

A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: OPINIÃO DE ESPECIALISTAS

RESUMO

Actualmente, a Contabilidade Pública constitui uma das matérias que vem despertando um grande interesse para académicos e profissionais. Nos últimos anos, a Contabilidade Pública, em Portugal, sofreu profundas alterações, resultantes da Reforma Administrativa e Financeira do Estado e da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais públicos, tendo em vista uma maior normalização e harmonização contabilística. Com a reforma da Contabilidade Pública passamos de um sistema de informação, de carácter eminentemente orçamental, direccionado para a prestação de contas e controlo da legalidade, para um sistema de informação orientado para a tomada de decisão. O grau de desenvolvimento atingido no âmbito do processo de normalização contabilística, na Administração Pública, carece ainda de novos desenvolvimentos. É objectivo geral deste estudo a aplicação de um inquérito direccionado a indivíduos relacionados, directa ou indirectamente, com a Contabilidade Pública, por forma a conhecermos o estado actual da Contabilidade Pública em Portugal, segundo a perspectiva destes.

1. INTRODUÇÃO

Durante os últimos anos, a contabilidade pública, tem vindo a sofrer importantes desenvolvimentos, em consequência da crescente globalização da economia mundial.

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

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

Com a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990, a contabilidade pública, em Portugal, começou um novo ciclo. A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) é considerada, por muitos autores, como uma das medidas de maior significado no processo de reformulação, associada às sucessivas aprovações dos planos sectoriais públicos (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - POCAL, Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação - POC-Educação, Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde - POCMS e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS), previstos no mesmo diploma.

Deste modo, é nosso objectivo apresentar um estudo empírico, através do qual pretendemos conhecer o estado actual da contabilidade pública em Portugal. Por forma a concretizarmos o propósito deste trabalho estruturamos o mesmo, em duas partes,

conforme a seguir se explica. Na primeira parte, enquadrámos a contabilidade pública em Portugal, através de uma visão da mesma antes e depois da RAFE. Na segunda parte, apresentamos os resultados do estudo empírico aplicado a vários indivíduos relacionados, directa ou indirectamente, com a contabilidade pública. Com este estudo, pretendemos conhecer a situação actual da contabilidade pública, segundo a opinião de especialistas directa ou indirectamente relacionados com este tipo de contabilidade.

2. A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: DA RAFE ATÉ À ACTUALIDADE

2.1. ANTES DA RAFE

Após a implementação da República em 1910 foram aprovadas diversas leis, estabelecendo-se princípios e regras para a contabilidade pública a fim de alcançar alguma homogeneidade e elevar a contabilidade pública portuguesa ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos.

A contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, o seu quadro legal (estruturado numa base de caixa) correspondia na íntegra ao modelo tradicional da “fase legalista” (Bernardes, 2001). O método de registo utilizado por esta contabilidade pública orçamental era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efectivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

Com a Revolução de 25 de Abril de 1974, o regime político português mudou do regime de ditadura para a democracia trazendo profundas alterações ao sector público português¹. A separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à independência dos tribunais, de entre os quais figura o Tribunal de Contas (TC), conduziu à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental (Santareno, 1997). No entanto, a contabilidade pública manteve o mesmo objectivo, exceptuando o nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras.

Em 1986, com a entrada de Portugal para a União Europeia, tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos. Todavia, esta visão não parece ter tido alterações imediatas na contabilidade pública, salientando-se que foi nesta altura que se observou um grande impulsionamento para o desenvolvimento da contabilidade².

2.2. DA RAFE À APROVAÇÃO DO POCP

Na tentativa de alterar o sistema português de contabilidade pública até então vigente, a partir dos anos 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública, que o aproximou ao sistema utilizado pelas empresas privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas. Com a publicação da Lei de Bases de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro) estabeleceram-se as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado, o que viria a permitir a criação do POCP finalmente aprovado em 1997. Foram também publicados

¹ O caso das várias nacionalizações que se verificaram na altura.

² Salientamos como exemplo, a alteração, em 1989, do Plano Oficial de Contabilidade (POC), em consequência da emissão da IV Directiva da Comunidade de Europeia.

outros diplomas legais no âmbito do novo regime a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro - LEO³ e o DL n.º 155/92 de 28 de Julho.

A Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro tem como objectivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, as regras de execução orçamental e o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas (art.º 1.º).

A referida lei, pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos (com base no sistema digráfico semelhante ao usado nas empresas privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (art.º 15.º). A definição da contabilidade de compromissos veio possibilitar uma previsão da tesouraria antecipada e mais rigorosa, bem como uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços (Tavares e Branco, 1998).

No seguimento desta reforma é publicada, um ano mais tarde, a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro, que desenvolve os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental, através da atribuição da responsabilidade aos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação de uma nova Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do orçamento de Estado.

Por forma a complementar a “...*arquitectura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública...*” é publicado o DL n.º 155/92 de 28 de Julho através do qual se estabelece um novo regime de administração financeira do Estado (§1:3502). A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas de contabilidade pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo (DL n.º 155/92, §10:3502). Por forma a eliminar este panorama, o diploma em discussão, ao permitir a introdução da contabilidade de compromissos, estrutura uma nova contabilidade de caixa⁴, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros, complementada por uma contabilidade analítica, indispensável a uma verdadeira gestão orçamental e, conseqüentemente, ao controlo de resultados, conforme estava previsto na lei de bases de contabilidade pública (DL n.º 155/92, §10:3502).

O referido diploma estipula que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC, a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (art.º 45.º).

A utilização de novas técnicas de gestão, não acompanhadas de uma evolução da contabilidade pública, fez sentir, em determinados serviços públicos, a necessidade da utilização de uma contabilidade patrimonial e analítica aproximada à usada nas empresas privadas estipuladas pelo POC.

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

2.3. O POCP: JUSTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO

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

³ A este propósito ver Leis n.ºs 91/01 de 20 de Agosto e 48/04 de 24 de Agosto.

⁴ A contabilidade de caixa e de compromissos encontra-se definida nos art.ºs 10.º e 15.º, respectivamente.

difficultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística.”.

Como razões que justificam o aparecimento do POCP podemos assinalar:

- 1) a evidência dos diversos organismos da Administração Pública aplicarem os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais⁵ (POCP, §1:4596);
- 2) a falta de normas gerais de enquadramento dos planos de contabilidade (baseados no POC), não permitiam a obtenção da informação consolidada dos diferentes sectores (POCP, §2:4596);
- 3) o novo regime de administração financeira do Estado exigia a uniformização dos requisitos contabilísticos, no domínio da contabilidade de compromissos e de caixa mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (POCP, §3:4596); e
- 4) o DL n.º 155/92 de 28 de Julho estabelece como requisitos gerais na autorização de despesas a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade e regularidade financeira (POCP, §4:4596).

A aprovação do POCP⁶ pelo DL n.º 232/97 de 3 de Setembro, veio “despertar” o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos subsistemas da contabilidade patrimonial e contabilidade analítica. Na opinião de Tavares e Branco (1998:2), *“O POCP é um dos desafios que se coloca à administração financeira dado a tradicional desatenção a que o tratamento contabilístico do património é votado, bem como a facilidade adicional que irá trazer de consolidação da informação e criação de um verdadeiro balanço do Estado.”.*

Segundo Carvalho (1997:301), o POCP *“...é um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública, independentemente de pequenas adaptações sobretudo a criação de sub-contas devido à existência de diversos sectores da Administração Pública com funções muito específicas.”.* Carvalho e Ribeiro (2004:20) acrescentam que o POCP *“...constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública..., pois ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer.”.*

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

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

O POCP expõe um quadro de contas em que simultaneamente coexistem, ao mesmo nível, três sistemas de informação contabilística: orçamental (classe 0-*«Contas de controlo orçamental e de ordem»*), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe 9). Para o controlo orçamental, o POCP prevê a base de caixa, enquanto que para as transacções financeiras prevê um regime do acréscimo.

⁵ A Assembleia da República para a administração central e segurança social e as assembleias regionais e locais.

⁶ Note-se que o POCP baseou-se no homólogo plano espanhol - *Plano General de Contabilidad Publica* - e no POC.

No que respeita às peças contabilísticas, o POCP preconiza a apresentação de mapas que, na medida do possível, se aproximam ao sector empresarial. De acordo com a parte introdutória do presente diploma “...os principais mapas relativos à situação orçamental e patrimonial contêm, para cada entidade, a situação da execução orçamental (por natureza de despesas e receitas, assim, como por actividades ou projectos), o balanço e a conta de resultados.” (§12:4597).

Deste modo, o POCP prevê a elaboração do balanço⁷, da demonstração de resultados, dos mapas de execução orçamental (mapa de controlo orçamental - despesa e receita e mapa de fluxos de caixa) e dos anexos às demonstrações financeiras, cujo objectivo principal é a obtenção da imagem fiel do património, da situação financeira, da execução orçamental e do resultado económico-patrimonial da entidade que divulga a informação⁸.

2.4. OS PLANOS SECTORIAIS PÚBLICOS

2.4.1. POCAL

“A necessidade de um conhecimento exacto e total da composição do património autárquico exigiu o estabelecimento de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para as autarquias locais e que contemplates as entidades da Administração Local.” (Carvalho e Monteiro, 2000).

O preâmbulo do POCAL, à semelhança do POCP (e, porque aquele se trata de uma adaptação deste), estabelece que o objectivo principal do plano é “...a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos...que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.”

O POCAL aplica-se às autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e às entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (art.º 2.º).

2.4.2. POC-EDUCAÇÃO

De acordo com o estipulado no art.º 2.º, o POC-Educação, é “...obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.” (n.º 1). Nos termos do n.º 2 do referido artigo, o POC-Educação aplica-se ainda a “...organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.”

⁷ O balanço previsto no POCP tem uma estrutura similar à do POC, apresentando algumas particularidades, nomeadamente:

- a adaptação da terminologia de algumas contas em consequência das características do sector público administrativo, como por exemplo a conta 21-«Clientes, contribuintes e utentes», conta 51-«Património», conta 63-«Transferências correntes concedidas e prestações sociais», conta 71-«Vendas e prestação de serviços», conta 72-«Impostos e taxas»;
- a criação da conta 45 para os bens de domínio público da responsabilidade das entidades que os administram ou controlam, ainda que afectos à actividade operacional;
- a criação da conta 28-«Empréstimos concedidos», dado existirem diversos organismos cuja actividade principal consiste na concessão de empréstimos.

⁸ Ver pontos 2.1 a 2.4 do POCP.

2.4.3. POCMS

O n.º 1 do art.º 2.º relativo ao âmbito de aplicação do POCMS refere que o mesmo é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, o POCMS aplica-se também às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.

2.4.4. POCISSSS

A segurança social ao abrigo dos art.ºs 2.º e 5.º do POCP, integra o conjunto de serviços e organismos que devem aplicar o plano enquadrador. De acordo com o preâmbulo do presente plano, as instituições abrangidas pelo mesmo “...vêm relançadas as bases do controlo orçamental na óptica do reforço da transparência deste sector da Administração Pública e da sua responsabilidade no acompanhamento da execução orçamental e das envolventes financeiras que lhe estão subjacentes.”. Acresce ainda que o POCISSSS ao permitir o tratamento normalizado de toda a informação financeira para efeitos de integração na contabilidade nacional constitui também um instrumento primordial de controlo orçamental e uma fonte fiável de informação económico-financeira para a gestão (§5 e 6:536).

Assim, o POCISSSS é obrigatoriamente aplicável a todas as instituições do sistema de solidariedade e de segurança social (ISSSS) bem como, às instituições do sector das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (art.º 2.º).

3. ESTUDO EMPÍRICO

3.1. OBJECTIVOS DO ESTUDO EMPÍRICO

No seguimento da revisão da literatura em que procuramos efectuar uma abordagem genérica à reforma da contabilidade pública, realçando as transformações sentidas neste âmbito pela aprovação e consequente publicação de planos de contabilidade aplicáveis à Administração Pública, pareceu-nos pertinente analisar a situação actual da contabilidade pública em Portugal. É de referir, no entanto, que os estudos empíricos realizados sobre contabilidade pública são escassos. Poderíamos apontar várias razões para justificar tal situação, porém, somos da opinião que o principal motivo fica a dever-se, sobretudo, ao facto de o tema constituir um problema recente.

Neste sentido, com o presente trabalho empírico (através da aplicação de um questionário) pretendemos apreciar as opiniões de práticos e teóricos sobre o estado da contabilidade pública, confirmando a existência, possivelmente desnecessária, dos diferentes planos sectoriais públicos em vigor, bem como a necessidade da definição dos elementos das demonstrações financeiras públicas e de outros conceitos de carácter orçamental, fundamentais para o desenvolvimento e compreensão da contabilidade em apreço.

Como objectivos específicos temos o propósito de conhecer:

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

3.2. DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO

A aplicação do questionário incidiu sobre os:

- grupos de trabalho que elaboraram os planos de contabilidade pública;
- corpos dirigentes da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES); e
- docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública, nas diferentes instituições do ensino superior público e privado português.

O questionário foi estruturado de forma igual para toda a população alvo.

Tentamos obter toda a informação necessária para identificar a população do estudo. Assim, a população é composta por 67 indivíduos.

3.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.3.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A análise que se segue é baseada numa amostra de 40 respostas válidas, representando 60% do total da população.

Para uma correcta caracterização da amostra pretendemos conhecer as profissões dos nossos inquiridos, conforme a tabela seguinte.

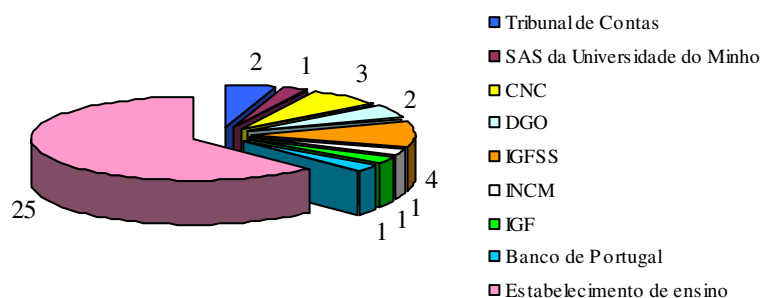
Tabela 3.1. Profissão dos respondentes

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

Alguns dos respondentes assinalaram outra profissão na opção “Outra”. No entanto, pelo facto de os mesmos terem outra profissão específica, das referidas, resolvemos integrá-los nessas profissões. Da leitura da tabela 3.1 depreendemos que os respondentes são, maioritariamente, “Docentes do ensino superior” (63%) e “Técnicos” (27%).

O gráfico 3.1 apresenta as diferentes instituições onde os respondentes exercem a sua profissão.

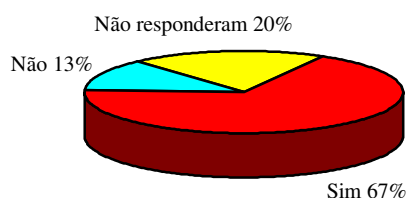
Gráfico 3. 1. Distribuição dos respondentes pelas instituições



Como se verifica no gráfico⁹, o maior número de respondentes ao questionário pertence a estabelecimentos de ensino (aliás, confirma o que já havíamos concluído na tabela 3.1). De seguida foram os que exercem a profissão no IGFSS (4).

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

Gráfico 3.2. Docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública



Pela análise do gráfico, verificamos que 67% dos docentes respondentes leccionam as matérias de contabilidade pública. Não responderam 20% dos respondentes. Confrontando estes dados com a tabela 3.1, observamos que dos respondentes que têm mais do que uma

⁹ SAS - Serviços de Acção Social; IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; INCM - Instituto Nacional da Casa da Moeda; IGF - Inspeção-Geral de Finanças.

profissão, 18% são “Docentes do ensino superior”, dos quais apenas 5% leccionam as matérias de contabilidade pública.

A tabela 3.3 apresenta a distribuição dos respondentes ao nosso questionário por planos sectoriais públicos.

Tabela 3.2. Distribuição dos respondentes por planos sectoriais

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

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

3.3.2. IMPLEMENTAÇÃO DO POCP E DOS POC’S PÚBLICOS

3.3.2.1. IMPORTÂNCIA E AVALIAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO DOS POC’S PÚBLICOS

No que se refere à importância da implementação da nova contabilidade pública para a gestão da Administração Pública portuguesa, 90% dos respondentes consideram importante e 10% não responderam. Com o intuito de conhecermos quais as razões que fundamentavam as respostas dos inquiridos apresentamos hipóteses de resposta (Tabela 3.3).

Tabela 3.3. Importância da implementação dos planos de contabilidade pública

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

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

situação, vem confirmar o referido na revisão de literatura, efectuada por nós, onde a maioria dos autores estão de acordo. Na resposta “Outra.” responderam apenas 4,5% dos respondentes onde indicam que a importância da implementação da contabilidade pública fica a dever-se a outras razões como por exemplo, “Melhoria de qualidade nas informações estatísticas comparáveis.”, “Manter actualizada a informação, os inventários e os cadastros.”, “Avaliação e comparação da actuação dos organismos públicos - «*accountability*».”, “Maior controlo e rigor orçamental.” e “Melhor gestão.”.

No que diz respeito à avaliação da implementação dos planos de contabilidade pública nos diferentes organismos públicos, a distribuição de frequências foi a seguinte:

Tabela 3.4. Avaliação da implementação dos planos de contabilidade pública

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

Pela leitura da tabela anterior, verificamos que 53% dos respondentes consideram “Pouco satisfatória” a implementação dos planos de contabilidade pública. Só 5% dizem ser “Muito satisfatória”. É de realçar que 22% dos inquiridos não responderam à questão. Quisemos conhecer quem eram esses 22% dos inquiridos que não responderam (realça-se, porém, a hipótese de os mesmos não terem respondido por não quererem). Para tal fizemos o cruzamento entre a profissão dos inquiridos e as respostas obtidas, conforme se apresenta na tabela 3.5. Da análise dos dados apresentados na tabela seguinte, concluímos que 6 dos inquiridos que não responderam à questão em análise são “Técnicos” o que representa 54% dos respondentes incluídos nesta profissão e 3 são “Docentes do ensino superior”.

Tabela 3.5. Identificação, por profissão, dos inquiridos que não opinaram quanto à avaliação da implementação dos POC’s públicos

	Fi	Não responderam
Docente do ensino superior.....	25	3
	63%	12%
Dirigente.....	2	0
	5%	0%
Técnico.....	11	6
	27%	54%
Técnico superior.....	2	0
	5%	0%

Nota: As percentagens foram calculadas em função do número total de inquiridos por profissão.

3.3.2.2. DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DOS POC'S PÚBLICOS

Para 80% dos respondentes, os organismos públicos encontraram dificuldades na implementação dos POC's públicos, sendo que 10% dos inquiridos não respondeu à questão. Tentando conhecer a opinião dos respondentes, sobre as principais dificuldades que os organismos públicos encontraram na implementação do POCP e dos planos sectoriais públicos, foram solicitadas cinco dificuldades mais importantes, sem qualquer ordem de importância. A razão para esta recolha de opiniões fica a dever-se aos motivos indicados anteriormente, relativos à percepção dos inquiridos quanto à avaliação da implementação dos diferentes planos.

Tabela 3.6. Dificuldade na implementação do POCP e dos POC's públicos

Razões	N.º de respostas	% de respostas
Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas.	29	19,7
Restrições financeiras.	2	1,4
Inadaptação do <i>software</i> .	17	11,6
Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes.	17	11,6
Resistência à mudança/ inovação por parte do pessoal técnico.	12	8,2
Alterações às estruturas organizativas das instituições.	3	2
Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico.	15	10,2
Dificuldades no processo de execução do orçamento.	4	2,7
Insuficiência de normas interpretativas.	9	6,1
Dificuldades na valorização e contabilização dos bens.	13	8,8
Dificuldades na inventariação dos bens.	10	6,8
Insuficiência de uma estrutura conceptual.	11	7,5
Outra.	5	3,4
Total	147	100

De entre as opções possíveis concluímos, portanto, que a “Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas.”, a “Inadaptação do *software*.”, a “Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes.”, as “Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico.” e as “Dificuldades na valorização e contabilização dos bens.” são as cinco dificuldades mais sentidas pelos organismos públicos aquando a implementação dos POC's públicos. Na resposta “Outra.” responderam apenas 3,4% dos respondentes (dificuldades: “Prevalência da base de caixa em relação à base do acréscimo.”, “Muita burocracia.”, “Falta de vontade política.” e “Conciliação da contabilidade orçamental *versus* contabilidade patrimonial.”).

3.3.3. LIMITAÇÕES E/OU DEFICIÊNCIAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Tentando identificar as principais limitações e/ou deficiências da actual contabilidade pública, foi colocada uma questão, com resposta múltipla, para o efeito.

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

De salientar que entre os 6,7% de respondentes, que no presente estudo, optaram pela resposta “Outra.”, todos responderam respostas variadas como: “Não há um incentivo nem dinamismo, por parte da própria CNCAP nem de outras entidades, para divulgar as potencialidades de uma contabilidade moderna.”, “Falta de desenvolvimentos na contabilidade de custos/gestão.”, “A não separação da contabilidade financeira da contabilidade orçamental.”, “A contabilidade pública actual é inconsistente com as normas legais que a circundam.”, “Querer normalizar tudo a um nível muito desagregado, tornando quase impossível que a contabilidade sirva a «gestão».”, “A ausência de uma cultura de gestão na Administração Pública.” e “A contabilidade pública não serve de base à decisão.”.

Tabela 3.7. Limitações e/ou deficiências da actual contabilidade pública

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

3.3.4. A CNCAP

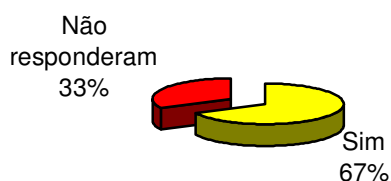
Quando inquiridos sobre o desempenho da CNCAP, perante a nova realidade da contabilidade pública, os respondentes estão muito divididos. Cerca de 32,5% dos inquiridos considera “Pouco satisfatório” o desempenho, sendo que 30% considera “Satisfatório” (Tabela 3.8). Apenas 25% dos respondentes considera “Muito satisfatório”.

Tabela 3.8. Desempenho da CNCAP

	Fi	fi	∑fi
Pouco satisfatório.....	13	32,5%	32,5%
Satisfatório.....	12	30%	62,5%
Muito satisfatório.....	10	25%	87,5%
Não responderam.....	5	12,5%	100%
Totais	40	100%	

Como podemos verificar no gráfico 3.3, 67% dos respondentes concordam com a integração da CNCAP na CNC. É de referir que 33% dos respondentes não responderam à questão.

Gráfico 3.3. Integração da CNCAP na CNC



3.3.5. A ESTRUTURA CONCEPTUAL

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

Tabela 3.9. Importância de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública

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

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

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

Foi solicitado aos inquiridos que indicassem, numa escala de 1 (“Discordo totalmente”) a 5 (“Concordo totalmente”), a extensão na qual concordavam ou discordavam com um total de 5 afirmações, todas elas relacionadas com a estrutura conceptual para a contabilidade pública.

Os resultados da análise (frequências relativas), onde se sintetizam as afirmações, visualizam-se na Tabela 3.10.

Tabela 3.10. Relação entre a estrutura conceptual e a contabilidade pública

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

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

Estes dados confirmam as razões, enunciadas na parte anterior ao estudo empírico, para a criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.

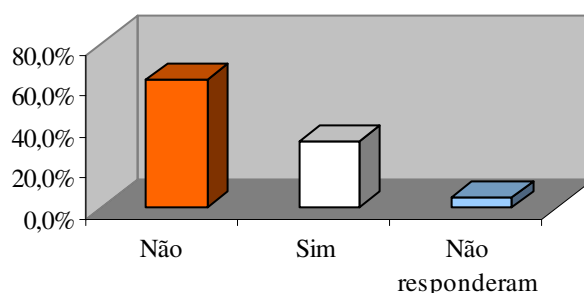
Complementarmente, destaca-se uma única afirmação, com a qual os respondentes (38%) concordam parcialmente. Identifica-se, neste caso, a afirmação 8.3 (“A base da estrutura conceptual da contabilidade pública na Administração Pública pode ser igual à da contabilidade privada, desde que se proceda às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

Mediante este resultado, concluímos que o trabalho por nós desenvolvido, na segunda parte da nossa dissertação, tem uma concordância, ainda que parcial, dos respondentes. Ou seja, referimo-nos, concretamente, ao facto de termos utilizado a base da estrutura conceptual da contabilidade privada para a estrutura conceptual da contabilidade pública, com as devidas alterações.

3.3.6. BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO

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

Gráfico 3.4. Inclusão dos bens de domínio público no activo



Tentando identificar as razões que levam os respondentes a não concordarem com a inclusão dos bens de domínio público no activo, foi colocada uma questão, com respostas múltiplas. Nas respostas, apresentadas na Tabela 3.11, a principal razão que fundamenta a opinião dos respondentes deve-se ao facto dos bens de domínio público não serem permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado. Como segunda razão, os respondentes, apontam o facto de o registo dos bens de domínio público, no activo, ser de utilidade reduzida para os utilizadores, por não constituírem garantia financeira. De referir que 8% dos respondentes optaram pela resposta “Outra.”, onde salientaram várias razões como por exemplo “Só deverão ser registados no immobilizado se obedecerem ao conceito de activo definido nas normas do *International Accounting Standard Board (IASB)/International Federation Accountants (IFAC).*” e “A não concordância com os critérios de valorimetria definidos para o efeito.”.

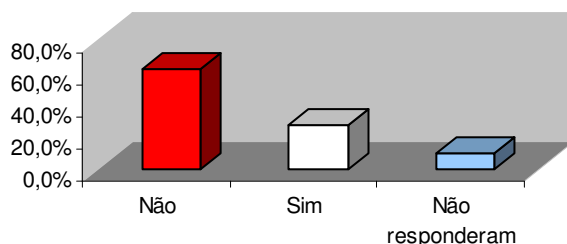
Tabela 3.11. Razões contra a inclusão dos bens de domínio público no activo

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

* 25 respondentes, de um total de 40, responderam que não concordam com a inclusão dos bens de domínio público no activo, conforme a análise ao Gráfico 3.4.

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

Gráfico 3.5. Registo das amortizações dos bens de domínio público



Por forma a complementar as respostas dos inquiridos foi pedido aos mesmos que referissem duas razões nas quais fundamentam as suas opiniões (Tabelas 3.12 e 3.13). As razões apresentadas pelos respondentes, que são da opinião de que os bens de domínio público devem ser amortizados, são as que a seguir se apresentam:

Tabela 3.12. Razões a favor da amortização dos bens de domínio público

Razões
“Porque são activo e por isso, estão sujeitos a depreciação.”
“Porque os bens de domínio publico devem, como qualquer outro bem, ser controlados/identificados ao seu justo valor a cada momento. Para além do mais, os bens de domínio público, deveriam ser representados nas contas de outras entidades, apenas em contas extra-patrimoniais.”
“Se geram fluxos económicos futuros devem ser imputados ao período a respectiva depreciação.”
“Porque a entidade que os administra deve suportar os custos com as amortizações, pelo facto de os possuir no seu património.”
“Para permitir a fiabilidade/comparabilidade de informação em termos reais.”
“Mais adequada mensuração do desempenho da gestão.”
“Verdade do balanço.”

De registar que a grande maioria dos respondentes justifica a sua opinião pelo facto de os bens de domínio público serem activo e, como tal, estão sujeitos a depreciação física.

Tabela 3.13. Razões contra a amortização dos bens de domínio público

Razões
“Porque os bens de domínio público são inalienáveis, impenhoráveis, imprescindíveis, inexpropriáveis.”
“Porque os bens de domínio público têm duração ilimitada (por norma) tornando-se difícil a atribuição de um valor económico.”
“Porque as amortizações do exercício são custos não desembolsáveis.”
“Porque apesar de estarem sob o controlo económico, pode não existir depreciação física.”

A razão mais assinalada pelos respondentes, que não concordam que os bens de domínio público sejam amortizados, é o facto dos mesmos não serem alienáveis, penhoráveis, prescindíveis e expropriáveis.

3.3.7. DOCUMENTOS CONTABILÍSTICOS

No questionário em causa, foi solicitado aos inquiridos o grau de utilidade, numa escala de 1 (“Menor utilidade”) a 5 (“Maior utilidade”) de 10 documentos contabilísticos (listados na Tabela 3.14), segundo a perspectiva de utilizadores internos e externos da informação contabilística pública.

Tabela 3.14. Utilidade dos documentos contabilísticos

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

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

Os documentos contabilísticos de maior interesse (Tabela 3.14), segundo a óptica dos utilizadores internos, são os mapas de execução orçamental (73%) e o orçamento (58%).

Na óptica dos utilizadores externos, são apontados como de elevada utilidade o balanço (70%) e o relatório de gestão (50%).

3.3.8. ORGANISMOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Quanto ao papel dos organismos nacionais, na contabilidade pública, os dados obtidos na Tabela 3.15 mostram que 80% dos inquiridos considera “Muito importante” o papel do TC, seguida a CNCAP, com 75%. Em termos internacionais, ambos com 52,5%, o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) e o IFAC são os organismos que têm um papel muito importante na contabilidade pública. No entanto, foram indicados pelos inquiridos outros organismos, como exemplo de organismos nacionais: a Direcção-Geral do Orçamento (DGO), Inspeção-Geral de Finanças e Inspeções Sectoriais e de organismos internacionais: o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o IASB e o *Institute of Internal Auditors*.

Tabela 3.15. Papel dos organismos nacionais e internacionais

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

4. CONCLUSÃO

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

No estudo em causa foi possível verificar que a reforma da contabilidade pública está ainda longe de atingir um nível satisfatório no nosso país.

Com o objectivo de contribuirmos para o desenvolvimento da contabilidade pública, em Portugal, foi nossa pretensão apresentar um estudo empírico que permita verificar o estado

actual da contabilidade pública em Portugal (descobrimo as necessidades actuais e observando as eventuais limitações e/ou deficiências que a contabilidade pública possa apresentar), segundo a visão de determinados indivíduos.

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

- Um número bastante elevado de respondentes considera importante a implementação da nova contabilidade pública;
- A existência de vários planos de contabilidade pública e diferentes critérios e políticas contabilísticas constantes nos mesmos e a ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, são as principais limitações e/ou deficiências da contabilidade pública;
- O facto de ser docente do ensino superior, dirigente, técnico ou técnico superior não interfere na opinião sobre a importância da existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública;
- A problemática da contabilização dos bens de domínio público divide as opiniões dos respondentes, sendo que a maioria discorda com a sua inclusão no balanço, e por conseguinte o registo das amortizações do exercício;
- A utilidade dos documentos contabilísticos varia consoante o tipo de utilizador (interno ou externo);
- Em termos nacionais e internacionais, o TC e a CNCAP, o GASB e o IFAC são os organismos que revelam ter um papel de maior significado na contabilidade pública, respectivamente.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

Carvalho, João Baptista (1997). O novo plano oficial de contabilidade pública: mais uma etapa na reforma da administração financeira do Estado. *Jornal de Contabilidade*, 248, 301-302.

Carvalho, João Baptista (1998). O plano oficial de contabilidade pública (POCP) - análise e perspectivas futuras. *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, 397, 234-239.

Carvalho, João Baptista e Monteiro, Sónia Silva (2000, Março). *O controlo interno no POCAL*. VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro.

Carvalho, João Baptista e Ribeiro, Verónica (2004). Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 56, 20-31.

Pires Caiado, António (1998). O Plano oficial de contabilidade pública. Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 398, 256-259.

Santareno, Alberto. (1997). Das partidas dobradas de 1761 ao plano oficial de contabilidade pública de 1997. Crónica da contabilidade pública portuguesa.

Tavares, João e Branco, José (1998). A administração financeira do Estado em Portugal. Documento disponível em www.dgo.pt/RAFE/AFE_P_doc.htm.1-7. Data 07-05-2004.

Legislação:

Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro - Plano oficial de contabilidade das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.

Decreto-Lei n.º 155/1992 de 28 de Julho - Regime administrativo e financeiro do Estado.

Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro - Plano oficial de contabilidade pública.

Decreto-Lei n.º 54-A/1999 de 22 de Dezembro - Plano oficial de contabilidade para as autarquias locais.

Directiva n.º 78/660/CEE (IV Directiva Comunitária do Conselho, de 25/07/78) - Relativa às contas anuais de certas formas de sociedade.

Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto - Terceira alteração à Lei n.º 91/01 de 20 de Agosto.

Lei n.º 6/1991 de 20 de Fevereiro - Enquadramento do orçamento de Estado.

Lei n.º 8/1990 de 20 de Fevereiro - Lei de bases de contabilidade pública.

Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro - Plano oficial de contabilidade para o sector da educação.

Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro - Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde.