lei de Bases da Contabilidade Pública

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

LEOE – Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado

LIFO – Last in first out

Maj – Major

MNGP – Movimento da Nova Gestão Pública

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NPM – *New Public Management*
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento de Estado
PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
Prof. – Professor(a)
RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado
SEE – Sector Empresarial do Estado
SIG – Sistema Integrado de Gestão
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SPA – Sector Público Administrativo
SPE – Sector Público Empresarial
SPNC – Sistema Público de Normalização Contabilística
TC – Tribunal de Contas
TCor – Tenente-Coronel
UE – União Europeia
UEC – União Europeia de Peritos Contabilistas

RESUMO

Neste trabalho de investigação aplicada, são identificadas as principais implicações que a adopção do Sistema de Normalização Contabilística veio trazer ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, actualmente em vigor, bem como os desafios e as limitações ao nível do *reporting* (demonstrações financeiras), tendo sido analisadas empiricamente as principais diferenças entre os dois sistemas.

Do ponto de vista teórico foram assinaladas, ao nível do *reporting*, as seguintes diferenças: diferenças quanto à apresentação e conteúdo do balanço e da demonstração de resultados; introdução de uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações no capital próprio; e a exigência de divulgações e anexos às demonstrações financeiras mais extensos e detalhados.

O estudo empírico, tendo como principal suporte as entrevistas realizadas junto de docentes de unidades curriculares de Contabilidade Pública em diversos estabelecimentos de ensino superior e elementos da Direcção de Finanças, permitiu concluir que o Sistema de Normalização Contabilística vem trazer algumas implicações ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, no que diz respeito à apresentação e conteúdo das demonstrações financeiras, vem permitir a consolidação de contas em todo o Sector Público, vem conferir comparabilidade e uma maior transparência às contas públicas e vem colmatar lacunas ao nível conceptual.

Palavras-chave: Sistema de Normalização Contabilística, Plano Oficial de Contabilidade Pública, Contabilidade Pública, Demonstrações Financeiras, Harmonização Contabilística.

ABSTRACT

In this applied research work, are identified the main implications that the adoption of Accounting Standards System has brought to the Accounting for Nonprofit Organizations Official Plan currently in use, as well as the challenges and limitations in terms of reporting (financial statements), were also examined empirically the main differences between the two systems.

From the theoretical point of view were identified, in terms of reporting, the following differences: differences in presentation and content of the balance sheet and income statement; adoption of a new financial statement, the statement of changes in the equity; and the requirement of more extensive and detailed disclosures and notes to financial statements.

The empirical study, supported by the interviews made to Accounting for Nonprofit Organizations teachers in several universities and members of the Financial Direction, concluded that the Accounting Standards System brings to the Accounting for Nonprofit Organizations Official Plan some implications, in what concerns to presentation and content of financial statements, will allow the consolidation of accounts across the public sector, brings comparability and provides greater transparency to public accounts, and fills gaps at the conceptual level.

Keywords: Accounting Standards System, Accounting for Nonprofit Organizations Official Plan, Accounting for Nonprofit Organizations, Financial Statements, Accounting Harmonization

EPÍGRAFE

*“Enfim, não houve forte Capitão
Que não fosse também douto e ciente,”*

Luís de Camões

INTRODUÇÃO

1. Apresentação e justificação do tema

Fruto de uma cada vez maior globalização da economia e dos mercados financeiros em todo o mundo, surge a necessidade crescente de todos os países se entenderem e utilizarem a mesma linguagem económica e financeira. Como resposta a esta necessidade surge o grande movimento de normalização e harmonização contabilística a que temos assistido nos últimos anos no meio empresarial. Esse movimento chegou também a Portugal e trouxe como consequência a substituição do POC pelo SNC.

Ao nível internacional, o movimento de normalização e harmonização das contas das empresas privadas, alargou-se também às contas dos estados e consequentemente à contabilidade pública. Desta forma, desde o ano 2000 que tem vindo a dar-se um grande movimento de normalização e harmonização da contabilidade pública a nível internacional, inclusive em países europeus bem próximos de Portugal, como foi recentemente o caso de Espanha. Esse movimento tem vindo a ser encabeçado pelo IFAC, através do seu comité para o sector público, o IPSASB, com a emissão de normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS.

Numa altura em que o Estado Português se viu forçado a pedir uma ajuda externa para conseguir fazer face aos seus compromissos financeiros, e em que vê ser posta em causa quase diariamente a sua credibilidade junto dos mercados financeiros, o Estado Português vê-se assim, mais do que nunca, face à necessidade de apresentar de forma fidedigna, clara e transparente as suas contas, transmitindo confiança e acalmando os mercados financeiros, tentando baixar os juros da sua dívida.

Torna-se então indispensável e urgente falar na possibilidade de avançar também ao nível das contas públicas portuguesas para uma harmonização contabilística que coloque Portugal a falar a mesma “linguagem contabilística” que os restantes países, permitindo assim a comparação das suas contas com as dos seus homólogos.

Desta forma, o estudo das implicações que o SNC veio trazer nas Demonstrações Financeiras da Administração Pública, face ao actual POCP, assume grande relevância e actualidade, nomeadamente pelas razões que se expõem:

- Necessidade de normalização contabilística a nível europeu quer empresarial quer estatal;
- Controlo das contas de cada estado membro por parte da União Europeia, logo a necessidade de todos falarem a mesma língua contabilística;
- Actualidade e pertinência do tema, daí ser um desafio;
- Necessidade de restrição orçamental apertada, maior controlo e transparência das contas públicas;

- Importância do reporting e das Demonstrações Financeiras na avaliação do desempenho das empresas e dos estados (administração pública);
- Demonstração de credibilidade e de fiabilidade dos indicadores financeiros, de modo mais transparente e perceptível perante os mercados financeiros;
- O alerta do IPSASB no sentido da convergência das contas públicas e das empresas;
- Utilização das Demonstrações Financeiras para além da óptica da execução orçamental, isto é, necessidade de apresentação de indicadores financeiros.

A principal questão deste trabalho são as implicações que o SNC veio trazer ao POCP e a investigação realizada centra-se no *Reporting*, ou seja nas demonstrações financeiras. A escolha desta restrição resulta de dois factores: o primeiro é o facto de as demonstrações financeiras serem uma importante fonte de informação para os seus utilizadores, quer para a tomada de decisões económicas quer para espelhar a realidade da entidade; o segundo deve-se à vastidão deste tema e à necessidade de centrar e restringir a investigação para que esta seja realizada correctamente.

2. Problemas, Objectivos e Hipóteses de investigação

O principal **problema** desta investigação traduz-se em quais as implicações que a adopção do SNC irá provocar ao actual POCP, nomeadamente no que respeita às Demonstrações Financeiras.

Os **objectivos** que se pretendem alcançar são os seguintes:

1. Enquadrar, do ponto de vista teórico, o surgimento da normalização contabilística em Portugal;
2. Analisar a necessidade de adopção da normalização contabilística na Administração Pública;
3. Analisar a importância das Demonstrações Financeiras na Administração Pública;
4. Identificar as previsíveis alterações nas Demonstrações Financeiras da Administração Pública (POCP), face ao surgimento e implementação do SNC.

Para atingir os objectivos acima enunciados procurar-se-á dar resposta às seguintes **questões de investigação**:

1. Qual a importância das Demonstrações Financeiras na Administração Pública?
2. Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?
3. Que alterações sofreram (ou poderão vir a ter?) as Demonstrações Financeiras da Administração Pública?

3. Questões metodológicas

A investigação é conduzida segundo uma orientação qualitativa por se considerar que esta perspectiva é a que melhor concorre para atingir os objectivos propostos, que se prendem com a caracterização de dois sistemas, identificando e analisando as principais diferenças entre eles ao nível das Demonstrações Financeiras.

O método utilizado foi o estudo de caso descritivo, sendo o que mais se enquadra para responder às questões de investigação formuladas. O estudo de caso realizado é do tipo descritivo, porque são descritas e analisadas as demonstrações financeiras utilizadas por dois sistemas contabilísticos.

Para a recolha dos dados nesta investigação foram utilizados vários métodos. Numa primeira fase foi feita uma revisão de literatura, a par de entrevistas exploratórias para enquadrar e direccionar a investigação. Posteriormente procedeu-se à análise documental e a entrevistas semi-estruturadas realizadas a docentes da cadeira de Contabilidade Pública (CP) em algumas Universidades, assim como a militares a desempenhar cargos de chefia na DFin.

4. Organização do trabalho

Com vista a atingir os objectivos propostos, este trabalho compreende duas partes fundamentais para além da Introdução e Conclusão. Na primeira parte é feito um enquadramento teórico do trabalho onde é abordada a CP e a normalização e harmonização contabilística, sendo dadas sempre duas perspectivas, a nacional e internacional. Ainda na primeira parte é feita uma abordagem também teórica às Demonstrações Financeiras de cada um dos diferentes sistemas contabilísticos, POCP e SNC. A primeira parte é composta pelos três primeiros capítulos. Na segunda parte são identificadas e analisadas as principais diferenças entre estes dois sistemas contabilísticos, tendo sido tomado como base o enquadramento teórico e as entrevistas realizadas.

No Capítulo 1 é feito um breve enquadramento da CP. São abordadas as teorias predominantes bem como as várias correntes de pensamento existentes, permitindo ao leitor situar-se e tomar contacto com alguns conceitos importantes para acompanhar o fio condutor do trabalho.

No Capítulo 2 é abordado o aparecimento da Harmonização Contabilística, desde a forma como surgiu e as razões existentes para tal, até ao estado actual da Harmonização Contabilística, quer em Portugal quer no mundo. Neste capítulo é dado um papel de destaque aos organismos que se dedicam a esta actividade nacional e internacionalmente.

O Capítulo 3 aborda as Demonstrações Financeiras, para que servem e quais são os seus principais utilizadores. São apresentadas as Demonstrações Financeiras utilizadas pelo POCP e SNC, sendo definidos os seus objectivos, as suas características, elementos e os conceitos e princípios por trás da sua elaboração.

No Capítulo 4 são analisadas, de um ponto de vista teórico, as principais diferenças entre as Demonstrações Financeiras do POCP e do SNC, tendo por base a revisão de literatura apresentada nos capítulos anteriores.

No Capítulo 5 são abordadas as questões metodológicas utilizadas no decorrer desta investigação, justificando-se a análise qualitativa e descrevendo todo o processo de investigação. É dado um especial destaque à interligação entre os objectivos, as questões de investigação e a organização deste trabalho. São também descritas as fontes e métodos de recolha de dados utilizados, particularmente todo o processo ligado às entrevistas.

No Capítulo 6 é feito um estudo empírico focado nas Demonstrações Financeiras do SNC e POCP, consubstanciado na análise dos dados obtidos através das várias fontes e métodos utilizados, nomeadamente nas entrevistas feitas a docentes de unidades curriculares de CP em várias faculdades e a militares com cargos de chefia na DFin. O propósito deste capítulo é a confrontação das diferenças identificadas e analisadas teoricamente com os resultados das entrevistas efectuadas, para permitir o retirar de ilações e conclusões quanto a uma possível substituição do POCP.

PARTE I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Capítulo 1

Contabilidade Pública

O propósito deste capítulo é fazer um breve enquadramento da CP. Serão abordadas as teorias predominantes e as várias correntes de pensamento existentes, de modo a permitir o conhecimento de alguns conceitos importantes.

Começará por ser feito um breve enquadramento e definição do Sector Público, pretendendo dar a conhecer o universo onde se enquadra a CP. De seguida será apresentada uma breve abordagem ao surgimento e evolução da CP. Neste ponto serão abordados alguns aspectos dos mais conceituados autores internacionais que se dedicam ao estudo deste tema e das suas diferentes perspectivas. Serão também apresentados alguns conceitos considerados importantes para uma melhor compreensão e percepção dos capítulos seguintes.

Posteriormente, será dado um papel de destaque ao Modelo da Nova Gestão Pública, justificado por se considerar que este terá sido o modelo impulsionador de todo o conjunto de reformas que se têm verificado ao nível da CP em todo o mundo.

Por fim, será efectuado um ponto de situação sobre o estado actual da CP em Portugal e de todas as reformas que têm ocorrido nos últimos anos. Esta abordagem será importante para o encadeamento com os capítulos 2 e 3, para compreender a Harmonização Contabilística e o novo papel de destaque atribuído às Demonstrações Financeiras.

1.1 O Sector Público

Não é possível falar-se em CP sem antes definir o conceito de Sector Público, especialmente quando este não é consensual e é alvo de algumas divergências no que diz respeito às organizações que abrange.

Segundo Rua e Carvalho (2006) não é fácil definir o Sector Público e distingui-lo do sector privado *“Isto leva-nos a crer que um único critério não serve para distinguir o Sector Público do Sector Privado”* (Rua e Carvalho, 2006: 37). Estes autores apresentam então duas subdivisões do Sector Público: o Sector Público Empresarial (SPE) e o Sector Público Administrativo (SPA)¹.

Para Franco (2010) o SPE engloba as actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos, nomeadamente a produção de bens e serviços com o propósito de gerar lucros. Por sua vez, no SPA inserem-se nas entidades públicas não lucrativas que desempenham a sua actividade segundo critérios não empresariais.

Para os termos SPE e SPA, pode também utilizar-se a designação respectiva de *“empresas públicas”* e *“administração pública”*. No que diz respeito às entidades da

¹ Ver Anexo A.

administração pública (SPA), o seu objectivo é prestar serviços à comunidade sem qualquer intuito de lucro. Os seus recursos resultam directamente do Estado e de pagamentos obrigatórios por parte dos utentes. Estes pagamentos não se destinam à obtenção de lucro, mas a manter a actividade da administração pública e a melhorar a qualidade dos serviços prestados. Nesta área destaca-se o importante papel desempenhado pelo orçamento, estando a administração pública dependente deste. Qualquer autorização de despesa obriga à existência de uma dotação disponível, o cabimento (Rua e Carvalho, 2006).

Não estando a administração pública orientada para o lucro, não se torna fácil encontrar uma forma de medir a sua actividade. A acrescer a este facto existem mais dois factores: os seus objectivos não serem passíveis de quantificação, como é o caso do grau de eficiência dos seus serviços na satisfação das necessidades da comunidade; e o facto das actividades prestadas por diferentes entidades da administração pública não serem passíveis de comparação, pois os serviços prestados são muitas vezes diferentes.

No que diz respeito à contabilidade o Sector Público também não é homogéneo, uma vez que a o SPA e o SEE não estão sujeitas aos mesmos sistemas contabilísticos. É sobre a CP praticada no SPA que vai incidir este trabalho.

1.2 Evolução e Conceitos

Definido o Sector Público, e mais propriamente a administração pública, como objecto do presente estudo, resta agora procurar uma definição consensual de CP. Porém, também relativamente a este conceito não existe consenso numa definição, pelo que “*Existem várias concepções de Contabilidade Pública (CP)*” (Caiado e Pinto, 2002: 31).

O termo “*public accounting*”, que traduzido integralmente significa contabilidade pública, nos EUA refere-se à contabilidade externa, disponível ao público em geral, não tendo qualquer relação com o que entendemos por CP em Portugal. Na realidade é o termo “*accounting for nonprofit organizations*” que corresponde à nossa definição de CP. Enquanto no Reino Unido é utilizada a expressão “*governmental accounting*” (Rua e Carvalho, 2006).

Este tipo de divergências prende-se com o facto dos países anglo-saxónico adoptarem uma doutrina diferente dos países da Europa continental.

Antes da publicação do POCP, a CP “*era entendida mais no seu sentido jurídico como o conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo dos orçamentos públicos, determinando as responsabilidades dos agentes públicos*” (Caiado e Pinto, 2002: 31).

Uma outra definição possível estabelece a CP como sendo “*(...) uma aplicação da contabilidade à actividade económica e financeira do sector público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública, com vista à apresentação e prestação de contas, e ao cumprimento da legalidade.*” (Rua e Carvalho, 2006: 48).

No entanto, actualmente pode considerar-se a CP como “*destinada a registar a actividade administrativa das pessoas colectivas de direito público através dos registos e esquema de contas que for de executar*” (Caiado e Pinto, 2002: 31).

Rua e Carvalho (2006) consideram dois os objectivos da CP. O primeiro tem a ver com a prestação de contas públicas, sendo definidas regras de apresentação que delimitam a actuação dos responsáveis pela elaboração dessa informação; o segundo, garantir o cumprimento da legalidade, para que os entes públicos cumpram os preceitos legais que regulam o processo de execução do orçamento e da gestão de fundos públicos. Tendo como meta atingir estes dois objectivos, a CP é constituída por um conjunto de normas legais, princípios, regras e técnicas contabilísticas aplicáveis à actividade económica e financeira das entidades sem fins lucrativos do sector público.

Nas últimas décadas surgiu, a nível internacional, um movimento chamado *New Public Management* (NPM), em que alguns dos objectivos visam permitir uma maior coerência e uma maior comparabilidade da informação financeira dos entes públicos e a consolidação das contas dos estados.

Segundo Rua e Carvalho (2006) a Contabilidade Pública pode ter várias divisões, de entre as quais a base de reconhecimento ou o momento de registo, o objecto de estudo e ainda, o método de registo. Quanto à base de reconhecimento ou ao momento de registo, podem considerar-se dois tipos de contabilidade: a contabilidade elaborada na base de caixa²; ou a contabilidade elaborada na base do acréscimo³. Na base de caixa são registadas apenas as operações que afectam as disponibilidades. No caso de as receitas e despesas serem reconhecidas aquando do seu recebimento ou pagamento, considera-se uma contabilidade de caixa. Se, por sua vez, as transacções forem registadas no momento em que a organização se compromete a pagar, no momento da obrigação, considera-se uma contabilidade de compromissos. A base do acréscimo tem como princípio a especialização do exercício, o que quer dizer que os custos e os proveitos devem ser registados quando incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento⁴.

No que diz respeito ao objecto de estudo da CP, e segundo o POCP, são considerados três sistemas: a Contabilidade Orçamental, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Analítica. A Contabilidade Orçamental tem como objectivo registar e controlar o orçamento das despesas e das receitas, de cada entidade contabilística. Este sistema regista as operações de despesa desde que são previstas até ao momento em que são pagas, e as operações de receita desde a sua previsão à sua cobrança. Não são registadas operações que não impliquem entrada ou saída de dinheiro, não fornecendo o valor do património nem o valor dos custos por centros, projectos, actividades ou produtos. Sendo apenas uma contabilidade elaborada numa base de caixa e de compromissos. Os mapas

² Também conhecida como de caixa e compromissos e direitos.

³ Também conhecida como especialização dos exercícios.

⁴ Ver Anexo B.

obtidos são o Mapa de Execução do Orçamento e o Mapa de Fluxos de Caixa. A Contabilidade Patrimonial⁵ tem como objectivo registar todas as operações que alterem o património em termos qualitativos⁶ ou em termos quantitativos⁷. Desta forma a contabilidade patrimonial informa acerca da situação económica e financeira de uma entidade. Os documentos utilizados são o Balanço e a Demonstração de Resultados, para utilizadores internos e externos. Esta contabilidade é elaborada na base do acréscimo e fundamenta-se nos planos de contas e princípios contabilísticos, registando também compromissos, direitos, custos e proveitos e não apenas pagamentos e recebimentos. A Contabilidade Analítica⁸ reclassifica, determina e analisa os custos e proveitos, das diversas actividades, funções, bens ou serviços. Este sistema é normalmente utilizado para finalidades de gestão, para uso interno da organização. O seu mapa preferencial é a conta dos resultados por funções e/ou produtos. Também regista custos e proveitos quando incorridos, pelo que é elaborado na base do acréscimo.

Em relação ao método de registo, a CP recorre ao método unigráfico e digráfico. No método unigráfico⁹, o facto patrimonial é registado apenas uma vez numa única conta, sem qualquer contrapartida. Por sua vez, no método digráfico¹⁰, é feito um registo duplo. É registada a origem e a aplicação de cada facto que altere o património em termos da sua composição ou de composição e valor. Com as recentes reformas da CP o método utilizado passou a ser o digráfico.

1.3 A Nova Gestão Pública – *New Public Management*

A CP começa no início da década de noventa a assumir um papel de destaque nas democracias modernas, onde se verifica uma economia de mercado. Esse papel de destaque é fruto da necessidade sentida pelos governos na prestação de responsabilidades (*accountability*)¹¹ perante os órgãos legislativos e os cidadãos em geral (Chan, 2003). Este autor defende uma necessidade crescente de prestação de responsabilidades, a partir do momento em que os governos actuam na economia de uma forma mais activa, através quer da transacção de bens quer de serviços, acrescentando a responsabilidade social à responsabilidade política, estando esta última associada ao lançamento de impostos com o objectivo de financiar serviços públicos¹² (Jesus, 2010).

⁵ Também designada de Contabilidade Geral ou Financeira.

⁶ A sua composição.

⁷ A sua composição e o seu valor.

⁸ Ou de Custos ou de Gestão (esta última uma designação relativamente recente).

⁹ Também conhecido pelo método das partidas simples.

¹⁰ Ou das partidas dobradas.

¹¹ O termo *accountability* designa a prestação de contas num sentido mais abrangente, incluindo os conceitos de transparência e a prestação de responsabilidades, associadas à gestão das organizações públicas. Passar-se-á assim a utilizar a expressão “prestação de responsabilidades” para designar o termo “*accountability*”.

¹² Apesar da tendência mais recente ser a de os governos passarem a desempenhar um papel mais regulador, deixando para a iniciativa privada essa prestação de serviços públicos.

Uma das questões fundamentais do NPM é a obrigação de transparência, da qual surge como consequência não só a prestação de contas, como a publicidade dos indicadores de desempenho e os resultados da gestão de qualidade.

Este facto está relacionado com o grau de transparência fiscal exigido pelos cidadãos, fazendo com que a informação financeira divulgada ganhe um papel cada vez mais importante: *“A forma como se encontra estruturada a divulgação da informação financeira respeitante à actividade governamental espelha o grau de responsabilização de um determinado Governo e de um determinado sistema político”* (Chan *apud* Jesus, 2010: 5).

O *New Public Management*, ou Modelo da Nova Gestão Pública, veio assim introduzir *“um novo paradigma, uma nova ideologia de organização e gestão da Administração Pública, que acompanhou a evolução internacional e o fenómeno da globalização”* (Gomes *et al.*, 2007: 19). Este novo paradigma levou a CP a evoluir também internacionalmente, no sentido de introduzir reformas nos sistemas contabilísticos com o objectivo de alcançar informação mais diversificada e útil para a tomada de decisões. Tradicionalmente, havia uma preocupação apenas com prestação de contas e o controlo da legalidade, associada ao cumprimento das regras do orçamento e da gestão dos fundos.

No entanto, as reformas iniciadas nos últimos quinze anos, em diversos países da OCDE, estão inseridas em reformas mais globais da Administração Pública e têm como objectivo um maior controlo dos gastos públicos e a avaliação da economia, eficiência e eficácia das organizações públicas, sendo dada especial atenção à definição de objectivos para a informação financeira e na adopção de novas bases de contabilização.

Estas reformas inseridas num vasto conjunto de mudanças no sentido da modernização da gestão pública, têm como objectivo a melhor eficiência e eficácia na prestação de serviços públicos. Para alcançar esse objectivo têm sido adoptados sistemas contabilísticos e de gestão pública enquadrados no NPM (OCDE, 2001).

Desde a década de oitenta que o conceito de NPM tem estado por detrás das reformas ocorridas no sector público, introduzindo os modernos princípios de gestão empresarial na gestão financeira e na avaliação do desempenho das instituições públicas. Os países anglo-saxónicos foram pioneiros neste processo. Estes princípios *“implicam uma mudança na forma como os serviços públicos estão organizados e no modo como são geridos (...) defendendo-se uma maior aproximação aos cidadãos e às suas necessidades, o que justifica a maior flexibilidade da gestão pública.”* (Gomes *et al.*, 2007: 19).

Alguns dos autores que seguem esta corrente de pensamento referem que os princípios do NPM dão uma maior ênfase à utilização da informação na tomada de decisões e na responsabilização. Esta utilização da informação tem por base tecnologias e práticas de gestão orientadas para o cliente, abordagens de medidas de avaliação do desempenho, sistemas contabilísticos onde é adoptada a base de acréscimo, integração da contabilidade

financeira com a informação orçamental tradicional e avaliação das entidades públicas por via de implementação de sistemas de auditoria (Jesus, 2010).

Estes autores chegam mesmo a afirmar que os objectivos deste movimento devem concretizar-se na alteração dos elementos básicos e na expressão prática dos sistemas de prestação de responsabilidades destinados às instituições públicas e respectivas unidades organizacionais, tradicionalmente encaradas como centros de despesas e que devem passar por um processo de transformação. Este processo deve compreender a elaboração de demonstrações financeiras baseadas em princípios contabilísticos geralmente aceites e utilizando a base do acréscimo, assim como a transposição para entidades públicas da noção de centros de resultados, aproximando a relação entre créditos, custos e *outputs* operacionais.

No entanto, esta relação nem sempre é fácil de alcançar, pois para além de diferir muito de país para país, pode também questionar-se se o resultado é uma medida de avaliação que deva ser aplicada às entidades públicas e se o lucro deve ou não ser essa medida. Vários países continentais da UE têm abordado estas reformas a velocidades e de formas diferentes, com diferentes objectivos e prioridades. “A Contabilidade Pública surge pois como um instrumento fundamental para o sucesso das transformações preconizadas no âmbito do *New Public Management*” (Jesus, 2010:8).

1.4 A Contabilidade Pública em Portugal

A CP em Portugal tem vindo a ser alvo de uma profunda reforma, com início na década de noventa, com vista a substituir sistemas contabilísticos já ultrapassados e obsoletos. Alguns dos diplomas fundamentais da contabilidade pública que foram substituídos remontavam ainda à 3ª Carta de Lei, de 1908, bem como às reformas de 1928-1929 e de 1930-1936 (Decreto-Lei n.º 155/92).

Pode considerar-se que este processo de reforma da CP teve início no princípio dos anos noventa, decorrente de uma reforma mais alargada da Administração Pública portuguesa. “*O primeiro passo legislativo para esta reforma estrutural foi dado com a revisão das bases contidas nos novos artigos 108.º a 110.º da Constituição: uma alteração da estrutura do Orçamento e dos princípios e métodos de gestão orçamental.*” (Decreto-Lei n.º 155/92). Estas alterações ocorridas em 1989 e 1992 passam a estabelecer os princípios gerais relativos à estrutura do OE e aos métodos de gestão orçamental.

Em 1990 é publicada a Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP), vindo assim substituir “(...) *o sistema de contabilidade pública que ainda é, no seu essencial, o que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936.*” (Decreto-Lei n.º 155/92). A LBCP introduz dois sistemas de contabilidade distintos, o de base de caixa e o de base de acréscimo.

Segundo Jesus (2010), um marco importante destas reformas foi a publicação de um novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) – Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho. Este diploma define dois sistemas contabilísticos a aplicar às entidades públicas: A contabilidade de caixa e a contabilidade de compromissos para os serviços com Autonomia Administrativa (regime geral); e a contabilidade de acréscimo e contabilidade de compromissos na vertente orçamental para os serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excepcional).

Em 1991 foi publicada uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) – Lei 6/91, de 20 de Fevereiro, que veio estabelecer os princípios e regras para elaboração e execução do orçamento anual, dentro do regime de caixa modificada. Esta foi revogada em pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), bastante importante para as reformas mais recentes do processo orçamental.

É então em 1997 que se inicia a etapa mais significativa da reforma da CP em Portugal, com a publicação do POCP. Este instrumento constitui assim um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas no nosso país, tornando-se um passo decisivo para a introdução da contabilidade em base de acréscimo nas entidades públicas. Assim como a “(...) *construção de indicadores de avaliação da economia, eficiência e eficácia da aplicação de dinheiros públicos e, em simultâneo, a criação das condições para a elaboração de um Balanço de Estado*” (Caiado e Pinto, 2002: 40).

Com base nestes marcos significativos nas reformas da CP em Portugal, alguns autores definem as principais etapas deste processo, com o objectivo de uma melhor compreensão dos sistemas de informação contabilística e orçamental em vigor.

Podemos identificar duas grandes etapas das reformas da CP em Portugal: a primeira de 1990 a 1997, onde se enquadram a RAFE e a LEOE; e uma segunda, a partir de 1997, com a publicação do POCP e dos planos sectoriais.

No entanto, Jesus (2010) considera por sua vez uma terceira etapa, delimitando a segunda: “*Todavia, considera-se importante delimitar esta segunda etapa ao período compreendido entre 1997 e 2001, definindo uma terceira etapa a partir daqui, coincidindo com o início da implementação efectiva deste importante instrumento de normalização contabilística e com a publicação de nova legislação e regulamentação relativa à elaboração e execução do Orçamento do Estado (...)*” (Jesus, 2010: 66).

Pode ainda ser considerada uma quarta etapa, limitando a terceira. Este facto pode ser suportado pela publicação da Portaria n.º 474/2010 de 1 de Julho, e que aprova a Orientação n.º 1/2010, Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público Administrativo. Esta orientação “(...) *visa estabelecer um conjunto de princípios enquadradores, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no sector público Administrativo (...)*”. Esta orientação estabelece

assim a norma de consolidação de contas para o sector público administrativo, tendo por base “(...) o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Sétima Directiva), e internacionais, nomeadamente as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público emitidas pelo International Public Sector Accounting Board (IPSASB), que são na generalidade dos casos, baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo International Accounting Standard Board (IASB).” (Orientação n.º 1/2010, Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo, 1 – Considerações Gerais).

Considera-se assim, a publicação da Portaria n.º 474/2010 de 1 de Julho, como um novo e importante marco na CP portuguesa uma vez que implica a adaptação do POCP e planos sectoriais a um novo Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC).

As etapas referidas anteriormente poderão ser sintetizadas na Ilustração abaixo:

ETAPAS	PERÍODO	INSTRUMENTOS LEGISLATIVOS
Primeira Etapa	1990 a 1997	• Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE)
Segunda Etapa	1997 a 2001	• Publicação do POCP e Planos Sectoriais
Terceira Etapa	2001 a 2010	• Inovações no sistema orçamental – nova Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)
Quarta Etapa	A partir de 2010	• Orientações genéricas relativas à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo

Ilustração 1 - Principais etapas da reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Fonte: Adaptado de Jesus (2010: 66)

Capítulo 2

Normalização Contabilística

O propósito deste capítulo é esclarecer sobre o aparecimento da Harmonização Contabilística, desde a forma como surgiu e as razões existentes para tal, até ao estado actual da Harmonização Contabilística, quer em Portugal quer no mundo. Neste capítulo é dado um papel de destaque aos organismos que se dedicam a esta actividade, no âmbito nacional e internacional.

Em primeiro lugar, é estudado o processo relativo ao surgimento da Harmonização Contabilística. São assim apresentadas as razões que estiveram na origem da necessidade de Harmonização Contabilística entre os vários países. De seguida, são descritos os organismos internacionais e nacionais responsáveis por esta matéria, sendo abordada a forma como surgiram, a evolução que têm sofrido e o papel que desempenham actualmente. Por fim, é dada uma especial atenção à Normalização Contabilística em Portugal. É dado a conhecer como e de onde surgiu, quem é responsável por ela e qual o seu estado actual no nosso país. Ao longo deste capítulo vai-se procurando direccionar a atenção do leitor para o aspecto em particular das Demonstrações Financeiras, que é o objectivo central deste trabalho.

2.1 Surgimento

A contabilidade apresenta a nível internacional diversos modelos com diferenças bastante significativas entre si, “*A contabilidade é moldada pelo ambiente em que opera, e tal como os países têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, têm também diferentes modelos de desenvolvimento contabilístico.*” (Rodrigues e Pereira, 2004: 25). Desta forma, e com uma economia cada vez mais global, a diversidade contabilística torna-se um dos principais entraves à análise internacional das demonstrações financeiras. “*A internacionalização e a globalização das economias (...) conferem uma grande urgência à necessidade de comparabilidade das demonstrações financeiras a nível internacional e, conseqüentemente, à necessidade de harmonização das normas de contabilidade.*” (Rodrigues e Pereira, 2004: 131).

Começou a falar-se em harmonização internacional da informação financeira nos Congressos Mundiais de profissionais de contabilidade¹³. No entanto, é apenas em meados do século XX que tem origem o processo de harmonização contabilística a nível internacional. Surge com uma proposta em 1960 relativa à possibilidade de estabelecer Comités encarregues da emissão de normas de contabilidade de alcance internacional.

Para Rodrigues e Pereira (2004), o período de 1950 a 1970 caracteriza-se pelo desenvolvimento da regulamentação profissional no âmbito regional. Estes dois autores

¹³ O primeiro foi em 1904 em San Louis, nos EUA. A partir dessa data têm-se realizado regularmente de cinco em cinco anos.

destacam o papel a União Europeia de Peritos Contabilistas (UEC), criada em 1995 e transformada hoje na *Fédération des Experts Comptables* (FEE), membro do Fórum Consultivo da UE. Na década de setenta houve um grande impulso no sentido da harmonização, com a criação de organismos de carácter mundial como o IASB e o IFAC. Estes autores afirmam mesmo, que na origem do movimento harmonizador, está a procura da comparabilidade da informação e que este é o seu principal objectivo.

No entanto, torna-se necessário distinguir os termos “harmonização” e “normalização”, conceitos muitas vezes confundidos. Tay e Parker (1990) distinguem estes dois conceitos de forma clara, embora considerando que ambos se relacionam. “A harmonização é o movimento, o processo de afastamento da diversidade total da prática. A harmonia (estado) é indicada pelos clusters, grupos de empresas que utilizam um ou alguns dos métodos possíveis. A normalização (processo) é o movimento em direcção à uniformidade (estado). (...) A harmonia e a uniformidade não são contraditórias. A primeira está, algures na linha contínua entre os estados de total diversidade e uniformidade.” (Tay e Parker, 1990: 73 *apud* Rodrigues e Pereira, 2004: 133).

Muitos autores defendem que harmonizar não significa que as normas de contabilidade de todos os países devam ser idênticas, mas sim que estas assegurem que a informação financeira publicada seja equivalente e comparável. Assim pode definir-se harmonização contabilística como um processo de aumento de comparabilidade das práticas contabilísticas, estabelecendo-se limites ao seu grau de variação. Porém, alguns defendem que a normalização vai mais além que a harmonização, pois implica uma uniformidade, é uma condição na qual tudo é regular, homogéneo e invariável.

2.2 Razões para a Harmonização Contabilística

A harmonização contabilística não é consensual, havendo vários autores que expressam opiniões contrárias em relação à necessidade de promover a comparabilidade das demonstrações financeiras. Contudo, o caminho da harmonização contabilística já foi traçado, não sendo no âmbito deste trabalho a apresentação dos argumentos que suportam cada uma das posições. Apesar disso, não deixa de ser importante apresentar as razões que levaram à escolha do caminho da harmonização contabilística.

Segundo Tua (2000) foram várias as razões que levaram à actual tendência de harmonização contabilística:

- A internacionalização dos mercados económicos, que requerem informação homogénea, compreensível para os investidores de diferentes países,
- O cada vez maior interesse demonstrado pelos utilizadores das demonstrações financeiras na contabilidade, devido à relação entre informação e desenvolvimento, referido com frequência pelos organismos reguladores.

- A transição para um estado mais avançado de desenvolvimento, por parte dos países subdesenvolvidos, que se tem verificado nas últimas décadas num elevado número de países, devido ao acesso às redes financeiras internacionais; Penetração dos mercados mundiais; Participação no processo global de industrialização; Presença na nova divisão internacional do trabalho.

Não restam dúvidas que a informação económica e financeira desempenha um papel muito importante neste cenário, sendo a contabilidade um dos principais protagonistas no fornecimento de informação para a tomada de decisões. Como tal, a diversidade contabilística actua como barreira ao livre fluxo de capitais e à confiança e credibilidade, que a informação financeira deve proporcionar aos seus diferentes utilizadores.

Também para outros autores como Rodrigues (2005), face a uma economia mundial globalizada, “*não é aceitável existirem diferentes contabilidades com diferentes resultados, consoante o país onde estamos.*” (Rodrigues, 2005: 18). A diversidade dos sistemas contabilísticos e a diversidade de resultados que podem ser obtidos, conforme a sua utilização, podem mesmo por em causa a credibilidade da contabilidade. “*A credibilidade e confiança na informação contabilística não deveria ser colocada em causa pela utilização (...) de diferentes normativos contabilísticos*” (Rodrigues e Pereira, 2004: 136).

Segundo Jesus (2010), outra das importantes razões para que se estabeleça uma harmonização contabilística, são as exigências decorrentes da globalização da economia e da integração político-económica de várias áreas geográficas. Esta situação verifica-se especialmente na UE, com um mercado comum e a moeda única no espaço europeu. Esta autora salienta, ainda, como razões para esta harmonização ao nível da CP:

- A externalização da actividade financeira das administrações públicas, com o seu financiamento através da emissão de dívida pública nos mercados internacionais;
- O apoio à elaboração das contas nacionais e a contribuição para a sua comparabilidade, estando estas na base da determinação e controlo de agregados importantes da Contabilidade Nacional, como o défice ou a dívida pública;
- A necessidade de informação financeira por parte de organizações internacionais como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional ou o Banco Europeu de Investimentos, tendo como finalidade avaliar o grau de risco das instituições públicas a quem concedem empréstimos;
- A aceitação generalizada dos PCGA no contexto internacional, para que instituições supranacionais, como a OCDE ou a UE, tenham um marco referencial nesta área, também útil para impulsionar a modernização dos sistemas contabilísticos nos países menos desenvolvidos.

2.3 Organismos Internacionais

No que diz respeito à harmonização contabilística a nível internacional, o *International Accounting Standard Board* (IASB) assume um papel de destaque. Constituído em 29 de Junho de 1973, com a designação de *International Accounting Standards Committee* (IASC), a sua criação surge na sequência do acordo entre os órgãos reguladores da contabilidade na Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos da América. Os seus objectivos eram: formular e publicar normas de contabilidade para serem observadas na apresentação de demonstrações financeiras, promover a aceitação das normas de contabilidade e a sua observância a nível mundial e, por fim, melhorar a regulação contabilística, as normas de contabilidade e os procedimentos relativos à apresentação de demonstrações financeiras. As normas emitidas pelo IASC denominavam-se *International Accounting Standards* (IAS) e em Portugal eram designadas de Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Em 2001, o IASC deu lugar ao IASB, passando as normas emitidas a serem designadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Esta alteração teve como objectivo enfatizar a importância do relato financeiro e não apenas o tratamento de aspectos contabilísticos. As IFRS emanadas pelo IASB têm como alvo as empresas privadas e os investidores do mercado de capitais.

Ao nível da Contabilidade Pública existe também um organismo internacional que se dedica à normalização contabilística. O *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB) é o Comité para o sector público do *International Federation of Accountants* (IFAC). O IPSASB é um organismo internacional que se tem dedicado à harmonização contabilística na esfera da CP. Este organismo emite normas, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), as quais transparecem a necessidade de o sector público proporcionar informação financeira de melhor qualidade. Segundo o IPSASB, as empresas públicas, tal como as empresas do sector privado, devem adoptar as normas do IASB. As normas específicas emitidas por este comité, embora baseadas nos requisitos das IFRS, devem ser aplicadas às restantes entidades públicas, com as necessárias adaptações. O objectivo é que estas normas possam constituir requisito aceite a nível internacional, para que seja possível obter um relato financeiro por parte dos governos e entidades não empresariais do sector público, com uma qualidade e consistência mínimas. As IPSAS devem proporcionar meios de avaliação das entidades públicas que permitam, por um lado ir ao encontro das necessidades dos utilizadores internos, divulgando informação de suporte às tomadas de decisões, e por outro satisfazer as necessidades de uma vasta gama de utilizadores externos, fundamentalmente na prestação de responsabilidades.

2.4 Normalização em Portugal

Em Portugal, a normalização contabilística está a cargo de dois organismos tecnicamente independentes, que funcionam administrativa e financeiramente na

dependência do Ministério das Finanças: a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).

A missão da CNC consiste na emissão de normas e no estabelecimento de procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais, visando a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que sejam obrigadas a aplicar o SNC, bem como promover as acções necessárias para que tais normas sejam efectiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas (Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho). A primeira referência a este organismo remonta a Novembro de 1974, com a criação de uma Comissão encarregue do estudo da normalização contabilística em Portugal. Após esta data destacam-se alguns acontecimentos, como sendo a publicação do POC em 1989 e a aprovação do SNC em 2009, que viria a revogar o POC. A CNC tem como atribuições a emissão e harmonização de normas contabilísticas e a regulação e controlo da aplicação das normas contabilísticas (Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho). No entanto, a área de actuação da CNC é a Contabilidade Geral ou Financeira e não a Contabilidade Pública.

No âmbito da Contabilidade Pública, foi criada a CNCAP, em 1997, também na dependência do Ministério das Finanças, através do mesmo Decreto-Lei¹⁴ que aprovou o POCP. À CNCAP cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como coordenar a sua aplicação sectorial. A CNCAP tem emitido várias orientações sobre a correcta aplicabilidade do POCP. Entre elas destaca-se a orientação n.º 1/98, publicada através da Portaria n.º 116/99, de 10 de Fevereiro, que visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP. Releva-se, também, a orientação n.º 2/2000, publicada através da Portaria n.º 42/2001, de 19 de Janeiro, que visa recomendar a adopção, por parte dos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e os planos sectoriais, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.

Recentemente, com a substituição do POC pelo SNC, competiu à CNC assumir a sua responsabilidade e papel nesta importante mudança de regime contabilístico. Da mesma forma que, numa possível e previsível substituição do POCP por um SPNC, a CNCAP terá um papel importante e de destaque a desempenhar nesse processo. Um primeiro e significativo passo já foi, entretanto dado, com a publicação da Portaria n.º 474/2010 de 1 de Julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010, sobre a orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público Administrativo.

¹⁴ Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Decreto-Lei que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Capítulo 3

Demonstrações Financeiras

Este capítulo constitui-se como uma das peças fundamentais neste trabalho, pois aborda, numa perspectiva teórica, a sua questão central, as Demonstrações Financeiras.

O propósito deste capítulo é dar a conhecer o que são as Demonstrações Financeiras, para que servem e quais são os seus principais utilizadores, ou seja a quem se destina a informação. Ao longo deste capítulo é importante nunca esquecer de que o tema central deste trabalho não é a Contabilidade Financeira, mas sim a CP, facto bastante importante para permitir seguir o fio condutor do trabalho.

Numa primeira fase, é importante definir o que são as Demonstrações Financeiras, para que servem e quais os destinatários da sua informação. É igualmente importante compreender o papel desempenhado por essa informação e as mais-valias que esta pode trazer à instituição, quando correctamente apresentada e trabalhada.

Numa segunda fase, são apresentadas as Demonstrações Financeiras utilizadas pelo POCP. Quais são, quais os seus objectivos, as suas características e elementos, e os conceitos e princípios por trás da sua elaboração.

Por último, e à semelhança do que foi indicado nas Demonstrações Financeiras do POCP, são apresentadas as Demonstrações Financeiras do SNC. Apesar de o SNC ser um sistema contabilístico de aplicação exclusiva para o sector empresarial, as suas Demonstrações Financeiras são estudadas e abordadas na perspectiva de poderem vir a ser adoptadas pelo sector público e tendo como base a Orientação n.º 1/2010, «Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo». Propõe-se então passar à sua discriminação, à apresentação dos seus objectivos, das suas características e dos respectivos elementos, assim como à indicação dos conceitos e princípios por trás da sua elaboração.

3.1 Conceito e Finalidade

Segundo a IPSAS 1, as Demonstrações Financeiras podem ser consideradas uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma determinada entidade. Os objectivos gerais das Demonstrações Financeiras são fornecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade, que sejam úteis para um leque alargado de utilizadores, na avaliação e no tomar de decisões acerca da afectação de recursos. No Sector Público, os objectivos específicos deste tipo de informação financeira deveriam fornecer informação útil para a tomada de decisões e para demonstrar a afectação dos recursos postos à disposição da entidade, através da:

- Apresentação de informação acerca das fontes, da afectação e da utilização dos recursos financeiros;
- Apresentação de informação acerca de como é que a entidade financiou as suas actividades e respondeu às suas necessidades de financiamento;
- Apresentação da informação útil para avaliar a capacidade da entidade para financiar as suas actividades e para corresponder aos seus compromissos e responsabilidades;
- Apresentar informação acerca da situação e posição financeira da entidade e das suas alterações;
- Apresentar informação agregada, útil para avaliar o desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços prestados, eficiência e eficácia (IPSAS 1, 2000, §13).

As Demonstrações Financeiras devem também, ter um papel previsional ou prospectivo, fornecendo informação útil no nível de recursos necessários para a entidade continuar a operar, os recursos gerados no decorrer da sua actividade e o risco e incertezas associados. As Demonstrações Financeiras devem também fornecer aos seus utilizadores, informação:

- Que indique se os recursos foram obtidos e consumidos de acordo com o orçamento legalmente atribuído;
- Que indique se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos legais, incluindo os limites financeiros legalmente estabelecidos pelas autoridades legalmente competentes (IPSAS 1, 2000, §14).

Outros autores referem também as finalidades e importâncias da informação financeira no Sector Público, como Montesinos Julve (1993) que afirma que *“para tomar adequadamente as decisões, será necessário poder avaliar o cumprimento do orçamento e da legalidade económica-financeira, conhecer as fontes de financiamento e a adequação das mesmas ao cumprimento das obrigações e avaliar a eficácia, eficiência e economia na gestão pública.”* (Julve *apud* Gomes *et al*, 2007: 51). No que diz respeito à prestação de contas, os gestores deverão justificar as actividades desenvolvidas e a gestão dos recursos¹⁵.

3.2 Utilizadores da informação

A determinação dos objectivos da informação financeira, requer em primeiro lugar, conhecer quem são os utilizadores dessa informação e quais as suas necessidades. No entanto, é importante assinalar que muitas vezes, a informação que os utilizadores esperam

¹⁵ Ver anexo C.

é diferente da que realmente lhes é divulgada pelas demonstrações financeiras (Gomes *et al.*, 2007).

Segundo Benito López (1995) são considerados utilizadores da informação financeira, todos aqueles que compõe o tecido político, económico e social de um país.

Outros autores por sua vez consideram dois tipos de utilizadores da informação financeira. O utilizador interno e o utilizador externo. O utilizador interno é a Administração Pública e tem funções de planificação e controlo. O utilizador externo é classificado em dois grupos: os fornecedores de recursos e os receptores de bens e serviços com interesses indirectos. Os fornecedores de recursos são considerados por este autor os contribuintes, credores comerciais, colaboradores e empregados, enquanto os receptores de bens e serviços com interesses indirectos são considerados os organismos reguladores, o Governo, a comunidade e qualquer outro agente económico, potencialmente afectado pela actividade económica da entidade.

Também num estudo realizado pelo *Governmental Accounting Standard Board* (GASB) – *Objectives of Financial Reports – Concepts Statment* (CS) 1, é evidenciada a classificação dos utilizadores da informação financeira pública segundo a relação utilizador/entidade. Sendo identificados quatro grupos: os cidadãos, os corpos legislativos e de controlo, os investidores e credores e os órgãos de gestão (gestores internos)¹⁶.

3.3 No POCP

3.3.1 Objectivo

Um dos objectivos do POCP passa pela demonstração de que os diversos organismos públicos aplicaram os meios financeiros de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais. Torna-se assim essencial, a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados de forma a reforçar a transparência na Administração Pública e o acompanhamento da execução orçamental, assim como a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade (Decreto-Lei n.º 232/1997). Tendo o POCP sido elaborado com base no POC e de forma a permitir a disponibilização de informação orçamental e patrimonial numa base comparativa com a disponibilizada pelo sector empresarial, também os objectivos das demonstrações financeiras do POCP são semelhantes aos do POC.

Os objectivos das demonstrações financeiras do POCP são, então, proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis ao conjunto de utentes para a tomada de decisões (Borges *et all.*, 2007).

¹⁶ Ver Anexo D.

3.3.2 Elementos

Um conjunto completo de demonstrações financeiras do POCP é composto por: Balanço; Demonstração dos Resultados; Mapas de Execução Orçamental (Controlo Orçamental da receita e da despesa e fluxos de caixa); e Anexos às Demonstrações de Resultados.

O Balanço tem uma estrutura bastante semelhante à do POC¹⁷, indicando também, as quantias do ano anterior. No entanto apresenta algumas diferenças significativas, uma vez que tem uma conta de imobilizado específica para os bens de domínio público. Possui uma conta 28 – “Empréstimos concedidos”, por existir um número significativo de entidades do sector público cuja actividade normal abrange a concessão de empréstimos. Podem também encontrar-se, algumas diferenças terminológicas e de conteúdo decorrentes da natureza pública das entidades abrangidas. São estas as contas 13 – “Conta do Tesouro”, 21 – “Clientes, contribuintes e utentes”, 25 – “Devedores e credores pela execução do orçamento”, 51 – “Património” e 577 – “Reservas decorrentes da transferência de activos”.

A Demonstração de Resultados também segue o modelo do POC¹⁸, apresentando os custos e proveitos por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros. A demonstração dos resultados por funções não é obrigatória, porque para a maioria das entidades a quem se destina o POCP não apresenta uma grande relevância. Também os subsistemas de contabilidade analítica são desejáveis no POCP, sendo para isso reservada a classe 9. São ainda apresentadas, algumas modificações e adaptações das classes 6, 7 e 8, devido às especificidades das entidades a que se destina o POCP, nomeadamente no que respeita às contas: 63 – “Transferências correntes concedidas e prestações sociais”, 71 – “Vendas e prestações de serviços”, 72 – “Impostos e taxas” e 74 – “Transferências e subsídios correntes obtidos”. Foram também eliminadas, as contas 85 – “Resultados antes de imposto”, 86 – “Imposto sobre o rendimento do exercício” e 89 - “Dividendos antecipados”.

Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas¹⁹ devem ser articulados com os fluxos de caixa, a fim de permitirem acompanhar, de forma sintética, o desenvolvimento das principais fases dos ciclos da receita e da despesa. O mapa de fluxo de caixa²⁰ espelha os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e a todas as operações que afectam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos finais.

No que diz respeito aos anexos às demonstrações financeiras, estes abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo

¹⁷ Ver Anexo E.

¹⁸ Ver Anexo F.

¹⁹ Ver Anexo G.

²⁰ Ver Anexo L.

nessas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo. Está também prevista a introdução de elementos com vista à caracterização geral da entidade. Estes anexos compreendem a caracterização da entidade, as notas ao balanço e à demonstração dos resultados e as notas sobre o processo orçamental e a respectiva execução. Para a elaboração dos anexos às demonstrações financeiras, têm de ser respeitadas determinadas regras. Não devem ser utilizadas as notas relativamente às quais se considere não existir informação que justifique a sua divulgação. Pode ser explicitada a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas, caso se considere necessário. Em muitas das notas previstas, são apresentados quadros com vista à divulgação da informação pretendida, que devem ser considerados apenas a título indicativo. Na nota referenciada no final de cada parte do anexo deve ser incluída a informação que se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas, para que as mesmas possam reflectir adequadamente a situação económica e financeira da entidade, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento.

3.3.3 Princípios Contabilísticos

A utilização dos princípios contabilísticos visa obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade. Caso não seja possível a aplicação de algum dos princípios contabilísticos, essa situação deverá ser indicada no respectivo anexo. Os princípios contabilísticos que regem o POCP são o princípio da entidade contabilística, o princípio da continuidade, da consistência, da especialização, do custo histórico, da prudência, da materialidade e da não compensação.

O princípio da entidade contabilística define como entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o POCP, ou seja, *“todos os serviços e organismos da administração central regional e local que não tenha natureza, forma e designação de empresas pública, bem como a segurança social”* e ainda as *“organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”* (Decreto-Lei n.º 232/1997). Podem ainda ser criadas subentidades contabilísticas, desde que devidamente coordenadas com o sistema central.

O princípio da continuidade considera que a entidade opera continuamente com duração ilimitada. O princípio da consistência afirma que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para outro. Caso o faça, e a alteração tenha efeitos materialmente relevantes, esta deverá ser referida no anexo às demonstrações financeiras. O princípio da especialização, também conhecido pelo princípio do acréscimo, reconhece os proveitos e os custos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Estes proveitos e custos são incluídos nas demonstrações financeiras

(demonstração de resultados) nos períodos a que dizem respeito. O princípio do custo histórico refere que os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção. O princípio da prudência significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza. Este facto impede no entanto a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, ou ainda, a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivo e custos por excesso. O princípio da materialidade define que as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar a avaliação ou decisões pelos utentes interessados. O princípio da não compensação indica que não devem ser compensados os saldos das contas do activo com os saldos das contas do passivo²¹, que as contas de custos e perdas não devem ser compensadas com as contas de proveitos e ganhos²² e por fim, que as contas de despesas não devem ser compensadas com as contas de receitas²³.

3.3.4 Critérios de Valorimetria

O imobilizado é valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Os elementos com uma vida útil limitada são sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período²⁴. Considera-se custo de aquisição de um activo a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados de forma directa ou indirecta para o colocar no seu estado actual. Como custo de produção de um bem é considerada a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra. Os bens de domínio público, classificáveis como tal na legislação em vigor, são incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afectos à actividade operacional. A valorização destes bens é efectuada ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Os bens do imobilizado não são susceptíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que a autorizem e que definam os respectivos critérios de valorização.

As existências são valorizadas ao custo de aquisição ou de produção²⁵. O custo de aquisição e o custo de produção são determinados de acordo com as definições adoptadas para o imobilizado. Caso o custo de aquisição ou de produção seja superior ao preço de mercado, este é o utilizado. Se na data do balanço se verificar obsolescência, deterioração ou quebra de preços, é utilizado o preço de mercado. Os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos são valorizados pelo valor realizável líquido. Custo de reposição é o custo que a entidade teria de suportar para substituir o bem por outro nas mesmas

²¹ No caso do balanço.

²² No caso das demonstrações de resultados.

²³ No caso dos mapas de execução orçamental.

²⁴ Sem prejuízo das excepções expressamente consignadas.

²⁵ Sem prejuízo das excepções adiante consideradas.

condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização. Valor realizável líquido é o esperado preço de venda de um bem, deduzidos os necessários custos previsíveis de acabamento e venda. Como métodos de custeio o POCP considera: O custo específico; o custo médio ponderado; o FIFO; o LIFO; e o custo padrão.

Operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, a não ser que tenha sido previamente fixado pelas partes. À data do balanço as dívidas de e a terceiros são actualizadas com base no câmbio dessa data, caso não tenha sido já previamente definido pelas partes. As diferenças de câmbio resultantes de actualizações de operações com moeda estrangeira, são reconhecidas como resultados do exercício e registadas na conta 685 “Custos e perdas financeiros – Diferenças de câmbio desfavoráveis” ou 785 “Proveitos e ganhos financeiros - Diferenças de câmbio favoráveis”. As diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações, admite-se que sejam imputadas a estas, somente durante o período em que tais imobilizações estiverem em curso. As provisões que respeitem a riscos e encargos não devem ultrapassar as necessidades.

As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final de exercício ao câmbio em vigor nessa data. Para cada um dos elementos específicos dos títulos negociáveis e das outras aplicações de tesouraria, serão utilizados critérios definidos para as imobilizações, na medida em que lhes sejam aplicáveis.

3.4 No SNC

3.4.1 Objectivos

No âmbito do SNC, as demonstrações financeiras têm como objectivo proporcionar informação financeira sobre a posição, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Estas informações devem ser úteis a um leque alargado de utilizadores, no processo de tomada de decisão. Um dos principais objectivos das demonstrações financeiras é a avaliação da *performance* de uma entidade, tendo em vista a avaliação da rentabilidade e os custos de oportunidade do capital investido. Esta avaliação pode ser efectuada para uma entidade como um todo ou apenas para unidades operacionais.

As demonstrações financeiras não apresentam todas as informações de que os utentes necessitam, reflectem apenas informações do passado e informações financeiras. A avaliação do desempenho das empresas segue vários modelos, sendo dos mais utilizados o valor económico acrescentado (*Economic Value Added - EVA*). O EVA é determinado pela diferença entre a rentabilidade operacional dos activos e o custo ponderado do capital que está a financiá-los, deslocando assim, a óptica contabilística para uma óptica financeira.

Segundo Rodrigues (2009) podem ser considerados dois pressupostos subjacentes à elaboração das demonstrações financeiras: o regime do acréscimo e a continuidade. No regime do acréscimo os efeitos das transacções e outros eventos são reconhecidos quando

ocorrem e não quando se verifica o seu pagamento ou recebimento, o que quer dizer que a contabilidade não é efectuada numa base de caixa, mas sim quando as transacções ocorrem. No que diz respeito à continuidade, as demonstrações financeiras são preparadas no pressuposto de que a entidade irá prosseguir a sua actividade operacional. Assume-se desta forma, que a entidade não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou reduzir significativamente a sua actividade. No caso de se verificar essa intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras devem ser preparadas numa base de liquidação, sendo esta divulgada.

3.4.2 Características Qualitativas

Segundo Rodrigues (2009), as principais características qualitativas das demonstrações financeiras são: a compreensibilidade, a relevância, a finalidade e a comparabilidade. Para este autor, a compreensibilidade está relacionada com o facto de os utentes compreenderem prontamente a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras. Apesar da sua complexidade, não deve ser excluída informação financeira sob este argumento, desde que esta seja relevante para as necessidades dos utentes no seu processo de decisão económica.

Quanto à relevância, a informação para ser útil deve ser relevante para as necessidades dos utentes no processo de tomada de decisões. Desta forma a informação é considerada relevante quando influencia a decisão económica dos utentes, ajudando-os na avaliação de eventos passados, presentes ou futuros, corrigindo ou confirmando as suas avaliações tomadas no passado. A relevância da informação disponibilizada deve ser analisada de duas formas, quanto à tempestividade (*timing*) da informação disponibilizada e ao seu conteúdo.

No que diz respeito à fiabilidade, a informação financeira para ser útil tem de ser também fiável. Considera-se fiável toda a informação que está isenta de erros materiais ou preconceitos. Um dos principais obstáculos à fiabilidade da informação financeira é a contabilidade criativa²⁶.

Em relação à comparabilidade, as demonstrações financeiras de uma entidade devem ser possíveis de ser comparadas pelos utentes da informação financeira. Esta comparação deve poder ser feita no tempo e em relação a outras entidades semelhantes, para identificar tendências, quer relativas à sua posição financeira e desempenho, quer relativamente às demais.

²⁶ Contabilidade Criativa - Manipulação de provisões, depreciações, amortizações, capitalização de gastos, alteração de critérios de reconhecimento de resultados, entre outras.

3.4.3 Elementos

Um conjunto completo de demonstrações financeiras do SNC é composto por: Balanço; Demonstração de resultados; Demonstração das alterações no capital próprio; Demonstração dos fluxos de caixa; Anexo em que se divulguem as bases de preparação e as políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas.

O balanço²⁷ apresenta activos correntes e não correntes e passivos correntes e não correntes como classificações separadas na face do balanço. É obrigatória a divulgação das quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a doze meses para cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas até doze meses, após a data do balanço, e após doze meses, a partir da data do balanço. Um activo é classificado como corrente quando se espera que seja realizado, ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade, seja detido principalmente para negociação e deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço ou seja caixa ou equivalente. Os restantes activos devem ser classificados como activos não correntes. Um passivo é classificado como corrente quando se espera que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade, seja detido principalmente para negociação, deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço ou a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço. Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes. Os passivos financeiros são classificados como passivos correntes quando sejam devidos para pagamento até doze meses da data do balanço, mesmo se o período original seja superior a doze meses ou exista um acordo de refinanciamento, ou de reescalamento de pagamentos, a longo prazo, concluídos após a data do balanço e antes da data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão.

A demonstração de resultados²⁸ contém toda a informação referente aos rendimentos e gastos reconhecidos num período. É permitida a apresentação de itens adicionais, títulos e subtotais, sempre que tal seja considerado relevante. Não devem ser apresentados itens de rendimentos ou de gastos como itens extraordinários, quer na face da demonstração de resultados, quer no anexo. É sempre requerida a demonstração de resultados por naturezas, embora também seja permitida a apresentação da demonstração de resultados por funções.

A demonstração de alterações do capital próprio²⁹ é requerida pela primeira vez. As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Esta demonstração financeira introduz o conceito de resultado integral, que resulta da agregação directa do

²⁷ Ver Anexo H.

²⁸ Ver Anexo I.

²⁹ Ver Anexo K.

resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não directamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal.

A demonstração dos fluxos de caixa³⁰ tem como objectivo apresentar informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade, durante o período em fluxos operacionais, de investimento e de financiamento. Uma entidade deve preparar uma demonstração de fluxos de caixa e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras. A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificado por actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também utilizada para avaliar a relação entre estas actividades.

O anexo deve apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas utilizadas. Deve divulgar a informação exigida que não seja apresentada na face do balanço, nas demonstrações dos resultados, nas demonstrações de alterações ao capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa. Deve ainda proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações do capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas. As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas, bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras e outras políticas contabilísticas usadas, que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

3.4.4 Mensuração dos elementos

Segundo Rodrigues (2009), a mensuração é o processo de atribuição de um valor a um activo, passivo, elemento do capital próprio, gasto ou rendimento. A questão da mensuração coloca-se não só inicialmente, como em momentos subsequentes, pelo que deve ser analisada separadamente a mensuração inicial e subsequente. A mensuração inicial é de uma forma geral, ao custo, existindo várias situações em que tal não se verifica. Na mensuração subsequente existem diversas bases de mensuração com diferentes tratamentos, no que se refere à contrapartida das variações de valor.

O SNC aceita como bases de mensuração o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável, o valor presente e o justo valor.

³⁰ Ver Anexo J.

No custo histórico os valores são contabilizados pelo valor pago através de caixa ou seus equivalentes e/ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o activo no momento da sua compra ou construção ou, quando aplicável, o valor atribuído a um activo no seu reconhecimento inicial. Os passivos são contabilizados pelo valor de caixa ou seus equivalentes a ser pago e/ou o justo valor de outra retribuição a ser entregue para liquidar a obrigação. Contudo, em épocas de inflação os activos não monetários mensurados ao custo histórico ficam subavaliados, o mesmo sucedendo com alguns gastos como depreciações, amortizações e custos de vendas. Desta forma o balanço e a demonstração de resultados perdem relevância. A vantagem do custo histórico reside no facto de ser objectivo, facilmente verificável e de estar isento de manipulações.

No custo corrente o activo é valorizado pelo valor de caixa (ou os seus equivalentes) que seria necessário pagar se o mesmo activo ou um activo equivalente fosse adquirido na data corrente.

Em relação ao valor realizável líquido, o activo é apresentado pelo valor de caixa (ou seus equivalentes) que seria obtido pela sua venda. As NCRF admitem vários valores de realização desde o justo valor menos os custos no ponto de venda, o justo valor menos os custos para vender e o valor realizável líquido. O valor realizável líquido é o valor líquido que a entidade espera realizar pela venda do activo no decurso da sua actividade económica. O justo valor reflecte o valor pelo qual o activo pode ser trocado no mercado com compradores conhecedores e interessados. O valor realizável líquido é um valor específico de cada entidade. O justo valor não. Assim, o valor líquido de realização pode não ser igual ao justo valor deduzido dos custos para vender.

O justo valor é o valor pelo qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, numa transacção entre partes independentes, conhecedoras e com vontade de negociar. Neste caso a entidade vendedora é considerada em continuidade operacional, sem intenção ou necessidade de liquidar, reduzir significativamente as suas operações ou realizar uma operação em condições adversas. O justo valor não é o valor que uma entidade receberia numa transacção forçada, liquidação involuntária ou venda numa situação de aflição.

PARTE II

IMPLICAÇÕES AO NÍVEL DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Capítulo 4

Abordagem Teórica das Principais Diferenças

O propósito deste Capítulo é identificar e analisar, de um ponto de vista teórico, as principais diferenças entre as Demonstrações Financeiras do POCP e as Demonstrações Financeiras do SNC, tendo por base a revisão de literatura apresentada nos capítulos anteriores. Em primeiro lugar são identificadas e analisadas as diferenças de uma forma genérica, procurando salientar as suas divergências de carácter geral. De seguida, serão identificadas as diferenças ao nível da nomenclatura, com os conceitos e terminologia nova e alterada. Por fim, serão identificadas e analisadas todas as diferenças ao nível particular das Demonstrações Financeiras, servindo estas de base para a análise e discussão dos resultados das entrevistas no capítulo 6.

4.1 Diferenças de Carácter Geral

Como tem sido referido ao longo de todo este trabalho, a adopção do SNC veio modificar o paradigma contabilístico português, trazendo várias alterações aos sistemas contabilísticos em vigor. No entanto, é necessário lembrar que o âmbito deste trabalho visa identificar e analisar as implicações que a adopção do SNC irá provocar ao actual POCP, ainda em vigor, particularmente no que respeita às Demonstrações Financeiras. Portanto todas as alterações e diferenças identificadas e apontadas têm sempre em conta esta ponte constante entre a contabilidade financeira (SNC) e a pública (POCP).

Rodrigues (2009) identifica algumas das principais diferenças e alterações introduzidas pelo SNC ao POC. No seguimento do fio condutor do trabalho podemos considerar e aceitar que algumas delas venham a ter impacto no POCP ao nível:

- Da apresentação das demonstrações financeiras e a sua configuração que serão estudadas, mais em pormenor no ponto seguinte;
- Das políticas contabilísticas, os erros passam a ter aplicação retrospectiva e as alterações de estimativa prospectiva;
- Dos activos, que são divididos em tangíveis e intangíveis e englobam novos conceitos;
- Dos investimentos financeiros e consolidação de contas, com a não exclusão de determinadas entidades;
- Dos inventários com a não-aceitação do LIFO, entre outras alterações ao nível dos critérios de valorimetria;
- Da imparidade dos activos com a avaliação à data do balanço se há ou não imparidade, e com a apresentação de indicadores de possíveis perdas por imparidade;

- Das provisões, passivos e activos contingentes, com a definição clara dos critérios para a constituição de provisões;
- Dos instrumentos financeiros, com a definição clara de critérios de reconhecimento e desreconhecimento;
- Dos acontecimentos após a data do balanço, uma vez que esta norma nem sempre era considerada;
- Dos activos não correntes detidos para venda, onde também havia omissão de regulamentação no seu tratamento.

4.2 Diferenças de Nomenclatura

A adopção do SNC veio também, a este nível, introduzir alterações significativas e importantes. Em alguns, casos apenas o vocábulo foi alterado, mas noutros houve mesmo a introdução de novos conceitos. Apresentam-se, no quadro seguinte, alguns dos casos considerados mais importantes e significativos:

POC (antes)	SNC (agora)
Disponibilidades	Meios financeiros e líquidos
Títulos negociáveis	Outros instrumentos financeiros
Outras aplicações de tesouraria	Outros activos e passivos financeiros
Terceiros	Contas a receber e a pagar
Empréstimos obtidos	Financiamentos obtidos
Outros devedores e credores	Outras contas a receber e a pagar
Acréscimos e diferimentos	Diferimentos
Existências	Inventários e activos biológicos
Regularização de existências	Reclassificação e regularização de inventários
Imobilizações	Investimentos
Imobilizações incorpóreas	Activos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Activos fixos tangíveis
Provisões (Activo)	Ajustamentos
Reintegração e amortização	Depreciação e amortização
Imobilizações em curso	Investimentos em curso
Prestações suplementares	Outros instrumentos de capital próprio
Custos e perdas	Gastos
Proveitos e Ganhos	Rendimentos
Reposições de provisões (Activo)	Reversões de ajustamento

Ilustração 2 – Diferenças de Nomenclatura

Podem, ainda, destacar-se os seguintes casos:

- Desaparecem os “Ajustamentos de existências”;
- Desaparecem as “Amortizações acumuladas”;
- “Registo” passa a “Reconhecimento”;
- “Valor actual” passa a “Valor de mercado”.

4.3 Diferenças na Apresentação das Demonstrações Financeiras

Segundo Rodrigues (2009), as diferenças e alterações nas demonstrações financeiras podem ser agregadas em três grandes grupos: ao nível das estruturas e conteúdo das demonstrações financeiras, ao nível das alterações de políticas de estimativas contabilísticas e ao nível das alterações nas divulgações³¹.

Quanto à apresentação e conteúdo das demonstrações financeiras há bastantes diferenças a assinalar. O balanço utilizado pelo POCP³² é diferente do utilizado pelo SNC³³, desde logo quanto ao formato. No balanço SNC os activos e os passivos são classificados em correntes e não correntes, no POCP o activo é apresentado em três colunas, com um grande grau de desagregação e a sua apresentação é feita por grau crescente de liquidez, excepto alguns activos e passivos. O balanço SNC é mais sintético, apresentam-se apenas, os itens utilizados e os mais significativos são detalhados nas notas, existindo referências para o Anexo às demonstrações financeiras.

O SNC veio introduzir, pela primeira vez, a exigência de apresentação da demonstração das alterações no capital próprio, que não existia no POCP. Neste apenas era requerida a apresentação nas notas às contas dos movimentos nos capitais próprios, pelo que o SNC passa a dar-lhe um maior relevo.

Outras inovações são as divulgações exigidas no novo Anexo que surge com o SNC, bastante mais extensas que as do POCP, que se limitavam aos anexos às Demonstrações Financeiras como a caracterização da entidade, as notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados e as notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, apresentando demasiadas e importantes omissões.

Sendo a comparabilidade um dos principais objectivos do SNC, este veio também, exigir comparativos para toda a informação numérica constante das demonstrações financeiras, o que não acontecia no POCP.

No novo plano de contas SNC deixam de estar incluídas as contas de proveitos e ganhos extraordinários e de resultados extraordinários, como acontecia anteriormente, no POCP.

No que diz respeito exclusivamente à apresentação das demonstrações financeiras do SNC, o balanço deverá segregar, de forma clara, os activos e passivos correntes, dos

³¹ Notas das contas.

³² Ver Anexo E.

³³ Ver Anexo H.

activos e passivos não correntes. As notas às contas seguem uma sequência lógica e estruturada, com ligação às demonstrações financeiras. Como já foi referido, deixam de haver resultados extraordinários, devendo proceder-se à reclassificação para resultados operacionais e gastos no SNC.

Em relação concretamente ao conteúdo das demonstrações financeiras, e em jeito de conclusão, as entidades passam a estar obrigadas a apresentar apenas uma demonstração de resultados por naturezas, como de resto já acontecia no POCP, por não fazer muito sentido uma demonstração de resultados por funções. Por outro lado, houve a inclusão de uma nova e inédita demonstração financeira, a demonstração das alterações no capital próprio. As notas às demonstrações financeiras passam também a ser muito mais abrangentes e a conter informação comparativa, com muito detalhe em relação à que era anteriormente requerida pelo POCP, a ser compiladas e a apresentar no novo anexo do SNC.

Em suma, são estas as principais diferenças possíveis de ser retiradas, face à revisão de literatura apresentada na primeira parte deste trabalho.

De salientar, ainda, que a vertente orçamental do POCP e da contabilidade pública deve continuar, sendo imprescindível a utilização da classe zero e dos mapas da receita e da despesa.

Capítulo 5

Metodologia

Finda a revisão de literatura, torna-se possível fazer o enquadramento dos principais aspectos relacionados com a CP, quer ao nível da sua evolução no tempo, quer do surgimento da necessidade de harmonização contabilística, permitindo identificar teoricamente as principais diferenças entre as demonstrações financeiras do POCP e do SNC.

No capítulo 3 foram abordados o conceito, a finalidade e os utilizadores das demonstrações financeiras. Este capítulo tem como objectivo permitir a abordagem empírica relativamente às diferenças entre estes dois sistemas contabilísticos distintos, POCP e SNC, no caso específico das Demonstrações Financeiras, sendo desta forma necessário apresentar neste capítulo os aspectos metodológicos associados ao desenvolvimento deste trabalho, na busca de respostas às questões de investigação enunciadas na Introdução.

Primeiro será feito um enquadramento metodológico da investigação realizada, seguidamente a descrição dos passos dados no decorrer da investigação. As fontes e métodos de recolha de dados são, também evidenciados, com o propósito de interligar cada um dos objectivos com as respectivas questões de investigação, assim como a sua associação a cada capítulo.

Por fim, é descrito todo o processo de realização e condução das entrevistas, identificando o seu objecto, construção do respectivo guião e a forma de recolha, análise e certificação dos dados destas resultantes.

5.1 Enquadramento Metodológico da Investigação

Este trabalho segue uma orientação qualitativa no desenho da investigação, sendo a sua intenção descrever, analisar e comparar as demonstrações financeiras de dois sistemas contabilísticos distintos de uma forma sistemática, abrangente e integrada (Miles e Huberman *apud* Jesus, 2010). A perspectiva qualitativa foi a escolhida por ser a que melhor se ajusta aos objectivos pretendidos com este trabalho, a caracterização das demonstrações financeiras de sistemas contabilísticos e a identificação das principais diferenças entre eles. Neste tipo de investigação enquadram-se os dados recolhidos pelas entrevistas semi-estruturadas e pela análise documental.

Esta investigação estuda um fenómeno contemporâneo no seu contexto real, sobre o qual o investigador não detém qualquer controlo. Face à natureza das questões de investigação enunciadas, que pretendem obter respostas para “quais” e “como”, este estudo de caso enquadra-se segundo Yin (2003), como sendo um estudo de caso descritivo. Os estudos de caso descritivos são dos métodos de investigação mais utilizados em CP.

5.2 Principais Passos Desenvolvidos

Identificado o principal problema deste trabalho, as implicações que a adopção do SNC irá provocar ao actual POCP no que respeita às demonstrações financeiras, esta investigação foi construída em duas etapas. A primeira com a revisão de literatura nos capítulos 1, 2 e 3, abordando de forma descritiva o surgimento de uma harmonização na CP e as características dos dois sistemas, e dando a conhecer “quais” as diferenças entre estes ao nível das demonstrações financeiras.

A segunda etapa analisa e identifica as diferenças entre as demonstrações financeiras POCP e SNC, assim como as implicações dessas diferenças na CP. Esta etapa corresponde ao desenvolvimento do capítulo 6, abordando este tema de uma forma empírica.

A organização deste trabalho tenta alcançar cada um dos objectivos definidos na Introdução, procurando responder às seis questões de investigação enunciadas. A relação entre os objectivos propostos, as questões de investigação e cada um dos capítulos, está representada no Apêndice J.

A primeira parte deste trabalho relaciona-se com as questões de investigação 1 e 2, associadas aos Objectivos 1 a 4, questões que enquadram teoricamente as demonstrações financeiras, apontando as diferenças entre os dois sistemas. As questões 1 e 2 encontram resposta no Capítulo 3 ao nível teórico, elaborados com suporte na revisão de literatura. No entanto, a questão 2 encontra também resposta nos resultados da análise das entrevistas efectuadas no Capítulo 6.

A segunda parte do trabalho contém os Capítulos 4, 5 e 6. O capítulo 4 aborda as principais diferenças entre as demonstrações financeiras destes dois sistemas, ao nível teórico e fazendo uma análise comparativa, ajudando a responder à questão de investigação 3. A resposta a esta questão ajuda a concorrer para os Objectivos 2, 3 e 4. No Capítulo 6 é feita uma análise das entrevistas efectuadas, ajudando a responder também á questão de investigação 1.

5.3 Fontes e Métodos Utilizados na Recolha de Dados

Nesta investigação foram utilizadas múltiplas fontes e métodos de recolha de dados, como a revisão de literatura, a análise documental, o recurso a entrevistas exploratórias e semi-estruturadas (Miles e Huberman *apud* Jesus, 2010).

Para cada objectivo que se pretende alcançar, estão associadas questões de investigação, o Apêndice J sintetiza essa relação.

As questões de investigação 1 e 2 são suportadas fundamentalmente por uma revisão de literatura, utilizando a análise descritiva e recorrendo a artigos de revistas, livros de referência, teses de mestrado e doutoramento, normas emitidas por organismos internacionais orientados para a harmonização contabilística, legislação e regulamentação

portuguesa e europeia. As entrevistas semi-estruturadas realizadas a docentes da unidade curricular de CP em algumas Universidades, assim como a militares a desempenhar cargos de chefia na DFin, foram utilizadas para suportar as questões de investigação 2 e 3.

5.4 Caracterização das Entrevistas

5.4.1 Objecto das Entrevistas e Construção do Respectivo Guião

Um dos métodos mais utilizados numa metodologia de natureza qualitativa é a entrevista. As entrevistas podem ser estruturadas, semi-estruturadas ou não estruturadas (Miles e Huberman *apud* Jesus, 2010). Para a realização deste trabalho optou-se pelas entrevistas semi-estruturadas, baseadas num guião, para auxiliar o entrevistador a conduzir de forma mais clara o seu raciocínio, não se afastando do tema fundamental da entrevista. As entrevistas desempenharam um papel importante nesta investigação, pois permitiram a abordagem a fazer no capítulo 6.

Numa primeira fase, em simultâneo com a revisão de literatura e à medida que a investigação avançava, foi necessário recorrer-se a algumas entrevistas exploratórias de carácter informal, para identificar alguns pontos importantes a desenvolver no decorrer do trabalho. Estas entrevistas exploratórias tiveram lugar no ISCTE, no ISEG e no ISCAL, com alguns professores de unidades curriculares ligadas à CP.

Numa fase posterior, as entrevistas realizadas foram gravadas com autorização dos interlocutores e foram construídos dois guiões previamente definidos. Os guiões eram semelhantes, no entanto com pequenas adaptações para militares e para civis, decorrentes das diferentes realidades e necessidades de informação³⁴.

5.4.2 Processo de Recolha, Análise e Validação dos Dados

Foram efectuadas sete entrevistas semi-estruturadas. Quatro gravadas e com a duração de cerca de 20 minutos cada uma. Foram também efectuadas três entrevistas semi-estruturadas por *e-mail*, o que não sendo o mais indicado, acabou por ter de acontecer. Estas entrevistas decorreram em Julho de 2011. Três dos entrevistados desempenham funções de docência da unidade curricular de CP, sendo alguns doutorados em CP. Os outros três desempenham cargos de chefia na Direcção de Finanças. O perfil dos entrevistados garante que o número de entrevistas é suficiente, tendo em conta os fins propostos, visto serem pessoas com vastos e profundos conhecimentos na matéria, quer por formação e habilitações académicas quer por inerência da função e experiência acumulada do dia-a-dia.

As entrevistas exploratórias foram registadas com base em notas pessoais. Também nas entrevistas semi-estruturadas, a par das gravações, foi utilizado o método das notas pessoais. O facto das quatro entrevistas semi-estruturadas presenciais terem sido gravadas,

³⁴ Ver apêndice I.

foi bastante importante, pois esta técnica de registo revelou-se uma ajuda preciosa, não só durante a condução das entrevistas, mas também no processo de validação da informação obtida, facilitando assim a transcrição e interpretação da informação obtida e garantindo uma maior fiabilidade.

As entrevistas presenciais decorreram de uma forma informal e flexível, seguindo sempre o guião, no entanto, no decorrer da conversa, o interlocutor podia manifestar a sua opinião pessoal, facto que enriqueceu bastante as entrevistas.

Todas as entrevistas foram transcritas completamente e a partir da sua leitura, foram elaborados quadros comparativos, questão a questão, para cada resposta obtida, de forma a detectar posições divergentes e realçar posições comuns. Este método permitiu assegurar a validade das respostas e a plausibilidade das conclusões formuladas, juntamente com o recurso a outras fontes, como a revisão de literatura e a análise documental.

Capítulo 6

Apresentação e Análise de Resultados

Após uma abordagem teórica das principais diferenças entre as demonstrações financeiras do POCP e do SNC, neste Capítulo irá ser feita uma abordagem empírica materializada na análise dos dados obtidos, através das várias fontes e métodos utilizados, nomeadamente entrevistas a docentes da unidade curricular de CP de algumas Universidades, assim como a militares a desempenhar cargos de chefia na DFin. Este Capítulo vai fornecer elementos relevantes para as conclusões.

Numa primeira fase, será feita uma análise aos resultados das entrevistas, fazendo uma comparação entre as várias respostas obtidas para cada pergunta.

Por fim, será efectuada uma confrontação e comparação entre o suporte teórico apresentado na primeira parte deste trabalho, fruto da revisão de literatura e análise documental, e as ideias chave obtidas com as entrevistas realizadas.

6.1 Análise e Discussão dos Resultados das Entrevistas

As entrevistas realizadas³⁵ tiveram por base dois guiões³⁶ bastante semelhantes, embora com algumas diferenças entre eles. Nas entrevistas realizadas a docentes³⁷ de unidades curriculares de CP, as perguntas tinham um carácter ligeiramente mais geral e abrangente, tentando que as respostas obtidas abarcassem toda a amplitude da CP. No caso das entrevistas a militares o guião tinha um cariz mais direccionado para o exército, uma vez que os militares entrevistados eram todos eles do exército, a desempenhar funções na DFin. Optou-se por entrevistar militares da DFin por ser este o órgão que reúne todas as demonstrações financeiras do exército e as envia ao TC e à DGO, a perspectiva pretendida para responder à entrevista. Estas pequenas diferenças entre os dois guiões não impedem a análise conjunta de todas as entrevistas³⁸.

No que diz respeito à substituição do POCP por um SPNC, a maioria dos entrevistados responde quase em total consonância que realmente será substituído. Apenas o Cap Henriques é da opinião que não o será, justificando com o facto de passados quase vinte anos da introdução do POCP, este ainda não estar totalmente implementado e por isso não acreditar que um SPNC venha a ser implementado. Onde existe uma maior discordância entre os entrevistados é no *timing* em que esta substituição possa vir a acontecer. A Prof. Dr.^a Maria Antónia de Jesus e o Cap Roma afirmam que mais tarde ou mais cedo esta substituição acabará por acontecer, no entanto não referem se a curto ou a longo prazo. Por sua vez a Prof. Dr.^a Ana Paula Santos e o Maj Reis acreditam que essa

³⁵ Ver Apêndices A a G.

³⁶ Ver Apêndice I.

³⁷ Inclui-se neste grupo o Cap Roma que embora militar da GNR, foi entrevistado na qualidade de docente da unidade curricular de CP na AM.

³⁸ Ver Apêndice H.

substituição aconteça num futuro próximo, justificando as suas posições com as pressões externas da UE e da troika, e ainda com a difícil situação das contas públicas portuguesas. Pelo contrário o TCor Barnabé e o Maj Cano são da opinião que essa adopção será a longo prazo e não estará para breve, justificando as suas posições com o facto de esta mudança não trazer um grande valor acrescentado e de não ser uma prioridade face à difícil situação em que a o Sector Público se encontra.

Quanto às implicações que poderão advir desta substituição, todos eles apontam algumas, excepto obviamente o Cap Henriques, por não acreditar que ocorra esta alteração. As implicações mais significativas apontadas são as diferenças ao nível de conceitos, mensuração e das demonstrações financeiras. Alguns dos entrevistados prevêem, dificuldades ao nível da implementação, semelhantes às que se fizeram sentir com a introdução do POCP, nomeadamente resistência à mudança, necessidades de formação e mentalização dos recursos humanos. No entanto são também previstos benefícios, como uma mais clara e transparente prestação de contas.

Quanto às lacunas apontadas ao POCP, os entrevistados dividem-se novamente. Para alguns dos entrevistados, como é caso do Maj Cano, Maj Reis e Cap Henriques, não reconhecem propriamente falhas ou lacunas ao POCP, no entanto falam em dificuldades de implementação e em lacunas das entidades e organismos na implementação do POCP, evocando uma certa inércia natural das instituições à mudança e a falta de qualificação dos recursos humanos. Por sua vez, os restantes entrevistados apontam várias falhas, lacunas e até mesmo gralhas. A Prof. Dr.^a Ana Paula Santos fala em conceitos desactualizados como os de provisões do activo, erros nas reposições abatidas aos pagamentos, gralhas nas contas do IVA e nos mapas de fluxos de caixa. Refere ainda que com o SNC nas empresas privadas, e o POCP na Administração Pública, é impossível consolidar automaticamente as contas do Estado, pois temos o SEE a trabalhar em SNC e SPA em POCP. A Prof. Dr.^a Maria Antónia de Jesus fala em falhas ao nível da passagem da base de caixa para a vertente orçamental e na falta de um único sistema informático para toda a Administração Pública. O Cap Roma aponta as diferenças entre os planos sectoriais e os critérios e políticas contabilísticas. O TCor Barnabé refere a duplicação de informação, informação pouco clara e a passividade e inactividade da CNCAP. É também referido por vários entrevistados, a falta de transparência que POCP permite nas contas, e a impossibilidade de comparação com os restantes países Europeus.

Em relação ao SNC poder vir a colmatar algumas lacunas do POCP vários entrevistados falam em permitir uma consolidação de contas e a comparabilidade com as contas de outros países da UE, falam também no colmatar da falha conceptual. Contudo o TCor Barnabé, o Maj Cano e O Cap Henriques não acreditam que venha colmatar lacunas, mas sim apenas mudar a forma de fazer contabilidade.

Quando questionados sobre qual a importância das demonstrações financeiras na Administração Pública, todos os entrevistados responderam que era de extrema importância, excepto a Prof. Dr.^a Ana Paula Santos, que afirma que actualmente as demonstrações financeiras apenas são utilizadas para prestação de contas e controlo orçamental. Justifica a sua posição dizendo que para se tomarem decisões, o apoio e suporte dessas decisões deve ser encontrado na Contabilidade Analítica, e não na CP e nas suas demonstrações financeiras. Os restantes entrevistados, defendem as suas posições com o papel fundamental que para eles as demonstrações financeiras desempenham ao nível da prestação de contas, da transparência no gasto dos recursos do Estado, no apoio à tomada de decisões e no garantir da economia, eficiência e eficácia. No entanto, reconhecem que actualmente as demonstrações financeiras ainda não estão exploradas a cem por cento, sendo muitas vezes deixadas de parte nas tomadas de decisão, referindo também que poderiam ser de maior utilidade, quando combinadas com outros instrumentos de gestão.

No que diz respeito à importância da comparabilidade e uniformização contabilística todos estão de acordo que assume uma grande importância e um papel de destaque. Os argumentos utilizados são todos eles semelhantes, desde a possibilidade de consolidação de contas, à possibilidade de comparação entre organismos do mesmo ministério, entre ministérios e até mesmo dentro de todo o Sector Público. Alguns afirmam ainda que esta comparação é importante para controlar desde os níveis de execução orçamental até ao desempenho de cada entidade ou organismo, permitindo assim premiar bons desempenhos, corrigir os maus e melhorar significativamente a qualidade da gestão pública. Uma questão muito importante foi também levantada por alguns, o caso da transparência e da possibilidade de mostrar a forma como são empregues os dinheiros públicos, ajudando a combater a corrupção, a fraude e a gestão danosa.

Por fim, em relação às implicações que uma substituição do POCP teria no SIG, a maior parte dos entrevistados afirma que não haverá grandes alterações nem um grande impacto, devido às características deste sistema. Apenas o TCor Barnabé acredita que a transição seja lenta e complexa, com a necessidade de uma nova parametrização e acompanhamento do sistema, assim como uma necessidade de formação e requalificação dos recursos humanos.

6.2 Comparação dos resultados das entrevistas com o suporte teórico

Em relação à possível ou não substituição do POCP por um SPNC, verifica-se que as opiniões apontavam na sua maioria para uma substituição, embora não houvesse consenso quanto ao *timing* em que esta deverá ocorrer. Na Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010 pode interpretar-se que essa substituição irá acontecer “(...) *adopção destas normas implica a adaptação das demonstrações financeiras, às suas*

componentes de relato financeiro, pelo que a adopção destas normas implica a adaptação do POCP e planos sectoriais, a um novo Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC), em tudo o que for aplicável ao sector público português, tal como aconteceu com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), (...) que veio substituir o Plano Oficial de Contas” (Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho). Contudo, em relação ao timing para se dar esta substituição, a Portaria nada refere, mantendo-se a dúvida, ficando no entanto a sensação de que esta estará para breve. Quanto às possíveis implicações dessa substituição, são apontadas no Capítulo 4 as diferenças entre os dois sistemas no que diz respeito às demonstrações financeiras em particular. Estas vêm confirmar o que é dito por alguns entrevistados, quanto à apresentação e configuração das demonstrações financeiras “Os modelos de demonstrações financeiras aprovadas pelo SNC divergem dos modelos do POCP” (Rodrigues, 2009: 814), diferenças ao nível das políticas contabilísticas “alterações de políticas e estimativas contabilísticas” (Rodrigues, 2009: 25), utilização de novos conceitos “Os conceitos e terminologia (...) foram alterados” (Rodrigues, 2009: 29), consolidação de contas “O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º232/97, de 13 de Setembro, não estabeleceu os princípios que devem estar subjacentes a uma adequada consolidação de contas” (Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho) e ainda critérios de mensuração e valorimetria.

No que diz respeito às falhas ou lacunas do POCP podem também ser confirmadas através da análise do diploma algumas das falhas apontadas, como a falta de uma estrutura conceptual, a desactualização de alguns conceitos e algumas incorrecções em algumas contas e demonstrações financeiras. Quando é referido um possível colmatar de algumas das falhas apontadas ao POCP, verifica-se que caso haja uma correcta adaptação das IPSAS emanadas pelo IPSASB, como de resto ocorreu em países como a Espanha, muitas delas são eliminadas, como a desactualização de conceitos ou a ausência de uma estrutura conceptual. A consolidação de contas de todo o Sector Público também se tornaria possível, uma vez que teríamos dois sistemas com a mesma base, o SNC e um SPNC. Permitiria também uma comparação com as contas públicas de outros países, tão necessária e importante como defendido no Capítulo 2 e uma maior transparência e divulgação como apresentado no Capítulo 3.

A importância das demonstrações financeiras é defendida ao longo de todo este trabalho, indo de encontro também às respostas obtidas com as entrevistas realizadas. Esta importância pode ser encontrada nas teorias do NPM, onde o importante papel desempenhado pelas demonstrações financeiras se torna a base de comparação, sendo o resultado de uma harmonização e normalização contabilística a nível europeu. É também referido o papel desempenhado junto dos decisores na tomada de decisões económicas.

A importância da comparabilidade e uniformização contabilísticas também são unânimes entre os entrevistados.

CONCLUSÃO

A) Síntese do trabalho desenvolvido

Este trabalho identifica em termos teóricos as principais implicações que o SNC trouxe ao POCP actualmente em vigor e analisa-as em termos empíricos no caso específico das demonstrações financeiras. Foi feito um enquadramento do tema da CP e do surgimento do movimento de harmonização contabilística a nível nacional e internacional. De seguida foram enquadrados os dois sistemas contabilísticos em causa, o SNC e o POCP ao nível das demonstrações financeiras. Foram analisadas do ponto de vista teórico as principais diferenças entre as demonstrações financeiras do SNC e do POCP. Posteriormente, a partir das entrevistas realizadas junto de docentes de unidades curriculares de CP e de militares com funções de chefia na DFin, foi realizado um estudo empírico que permitiu identificar e avaliar as implicações decorrentes das diferenças entre ambos. Por último foi feita uma confrontação e comparação entre os resultados das entrevistas e o suporte teórico.

B) Respostas às questões de investigação

Para responder aos objectivos de investigação e por sua vez ao principal problema desta investigação, foram elaboradas seis questões de investigação, às quais vai agora ser dada resposta.

Q1. Qual a importância das demonstrações financeiras na Administração Pública?

As demonstrações financeiras desempenham um papel muito importante na Administração Pública, pois apresentam informação acerca da forma como a entidade se financia, da sua capacidade de auto-financiamento e de corresponder aos seus compromissos e responsabilidades. Apresentam informação acerca da situação e posição financeira da entidade e suas alterações. Apresentam informação útil para avaliar o desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços prestados, eficiência e eficácia. Assumem ainda um papel previsional ou prospectivo, fornecendo informação ao nível dos recursos necessários para a entidade continuar a operar. As demonstrações financeiras fornecem informação sobre os recursos que foram obtidos e consumidos de acordo com o orçamento legalmente atribuído, indicando se foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos e limites legais.

Q2. Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?

Assume uma grande importância devido às exigências decorrentes da globalização da economia, principalmente num mercado comum com moeda única. Apoiar a elaboração das contas nacionais e a contribuição para a sua comparabilidade, estando estas na base da determinação e controlo de indicadores como o défice ou a dívida pública. Responde à

necessidade de informação financeira por parte de organizações internacionais, tendo como finalidade avaliar o grau de risco das instituições públicas a quem concedem empréstimos. Permite a consolidação de contas. Possibilita a avaliação do desempenho das entidades, comparando-as umas com as outras, permitindo premiar os bons desempenhos e corrigir os maus, concorrendo assim para uma melhoria da gestão pública.

Q3. Que alterações sofreram (ou poderão vir a ter?) as demonstrações financeiras da Administração Pública?

Poderão vir a sofrer alterações no que diz respeito à apresentação, ao conteúdo, ao formato do balanço que se torna mais sintético, é introduzida uma nova demonstração financeira, a demonstração de alterações no capital próprio e os anexos que se tornam mais extensos e detalhados.

C) Considerações finais

A realização deste trabalho de investigação permite concluir que, ao nível do *reporting*, ou seja, das demonstrações financeiras, o SNC vem trazer algumas implicações ao POCP que ainda se encontra em vigor. Sendo certo que este será substituído por um SPNC.

Em primeiro lugar vem alterar a apresentação e configuração do balanço e da demonstração de resultados, introduz uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações no capital próprio e vem alterar os Anexos às demonstrações financeiras tornando-os mais extensos e detalhados.

Em termos conceptuais, vem preencher a lacuna existente pela quase ausente estrutura conceptual do POCP, introduzindo novos conceitos e novas políticas contabilísticas.

No que diz respeito à mensuração e valorimetria, vem introduzir novos métodos como o justo valor e novos conceitos como o de *goodwill*, eliminando conceitos já desactualizados como o das provisões no activo.

Em relação à consolidação de contas, permitirá a consolidação das contas de todo Sector Público, Administração Pública e Sector Empresarial do Estado.

Todas estas profundas diferenças e alterações, têm implicações a vários níveis. É certo que a substituição do POCP irá acontecer e trará necessidades de formação para quem estava habituado a trabalhar com ele. No entanto permitirá uma maior transparência e comparabilidade das contas públicas portuguesas, colocando-as ao mesmo nível das dos restantes países da UE, devolvendo-lhes alguma credibilidade.

D) Limitações e sugestões para desenvolvimentos futuros

Durante a realização deste trabalho foram encontradas algumas limitações à investigação. Não foi possível contar com a colaboração nem abertura por parte da CNCAP,

que se mostrou sempre indisponível. Este facto condicionou a pesquisa e investigação, uma vez que este órgão seria o indicado para recolha de dados e informações bastante importantes. O facto de o tema se centrar na possibilidade de o POCP poder vir ou não a ser substituído pelo SNC, não sendo um dado adquirido, ou um facto presente ou passado, tornou bastante difícil a estruturação coerente da investigação. Este facto condicionou a aplicação correcta da metodologia de investigação, uma vez que se trabalhou sempre com base num cenário hipotético. A CP em Portugal não é um tema sobre o qual haja muitas obras publicadas ou sobre o qual muitas pessoas se debrucem para estudar, o que condicionou um pouco a pesquisa bibliográfica. Por fim a alteração ao planeamento do TPO, com a necessidade de reestruturação e interrupção do período exclusivamente dedicado ao TIA, levaram a que houvesse uma quebra significativa na investigação, que posteriormente dificultou o seu retomar.

No âmbito da CP seria pertinente a realização de um estudo sobre as diferenças conceptuais entre o actual POCP e as IPSAS, assim como a possibilidade da sua implementação em Portugal. Seria também pertinente a realização de um estudo sobre quais dos critérios de valorização do imobilizado apresentados pelas IPSAS e se estes seriam aplicáveis à realidade nacional.

BIBLIOGRAFIA E LEGISLAÇÃO

Livros:

- BORGES, A., Azevedo, R. e Rodrigues, R. (2007), *Elementos de Contabilidade Geral*, 24ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- CAIADO, António C. Pires e Ana Calado Pinto (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- CAIADO, A. C. P., Carvalho, J. B. C., e Oliveira, O. C. P. (2007), *Contabilidade Pública Casos Práticos*, Lisboa, Áreas Editora.
- CAIADO, A. C. P., Carvalho, J. B. C., e Oliveira, O. C. P. (2006), *Contabilidade Pública Legislação*, Lisboa, Áreas Editora.
- CHAN, J. L. (2003), *Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards*, Public Money and Management, 13-20, January.
- FRANCO, Paula (2010), *POC versus SNC explicado*, 1ª Edição, Lisboa, Pré&Press.
- FRANCO, António L. Sousa, (2010) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, VOL. I e II, 4ª Edição, Coimbra, Almedina.
- GABÁS TRIGO, Francisco e Bellosta Pérez-Gruesco, Ana (2000), *Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financeira*, in GOMES, A. P. S., Ribeiro, N. A. B., Carvalho, J. B. C., Nogueira, S. P. S., (2007), *O Balanced Scorecard Aplicado à Administração Pública*, Lisboa, Publisher Team.
- GOMES, A. P. S., Ribeiro, N. A. B., Carvalho, J. B. C., Nogueira, S. P. S., (2007), *O Balanced Scorecard Aplicado à Administração Pública*, Lisboa, Publisher Team.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, Public Sector Committee, IFAC-PSC (2000c), IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*, New York.
- JESUS, Maria Antónia Jorge de, (2010), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e implicações no Défice Público em Portugal*, 1ª Edição, Fundação Caluste Gulbenkian. MILES, M. B. e A. M. Huberman (1994), *Qualitative Data Analysis*, 2nd Edition, London, SAGE: Publications.

LÓPEZ, B. B. (1995), *Manual de contabilidad pública*, Madrid, Ediciones Pirámide.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO, OCDE (2001), *As melhores práticas de transparência orçamental da OCDE*, PUMA/SOB, www.oedc.org.

QUIVY, Raymond e Luc Van Campenhoudt (2008), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, 5ª Edição, Lisboa, Gradiva.

ROCHA, J. A. Oliveira (2011), *Gestão Pública Teorias, modelos e prática*, Lisboa, Escolar Editora.

RODRIGUES, L. L., Pereira, A. A. C. (2004), *Manual de Contabilidade Internacional: A diversidade contabilística e o processo de Harmonização Internacional*, Lisboa, Publisher Team.

RODRIGUES, João (2005), *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, 2ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.

RODRIGUES, João (2009), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, 1ª Edição, Porto, Porto Editora.

RUA, S. e Carvalho, J. (2006) *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*, Lisboa, Publisher Team.

SANTIAGO, Carlos (2007), *POC Comentado*, 13ª Edição, Lisboa, Texto Editores.

SILVA, António Manuel Barbosa da Silva (2002), *Gestão Financeira da Administração Pública Central*, Lisboa, Áreas Editora.

TUA, P. J. (2000), *Principios Contables versus Hipótesis Básicas*, in Tua P. et al. (2000), *El Marco Conceptual para Información Financiera: Análisis y Comentarios*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 161-194.

YAMAMOTO, K. (2006), Budgeting, Accounting and Evaluation in the Public Sector: Integration linking or bridging among the three? em Evelyn Lande and Jean-Claude Scheid (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or Necessity*,. 89-100, University of Poitier, France.

Legislação:

Lei 8/90, 20 de Fevereiro de 1990 (Lei de Bases da Contabilidade Pública).

Lei 6/91, 20 de Fevereiro de 1991 (Enquadramento do Orçamento de Estado).

Lei 91/2001, 20 de Agosto de 2001 (Lei do Enquadramento Orçamental).

Decreto-Lei 450/88, 12 de Dezembro de 1988 (Classificador Económico da Receita e da Despesa).

Decreto-Lei 155/92, 28 de Julho de 1992 (Regime da Administração Financeira do Estado - RAFE).

Decreto-Lei 71/95, 15 de Abril de 1995 (Alterações Orçamentais).

Decreto-Lei 183/96, 27 de Setembro de 1996 (Plano de Actividades e Relatório de Actividades).

Decreto-Lei 232/97, 3 de Setembro de 1997 (Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP).

Decreto-Lei 166/98, 25 de Junho de 1998 (Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado).

Decreto-Lei 197/99, 8 de Junho de 1999 (Aquisição de bens e serviços).

Decreto-Lei 158/2009, 13 de Julho de 2009 (Sistema de Normalização Contabilística - SNC).

Portaria 986/2009, de 7 de Setembro de 2009 do Ministro de Estado e das Finanças (Modelo de Demonstrações Financeiras do SNC).

Portaria 474/2010, de 1 de Julho de 2010, do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Orientação Genérica Relativa à Consolidação de Contas no Âmbito do Sector Público Administrativo).

APÊNDICES

APÊNDICE A – Entrevista à Professora Doutora Ana Paula Santos

ENTREVISTA

Interlocutor: Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Professora auxiliar da Universidade Lusíada de Lisboa e Professora adjunta convidada do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Data: 27 de Julho de 2011

Hora: 17h30m

Local: Universidade Lusíada, Lisboa

Suporte: Gravação digital áudio

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Necessariamente. O POCP vai ter que ser adaptado ao SNC e não há-de ser muito tarde, é algo que já está a ser falado neste momento na DGO, portanto penso que brevemente teremos notícias a esse respeito. Tem que ser obrigatório, a própria troika está a questionar-nos porque é que temos o POCP e qual é a base do nosso POCP e portanto porque é que não está adaptado às normas internacionais de contabilidade pública, a partir do momento em que a troika nos questiona isso, não há-de demorar muito tempo a nós darmos o passo em frente.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?

“Ao nível do que é feito propriamente, não há grandes implicações, porque eu penso que o SNC quando for adaptado para a Administração Pública, vai trazer diferenças ao nível de conceitos. Ao nível de valorizações não sei se vamos adoptar também o método do justo valor, se vamos ficar pela parte do custo, provavelmente seremos prudentes, mas não sei. Não será tanto ao nível daquilo que se faz, pode ser mais ao nível da mensuração dos activos, dos passivos, dos custos, porque a grande questão depois é de nomenclatura e das demonstrações financeiras. Não é tanto aquilo que se faz, mas mais o reflexo, porque a contabilidade pública tem uma grande questão legal, e todos os procedimentos legais, não vêm no POCP, vêm da legislação da contabilidade Pública, portanto eles vão continuar a ser feitos. O que o POCP estabelece, é quais são as contas onde nós registamos um cabimento, um compromisso, uma factura, e depois os mapas onde prestamos contas. É isto que vai mudar, ou seja, poderá mudar não as contas, mas os nomes, não é um imobilizado é um investimento, não é um custo é um gasto, não é um proveito é um rendimento, mas não muda aquilo que se faz, quanto muito mudará algumas contas onde se

vai reflectir, alguns mapas onde se vai reflectir, algumas mensurações que se aplicam agora e que depois não se aplicarão, ou seja, são aplicados outros. Na perspectiva daquilo que se faz no dia-a-dia, na administração pública, não penso que traga grandes diferenças, tal como não trouxe nas empresas. O dia-a-dia é o mesmo, mudam sim as contas onde se reflecte. Se não for mudado nada em termos de contabilidade pública faz-se o mesmo, porque o POCP não tem qualquer regra de contabilidade pública, essas regras vêm na lei de enquadramento do orçamento, no Decreto-Lei 155/92 (RAFE), nas várias circulares, em vários diplomas. O POCP só nos diz é onde é que eu registo contabilisticamente aquele tipo de operações e em que mapas é que eu presto contas. O que se faz no dia-a-dia parece-me que se vai continuar a fazer, como eu digo tal e qual se faz na empresa, não muda nada no dia-a-dia da empresa em POC ou SNC. Aquilo que muda é a escrituração, quanto muito a valorização que eu dou aos meus activos ou aos meus passivos. Agora ao nível dos procedimentos e daquilo que é feito, estou em querer que não vai mudar nada.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“Bom... está a compará-lo com o SNC, porque o POCP em si como diploma tem diversas falhas e diversas lacunas, mas na comparação com o SNC, a grande diferença é o problema da consolidação, são os métodos de mensuração que são diferentes face ao SNC. Não é uma lacuna, é uma diferença e eu não a vejo como lacuna, mas sim como diferença. São alguns critérios de reconhecimento de activos que são diferentes. Ao nível de algumas demonstrações financeiras têm conceitos, o conceito de provisões do activo é um conceito que não se usa há anos ao nível internacional e mesmo em Portugal há anos ao nível das empresas, o que quer dizer que se alguém vier de fora e ler um balanço ou uma demonstração de resultados pública e vir uma provisão de um activo, não sabe o que aquilo é porque a definição de provisão é um passivo certo de tempestividade incerta, ora se é um passivo, não pode estar no activo. Para mim as lacunas maiores são na desadequação dos conceitos que já ao nível empresarial há muito tempo que o POC tinha mudado e que aqui não foi alterado. Não é tanto ao nível de lacunas de informação. O POCP tem várias gralhas e lacunas, mas não é por comparação com o SNC. Algumas dessas gralhas são por exemplo no mapa das alterações orçamentais da despesa. O POCP tem um erro quando que se somam as reposições abatidas aos pagamentos, isso está errado. A nota explicativa à conta 25, a nota está feita de tal forma que é preciso termos notas interpretativas da CNCAP a explicar, que por si também têm gralhas, mas enfim. Não sei se já reparou nos nomes das contas do IVA, a 24341 e a 24342, se for ver o plano de contas e a nota explicativa, as notas estão ao contrário, a 24341 no plano de contas é Estado e a dois é a favor da entidade, e na nota explicativa está ao contrário. Há notas explicativas que dizem que o movimento da conta 74 é feito pela 13, quando não pode ser, porque tem de passar primeiro pela conta de terceiros e a conta 25. Há variadíssimas gralhas, o mapa dos fluxos

de caixa tem gralhas na forma como está apresentado, há rubricas que têm de vir mais para fora e não podem estar ao nível das outras. Portanto gralhas há imensas e até hoje não foram nunca corrigidas.”

4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Um futuro SPNC, a falha que vai colmatar não é a falha do POCP a grande falha que o POCP neste momento pode ter é não estar harmonizado com o SNC. Porque o grande objectivo do POCP quando foi criado foi precisamente para harmonizar a informação dentro do sector público administrativo e também face ao sector empresarial do estado. O POCP foi feito à semelhança do POC, era mais fácil consolidar porque as contas tinham as mesmas regras os mapas eram todos semelhantes, era muito mais simples. Logo se o POC é revogado e passa para o SNC, neste momento tenho uma entidade em POCP POCAL, POCISSSS os outros planos sectoriais, integrados em SNC. Como é que eu consolido isto ao nível de contas públicas? O sector público tem os dois sectores lá dentro, inclusive há entidades públicas que têm de consolidar com entidades privadas, por exemplo as câmaras municipais consolidam com as empresas municipais, câmara municipal em POCAL, a empresa municipal em SNC. Se eu estou a consolidar contas cujos mapas são diferentes, cujas regras de reconhecimento são diferentes e cujas regras de mensuração podem ser diferentes isto implica um trabalho bastante grande de ajustamentos prévios para que depois a consolidação possa ser feita. Neste momento há uma grande dificuldade em consolidar de forma automática o sector público do estado a lacuna não é do próprio diploma do POCP, é o facto de o POC ter sido revogado e o POCP obviamente que terá de acompanhar, até porque a nível internacional, segundo as normas internacionais do sector público, através de um organismo internacional que é o IPSASB que emitiu normas internacionais de contabilidade pública ou do sector público, que são em tudo semelhantes às normas internacionais das empresas. As nossas normas de contabilidade pública, não têm nada ver nem com as da empresa, nem com as internacionais. Ou seja é aqui que o POCP se pode dizer tenha alguma lacuna, porque não está de acordo, não está harmonizado com o que se faz ao nível da empresa, nem a nível internacional. A própria comparabilidade a nível internacional, por exemplo nós temos uma faculdade, candidata-se a um projecto comunitário. Se nos pedem as contas da faculdade, eles não vão conseguir perceber as nossas contas o conceito de provisão no activo, eles chegam cá e não sabem o que é aquilo, porque nós não tendo os mapas com um layout nem com regras, com termos idênticos ao que se faz lá fora. Nós temos um mapa dos fluxos de caixa que tem um nome semelhante à demonstração dos fluxos de caixa das empresas, mas que é completamente diferente, porque está ligado ao nosso orçamento, tem regras próprias ligadas à forma como nós vemos o orçamento. O nosso orçamento é contabilidade de caixa e é base de caixa com classificadores económicos, classificadores orgânicos, funcionais, etc. e enquanto

tivermos de respeitar isso, nós temos sempre que dar resposta à contabilidade patrimonial, essa com as tais regras internacionais, mas sempre ligado aos nossos mapas de controlo orçamental que têm que ter a base do nosso orçamento e enquanto não mudar a base do orçamento não conseguimos fugir disso.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?

“Depende muito dos sectores de que estamos a falar, porque a contabilidade pública está dentro do sector administrativo. Para o central neste momento é meramente como informação de prestação de contas, seja entregue à DGO, ao TC, para dizer apenas que enviou, eles não estão a usar ainda muito como instrumento de decisão, quem o poderá estar a fazer mais, é quem está mais à frente na aplicação, autarquias locais, onde já têm uma contabilidade analítica, serviços municipalizados, também têm o POCAL e ainda estão mais avançados. Esses já têm vários rácios e já podem ter informação mais detalhada, se a utilizam ou não, isso já não sei, porque também há estudos que apontam nesse sentido, em que os rácios são calculados, mas muitas vezes não são depois utilizados, na administração central tenho muitas dúvidas de que alguém utilize a informação que prestam as demonstrações financeiras para tomar decisões, até porque esta informação, não serve muito para tomar decisões, para eu tomar decisões, eu preciso de uma informação da contabilidade analítica e na administração central a contabilidade analítica ainda está a dar os primeiros passos, quando existe e de uma forma global o SPA, ainda são muito poucos os sectores ou as entidades dentro dos sectores que têm a analítica já desenvolvida. Não se consegue tomar decisões com base num balanço, nem numa demonstração de resultados, conseguem sim tomar-se decisões com base em custos e proveitos detalhados, que é a tal contabilidade analítica. Aí sim eu posso tomar decisões, portanto as demonstrações são feitas para prestar contas, até porque eu não as uso no dia-a-dia. As que se usam mais no dia-a-dia são os mapas de execução orçamental, porque são enviados mensalmente ou trimestralmente par a DGO e é por aí que eu controlo os meus graus de execução por exemplo, mas não é tanto para tomar decisões. Utilizar mesmo, para tomar decisões, tenho grandes dúvidas que sejam utilizadas, então as novas, as patrimoniais, que ainda têm um uso muito limitado, são basicamente feitas para prestar contas.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?

“Foi o que eu já referi, isso acho imprescindível. O SNC foi criado para dar harmonização mas ligado às empresas cotadas, ou seja para permitir que uma empresa portuguesa possa ir lá fora para mercados, para bolsas internacionais e as contas sejam

reconhecidas, para não acontecer como aconteceu há uns anos atrás como o BCP, que foi cotado cá com resultados fabulosos e chegou a Nova York e teve de prestar contas com as regras de lá e teve um resultado que foi um desastre. E é nessa perspectiva que o SNC foi criado. De tal forma que actualmente nós temos o SNC e já temos também o SNC micro entidades ou seja, o SNC trás de facto um trabalho acrescido e há alguma dificuldade que não fará sentido para as empresas que não são cotadas. Na minha opinião na contabilidade pública, o que precisamos do SPNC é de forma a termos uma base comparativa com o SEE, em primeiro lugar e até a nível internacional que tenhamos comparabilidade. Mas principalmente a nível nacional do sector publico numa base comum no sector empresarial e no administrativo para que possamos também responder a um dos objectivos do POCP, o de conseguir esta consolidação com um mesmo código de contas independentemente do sector. Neste momento temo-lo no sector público administrativo, não o temos no sector público empresarial e para isso não é necessário ir ao código de contas, a um detalhe demasiado, mas o conceito tem de ser o mesmo e o que lá está dentro tem de ser o mesmo. Senão quando eu vou somar para consolidação, não estou a somar a mesma realidade. E isto não pode acontecer. Portanto a importância para mim reside no facto de nós termos uma harmonização em todo o sector público, para que possamos ter uma consolidação de contas efectiva sem todo o trabalho que neste momento existe em algum tipo de entidades, que é um trabalho árduo de ajustamentos prévios para conseguir consolidar. E isso dá mesmo imenso trabalho.”

APÊNDICE B – Entrevista à Professora Doutora Maria Antónia de Jesus

ENTREVISTA

Interlocutor: Maria Antónia Jorge de Jesus

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Professora Auxiliar do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Data: 21 de Junho de 21011

Hora: 12 h00m

Local: Lisboa

Suporte: e-mail

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Penso que acabará por ser substituído.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?

“Dificuldades de implementação devido à pouca qualificação dos recursos humanos da Administração Pública nesta área específica e ainda ao facto de muitos organismos estarem ainda a implementar o POCP.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“A principal falha em termos conceptuais é a passagem da base de caixa para a vertente orçamental. Em termos de implementação, a questão tem a ver com a concepção e implementação de um sistema informático comum.”

4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Penso que poderá apenas dar resposta á falha conceptual.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?

“As Demonstrações Financeiras são essenciais para a tomada de decisão e para a prestação de contas.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?

“A comparabilidade é importante entre organismos da mesma área ou do mesmo ministério.”

APÊNDICE C – Entrevista ao Sr. Cap Jorge Roma

ENTREVISTA

Interlocutor: Cap GNR ADMIL Jorge Filipe Ribeiro Esteves Roma

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Docente da cadeira de Contabilidade Pública na Academia Militar

Data: 21 de Julho de 2011

Hora: 17h26m

Local: Academia Militar, Amadora

Suporte: e-mail

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Tem-se falado dessa possibilidade, com alguma insistência. Penso inclusive que essa substituição só ainda não ocorreu devido às recentes inconstâncias governamentais, conjugado com o atribulado panorama económico, nacional e internacional. Inclusivamente parece-me que o facto de o novo governo necessitar de realizar vários estudos à herança da anterior administração, também concorre para que não seja este o momento ideal para se alterar as regras do jogo, ou seja a forma de contabilização. Não obstante tudo isto, da mesma forma que o SNC veio colmatar algumas lacunas estruturais há muito identificadas, também o sector público deverá mais cedo ou mais tarde caminhar no mesmo sentido.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?

“Ainda que neste momento só possamos fazer conjecturas, face ao que supostamente poderá ocorrer, pois ainda não se conhecem quais as alterações que serão introduzidas. Para tentar responder à pergunta, o que posso adiantar é que a intenção do legislador deve ir no sentido de implementar um diploma que implemente demonstrações de contas mais transparentes com uma metodologia de contabilização mais clara, ou seja menos disposta a dualidades de interpretações, tudo no sentido de dar maior transparência à contabilidade pública, no sentido de fazer chegar a informação sobre a actividade do Estado aos seus shareholders, dos quais se destacam os contribuintes.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“O POCP tinha e tem algumas lacunas, embora desde o diploma original, já tenham, ocorrido alguns acertos pontuais, conforme as necessidades, são geralmente apontados as seguintes lacunas: Grande dificuldade de comparação das contas entre os países da EU, devido às diferenças das formas; Aquando da consolidação da conta geral do Estado, as

diferenças entre os planos sectoriais também dificulta a integração da diversa informação; Existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas.”

4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Um futuro SPNC deverá então ser produzido conforme as orientações gerais comunitárias, evitando os pequenos acertos à realidade nacional, por forma a que todos falem a mesma língua. Também não deverá ser criado mais do que um diploma, ou seja só deverá vigorar um plano, embora que aquando da sua criação deva ser previsto um âmbito de aplicação o mais generalizado possível de modo a adaptar-se às diferentes realidades dos diferentes sectores do Estado.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?

“A crescente crise dos estados e os seus sistemas políticos passa pelo facto de muitas vezes as população não conseguirem acompanhar ou perceber de que forma estão a ser utilizados os fundo públicos, ou seja onde está a ser gasto o dinheiro de todos. Dito isto, é evidente que as Demonstrações financeiras ou o Reeporting ou ainda a prática do conceito de Accountability traduzem onde e de que forma se está a aplicar os recursos do Estado. Assim, estas demonstrações proporcionam às populações em geral um sentimento de confiança acrescido e transparência o que pode ser uma forma de combater o descrédito a que se chegou de uma forma geral na classe de dirigentes do nosso país em particular mas também nos dirigentes de todos os países do mundo.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?

“Só através da comparação entre as contas dos diferentes organismos do Estado se pode aferir do grau de excelência da execução orçamental face aos objectivos definidos. Como toda a gestão é relativa a algo, é fundamental conseguir um elevado grau de comparabilidade entre o desempenho dos diferentes órgão do Estado, por forma a premiar os que realmente têm bons desempenhos tomar medidas correctivas relativamente aos que se desviam dos seus objectivos, só desta forma se poderá progredir para uma melhor gestão pública e garantir maior confiança nas contas públicas de Portugal, factor este identificado com desfavorável na evolução do país. Acrescente-se ainda que a melhor forma de combater práticas de corrupção e gestão danosa de recursos públicos é através da transparência das contas e publicação de resultados.”

APÊNDICE D – Entrevista ao Sr. TCor Fernando Barnabé

ENTREVISTA

Interlocutor: TCor ADMIL Fernando Jorge E. F. Barnabé

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Chefe da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade da Direcção de Finanças (RGFC/DFin)

Data: 25 de Julho de 2011

Hora: 14h40m

Local: Direcção de Finanças, Lisboa

Suporte: e-mail

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“A publicação do POCP 1997, foi naturalmente uma tentativa da Contabilidade Pública acompanhar a evolução da Contabilidade organizacional. Ao longo de toda a história dos mecanismos de controlo de gestão verifica-se que o Sector Privado evolui de forma rápida, enquanto o Sector Público absorve as alterações de forma lenta e por vezes ineficiente. É hoje consensual, por todos os especialistas, que existe uma enorme décalage entre os dois Sectores, e que, historicamente, essa décalage tende a aumentar e nunca a diminuir. Passados 14 anos desde a publicação do POCP, verifica-se que grande parte dos Organismos Públicos ainda não conseguiram atingir os objectivos propostos. Acredito que o Sector Público acompanhe a evolução da contabilidade organizacional, no entanto, essa substituição apenas será realizada a longo prazo e naturalmente com uma décalage superior á verificada do POCP vs POC.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?

“Só com a implementação do SIG no Ministério da Defesa Nacional é que o Exército começou a dispor de uma ferramenta capaz de integrar a Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica. Largos passos estão a ser desenvolvidos para uma integração plena ao POCP. As possíveis dificuldades provenientes de uma substituição plena do actual POCP, serão de certa forma semelhantes as que se verificaram na implementação deste, nomeadamente:

- Resistência á mudança por parte da organização;*
- Dificuldade na adopção de novos mecanismos técnico-contabilísticos (procedimentos internos);*

- *Elevadas necessidades de formação aos órgãos responsáveis.*”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“Qual o montante em dívida (conta de fornecedores) da Conta Geral do Estado? O POCP tinha como principal objectivo a transparência das contas públicas, actualmente a informação contabilística pública ainda não é fiável. Implementamos o POCP, no entanto, continua a existir um Classificador Económico das Despesas/Receitas públicas, porque não adoptamos as Contas do POCP para a classificação das despesas/receitas públicas? Não existe assim uma duplicação de informação? Qual o organismo público responsável pela implementação do POCP?”

4. Espera que um futuro SPNC venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Grande parte das lacunas apresentadas ao POCP, não se traduzem em lacunas técnico-contabilísticas, mas sim na ineficiência do Estado conseguir impor esses mecanismos e ferramentas. O SPNC pode trazer revoluções na forma como trabalhamos a contabilidade hoje em dia, mas, não é o SPNC que vem colmatar as principais lacunas nos Organismos Públicos.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?

“Todas as Demonstrações Financeiras e todos os mecanismos de reeporting são fundamentais para uma gestão eficiente e eficaz. A plataforma SIG disponibiliza um conjunto vasto de informação preciosa para o processo de tomada de decisão interno, assim como, disponibiliza todos os reeporting’s obrigatórios para o processo de prestação de Contas ao Tribunal de Contas e a Direcção Geral do Orçamental.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?

“Um dos principais objectivos da implementação do SIG no Ministério da Defesa Nacional em 2004 foi a uniformização dos Ramos das Forças Armadas nas áreas da logística, das finanças e dos recursos humanos. A comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas são o ponto de partida para o objectivo final da transparência e da fiabilidade das mesmas. Só assim se consegue obter o produto final dos investimentos de todos os contribuintes.”

7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?

“O SIG, desenvolvido pelo SAP, foi inicialmente desenvolvido para os organismos privados, contudo, fruto dos seus sistemas modelares, conseguiu adaptar-se à Contabilidade Pública e ao POCP. Actualmente a plataforma SAP é a plataforma mais utilizada no mundo, opera em diversos países, cada um com as suas especificidades, desta forma, é seguro referir que o Sistema Integrado de Gestão é um Sistema de Informação capaz de se adaptar às exigências do SPNC. Naturalmente a transição será lenta e complexa, constituindo-se como objectivos vitais do projecto, o acompanhamento adequado nas tarefas de parametrização e a qualificação dos recursos humanos afectos ao SIG.”

APÊNDICE E – Entrevista ao Sr. Maj José Cano

ENTREVISTA

Interlocutor: Maj José Manuel Pinto Cano

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Chefe da Repartição de Gestão Orçamental da Direcção de Finanças

Data: 26 de Julho de 2011

Hora: 16h45m

Local: Direcção de Finanças, Lisboa

Suporte: Gravação digital áudio

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Na minha opinião, a curto ou médio prazo não será e vai ser difícil sê-lo pela simples razão de que a obrigatoriedade de introdução do POCP na Administração Pública e nos serviços da Administração Pública surge em 1992 e desde aí já passaram quase vinte anos e temos ainda organismos públicos que não adoptaram o POCP. E a obrigatoriedade de adopção do POCP vem já em determinadas normas comunitárias, com algum ênfase a partir de 1994 ou 1995 até ao final da década de 90, início de 2000 quando as normas comunitárias passaram a reflectir e a reforçar essa obrigatoriedade e passados estes anos todos ainda continuamos com alguns organismos que ainda não fizeram a adopção do POCP. Portanto se agora aparece a obrigatoriedade de introduzir na Administração Pública o SNC, vai ser muito, muito complicado para a maior parte dos organismos. Primeiro para aqueles que já adoptaram o POCP e vão ter de mudar tudo e eu não me parece que face às contingências actuais isso seja prioritário na Administração Pública. Eu penso que era mais fácil a adopção do SNC se os organismos adoptassem primeiro o POCP e depois aí partissem para um SNC. Porque as diferenças também não são assim tão grandes, claro que há particularidades, agora isso também obriga a que os próprios organismos responsáveis por reunir as contas do Estado, estejam também eles preparados para adoptar o SNC. O que se tem visto são os próprios organismos, quer uma Direcção Geral de Orçamento ou do Ministério da Finanças, ou mesmo o próprio Tribunal de Contas por vezes tem dificuldade em perceber a escrituração em POCP. Portanto eu julgo que neste momento o que vai acontecer é a estabilização após a entrada do POCP sem dúvida nenhuma. Diria que quando o SNC estabilizar ao nível empresarial, talvez apareça alguém até mesmo ao nível comunitário, porque o POCP aparece nos organismos públicos, pela necessidade da Europa perceber o porquê daquelas contas dos diversos estados, porque não existia nada, cada estado tinha um mecanismo. Portugal tinha uma contabilidade de custos, uma

contabilidade de compromissos, uns chamavam-lhe contabilidade de custos, outros de compromissos, outros ainda contabilidade de caixa, mas o que é certo é que aquilo espremido não dava nada. Era basicamente quanto é que tu tinhas? Quanto é que gastaste? E pronto acabou. O POCP, não. O POCP trás muita informação e essa informação esteve na origem de os organismos comunitários se virem na obrigação de empurrar a aplicação do POCP nos vários organismos públicos dos vários países que fazem parte da Europa. Não sei se se vão ver na mesma nessa obrigação de empurrar esses organismos públicos do POCP para o SNC, porque o valor acrescentado do SNC não sei se justifica essa tão grande alteração quando a administração pública anda preocupada com outras coisas. No entanto esta é a minha opinião e se calhar até pode surgir já aí amanhã alguém que diga que o sistema tem que ser alterado e saem novas normas comunitárias, mas não me parece que isso vá acontecer num curto prazo. Se estivermos a falar em médio longo prazo, a dez anos talvez acredite, mas antes disso não me parece.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?

“Daquilo que eu conheço do SNC, traria implicações ao nível das mesmas implicações que trouxe o POCP quando foi implementado. Para já seria necessário preparar as pessoas em termos técnicos, depois teríamos aquilo que se conhece como gestão da mudança. Como deves saber a gestão da mudança é uma coisa muito complicada nas organizações, isto porque tu para convenceres alguém que tem que mudar, tens primeiro de convencer alguém que essa mudança trás um valor acrescido e dificilmente hoje em dia tu vais conseguir convencer alguém que o SNC vai trazer valor acrescentado, isto se estivermos a falar só em termos de exército, e aquilo que aconteceu no POCP, aconteceu porque quando tu és empurrado por um despacho do ministro a dizer que tens que entrar no SIG e tens que adoptar o SIG, aproveita-se a adopção desse sistema integrado para aplicar também nos ramos das forças armadas, em concreto no exército, para aplicar também o POCP. Mas isto foi uma situação de empurrão, houve ali um empurrão externo. Eu julgo que ao nível do SNC a coisa vai acontecer da mesma forma. Ninguém internamente vai hoje em dia agarrar no SNC e dizer só por livre e espontânea vontade, vamos adoptar o SNC no exército, até porque a forma integrada como isto está integrado ao nível Ministério da Defesa, essa questão não vai acontecer, como tu sabes o PCOP e o SIG, está implementado ao nível dos vários ramos, do EMGFA, e dos serviços do ministério, portanto não me parece que vá existir uma adopção apenas por parte do exército. Agora as implicações que isso teria, seriam tão ou mais graves que as implicações que existiram com a adopção do POCP no exército, isto é preparares a gestão da mudança, preparares as pessoas no sentido de as mentalizares que vai existir essa mudança, depois convenceres as pessoas de que essa mudança é positiva e trás valor acrescentado, depois a parte da formação, depois a parte da

utilização dos sistemas integrados, se o SIG recebe ou não, como vai ser. O que é preciso fazer? O que é preciso alterar? Em termos de aplicações, obviamente que isso poderia permitir trazer alguma comparação entre aquilo que é a gestão pública e a gestão privada, que hoje em dia já se consegue fazer como o POCP e o POC, até porque ainda há algumas empresas que ainda utilizam o POC, porque o SNC ainda não foi adoptado a todas as empresas, só aquelas que preenchem determinado tipo de condições efectivamente isso consegue trazer alguma capacidade de comparação. Parece-me outra coisa, é que se nós olharmos para a introdução do POCP, este trouxe muito valor acrescentado, permitiu transitar da simples situação de despesa/receita, para a situação das tais demonstrações financeiras, e isso sim é um grande salto qualitativo. Tu não tinhas informação nenhuma e em termos patrimoniais e em termos de contabilidade analítica, em termos orçamentais, nada, mapas, apareciam mapas de Excel sem qualquer informação em termos financeiros. A introdução do POCP de facto veio trazer essa grande mais-valia e isso trouxe implicações profundas, se bem que nós com a não introdução na totalidade de todo o sistema que está implementado, o exército ainda continua com algumas dificuldades em prestar ao nível da contabilidade cem por cento da informação ao nível da contabilidade patrimonial, analítica, digamos que há ali um lapso nas demonstrações financeiras que estão a ser corrigidas e estão muito melhor do que estavam há quatro anos atrás sem dúvida nenhuma. Penso que este ano houve uma evolução muito positiva com a integração de n situações, a introdução da parte do imobilizado, da parte patrimonial, etc., etc. e o POCP conseguiu trazer tudo isso. Agora a transição do POCP para o SNC o que é que poderá trazer? Uma alteração nas formas de fazer contabilidade, nas formas de prestar essa informação. Podemos ter a informação prestada de uma determinada forma, o SNC vai prestar essa informação de outra forma perante os órgãos decisores, de forma que valor acrescentado poderá haver algum, embora a grande diferença que houve do sistema antigo para o actual, não vai ser tão grande como do actual para o SNC e portanto as grandes implicações que isso poderá trazer, mesmo com a capacidade de mentalizares as pessoas, capacidade de aprendizagem, e não diria tanto na capacidade de modelação do sistema, porque este sistema que nós adoptámos é um sistema que facilmente se é capaz de modelar e estar preparado para responder às grandes empresas em termos privados por tanto está de certeza absoluta preparado para responder aos organismos públicos e ao exército em si. Agora vai custar muito e vai ter custos muito, muito elevados de certeza absoluta e eu continuo a dizer que não sei se alguém vai assumir isso e se o valor acrescentado é muito, especialmente com todo este enquadramento económico que hoje vivemos.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“Eu acho que o POCP não tem falhas nem lacunas, quem tem falhas e lacunas é quem o utiliza e o aplica. Não me parece que tenha grandes falhas ou lacunas porque a

informação que nós conseguimos retirar do POCP dá-nos uma informação e espelha-nos com total exactidão aquilo que é o historial da organização. Agora se tu me disseres assim, quem trabalha ou quem manipula o POCP, ou por desconhecimento ou por não querer registar a informação de uma forma correcta ou de uma forma verdadeira, vai dar origem às tais demonstrações financeiras menos correctas, isso é verdade, mas o que eu penso é que o que nós teríamos de corrigir, não seria o POCP, mas a mentalidade de quem trabalha com o POCP e a mentalidade de quem trabalha a informação do POCP para depois a colocar nas demonstrações financeiras. A contabilidade de uma organização, normalmente espelha tudo o que são as aldrabices feitas nessa organização. Há por vezes, não diria a obrigação, mas a mania das pessoas não terem consciência de que aquilo que vão escrever irá dar origem depois a uma decisão, uma decisão por vezes muito importante. Quando tu estás a escriturar em POCP ou quando tu fores escriturar em SNC, aquilo que tu estas a escriturar vai dar origem a uma informação e essa informação vai ser um ponto base do órgão decisor, portanto se tu não escriturares a coisa correctamente, dificilmente a decisão que sai baseada naquela informação que tu prestaste, vai ser uma decisão que vai trazer uma mais-valia para a organização, portanto tu estas a encobrir e estas a enganar-te a ti próprio e isso acontece nas organizações, por vezes há necessidade de coisas, que por vezes acontece. Mas eu diria que o POCP não tem lacunas, eu diria mais que a estrutura que utiliza o POCP, que deriva do POCP, por vezes trata o POCP mal e parte daí, eu pessoalmente não ver grandes lacunas no POCP. O POCP foi um salto qualitativo muito grande sem dúvida nenhuma, agora continuo a dizer que nós mesmo só em termos de POCP ainda temos que continuar a correr para efectivamente tirarmos daí uma mais-valia. Neste momento aquilo que eu sinto e esta é a verdade dos nossos órgãos de decisão, dos nossos comandantes directores ou chefes, ainda não ligam e eu não diria nada, mas sim quase nada à informação que ali está. Obviamente que isto depois trás se calhar decisões eu não diria incorrectas, mas que poderiam derivar noutro sentido. Mas há que salientar que por vezes nós não podemos olhar aos organismos públicos como uma organização empresarial. É muito difícil e obviamente que a questão de quando se idealiza a nova gestão pública e o que é a nova gestão pública, uma gestão por objectivos e tal, definir os objectivos, medi-los, quando entroncamos por aí também temos de pensar uma coisa, é que quando falamos num organismo público e numa gestão pública, temos de ver isto numa óptica também da nova gestão pública, mas sem esquecer uma óptica de prestação de serviços públicos. Há portanto aqui um misto de situações, nós nas últimas décadas tivemos também um bocado a mania de as mais-valias e os objectivos, os lucros, mas depois esquecemo-nos que nós podemos caminhar nesse sentido e o POCP trouxe-nos essa possibilidade, mas temos de ver a outra vertente do organismo público. A prestação dos apoios sociais, a satisfação das necessidades básicas da população, e quando falamos no exército falamos na parte da defesa, e isto tudo depois de juntas todas estas partes se calhar, olhamos para um lado

para numa óptica empresarial tomar algumas decisões e depois temos que olhar bem para a outra óptica não só em termos contabilísticos e empresariais, para tomar as restantes decisões. Não podemos levar isto de uma forma muito directa. Mas para responder à tua pergunta de uma forma muito resumida, acho que o POCP não lhe reconheço grandes lacunas.”

4. Espera que um futuro SPNC venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Eu diria que colmatar falhas não. Poderá vir reajustar e nós caminharíamos no sentido de que a gestão pública se torne uma gestão privada. E isso cada vez mais é verdade, porque nós quando olhamos para as privatizações e para as grandes empresas, e isso já está a acontecer hoje em dia, obviamente que se entramos nesse caminho, visto que as empresas privadas já utilizam o SNC, nós obrigatoriamente temos que ir para lá. Até que para haver uma comparação, se aquele serviço público, está a ser prestado por entidades privadas, se realmente, comparando com outras entidades que se calhar são públicas e até prestam determinado serviço, muito equiparado, se nós não tivermos a mesma medida, as mesmas ferramentas, se não utilizarmos as mesmas metodologias, e as mesmas medidas, nós dificilmente poderemos verificar em termos de administração pública se valeu a pena ou não. Colmatar insuficiências não diria, agora vai-nos ajudar sim a caminhar para uns serviços públicos cada vez mais privados entre aspas desempenhados por organizações privadas, nós vamos ter de certeza absoluta que aplicar o SNC. A Administração Pública neste momento não está preocupada com isso, nem tem condições ainda de caminhar para isso já a curto prazo, mas ele não virá colmatar insuficiências, virá sim encostar os serviços públicos aos serviços privado com a adopção de ferramentas e metodologias de escrituração que permitam fazer comparações directas. Quando tu metes um SNC ao lado de um POCP, ou quando metes um POCP ao lado de uma contabilidade de caixa, tu não consegues fazer comparações directas porque os processos são diferentes e aí sim, eu diria que nós temos de caminhar para um SNC, mas não me parece que venha colmatar algumas lacunas, porque na prática o que muda são a parte dos regimes de amortizações, etc., muda um bocado os processos, mas depois aí a essência da escrituração, não muda assim tanto. Obviamente que depois a forma como ele transporta aquilo para as demonstrações financeiras aí sim muda um bocadinho. A leitura do POCP permite uma tomada de decisão, a do SNC permite na mesma a tomada de decisões com uma leitura diferente, mas alguém decidiu em termos empresariais, que aquela forma de escrituração seria melhor e que iria abranger um maior número de países, ou um maior número de organizações. A necessidade de adopção por parte das empresas multinacionais de uma forma única de escrituração, todas estas questões levaram a criar o SNC. Em termos de organismos públicos, aquilo que a União Europeia viu, foi a obrigatoriedade de incluir os organismos todos no POCP, não os consegue ainda ter lá a todos, portanto eu penso que o grande

objectivo vai ser primeiro coloca-los lá a todos e depois daí partir nesse sentido. Agora em termos de colmatar, não me parece que venha colmatar, vem sim equiparar as formas de escrituração.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?

“Obviamente que tem muita importância e tem a importância que cada um lhe quer dar. Se quem decide não lhe der nenhuma importância, a importância é nula, e temos que admitir que isto é verdade. Agora quem olhar para as demonstrações financeiras e tiver em conta as várias vertentes: a vertente económica, a vertente patrimonial, a vertente analítica, a vertente orçamental. E temos ali todas as vertentes metidas, tu olhas para ali e consegues ver e decidir sobre o que está a acontecer na tua organização, obviamente que depois tem de haver aquele cuidado que eu falei há pouco, que é quando estamos a falar, no caso concreto exército, olhamos para uma demonstração de resultados e vemos, o meu resultado este ano foi negativo... Porque isto dos resultados na administração pública, basta mudarmos ali as subvenções e pronto, mais ali não sei o quê e aquilo, mais umas amortizações e aquilo... Muda tudo. No entanto se formos sérios e escriturarmos as coisas como elas devem ser, e se olharmos para as demonstrações financeiras, ao mesmo tempo olhando para um bom plano de actividades, ao mesmo tempo para um bom relatório de actividades, ao mesmo tempo para uma comparação entre o plano de actividades e aquilo que está a acontecer, daquilo que foram as demonstrações financeiras e foram os objectivos da organização, como é o caso do exército, conseguirmos juntar aquilo tudo e conseguirmos dizer assim, a nossa principal missão é a defesa. Não há dúvida, no entanto, para a defesa, nós damos formação, fazemos alguns exercícios, praticamos desporto, damos aulas em estabelecimentos militares de ensino, formamos pessoal na Academia Militar, isto são tudo actividades que contribuem para o cumprimento da nossa missão do exército, agora será que conseguimos fazer isto em termos económico-financeiros melhor ou pior, cumprindo na mesma aqueles objectivos? E olhando para a demonstração financeira, conseguimos ver. O que acontece na prática e aquilo de que eu me apercebo, é que não olhamos ainda muito para isso, ainda não estamos muito sensibilizados para isso, a gestão da mudança não foi bem feita, não conseguimos sensibilizar ainda grande parte das gerações mais antigas de que há ali uma ferramenta que pode ser lida em simultâneo e por vezes era aquilo que eu dizia há pouco, por vezes as decisões são tomadas só com base numa informação mais empírica, numa informação mais corrente. Quantos gajos é que eu preciso? Quantos alunos é que eu tenho de formar? E agora eu digo assim, vai para o RA5 que eles ainda têm de ficar abertos, ou tem que haver lá pessoal. Mas não, não vai para o RA5, vai para a Escola Prática de Artilharia, porque eles formam os mesmos alunos a um preço muito mais reduzido, e isto depois tem implicações e as pessoas dizem que ainda não há essa

sensibilidade. Quando se faz a pergunta a um decisor que esteja vocacionado para uma área da gestão se as demonstrações financeiras são ou não importantes, para a tomada de decisão, óptimo, ele tem de dizer que sim. E no caso do exército obviamente que tem de dizer que sim. É uma ferramenta importantíssima que nós temos de ter ali, começar a lê-la e começara a ter alguma preocupação, agora isto cabe a quem transporta a informação na cadeia e sensibilizar desde baixo até lá a cima. Deveria ser ao contrário, mas infelizmente nós sabemos que a forma como isto tudo foi implementado obrigou a que em vez de ser de cima para baixo, fosse de baixo para cima e pronto, agora temos que gerir esta mudança ao contrário.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?

“É importantíssimo, por isso é que eu te vou dizer que quando é implementado um sistema financeiro sustentado ou numa ferramenta informática que te permite integrar a informação toda, ou sustentada numa escrituração que é idêntica nos três ramos, isto permite ao decisor máximo do ministério olhar apara ali e directamente dizer calma. Porque é que vocês são brancos? Porque é que vocês são cinzentos? E porque é que vocês são pretos? Quando as condições têm que ser iguais e as mesmas e estamos a desenvolver as actividades que são as mesmas. Isto utilizando essa uniformização é possível tomar decisões imediatas e em tempo real, em tempo oportuno. Imagina se continuasses a ter o que tinhas do antecedente, ou seja, o exército tinha um sistema financeiro, contabilidade de caixa, aquilo era uma miscelânea que ninguém percebia, depois haviam contas de terceiros, entre outras e acabávamos por ter ali um sistema que por vezes nem nós às vezes percebíamos, quanto mais os outros ramos e o pessoal que está no ministério, como a gente sabe, quer se queira quer não, nós dependemos do ministério da defesa, e é o ministério da defesa que nos atribui os meios e para isso eles têm que também saber o que é que se passa. Se fores comandante de uma unidade, atribuis meios às tuas subunidades, mas tens de saber o que é que eles fazem com aqueles meios, não é atribuir meios e depois não te mostram os resultados da utilização daqueles meios e isso a uniformização que tu aí falas, é muito importante hoje em dia. É mesmo extremamente importante, aliás é tão importante que ao nível da administração pública criou-se o POCP, e ao nível da Europa, tentou-se uniformizar todos os estados da Europa, no sentido de que todos os seus estados e toda a informação que chega aos decisores ao nível Europeu, seja uniforme e seja lida da mesma maneira em qualquer país da Europa. Obviamente que ao nível do SNC é isso que é pretendido, quer a nível europeu, quer a nível mundial, nomeadamente aquelas empresas com grande peso. Para o caso dos três ramos, aquela pergunta directa que tu me fazes, é

muito importante e deveremos cada vez mais dar-lhe atenção e perceber o que ali está e quando eu digo perceber, é ao pormenor dizer, eu tenho aqui um num ramo, tenho dois noutra ramo e tenho três no outro ramo, porque é que isto Não é dois em todos os ramos ou não é um ou porque é que não é três e depois com todos os factores específicos de cada ramo. Se eu tenho a mesma ferramenta, se eu tenho a mesma metodologia de escrituração, se eu tenho o mesmo objectivo, se eu tenho a mesma actividade, porque é que isto não é igual para todos? É importante perceber isto, e só assim é que eu consigo perceber, caso eu tenha essa uniformização, de outra forma não consigo. E quem toma decisões vai tomar decisões como? Se calhar está a tomar uma decisão a pensar que uma decisão ou a informação mais correcta era do ramo A, quando a informação mais correcta era do ramo B ou do ramo C. E assim não, sabe que a tomada de decisão que ele vai ter tem pressupostos que estão sustentados naquele tipo de escrituração e naquela metodologia. Então quando olho para ali digo, os meus pressupostos são estes, a minha decisão baseia-se nestes factores, e agora vamos ver quais são os ramos que se enquadram neste factor ou que têm estes factores que eu quero, mais próximos daquilo que eu pretendo para tomar a minha decisão e sabe que aquilo que está a ler, o resultado daquela leitura é a mesma para os três ramos ou para todo o ministério e isso é importantíssimo sem dúvida nenhuma.”

7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?

“Eu já respondi a essa pergunta ali a trás, acho que não tem grandes implicações. Obviamente tem um trabalho enorme por trás, mas o grande trabalho não é em termos de SIG, o grande trabalho é em termos de mentalidade das pessoas e em termos de adaptação de processos, processos esses que depois possam ser utilizados no SIG, para que depois seja dito a quem o vai parametrizar, metam-me isto no sistema, trabalhem-me isto desta forma, parametrizem-me isto assim para eu utilizar estes processos para adoptar o SNC. Porque o SIG é um sistema aberto, modular, tem vários módulos, trabalhados para as maiores empresas mundiais EDP, PT, BMW, Mercedes, toda e mais alguma empresa em termos internacionais, utiliza plataforma SAP, portanto utiliza o SIG, que é em plataforma SAP. Agora, esse sistema é constituído por processos. Esses processos são definidos pela organização. Eu julgo que vai trazer mais implicações na forma e na obrigatoriedade de definir esses novos processos e temos que estar preparados para isso e não cometer o mesmo erro que cometemos quando foi com o POCP há alguns anos ao nível de SIG e aí eu penso que foi pior, porque entrou em simultâneo os novos procedimentos contabilísticos e o novo sistema informático e a junção de todas estas situações novas foi muito complicado. Se for alterar só o POCP para SNC, sendo que o POCP está sedimentado, está naquilo a que nós chamamos velocidade de cruzeiro, eu penso que as grandes implicações

que isso vai ter vão ser as necessidades de redefinir os processos se é que existe essa necessidade, isso é uma avaliação que temos de fazer internamente com a organização, necessidade de redefinir esses processos para adaptar esses processos em sistema. Eu penso que o SIG em si, a plataforma, não vai ter qualquer problema em fazer isso, e não vai ter, porque eles de certeza absoluta, já estão preparados para o receber lá fora, porque como eu te disse isto foi uma plataforma que foi primeiramente preparada para aparecer em organizações privadas e empresas de gestão privada e foi depois adaptada à gestão pública, portanto o SNC já está a aparecer lá e eles de certeza que já adaptaram e iriam depois adaptar à administração pública. Em termos de sistema não terá grandes implicações, terá grandes implicações sim na redefinição dos processos, na formação das pessoas internamente e na gestão da mudança em termos de mentalidades.”

APÊNDICE F – Entrevista ao Sr. Maj Hélder dos Reis

ENTREVISTA

Interlocutor: Maj Hélder José Carimbo dos Reis

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Adjunto do Chefe da Repartição Geral de Finanças e Contabilidade da Direcção de Finanças

Data: 26 de Julho de 2011

Hora: 11h50m

Local: Direcção de Finanças, Lisboa

Suporte: Gravação digital áudio

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Eu deduzo que sim. A nossa conjuntura actual e o que temos visto com o plano da troika, uma das coisas que se tem reflectido é a ausência de uma informação uniforme e eventualmente credível, perante os sistemas internacionais que vêm avaliar a nossa situação. O que é que se sucede? Nós até hoje temos visto que estas reformas e alterações têm tido sempre muitos entraves na sua implementação. Se virmos o exemplo da RAFE, foi criada, foi criado um ministério, que era o Ministério da Reforma da Administração Financeira e do Estado, e a verdade é que isto mesmo assim não arrancou... E porquê? Porque se calhar também interessa, nalgumas situações em que não haja transparência nas coisas, mas porque se calhar também não houve entidades externas a exigir essa transparência. Acho que a nossa própria conjuntura actual vai levar a que isto mesmo suceda, porque nós vemos que numa data se apresentam uns valores, passados uns meses já se apresentam outros, ou seja para se determinar o défice passado um ano ainda se anda a alterar os valores dos défices. A aplicação de uma normalização vai surgir a breve trecho, mais ano menos ano vai ter de surgir. Com este governo é obrigatório surgir, e vai ter que entrar logo, porque as entidades internacionais vão-nos pedir informações mais credíveis e não o que se tem vindo a verificar.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?

“Penso que actualmente o SIG da forma que está feito e dimensionado, consegue adaptar-se a transformações que existam com facilidade, desde que exista depois por parte das pessoas a aceitação a essas alterações. Muitos dos entraves que têm havido com a aplicação do SIG a nível interno, muitas vezes vêm das pessoas e não do sistema. Se

fosse apenas pelo sistema, o SIG já estaria a funcionar a cem por cento, as pessoas é que se calhar também não estão com grande interesse para que as coisas evoluam nesse sentido. Eu penso que a nível do exército as transformações vão ser fáceis, este facilmente se adaptará a estas transformações, desde que as pessoas o queiram. Na minha opinião não vão haver grandes alterações, pois o POCP já cobre algumas funcionalidades do SNC, é só uma normalização e penso que o exército se consegue enquadrar bem nesse aspecto. Nós ao conseguirmos adoptar todo o POCP e transpô-lo para uma aplicação informática, o que actualmente já foi conseguido em muitos casos, a uniformização por parte do Estado ficaria muito mais facilitada e era apenas uma questão de o próprio estado assim o querer. No início do SIG, falava-se que esta plataforma seria alargada a toda a Administração Pública, no entanto isto foi o que se falou na altura, e passar da teoria para a prática nem sempre é fácil. Para concluir eu acho que o exército se adaptará bem nesta situação.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“Não é fácil responder a essa questão... As principais lacunas do POCP foram aquelas que nós até hoje não conseguimos implementar, não são bem lacunas, é mais se calhar inércia da própria instituição. Por exemplo, só este ano se conseguiu trabalhar com imobilizado, armazéns ainda nada, portanto isto vem mais de uma certa inércia que as instituições têm à mudança.”

4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Essa pergunta está quase inserida na primeira.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?

“Se fosse mais pública e visível teria muito mais importância. O problema é que nós no exército, nomeadamente quem decide, descarta sempre a área financeira e coloca-a sempre à margem das suas decisões. Podemos ver até pelo nosso sistema de administração financeira no exército, que não está em nenhuma posição de destaque, o que não acontece lá fora em qualquer instituição, em que a área financeira ocupa sempre uma posição de destaque junto de quem decide e logo por aí é omitida uma série de informação que acho que é muito importante e que quem decide deveria ter ao tomar as suas decisões. Mas eu acho que isso é mais uma situação conjuntural do exército, do que propriamente uma situação de mapas ou de informação que o próprio sistema nos dê. Os actuais mapas que se conseguem extrair, se quem decide lhes desse alguma importância e olhasse para eles, já eram tomadas certas decisões, o problema é que como eu disse a área financeira é sempre um pouco marginalizada na instituição. Do ponto de vista da Administração Pública,

se fosse conseguido um sistema semelhante, em que toda a informação fosse prestada do mesmo modo, isso seria a cereja em cima do bolo como é lógico.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?

“Nos três Ramos, acho que actualmente isso já se verifica, porque se todos trabalham como SIG, a uniformidade de prestação de contas é idêntica. A nível público, acho era até urgente, por isso é que eu na primeira pergunta disse que acho que isto a breve trecho vai avançar. Porque eu acho que não é admissível que um Estado não se consiga entender nas formas de cálculo da despesa pública. Por isso é que hoje se diz que temos um x, e passados quinze dias, já dizem que afinal não, já temos um buraco de dois milhões. Enquanto não houver uma linguagem comum é impossível qualquer entendimento. Enquanto toda a gente não mostrar as contas da mesma forma é muito complicado.”

7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?

“Eu acho que não vai ter grandes alterações. Penso que o próprio SIG ainda tem muita área para explorar e facilmente se consegue adoptar tudo o que o SNC trazer ao SIG, por isto depois é uma questão de configuração e parametrização das funções. Não vejo que traga grandes problemas, e é como eu disse, se nós tivéssemos o SIG a funcionar a cem por cento, então mais facilmente se conseguia adoptar o SNC não difere muito do POCP.”

APÊNDICE G – Entrevista ao Sr. Cap Nuno Henriques

ENTREVISTA

Interlocutor: Cap ADMIL Nuno Miguel Paulino Henriques

Entrevistador: AspOf ADMIL Pedro Filipe Rosa Pires

Cargo: Chefe da Secção de Tesouraria da Repartição Geral de Finanças e Contabilidade da Direcção de Finanças

Data: 26 de Julho de 2011

Hora: 10h30m

Local: Direcção de Finanças, Lisboa

Suporte: Gravação digital áudio

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?

“Não considero que o POCP seja substituído a curto, médio ou longo prazo na Administração Pública, uma vez que este ainda não está implementado. Passaram quase vinte anos desde a sua imposição legal e ainda não existe a implementação total a todo o espectro da Administração Pública deste plano de contas. Como tal, não vejo que este plano de contas seja implementado.”

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?

“Tendo em conta que eu não considero que vá ser implementado na Administração Pública, não vejo que o exército vá sofrer grandes alterações ou grandes vicissitudes ao seu modo de operar, uma vez que o exército neste momento está a trabalhar para implementar e integrar o POCP a cem por cento. Portanto como eu não vejo um novo enquadramento em termos de sistemas de contas, sinto que o exército não será grande afectado por essa possibilidade.”

3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?

“Eu não vejo e não identifico grandes falhas propriamente no sistema, uma vez que este também não está integrado na totalidade para de facto, com uma análise profunda, validar e verificar as suas falhas. Vejo mais deficiências dentro dos organismos e dentro dos seus órgãos, e na implementação do POCP. Ou seja não tanto o POCP como um sistema que falha, mais numa perspectiva de os sistemas internos, as pessoas e o conjunto de entidades que têm algumas lacunas na forma de implementação do sistema. Isto é claro visto pela décalge de vinte anos, porque ainda está para ser implementado o POCP.”

4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?

“Como eu não acredito que o SNC venha para a frente na parte pública, não irei responder a esta pergunta.”

5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?

“O valor da democracia nacional, vê-se pela forma como um país trata as suas contas públicas. E o que é que eu quero dizer com isto? Quero dizer que a transparência, a evidência, a materialização da realidade do desempenho de cada entidade consubstancia-se nas demonstrações financeiras daí eu elencar este assunto como o mais importante ao nível da administração central.”

6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?

“A comparabilidade já existe, não numa plataforma de SNC, mas numa plataforma de POCP. É fundamental existir esta comparabilidade para depois darmos o próximo passo que é a avaliação do desempenho, através de cálculos de rácios, uma vez que temos a mesma base de relato, podemos assim com algum olho crítico avaliar o desempenho da gestão ao nível dos três ramos.”

7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?

“No meu ponto de vista e conhecendo eu o sistema, e sendo este altamente parametrizável, não vejo grandes dificuldades, caso exista esta passagem de sistema. Penso que não surjam grandes dificuldades na sua passagem para o SIG.”

APÊNDICE H – Análise De Conteúdo Das Entrevistas

Para a realização de uma mais fácil e sistemática análise de conteúdo das entrevistas realizadas foram elaborados dois tipos de quadros: um primeiro para cada entrevista com a pergunta, as expressões chave e as ideias chave de cada resposta; um segundo para todas as entrevistas com a pergunta e as ideias chave da resposta de cada entrevistado.

Entrevista à Professora Doutora Ana Paula Santos

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	"Necessariamente."; "O POCP vai ter que ser adaptado ao SNC e não há-de ser muito tarde"; "Tem que ser obrigatório, a própria troika está a questionar-nos porque é que temos o POCP"; "porque é que não está adaptado às normas internacionais de contabilidade pública"	<ul style="list-style-type: none"> ● POCP vai ser adaptado ao SNC ● Pressão da troika ● Substituição brevemente
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?	"não há grandes implicações"; "diferenças ao nível de conceitos"; "mais ao nível da mensuração dos activos, dos passivos, dos custos"; "grande questão depois é de nomenclatura e das demonstrações financeiras"; "Na perspectiva daquilo que se faz no dia-a-dia, na administração pública, não penso que traga grandes diferenças, tal como não trouxe nas empresas"; "Aquilo que muda é a escrituração, quanto muito a valorização que eu dou aos meus activos ou aos meus passivos"; "ao nível dos procedimentos e daquilo que é feito, estou em querer que não vai mudar nada."	<ul style="list-style-type: none"> ● Diferenças ao nível de conceitos ● Diferenças na mensuração dos activos, dos passivos, dos custos ● Diferenças em algumas contas, mapas e mensurações
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?	"tem diversas falhas e diversas lacunas"; "na comparação com o SNC, a grande diferença é o problema da consolidação"; "provisões do activo é um conceito que não se usa há anos ao nível internacional e mesmo em Portugal há anos ao nível das empresas"; "erro quando que se somam as reposições abatidas aos pagamentos"; "nota explicativa à conta 25"; "contas do IVA, a 24341 e a 24342, se for ver o plano de contas e a nota explicativa, as notas estão ao contrário"; "o mapa dos fluxos de caixa tem gralhas na forma como está apresentado"; "há imensas e até hoje não foram nunca corrigidas"	<ul style="list-style-type: none"> ● Diversas falhas ● Com a introdução do SNC não permita a consolidação de contas do sector público ● Conceitos desactualizados ● Erro ao somar as reposições abatidas aos pagamentos ● Gralhas nas contas do IVA

		<ul style="list-style-type: none"> ● Gralhas no mapa de Fluxos de caixa
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?	"a falha que vai colmatar não é a falha do POCP (...) é não estar harmonizado com o SNC"; "se o POC é revogado e passa para o SNC (...) tenho uma entidade em POCP (...) Como é que eu consolo isto ao nível de contas públicas?"; "há entidades públicas que têm de consolidar com entidades privadas"; "exemplo as câmaras municipais"; "câmara municipal em POCAL, a empresa municipal em SNC".	<ul style="list-style-type: none"> ● Vai permitir a consolidação das contas do SPA e do SEE ● Vem permitir a comparabilidade com as contas públicas de outros países
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?	"Depende muito dos sectores de que estamos a falar"; "Para o central neste momento é meramente como informação de prestação de contas"; "não estão a usar ainda muito como instrumento de decisão"; "para eu tomar decisões, eu preciso de uma informação da contabilidade analítica e na administração central a contabilidade analítica ainda está a dar os primeiros passos"; "são basicamente feitas para prestar contas"	<ul style="list-style-type: none"> ● Pouca, actualmente só ao nível da prestação de contas e execução orçamental ● Para se tomar decisões é necessária Contabilidade Analítica
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?	"acho imprescindível"; "o que precisamos do SPNC é de forma a termos uma base comparativa com o SEE"; "e até a nível internacional que tenhamos comparabilidade"; "para que possamos também responder a um dos objectivos do POCP, o de conseguir esta consolidação com um mesmo código de contas independentemente do sector"; "a importância para mim reside no facto de nós termos uma harmonização em todo o sector público, para que possamos ter uma consolidação de contas efectiva"	<ul style="list-style-type: none"> ● Grande importância ao nível da consolidação de contas ● Grande importância na comparabilidade a nível nacional e internacional

Entrevista à Professora Doutora Maria Antónia de Jesus

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	"Penso que acabará por ser substituído."	<ul style="list-style-type: none"> ● Acabará por ser substituído

2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?	“Dificuldades de implementação devido à pouca qualificação dos recursos humanos da Administração Pública”; “muitos organismos estarem (...) a implementar o POCP.”	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldades na implementação
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?	“em termos conceptuais é a passagem da base de caixa para a vertente orçamental”; “Em termos de implementação, a questão tem a ver com a concepção e implementação de um sistema informático comum.”	<ul style="list-style-type: none"> • A passagem da base de caixa para a vertente orçamental • Falta de um sistema informático comum
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?	“Penso que poderá apenas dar resposta á falha conceptual.”	<ul style="list-style-type: none"> • Colmatar a falha conceptual
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?	“são essenciais para a tomada de decisão e para a prestação de contas.”	<ul style="list-style-type: none"> • Essenciais para a tomada de decisão e a prestação de contas
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?	“importante entre organismos da mesma área ou do mesmo ministério.”	<ul style="list-style-type: none"> • Importante entre organismos da mesma área ou do mesmo ministério

Entrevista ao Sr. Capitão Jorge Roma

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será	“essa substituição só ainda não ocorreu devido às recentes inconstâncias governamentais, conjugado com o atribulado panorama económico, nacional e internacional”; “o SNC veio colmatar algumas lacunas estruturais há muito identificadas, também o sector público deverá mais cedo ou mais tarde caminhar no mesmo sentido”	<ul style="list-style-type: none"> • Deverá acontecer mais tarde ou mais cedo

também substituído por um SPNC?		
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?	“deve ir no sentido de implementar um diploma que implemente demonstrações de contas mais transparentes com uma metodologia de contabilização mais clara”; “menos disposta a dualidades de interpretações, tudo no sentido de dar maior transparência à contabilidade pública”; “fazer chegar a informação sobre a actividade do Estado aos seus shareholders, dos quais se destacam os contribuintes”	<ul style="list-style-type: none"> ● Demonstrações de contas mais transparentes ● Metodologia de contabilização mais clara ● Fazer chegar a informação aos contribuintes
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?	“Grande dificuldade de comparação das contas entre os países da EU”; “diferenças entre os planos sectoriais também dificulta a integração da diversa informação”; “diferentes critérios e políticas contabilísticas”	<ul style="list-style-type: none"> ● Dificuldade na comparação com as contas de outros países europeus ● Diferenças entre os planos sectoriais ● Diferentes critérios e políticas contabilísticas
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?	“deverá então ser produzido conforme as orientações gerais comunitárias, evitando os pequenos acertos à realidade nacional”; “só deverá vigorar um plano, embora que aquando da sua criação deva ser previsto um âmbito de aplicação o mais generalizado possível de modo a adaptar-se às diferentes realidades dos diferentes sectores do Estado.”	<ul style="list-style-type: none"> ● Normalizado a nível comunitário ● Evitar acertos à realidade nacional ● Apenas um plano mas abrangente aos diferentes sectores do Estado
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?	“traduzem onde e de que forma se está a aplicar os recursos do Estado”; “estas demonstrações proporcionam às populações em geral um sentimento de confiança acrescido e transparência”	<ul style="list-style-type: none"> ● Espelham como estão a ser gastos os recursos do Estado ● Revelam transparência nas contas públicas
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a	“Só através da comparação entre as contas dos diferentes organismos do Estado se pode aferir do grau de excelência da execução orçamental face aos objectivos definidos”; “é fundamental conseguir um elevado grau de comparabilidade entre o desempenho dos diferentes órgão do Estado, por forma a premiar os que realmente têm bons desempenhos tomar medidas correctivas relativamente aos que se desviam dos seus objectivos”; “só desta forma se poderá progredir para uma melhor gestão pública e garantir maior confiança nas contas públicas”; “a melhor	<ul style="list-style-type: none"> ● Comparabilidade entre órgãos do Estado ao nível da execução orçamental ● Permite premiar e corrigir bons e maus desempenhos ● Permite melhorar a

comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?	forma de combater práticas de corrupção e gestão danosa de recursos públicos é através da transparência das contas e publicação de resultados”	<p>qualidade da gestão Pública</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Garante confiança nas contas públicas ● Combate a corrupção e gestão danosa
---	--	---

Entrevista ao Sr. TCor. Fernando Barnabé

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	“o Sector Privado evolui de forma rápida, enquanto o Sector Público absorve as alterações de forma lenta e por vezes ineficiente”; “Passados 14 anos desde a publicação do POCP, verifica-se que grande parte dos Organismos Públicos ainda não conseguiram atingir os objectivos propostos”; “Acredito que o Sector Público acompanhe a evolução da contabilidade organizacional, no entanto, essa substituição apenas será realizada a longo prazo”	<ul style="list-style-type: none"> ● As evoluções no Sector Público são mais lentas ● O POCP ainda não está totalmente implementado ● O Sector público vai acompanhar a evolução mas a longo prazo
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?	“As possíveis dificuldades provenientes de uma substituição plena do actual POCP, serão de certa forma semelhantes as que se verificaram na implementação deste”; “Resistência á mudança por parte da organização”; “Dificuldade na adopção de novos mecanismos técnico-contabilísticos (procedimentos internos)”; “Elevadas necessidades de formação aos órgãos responsáveis”	<ul style="list-style-type: none"> ● Semelhantes às da introdução do POCP ● Resistência à mudança ● Dificuldade na adopção de novos mecanismos técnicos e contabilísticos ● Necessidade de formação
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?	“Qual o montante em dívida (conta de fornecedores) da Conta Geral do Estado?”; “O POCP tinha como principal objectivo a transparência das contas públicas”; “actualmente a informação contabilística pública ainda não é fiável”; “continua a existir um Classificador Económico das Despesas/Receitas públicas”; “porque não adoptamos as Contas do POCP para a classificação das despesas/receitas públicas?”; “Não existe assim uma duplicação de informação?”; “Qual o organismo público responsável pela implementação do POCP?”	<ul style="list-style-type: none"> ● Falta de transparência das contas públicas ● Falta de fiabilidade da informação financeira ● Duplicação de informação ● Informação pouco clara

		<ul style="list-style-type: none"> ● Incompetência, ineficiência e ineficácia da CNCAP
4. Espera que um futuro SPNC venha colmatar estas falhas? De que forma?	<p>“Grande parte das lacunas apresentadas ao POCP, não se traduzem em lacunas técnico-contabilísticas, mas sim na ineficiência do Estado conseguir impor esses mecanismos e ferramentas”; “trazer revoluções na forma como trabalhamos a contabilidade”; “não é o SPNC que vem colmatar as principais lacunas nos Organismos Públicos”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Não são lacunas técnico-contabilísticas ● Ineficiência do Estado em impor mecanismos e ferramentas ● Nova forma de trabalhar em contabilidade ● Não colmata as lacunas dos organismos públicos
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?	<p>“Todas as Demonstrações Financeiras e todos os mecanismos de reeporting são fundamentais para uma gestão eficiente e eficaz”; “A plataforma SIG disponibiliza um conjunto vasto de informação preciosa para o processo de tomada de decisão”; “disponibiliza todos os reeporting’s obrigatórios para o processo de prestação de Contas ao Tribunal de Contas e a Direcção Geral do Orçamental.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Fundamentais para uma gestão eficiente e eficaz ● Fundamentais para uma prestação de contas ● O SIG já disponibiliza essas demonstrações financeiras
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?	<p>“Um dos principais objectivos da implementação do SIG no Ministério da Defesa Nacional em 2004 foi a uniformização dos Ramos das Forças Armadas nas áreas da logística, das finanças e dos recursos humanos”; “A comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas são o ponto de partida para o objectivo final da transparência e da fiabilidade”; “Só assim se consegue obter o produto final dos investimentos de todos os contribuintes”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Muito importante ● Foi um dos objectivos da introdução do SIG ● Transparência e fiabilidade ● Boa aplicação dos dinheiros dos contribuintes
7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?	<p>“inicialmente desenvolvido para os organismos privados”; “fruto dos seus sistemas modelares, conseguiu adaptar-se à Contabilidade Pública e ao POCP”; “Sistema de Informação capaz de se adaptar às exigências do SPNC”; “a transição será lenta e complexa, constituindo-se como</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Transição lenta e complexa ● Necessidade de acompanhamento e

	objectivos vitais do projecto, o acompanhamento adequado nas tarefas de parametrização e a qualificação dos recursos humanos”	parametrização <ul style="list-style-type: none"> ● Necessidade de qualificação dos recursos humanos
--	---	---

Entrevista ao Sr. Maj. José Cano

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	“a curto ou médio prazo não será”; “a obrigatoriedade de introdução do POCP na Administração Pública e nos serviços da Administração Pública surge em 1992 e desde aí já passaram quase vinte anos e temos ainda organismos públicos que não adoptaram o POCP”; “não me parece que face às contingências actuais isso seja prioritário na Administração Pública”; “era mais fácil a adopção do SNC se os organismos adoptassem primeiro o POCP e depois aí partissem para um SNC”; “o valor acrescentado do SNC não sei se justifica essa tão grande alteração”; “Se estivermos a falar em médio longo prazo, a dez anos talvez acredite, mas antes disso não me parece.”	<ul style="list-style-type: none"> ● A curto médio prazo não haverá substituição ● Passados quase 20 anos o POCP não está implementado na totalidade ● Face às contingências actuais não é prioritário ● Primeiro a adopção total ao POCP e só depois a possibilidade de adoptar um novo sistema ● O valor acrescentado pode não valer a pena ● Talvez a médio longo prazo, 10 anos
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?	“traria implicações ao nível das mesmas implicações que trouxe o POCP quando foi implementado”; “seria necessário preparar as pessoas em termos técnicos”; “gestão da mudança”; “gestão da mudança é uma coisa muito complicada nas organizações”; “as implicações que isso teria, seriam tão ou mais graves que as implicações que existiram com a adopção do POCP”; “a parte da formação, depois a parte da utilização dos sistemas integrados”; “alteração nas formas de fazer contabilidade, nas formas de prestar essa informação”; “as grandes implicações que isso poderá trazer, mesmo com a capacidade de mentalizares as pessoas, capacidade de aprendizagem”; “vai custar muito e vai ter custos muito, muito elevados de certeza absoluta”	<ul style="list-style-type: none"> ● Implicações semelhantes a quando se introduziu o POCP ● Seria necessário dar formação técnica às pessoas ● Seria necessária a gestão da mudança ● Alterações na forma de prestar a informação ● Mentalização das pessoas ● Custos elevados

<p>3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?</p>	<p>“acho que o POCP não tem falhas nem lacunas”; “quem tem falhas e lacunas é quem o utiliza e o aplica”; “o que nós teríamos de corrigir, não seria o POCP, mas a mentalidade de quem trabalha com o POCP e a mentalidade de quem trabalha a informação do POCP para depois a colocar nas demonstrações financeiras”; “o POCP não tem lacunas, eu diria mais que a estrutura que utiliza o POCP, que deriva do POCP, por vezes trata o POCP mal e parte daí”; “pessoalmente não ver grandes lacunas no POCP”; “directores ou chefes, ainda não ligam e eu não diria nada, mas sim quase nada à informação que ali está”; “não lhe reconheço grandes lacunas”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Não tem falhas nem lacunas ● Quem utiliza o POCP é que tem falhas e lacunas ● Ainda não é utilizada nem aproveitada a informação disponibilizada
<p>4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?</p>	<p>“colmatar falhas não”; “Poderá vir reajustar”; “e nós não tivermos a mesma medida, as mesmas ferramentas, se não utilizarmos as mesmas metodologias, e as mesmas medidas, nós dificilmente poderemos verificar em termos de administração pública se valeu a pena ou não”; “ajudar sim a caminhar para uns serviços públicos cada vez mais privados entre aspas”; “não virá colmatar insuficiências, virá sim encostar os serviços públicos aos serviços privado com a adopção de ferramentas e metodologias de escrituração que permitam fazer comparações directas”; “não me parece que venha colmatar, vem sim equiparar as formas de escrituração.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Não vem colmatar falhas nem lacunas ● Vem aproximar os serviços públicos dos privados ● Vem permitir fazer comparações directas entre o sector público e o privado ● Vem equiparar as formas de escrituração
<p>5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?</p>	<p>“tem muita importância e tem a importância que cada um lhe quer dar”; “Se quem decide não lhe der nenhuma importância, a importância é nula”; “temos ali todas as vertentes metidas, tu olhas para ali e consegues ver e decidir sobre o que está a acontecer na tua organização”; “se olharmos para as demonstrações financeiras, ao mesmo tempo olhando para um bom plano de actividades, ao mesmo tempo para um bom relatório de actividades, ao mesmo tempo para uma comparação entre o plano de actividades e aquilo que está a acontecer, daquilo que foram as demonstrações financeiras e foram os objectivos da organização”; “não conseguimos sensibilizar ainda grande parte das gerações mais antigas de que há ali uma ferramenta que pode ser lida em simultâneo”; “por vezes as decisões são tomadas só com base numa informação mais empírica, numa informação mais corrente”; “uma ferramenta importantíssima que nós temos de ter ali, começar a lê-la e começara a ter alguma preocupação, agora isto cabe a quem transporta a informação na cadeia e sensibilizar desde baixo até lá a cima”; “Deveria ser ao contrário, mas infelizmente nós sabemos que a forma como isto tudo foi implementado obrigou a que em vez de ser de cima para baixo, fosse de baixo para cima e pronto, agora temos que gerir esta mudança ao contrário.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Muito importantes se forem bem utilizadas ● Sensibilizar os decisores ● Importantes quando conjugadas com outros instrumentos de gestão

<p>6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?</p>	<p>“É importantíssimo”; “utilizando essa uniformização é possível tomar decisões imediatas e em tempo real, em tempo oportuno”; “Se fores comandante de uma unidade, atribuis meios às tuas subunidades, mas tens de saber o que é que eles fazem com aqueles meios”; “a uniformização que tu aí falas, é muito importante hoje em dia”; “é tão importante que ao nível da administração pública criou-se o POCF, e ao nível da Europa, tentou-se uniformizar todos os estados da Europa, no sentido de que todos os seus estados e toda a informação que chega aos decisores ao nível Europeu, seja uniforme e seja lida da mesma maneira em qualquer país da Europa”; “Para o caso dos três ramos, aquela pergunta directa que tu me fazes, é muito importante e deveremos cada vez mais dar-lhe atenção e perceber o que ali está”; “É importante perceber isto, e só assim é que eu consigo perceber, caso eu tenha essa uniformização”; “o resultado daquela leitura é a mesma para os três ramos ou para todo o ministério e isso é importantíssimo sem dúvida nenhuma.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Muito importante ● Permite tomar decisões em tempo real e oportuno ● Permite ver o que foi feito com os recursos disponibilizados ● Permite uma leitura a vários níveis, ministerial, estadual e europeu ● Permite uma leitura a vários níveis, ministerial, estadual e europeu
<p>7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCF por um SPNC no SIG?</p>	<p>“não tem grandes implicações”; “tem um trabalho enorme por trás, mas o grande trabalho não é em termos de SIG”; “o grande trabalho é em termos de mentalidade das pessoas e em termos de adaptação de processos, processos esses que depois possam ser utilizados no SIG”; “o SIG é um sistema aberto, modular, tem vários módulos, trabalhados para as maiores empresas mundiais”; “o SIG em si, a plataforma, não vai ter qualquer problema”; “plataforma que foi primeiramente preparada para aparecer em organizações privadas e empresas de gestão privada e foi depois adaptada à gestão pública, portanto o SNC já está a aparecer lá e eles de certeza que já adaptaram e iriam depois adaptar à administração pública”; “Em termos de sistema não terá grandes implicações, terá grandes implicações sim na redefinição dos processos, na formação das pessoas internamente e na gestão da mudança em termos de mentalidades.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Não terá grandes implicações no SIG ● Ao nível da redefinição de alguns processos ● Mentalização das pessoas

Entrevista ao Sr. Maj. Hélder dos Reis

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
<p>1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCF, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?</p>	<p>“deduzo que sim”; “A nossa conjuntura actual e o que temos visto com o plano da troika, uma das coisas que se tem reflectido é a ausência de uma informação uniforme e eventualmente credível, perante os sistemas internacionais que vêm avaliar a nossa situação”; “A aplicação de uma normalização vai surgir a breve trecho, mais ano menos ano vai ter de surgir”; “vai ter que entrar logo, porque as entidades internacionais vão-nos pedir informações mais credíveis e não o que se tem vindo a verificar. ”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Brevemente será substituído ● Pressão das entidades internacionais ● Face às contingências actuais é necessário

<p>2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?</p>	<p>“o SIG da forma que está feito e dimensionado, consegue adaptar-se a transformações que existam com facilidade, desde que exista depois por parte das pessoas a aceitação a essas alterações”; “não vão haver grandes alterações, pois o POCP já cobre algumas funcionalidades do SNC, é só uma normalização e penso que o exército se consegue enquadrar bem nesse aspecto”; “No início do SIG, falava-se que esta plataforma seria alargada a toda a Administração Pública, no entanto isto foi o que se falou na altura, e passar da teoria para a prática nem sempre é fácil”; “acho que o exército se adaptará bem nesta situação.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Adaptação fácil do SIG ● Não vão haver grandes alterações ao que já é feito com o POCP ● Será apenas uma questão de normalização ● O exército conseguir-se-á adaptar bem a esta situação ● Necessidade de um único sistema integrado na Administração Pública
<p>3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?</p>	<p>“aquelas que nós até hoje não conseguimos implementar”; “não são bem lacunas, é mais se calhar inércia da própria instituição”; “só este ano se consegui trabalhar com imobilizado, armazéns ainda nada, portanto isto vem mais de uma certa inércia que as instituições têm à mudança.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Dificuldades de implementação ● Inércia das instituições
<p>4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?</p>	<p>“Essa pergunta está quase inserida na primeira”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Ver pergunta 1
<p>5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?</p>	<p>“Se fosse mais pública e visível teria muito mais importância”; “O problema é que nós no exército, nomeadamente quem decide, descarta sempre a área financeira e coloca-a sempre à margem das suas decisões”; “a área financeira ocupa sempre uma posição de destaque junto de quem decide”; “Os actuais mapas que se conseguem extrair, se quem decide lhes desse alguma importância e olhasse para eles, já eram tomadas certas decisões”; “o problema é que como eu disse a área financeira é sempre um pouco marginalizada na instituição”; “Do ponto de vista da Administração Pública, se fosse conseguido um sistema semelhante, em que toda a informação fosse prestada do mesmo modo, isso seria a cereja em cima do bolo como é lógico.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Transparência das contas públicas ● Posição de destaque junto dos decisores ● Poderia ser maior se houvesse um único sistema para a Administração Pública
<p>6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem</p>	<p>“actualmente isso já se verifica”; “todos trabalham como SIG, a uniformidade de prestação de contas é idêntica”; “A nível público, acho era até urgente”; “não é admissível que um Estado não se consiga entender nas formas de cálculo da despesa pública”; “Enquanto não houver uma linguagem comum é impossível qualquer entendimento”; “Enquanto toda a gente não mostrar as contas da mesma forma é muito complicado”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Actualmente já se verifica ● É urgente ● Permite calcular facilmente a despesa pública

para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?		<ul style="list-style-type: none"> • Muito importante
7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?	<p>“não vai ter grandes alterações”; “facilmente se consegue adoptar tudo o que o SNC trazer ao SIG”; “depois é uma questão de configuração e parametrização das funções”; “Não vejo que traga grandes problemas, e é como eu disse, se nós tivéssemos o SIG a funcionar a cem por cento, então mais facilmente se conseguia adoptar o SNC não difere muito do POCP”</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não trará grandes alterações ao SIG • Configuração e parametrização • Se o SIG já estivesse a funcionar na totalidade seria mais fácil

Entrevista ao Sr. Cap Nuno Henriques

Pergunta	Expressões Chave	Ideias Chave
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	<p>“Não considero que o POCP seja substituído a curto, médio ou longo prazo na Administração Pública, uma vez que este ainda não está implementado”; “Passaram quase vinte anos desde a sua imposição legal e ainda não existe a implementação total a todo o espectro da Administração Pública”; “não vejo que este plano de contas seja implementado”.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não haverá substituição • Passados quase 20 anos o POCP não está implementado na totalidade
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?	<p>“Tendo em conta que eu não considero que vá ser implementado na Administração Pública, não vejo que o exército vá sofrer grandes alterações”; “não vejo um novo enquadramento em termos de sistemas de contas, sinto que o exército não será grande afectado por essa possibilidade”</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não haverá alterações
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?	<p>“não vejo e não identifico grandes falhas propriamente no sistema”; “Vejo mais deficiências dentro dos organismos e dentro dos seus órgãos, e na implementação do POCP”; “não tanto o POCP como um sistema que falha, mais numa perspectiva de os sistemas internos, as pessoas e o conjunto de entidades que têm algumas lacunas na forma de implementação do sistema”</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não tem falhas • Deficiências dentro dos organismos e órgãos na implementação do POCP • Os sistemas

		internos, as pessoas e as entidades têm lacunas na forma de implementação do POCP
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?	“não acredito que o SNC venha para a frente na parte pública, não irei responder a esta pergunta”	_____
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?	“a transparência, a evidência, a materialização da realidade do desempenho de cada entidade consubstancia-se nas demonstrações financeiras daí eu elencar este assunto como o mais importante ao nível da administração central”	<ul style="list-style-type: none"> • Muito importantes na Administração Central
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?	“A comparabilidade já existe, não numa plataforma de SNC, mas numa plataforma de POCP”; “É fundamental existir esta comparabilidade para depois darmos o próximo passo que é a avaliação do desempenho, através de cálculos de rácios, uma vez que temos a mesma base de relato, podemos assim com algum olho crítico avaliar o desempenho da gestão ao nível dos três ramos”	<ul style="list-style-type: none"> • A comparabilidade já existe numa base POCP • É fundamental existir comparabilidade • Permite avaliar o desempenho através do cálculo de rácios • Permite avaliar o desempenho da gestão de cada um dos ramos das forças armadas
7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?	“sendo este altamente parametrizável, não vejo grandes dificuldades”; “Penso que não surjam grandes dificuldades na sua passagem para o SIG.”	<ul style="list-style-type: none"> • Devido às características do sistema não haverá grandes dificuldades

Quadro síntese das entrevistas

Pergunta	Ideias Chave						
	Prof. Dr. ^a Ana Paula Santos	Prof. Dr. ^a Maria Antónia de Jesus	Cap Jorge Roma	TCor Barnabé	Maj Cano	Maj Reis	Cap. Henriques
1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?	<ul style="list-style-type: none"> • POCP vai ser adaptado ao SNC • Pressão da troika • Substituição brevemente 	<ul style="list-style-type: none"> • Acabará por ser substituído 	<ul style="list-style-type: none"> • Deverá acontecer mais tarde ou mais cedo 	<ul style="list-style-type: none"> • As evoluções no Sector Público são mais lentas • O POCP ainda não está totalmente implementado • O Sector público vai acompanhar a evolução mas a longo prazo 	<ul style="list-style-type: none"> • A curto médio prazo não haverá substituição • Passados quase 20 anos o POCP não está implementado na totalidade • Face às contingências actuais não é prioritário • Primeiro a adopção total ao POCP e só depois a possibilidade de adoptar um novo sistema • O valor acrescentado pode não valer a pena • Talvez a médio longo prazo, 10 anos 	<ul style="list-style-type: none"> • Brevemente será substituído • Pressão das entidades internacionais • Face às contingências actuais é necessário 	<ul style="list-style-type: none"> • Não haverá substituição • Passados quase 20 anos o POCP não está implementado na totalidade

<p>2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diferenças ao nível de conceitos • Diferenças na mensuração dos activos, dos passivos, dos custos • Diferenças em algumas contas, mapas e mensurações 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldades na implementação 	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstrações de contas mais transparentes • Metodologia de contabilização mais clara • Fazer chegar a informação aos contribuintes 	<ul style="list-style-type: none"> • Semelhantes às da introdução do POCP • Resistência à mudança • Dificuldade na adopção de novos mecanismos técnicos e contabilísticos • Necessidade de formação 	<ul style="list-style-type: none"> • Implicações semelhantes a quando se introduziu o POCP • Seria necessário dar formação técnica às pessoas • Seria necessária a gestão da mudança • Alterações na forma de prestar a informação • Mentalização das pessoas • Custos elevados 	<ul style="list-style-type: none"> • Adaptação fácil do SIG • Não vão haver grandes alterações ao que já é feito com o POCP • Será apenas uma questão de normalização • O exército conseguir-se-á adaptar bem a esta situação • Necessidade de um único sistema integrado na Administração Pública 	<ul style="list-style-type: none"> • Não haverá alterações
<p>3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diversas falhas • Com a introdução do SNC não permitia a consolidação de contas do sector público • Conceitos desactualizados • Erro ao somar as reposições abatidas aos pagamentos • Gralhas nas contas do IVA • Gralhas no 	<ul style="list-style-type: none"> • A passagem da base de caixa para a vertente orçamental • Falta de um sistema informático comum 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldade na comparação com as contas de outros países europeus • Diferenças entre os planos sectoriais • Diferentes critérios e políticas contabilísticas 	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de transparência das contas públicas • Falta de fiabilidade da informação financeira • Duplicação de informação • Informação pouco clara • Incompetência ineficiência e 	<ul style="list-style-type: none"> • Não tem falhas nem lacunas • Quem utiliza o POCP é que tem falhas e lacunas • Ainda não é utilizada nem aproveitada a informação disponibilizada 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldades de implementação • Inércia das instituições 	<ul style="list-style-type: none"> • Não tem falhas • Deficiências dentro dos organismos e órgãos na implementação do POCP • Os sistemas internos, as pessoas e as entidades têm lacunas na forma de implementação do POCP

	mapa de Fluxos de caixa			ineficácia da CNCAP			
4. Espera que um futuro SPNC venha colmatar estas falhas? De que forma?	<ul style="list-style-type: none"> • Vai permitir a consolidação das contas do SPA e do SEE • Vem permitir a comparabilidade com as contas públicas de outros países 	<ul style="list-style-type: none"> • Colmatar a falha conceptual 	<ul style="list-style-type: none"> • Normalizado a nível comunitário • Evitar acertos à realidade nacional • Apenas um plano mas abrangente aos diferentes sectores do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Não são lacunas técnico-contabilísticas • Ineficiência do Estado em impor mecanismos e ferramentas • Nova forma de trabalhar em contabilidade • Não colmata as lacunas dos organismos públicos 	<ul style="list-style-type: none"> • Não vem colmatar falhas nem lacunas • Vem aproximar os serviços públicos dos privados • Vem permitir fazer comparações directas entre o sector público e o privado • Vem equiparar as formas de escrituração 	<ul style="list-style-type: none"> • Ver pergunta 3 	
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?	<ul style="list-style-type: none"> • Pouca, actualmente só ao nível da prestação de contas e execução orçamental • Para se tomar decisões é necessária Contabilidade Analítica 	<ul style="list-style-type: none"> • Essenciais para a tomada de decisão e a prestação de contas 	<ul style="list-style-type: none"> • Espelham como estão a ser gastos os recursos do Estado • Revelam transparência nas contas públicas 	<ul style="list-style-type: none"> • Fundamentais para uma gestão eficiente e eficaz • Fundamentais para uma prestação de contas • O SIG já disponibiliza essas demonstrações financeiras 	<ul style="list-style-type: none"> • Muito importantes se forem bem utilizadas • Sensibilizar os decisores • Importantes quando conjugadas com outros instrumentos de gestão 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparência das contas públicas • Posição de destaque junto dos decisores • Poderia ser maior se houvesse um único sistema para a Administração Pública 	<ul style="list-style-type: none"> • Muito importantes na Administração Central
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior	<ul style="list-style-type: none"> • Grande importância ao nível da consolidação de 	<ul style="list-style-type: none"> • Importante entre organismos da mesma área 	<ul style="list-style-type: none"> • Comparabilidade entre órgãos do Estado ao nível da execução 	<ul style="list-style-type: none"> • Muito importante • Foi um dos 	<ul style="list-style-type: none"> • Muito importante • Permite tomar decisões em tempo real e oportuno 	<ul style="list-style-type: none"> • Actualmente já se verifica • É urgente 	<ul style="list-style-type: none"> • A comparabilidade já existe numa base POCP

<p>comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?</p>	<p>contas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grande importância na comparabilidade a nível nacional e internacional 	<p>ou do mesmo ministério</p>	<p>orçamental</p> <ul style="list-style-type: none"> • Permite premiar e corrigir bons e maus desempenhos • Permite melhorar a qualidade da gestão Pública • Garante confiança nas contas públicas • Combate a corrupção e gestão danosa 	<p>objectivos da introdução do SIG</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transparência e fiabilidade • Boa aplicação dos dinheiros dos contribuintes 	<ul style="list-style-type: none"> • Permite ver o que foi feito com os recursos disponibilizados • Permite uma leitura a vários níveis, ministerial, estadual e europeu • Permite uma leitura a vários níveis, ministerial, estadual e europeu 	<ul style="list-style-type: none"> • Permite calcular facilmente a despesa pública • Muito importante 	<ul style="list-style-type: none"> • É fundamental existir comparabilidade • Permite avaliar o desempenho através do cálculo de rácios • Permite avaliar o desempenho da gestão de cada um dos ramos das forças armadas
<p>7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?</p>	<p>_____</p>	<p>_____</p>	<p>_____</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Transição lenta e complexa • Necessidade de acompanhamento e parametrização • Necessidade de qualificação dos recursos humanos 	<ul style="list-style-type: none"> • Não terá grandes implicações no SIG • Ao nível da redefinição de alguns processos • Mentalização das pessoas 	<ul style="list-style-type: none"> • Não trará grandes alterações ao SIG • Configuração e parametrização • Se o SIG já estivesse a funcionar na totalidade seria mais fácil 	<ul style="list-style-type: none"> • Devido às características do sistema não haverá grandes dificuldades

APÊNDICE I – Guiões das Entrevistas

Entrevista a militares

Interlocutor:

Entrevistador:

Cargo:

Data:

Hora:

Local:

Suporte:

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição ao nível do que é feito hoje em dia no Exército?
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública praticada no Exército?
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas, em especial no três ramos das Forças Armadas?
7. Que implicações terá, na sua opinião, a substituição do POCP por um SPNC no SIG?

Entrevista a professores de Contabilidade Pública

Interlocutor:

Entrevistador:

Cargo:

Data:

Hora:

Local:

Suporte:

1. O POC foi substituído pelo SNC, ao nível empresarial. O que pensa que virá a acontecer ao POCP, ao nível da Contabilidade Pública? Será também substituído por um SPNC?
2. Que implicações pensa que poderão advir desta substituição?
3. Quais eram para si as principais falhas ou lacunas do POCP?
4. Espera que um futuro SPNC, venha colmatar estas falhas? De que forma?
5. Que importância têm, a seu ver, as Demonstrações Financeiras e o Reeporting na Contabilidade Pública?
6. O SNC é o resultado da tentativa de introduzir maior comparabilidade e uniformização na prestação de contas. Que importância tem para si a comparabilidade e a uniformização contabilística nas Contas Públicas?

APÊNDICE J – Relação entre objectivos, questões de investigação e capítulos

Objectivos	Questões de investigação	Capítulos
1. Enquadrar, do ponto de vista teórico, o surgimento da normalização contabilística em Portugal;	3. Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?	2 e 6
2. Analisar a necessidade de adopção da normalização contabilística na Administração Pública;	2. Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?	2 e 6
3. Analisar a importância das Demonstrações Financeiras na Administração Pública;	1. Qual a importância das Demonstrações Financeiras na Administração Pública?	3 e 6
4. Identificar as previsíveis alterações nas Demonstrações Financeiras da Administração Pública (POCP), face ao surgimento e implementação do SNC.	3. Que alterações sofreram (ou poderão vir a ter?) as Demonstrações Financeiras da Administração Pública?	3 e 6

ANEXOS

ANEXO A – Estrutura do Sector Público

Sector Público	Sector Público Administrativo (SPA)	Administração Central
		Administração Regional
		Administração Local
		Segurança Social
	Sector Público Empresarial (SPE)	SPE Central
		SPE Regional
		SPE Local

Fonte: Rua e Carvalho (2006)

ANEXO B – Contabilidade Pública: o momento de registo

	Registo unicamente no momento do pagamento/recebimento	Registo no momento do compromisso/direito e no momento do pagamento/recebimento	Registo também no momento em que a despesa se transforma em custo (ou gasto/perda) e a receita em proveito (ou ganho/rendimento)
Despesa	Contabilidade de caixa	Contabilidade de Compromissos e de Direitos	Contabilidade na base do acréscimo
Receita			
Informações	Mapas de Fluxo de Caixa	Mapas Orçamentais Compromissos por pagar Direitos por cobrar	Balanço Demonstração de Resultados por Naturezas

Fonte: Rua e Carvalho (2006)

ANEXO C – Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública

Utilizadores	Necessidades de informação...
Cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral)	<ul style="list-style-type: none"> • sobre a execução orçamental com especial ênfase no défice ou excedente;
	<ul style="list-style-type: none"> • para avaliar a eficácia, eficiência e o custo dos serviços
Corpos legislativos e de controlo	<ul style="list-style-type: none"> • contabilística sobre a situação financeira
	<ul style="list-style-type: none"> • orçamental (programas e graus de execução)
Investidores e credores	<ul style="list-style-type: none"> • sobre a capacidade que as diferentes entidades apresentam para cumprir as obrigações contratuais
	<ul style="list-style-type: none"> • acerca da disponibilidade dos recursos das entidades públicas (fontes de financiamento, fluxos dos recursos, restrições e obrigações a satisfazer e contrair no futuro)
	<ul style="list-style-type: none"> • sobre a posição financeira que permita avaliar o risco contraído
Órgãos de gestão (Gestores internos)	<ul style="list-style-type: none"> • sobre a posição financeira actual e sobre os fluxos de tesouraria de curto prazo
	<ul style="list-style-type: none"> • sobre a situação económica e possíveis alterações da mesma
	<ul style="list-style-type: none"> • para o planeamento e possível elaboração do orçamento
	<ul style="list-style-type: none"> • sobre o cumprimento da legalidade
	<ul style="list-style-type: none"> • para avaliar os actos realizados por parte da gestão e da organização

Fonte: Adaptado de Gomes *et al.*(2007)

ANEXO D – Utilizadores da informação financeira pública

Utilizadores externos	Cidadãos	Contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral
	Corpos legislativos e de controlo	Órgão máximo de controlo das entidades públicas, Órgãos do governo e representantes dos cidadãos
	Investidores e credores	Instituições credoras e investidoras
Utilizadores internos	Órgãos de gestão (gestores internos)	Órgãos de gestão (gestores internos)

Fonte: Adaptado de Gomes *et al.*(2007)

ANEXO E – Balanço POCP

Código das contas POCP		Exercícios			
		N			N-1
		AB	AP	AL	AL
	Activo				
	Imobilizado:				
	Bens de domínio:				
451	Terrenos e recursos naturais				
452	Edifícios				
453	Outras construções e infra-estruturas				
454	Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar				
455	Bens do património histórico, artístico e cultural				
459	Outros bens de domínio público				
445	Imobilizações em curso				
446	Adiantamentos por conta de bens de domínio público				
	Imobilizações incorpóreas:				
431	Despesas de instalação				
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento				
433	Propriedade industrial e outros direitos				
443	Imobilizações em curso				
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
	Imobilizações corpóreas:				
421	Terrenos e recursos naturais				
422	Edifícios e outras construções				
423	Equipamento básico				
424	Equipamento de transporte				
425	Ferramentas e utensílios				
426	Equipamento administrativo				
427	Taras e vasilhame				
429	Outras imobilizações corpóreas				
442	Imobilizações em curso				
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas				
	Investimentos financeiros:				
411	Partes de capital				
412	Obrigações e títulos de participação				
414	Investimentos em imóveis				
415	Outras aplicações financeiras				
441	Imobilizações em curso				
447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros				
	Circulante:				
	Existências:				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
35	Produtos e trabalhos em curso				
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos				
33	Produtos acabados e intermédios				
32	Mercadorias				
37	Adiantamentos por conta de compras				

Código das contas — POCP		Exercícios			
		N			N-1
		AB	AP	AL	AL
	Dívidas de terceiros — Médio e longo prazo (a)				
	Dívidas de terceiros — Curto prazo:				
2811 + 2821	Empréstimos concedidos				
211	Clientes, c/c				
212	Contribuintes, c/c				
213	Utentes, c/c				
214	Clientes, contribuintes e utentes — Títulos a receber				
218	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa				
251	Devedores pela execução do orçamento				
229	Adiantamentos a fornecedores				
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado				
24	Estado e outros entes públicos				
262 + 263 + 267 + 268	Outros devedores				
	Títulos negociáveis:				
151	Acções				
152	Obrigações e títulos de participação				
153	Títulos da dívida pública				
159	Outros títulos				
18	Outras aplicações de tesouraria				
	Conta no Tesouro, depósitos em instituições financeiras e caixa:				
13	Conta no Tesouro				
12	Depósitos em instituições financeiras				
11	Caixa				
	Acréscimos e diferimentos:				
271	Acréscimos de proveitos				
272	Custos diferidos				
	<i>Total de amortizações</i>				
	<i>Total de provisões</i>				
	<i>Total do activo</i>				

(a) A desenvolver, segundo as rubricas existentes no «curto prazo», atendendo às previsões de cobrança ou exigibilidade da dívida ou de parte dela, a mais de um ano.

AB= activo bruto.

AP= amortizações e provisões acumuladas.

AL= activo líquido.

Código das contas — POCP		Exercícios	
		N	N-1
	Fundos próprios e passivo		
	Fundos próprios:		
51	Património		
55	Ajustamento de partes de capital em empresas		
56	Reservas de reavaliação		
	Reservas:		
571	Reservas legais		
572	Reservas estatutárias		
573	Reservas contratuais		
574	Reservas livres		
575	Subsídios		

Código das contas POCP		Exercícios	
		N	N-1
576	Doações		
577	Reservas decorrentes da transferências de activos		
59	Resultados transitados		
88	Resultado líquido do exercício		
Passivo:			
29	Provisões para riscos e encargos		
	Dívidas a terceiros — Médio e longo prazo (a)		
	Dívidas a terceiros — Curto prazo:		
23 111+23 211	Empréstimos por dívida titulada		
23 112+23 212+12	Empréstimos por dívida não titulada		
269	Adiantamentos por conta de vendas		
221	Fornecedores, c/c		
228	Fornecedores — Facturas em recepção e conferência		
222	Fornecedores — Títulos a pagar		
2612	Fornecedores de imobilizado — Títulos a pagar		
252	Credores pela execução do orçamento		
219	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes		
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c		
24	Estado e outros entes públicos		
262+263+267+268	Outros credores		
Acréscimos e diferimentos:			
273	Acréscimos de custos		
274	Proveitos diferidos		
<i>Total dos fundos próprios e do passivo</i>			

Fonte: Caiado et al.(2006)

ANEXO F – Demonstração de Resultados POCP

POCP		Exercício	
		N	N-1
	Custos e perdas		
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:		
	Mercadorias		
	Matérias		
62	Fornecimentos e serviços externos		
	Custos com o pessoal:		
641 + 642	Remunerações		
643 a 648	Encargos sociais:		
	Pensões		
	Outros		
63	Transferências correntes concedidas e prestações sociais		
66	Amortizações do exercício		
67	Provisões do exercício		
65	Outros custos e perdas operacionais		
	(A)		
68	Custos e perdas financeiras		
	(C)		

POCP		Exercício	
		N	N-1
69	Custos e perdas extraordinárias		
	(E)		
88	Resultado líquido do exercício		
	Proveitos e ganhos		
71	Vendas e prestações de serviços:		
	Vendas de mercadorias		
	Vendas de produtos		
	Prestações de serviços		
72	Impostos, taxas e outros		
	Variação da produção		
75	Trabalhos para a própria entidade		
73	Proveitos suplementares		
74	Transferências e subsídios correntes obtidos:		
741	Transferências — Tesouro		
742+743	Outras		
76	Outros proveitos e ganhos operacionais		
	(B)		
78	Proveitos e ganhos financeiros		
	(D)		
79	Proveitos e ganhos extraordinários		
	(E)		

Resumo:

Resultados operacionais: (B)-(A) =

Resultados financeiros: (D)-(C) =

Resultados correntes: (D)-(C) =

Resultado líquido do exercício: (F)-(E) =

Fonte: Caiado *et al.*(2006)

ANEXO G – Mapas de execução orçamental das despesas e das receitas

Mapa de Execução Orçamental da Despesa

Classificação económica		Dotações corrigidas (3)	Cativos ou congelados (4)	Compromissos assumidos (5)	Despesas pagas			Diferenças			Grau de execução orçamental das despesas (12) = (8)/(3) × 100
Código (1)	Descrição (2)				Ano (6)	Anos anteriores (7)	Total (8) = (6) + (7)	Dotação não comprometida (9) = (3) - (4) - (5)	Saldo (10) = [(3) - (4)] - (8)	Compromissos por pagar (11) = (5) - (8)	
	<i>Total</i>										

Fonte: Caiado *et al.*(2006)

Mapa de Execução Orçamental da Receita

Classificação económica		Previsões corrigidas (3)	Receitas por cobrar no início do ano (4)	Receitas liquidadas (5)	Liquidações anuladas (6)	Receitas cobradas brutas (7)	Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida (10) = (7) - (9)	Receitas por cobrar no final do ano (11) = (4) + (5) - (6) - (7)	Grau de execução orçamental das receitas (12) = (10)/(3) × 100
Código (1)	Descrição (2)						Emitidos (8)	Pagos (9)			
<i>Total</i>											

Fonte: Caiado *et al.*(2006)

ANEXO H – Balanço SNC

Entidade:

BALANÇO (INDIVIDUAL OU CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Fonte: Rodrigues (2009)

ANEXO I – Demonstração de Resultados SNC

Demonstração de Resultados por Funções

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe		=	=
Interesses minoritários			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) – Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Fonte: Rodrigues (2009)

Demonstração de Resultados por Naturezas

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+/-	+/-
Variação nos inventários da produção		+/-	+/-
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-/+	-/+
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-/+	-/+
Provisões (aumentos/reduções)		-/+	-/+
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-/+	-/+
Aumentos/reduções de justo valor		+/-	+/-
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-/+	-/+
Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-/+	-/+
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		-/+	-/+
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=
Resultado por acção básico			

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) - Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Fonte: Rodrigues (2009)

ANEXO J – Demonstração de Fluxos de Caixa SNC

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Varição de caixa e seus equivalentes (1 + 2 + 3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Fonte: Rodrigues (2009)

ANEXO K – Demonstração de Alterações do Capital Próprio

Entidade:		DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N-1					CAPITAL PRÓPRIO ATRIBUÍDO AOS DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE													
DESCRÇÃO	NOTAS	Capital realizado	Ações (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	UNIDADE MONETÁRIA (1)														
						Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total	Interesses minoritários	Total do Capital Próprio					
Posição no início do período N-1	1																			
Alterações no período																				
Primeira adopção de novo referencial contabilístico																				
Alterações de políticas contabilísticas																				
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras																				
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis																				
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações																				
Ajustamentos por impostos diferidos																				
Outras alterações reconhecidas no capital próprio																				
Resultado líquido do período	2																			
Resultado integral	3																			
Operações com detentores de capital no período	4 = 2 + 3																			
Realizações de capital																				
Realizações de prémios de emissão																				
Distribuições																				
Entradas para cobertura de perdas																				
Outras operações																				
Posição no fim do período N-1	5																			
	6 = 1 + 2 + 3 + 5																			

Entidade:		DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N					CAPITAL PRÓPRIO ATRIBUÍDO AOS DETENTORES DO CAPITAL DA EMPRESA-MÃE													
DESCRÇÃO	NOTAS	Capital realizado	Ações (quotas) próprias	Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	UNIDADE MONETÁRIA (1)														
						Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total	Interesses minoritários	Total do Capital Próprio					
Posição no início do período N	6																			
Alterações no período																				
Primeira adopção de novo referencial contabilístico																				
Alterações de políticas contabilísticas																				
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras																				
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis																				
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações																				
Ajustamentos por impostos diferidos																				
Outras alterações reconhecidas no capital próprio																				
Resultado líquido do período	7																			
Resultado integral	8																			
Operações com detentores de capital no período	9 = 7 + 8																			
Realizações de capital																				
Realizações de prémios de emissão																				
Distribuições																				
Entradas para cobertura de perdas																				
Outras operações																				
Posição no fim do período N	10																			
	6 + 7 + 8 + 10																			

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.

Fonte: Rodrigues (2009)

ANEXO L – Demonstração de Fluxos de Caixa POCF

Código		Recebimentos		Código		Pagamentos	
Capítulo	Grupo			Capítulo	Grupo		
		Saldo da gerência anterior				Despesas	
		Execução orçamental	\$			Despesas orçamentais (OE)	\$
		De dotações orçamentais (OE)	\$			Correntes	\$
		De receitas próprias	\$			Capital	\$
		Na posse do serviço	\$			Despesas orçamentais com compensação em	
		Na posse do Tesouro	\$			receita própria e com ou sem transição dos	
		De receita do Estado	\$			Correntes	\$
		De operações de tesouraria	\$			Capital	\$
		Descontos em vencimentos e salários:				Entrega ao Tesouro em conta de receitas	
		Receita do Estado	\$			próprias	\$
		Receitas	\$			Descontos em vencimentos e salários:	
		Dotações orçamentais (OE)	\$			Receita do Estado	\$
		Correntes	\$			Operações de tesouraria	\$
		Capital	\$			Importâncias entregues ao Estado e outras	
		Receitas próprias	\$			entidades:	
		Correntes	\$			Receita do Estado	\$
		Capital	\$			Operações de tesouraria	\$
		Recebido do Tesouro em conta de receitas				Saldo para a gerência seguinte	\$
		próprias	\$			Execução orçamental	\$
		Importâncias retidas para entrega ao Estado				De dotações orçamentais (OE)	\$
		ou outras entidades	\$			De receitas próprias	\$
		Receita do Estado	\$			Na posse do serviço	\$
		Operações de tesouraria	\$			Na posse do Tesouro	\$
		Descontos em vencimentos e salários:				De receita do Estado	\$
		Receita do Estado	\$			De operações de tesouraria	\$
		Operações de tesouraria	\$			Descontos em vencimentos e salários:	
		<i>Total</i>	\$			Receita do Estado	\$
						<i>Total</i>	\$

Fonte: Caiado *et al.*(2006)