

**DIVERGÊNCIAS ENTRE CONTABILIDADE PÚBLICA E CONTABILIDADE NACIONAL:
ANÁLISE ÀS CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA**

Sónia Paula da Silva Nogueira

Assistente de 1.º Triénio

Instituto Politécnico de Bragança

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela

Departamento de Ciências Empresariais

Rua João Maria Sarmento Pimentel - Apartado 128

5370-326 Mirandela - PORTUGAL

Tel.: +351 278 201 340/1 Fax: +351 278 265 733

sonia@ipb.pt

Nuno Adriano Baptista Ribeiro

Equiparado a Assistente de 2.º Triénio

Instituto Politécnico de Bragança

Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Bragança

Departamento de Economia e Gestão

Campus de Santa Apolónia - Apartado 134

5301-857 Bragança - PORTUGAL

Tel.: +351 273 303 117 Fax: +351 273 313 051

nunoa@ipb.pt

ÁREA CIENTÍFICA: 3) Finanças e Contabilidade

DIVERGÊNCIAS ENTRE CONTABILIDADE PÚBLICA E CONTABILIDADE NACIONAL: ANÁLISE ÀS CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA

RESUMEN

La Contabilidad Nacional tiene como objetivo el registro de los flujos de los bienes y de los servicios y las operaciones de la distribución y financieras que permitan una análisis (con la medida) de la situación económica de un país. La contabilidad pública tiene como objetivo hacer posible la rendición de cuentas, el control de la legalidad y el rendición de la información para la toma de decisiones. El análisis a los dos sistemas de la contabilidad permite verificar que estos tienen puntos comunes y también algunas diferencias. En este trabajo, se intenta hacer una abordaje teórica a los referidos sistemas y la posibilidad de aproximación entre ellos. Hace también una comparación entre la rendición de cuentas por la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional por los años de 2004, 2005 y 2006 del sector «Administraciones Públicas» en Portugal, intentando evidenciar las razones que originan las diferencias.

RESUMO

A Contabilidade Nacional tem como objectivo o registo dos fluxos dos bens e serviços e das operações de distribuição e financeiras que permita uma análise (através da medição) da situação económica de um país. A Contabilidade Pública tem como objectivo possibilitar a prestação de contas, o controlo da legalidade e a disponibilização de informação para a tomada de decisões. A análise aos dois sistemas de contabilidade permite verificar que estas apresentam pontos comuns e também algumas diferenças. Neste trabalho, pretende-se fazer uma abordagem teórica aos referidos sistemas e à possibilidade de aproximação entre eles. Apresenta-se também uma comparação entre as contas apresentadas pela Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional para os anos 2004, 2005 e 2006 do sector «Administrações Públicas» em Portugal, tentando evidenciar os motivos que originam as diferenças.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública, Contabilidade Nacional, SEC95, Administrações Públicas

1. INTRODUÇÃO

O aparecimento de agrupamentos económicos regionais ou internacionais, tais como a União Europeia, impulsionou, entre outros, a necessidade de agregar informação económica por diferentes áreas contabilísticas, nomeadamente na Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional. Este impulso normalizador levou à reforma dos sistemas contabilísticos existentes na maioria dos países desenvolvidos ou em desenvolvimento. Rodríguez Bolívar (2001) refere, num documento de trabalho, que a necessidade de harmonizar informação económica que permita a sua agregação, entre os distintos âmbitos económicos, advém da complexa inter-relação existente na economia e da necessidade de se dispor de ferramentas úteis para uma maior eficiente gestão económica.

Com a reforma da Contabilidade Pública em Portugal, este tipo de contabilidade passa a ter, entre outros, como principal preocupação a disponibilização de informação necessária à Contabilidade Nacional para a elaboração das contas correspondentes aos subsectores da Administração Pública do país (Circular n.º 1294 da DGO).

Para Carvalho (2002:9) “...a Contabilidade Pública é uma contabilidade micro, de centenas de entidades e regem-se por normas essencialmente contidas num Plano Oficial de Contabilidade. A Contabilidade Nacional é macro, é um conjunto detalhado de contas e de quadros que permitem dar uma visão completa da actividade económica de um País.”.

A Contabilidade Nacional tem como objectivo o registo dos fluxos dos bens e serviços e das operações de distribuição e financeiras que permita uma análise (através da medição) da situação económica de um país. Carrasco Canals (1999:14) define a Contabilidade Nacional como “...a estatística de síntese que tem por referência outras estatísticas, designadamente estatísticas industriais, estatísticas do mercado de trabalho, estatísticas do comércio externo, e por finalidade estimar os fluxos económicos que integram o sistema de contas nacionais.”. A Contabilidade Pública aplica-se a toda a actividade económica e financeira das entidades não lucrativas e tem como objectivo possibilitar a prestação de contas, o controlo da legalidade e a disponibilização de informação para a tomada de decisões.

Sabendo que a Contabilidade Nacional mede a actividade económica de um país, socorrendo-se à informação disponibilizada pela Contabilidade Pública, podemos então afirmar que existe uma relação de dependência entre aquela e esta. Montesinos Julve e Brusca Alijarde (2003) assinalam que a Contabilidade Nacional depende essencialmente da informação orçamental facultada pela Contabilidade Pública sendo esta, o suporte para a elaboração das contas nacionais de acordo o SEC95.

É objectivo geral deste trabalho, apresentar uma análise comparativa entre os valores da Contabilidade Nacional do sector «Administrações Públicas», em Portugal, e a informação fornecida pela Contabilidade Pública.

Para a consecução desse objectivo estruturou-se o trabalho em duas partes. Na primeira apresenta-se uma abordagem teórica à reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95), ao Programa de Estabilidade e Crescimento e implicações na política orçamental portuguesa, e à aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional. Na segunda apresenta-se uma análise comparativa às contas apresentadas pela Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional, evidenciando-se as razões que justificam as diferenças apuradas.

2. REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Em Portugal, a partir dos anos 90, iniciou-se a reforma da Contabilidade Pública. A Contabilidade Pública deixou de ter como principais objectivos a prestação de contas e o cumprimento da legalidade, passando a preocupar-se pela disponibilização de informação financeira, aos diferentes utilizadores da mesma, em termos económicos, financeiros e patrimoniais. Com esta reforma, a Contabilidade Pública, aproxima-se, a um nível bastante elevado, da Contabilidade Financeira (Geral ou Privada ou Externa). São introduzidos novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas, segundo uma óptica orçamental, patrimonial e analítica (ou de custos).

Na base da reforma da Contabilidade Pública tiveram as Leis n.º 8/90 de 20 de Fevereiro (Lei de Bases de Contabilidade Pública) e 6/91 de 20 de Fevereiro (Lei de Enquadramento Orçamental¹) e o DL n.º 155/92 de 28 de Julho (Regime Administrativo e Financeiro do Estado).

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, subjacente nos diplomas anteriores, criaram as condições necessárias para um novo sistema de contabilidade pública, que começou oficialmente em 1997, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

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 (Pires Caiado, 1998).

Montesinos Julve (1996) menciona que as principais orientações seguidas na reforma dos sistemas de Contabilidade Pública são as seguintes:

- controlo do cumprimento da legalidade, dos princípios contabilísticos e das normas geralmente aceites para a protecção e gestão dos recursos confiados aos gestores públicos;
- conhecimento e a análise da situação financeira da entidade e o acompanhamento da execução orçamental;
- avaliação da gestão pública, nomeadamente ao nível da qualidade dos serviços prestados, da adequação aos objectivos fixados, do custo das prestações, da análise das actividades e da atribuição dos resultados aos seus responsáveis;
- análise do impacto económico da actividade pública através da contribuição da Contabilidade Pública para a Contabilidade Nacional e para a elaboração das contas nacionais;
- introdução do sistema digráfico de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e com uma progressiva aproximação ao modelo contabilístico empresarial;
- aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional por forma a obter, com maior segurança, o resultado das grandezas macroeconómicas;
- abordagem integrada dos processos de produção de informação que garantam a economia dos meios, a segurança dos resultados e a oportunidade na disponibilidade da informação de modo a garantir a sua utilidade e a proteger de forma razoável os recursos da entidade;
- adaptação e desenvolvimento da informação pública de acordo com os princípios do *New Public Management*, introduzindo nas entidades públicas uma moderna gestão empresarial.

¹ A este propósito ver Leis n.ºs 91/01 de 20 de Agosto e 48/04 de 24 de Agosto.

3. SISTEMA EUROPEU DE CONTAS NACIONAIS E REGIONAIS

De acordo com o §1.01 do capítulo 1, o SEC95² “...é um quadro contabilístico aplicável a nível internacional, com o objectivo de descrever de forma sistemática e pormenorizada o total de uma economia (isto é, uma região, um país ou grupo de países), seus componentes e suas relações com outras economias...”.

O SEC95 pode ser utilizado para analisar e avaliar (§1.03): a estrutura do total de uma economia por ramo de actividade; as partes ou aspectos específicos do total de uma economia, como por exemplo, o papel das Administrações Públicas; o desenvolvimento do total de uma economia ao longo do tempo; e, o total da economia em relação a outras economias, focando, por exemplo, a comparação das funções das Administrações Públicas nos Estados-membros da União Europeia.

O sistema contabilístico, previsto no SEC95, está construído à volta de uma sequência de contas interligadas. A sequência completa de contas das unidades e sectores institucionais é composta por contas correntes, de acumulação, de património³, de bens e serviços e do resto do mundo (SEC95, §1.61). Os saldos contabilísticos apurados nas contas representam, em si, medidas significativas do desempenho económico (SEC95, §1.60).

O SEC95 (§1.28) agrupa as unidades institucionais em cinco sectores, mutuamente exclusivos⁴: Sociedades não financeiras; Sociedades financeiras; Administrações Públicas; Famílias; Instituições sem fim lucrativo ao serviço das famílias.

Neste estudo apenas nos vamos debruçar sobre o sector «Administrações Públicas» dado ser aquele que demonstra ter um maior interesse. Assim, de acordo com o estipulado no SEC95, o sector «Administrações Públicas» agrega todas as unidades institucionais cuja função principal é a produção de bens e serviços não mercantis destinados ao consumo individual e colectivo e (ou) a efectuar operações de redistribuição do rendimento e da riqueza nacional. O sector «Administrações Públicas» divide-se em quatro subsectores (SEC95, §§ 2.71 a 2.74): Estado e Serviços e Fundos Autónomos (Administração Central), Administração Local e Regional) e Segurança Social.

Para Beltrán Beltrán (2002) o SEC95 trata de dar uma visão conjunta, mediante macromagnitudes, da economia de um país. De acordo com a Organização Europeia de Cooperação Económica, a Contabilidade Nacional é uma técnica que se propõe apresentar, sob uma forma quantificada, um quadro conjunto da economia de um país. Refira-se, no entanto, que a Contabilidade Nacional é elaborada segundo os critérios definidos no SEC95 e no Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas (SCN93). Bação e Pereira (2004) consideram que a Contabilidade Nacional ao divulgar informação segundo as normas estabelecidas pelo SEC95 não é mais do que um modo de apresentar as grandezas mais características de uma economia no seu território nacional e da actividade económica dos seus residentes. Ou seja, a Contabilidade Nacional, ao aplicar os critérios definidos no SEC95, proporciona dados relativos à estrutura, evolução económica de cada país/ou região comparáveis e fiáveis.

² Regulamento (CE) n.º 2223 de 25 de Junho de 1996.

³ Uma conta é “...um meio de registar, para um determinado aspecto da vida económica, os empregos e os recursos ou as variações dos activos e dos passivos durante o período contabilístico, ou o stock de activos e passivos que existem no início ou no fim deste período.” (SEC95, §1.48).

⁴ Para um maior detalhe de cada um dos tipos de unidades enunciadas ver os §§ 2.21 a 2.88 do SEC95.

4. PROGRAMA DE ESTABILIDADE E CRESCIMENTO E IMPLICAÇÕES NA POLÍTICA ORÇAMENTAL PORTUGUESA

A política económica Europeia tem por fim a convergência da economia portuguesa aos melhores padrões da União Europeia. A estabilidade macroeconómica constitui o enquadramento mais favorável para a realização dessa convergência, sendo por isso necessário a existência de uma disciplina orçamental, possível através da aplicação das regras do Tratado da União Europeia, do Pacto de Estabilidade e Crescimento e do Procedimento de Défices Excessivos⁵.

Por forma a assegurar a estabilidade macroeconómica, o programa de estabilidade e crescimento português (2005-2007) refere, entre outros aspectos, que a implementação do POCP e dos planos sectoriais públicos, em toda a Administração Pública, permitirá a obtenção de dados coerentes na perspectiva orçamental, de compromisso e patrimonial. Também, no mesmo documento estão estabelecidas as medidas necessárias para garantir a estabilidade financeira e orçamental do país, entre as quais, destacamos a elaboração e aprovação da Lei Orgânica n.º 2/02 de 28 de Agosto que inclui os princípios e os procedimentos orientadores dos orçamentos da Administração Pública.

Na opinião de Amengual Antich, (2003), Benito López e Moreno Enguix (2002), a medição do objectivo da estabilidade orçamental não significa ultrapassar ou substituir as actuais regras contabilísticas, orçamentais ou administrativas que afectam o ciclo orçamental contabilístico, sem aplicar uma série de regras ou ajustamentos aos exclusivos efeitos dessa medição.

Para analisarmos o cumprimento da estabilidade orçamental devemos partir dos dados fornecidos pela Contabilidade Pública e corrigi-los com a aplicação dos critérios definidos para o efeito (Amengual Antich, 2003). A concretização deste objectivo não pode ser medida através de conceitos como excedente orçamental, défice orçamental ou saldo de tesouraria, mas sim em termos de capacidade ou necessidade de financiamento, o que só se torna possível com o ajustamento do resultado não financeiro do exercício ao resultado da demonstração de resultados (Amengual Antich, 2003).

O cálculo da capacidade ou necessidade de financiamento do sector «Administrações Públicas» é uma informação necessária para o desenvolvimento das políticas económicas e sociais tanto para os países membros, como para a União Europeia no seu conjunto (Benito López e Moreno Enguix, 2002).

5. APROXIMAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA À CONTABILIDADE NACIONAL

As diferenças na envolvente, consequentes da aplicação dos sistemas de Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional às diferentes unidades públicas, causam uma significativa divergência na cobertura institucional dos agregados públicos em ambos os sistemas, o que afecta as comparações dos resultados obtidos por um ou outro sistema (Martínez Manzanedo, 2002).

A regulamentação, emitida pelo Conselho Europeu, sobre as contas de cada país, levou a alguns ajustamentos e mudanças dos sistemas de Contabilidade Pública, conforme observado no ponto anterior. Calleja Meso (*in* Pou

⁵ A este respeito ver Regulamento (CE) n.º 475/00 de 28 de Fevereiro que altera o Regulamento (CE) n.º 3605/93 de 22 de Novembro.

Díaz, 1995:29) menciona que “...é necessário que as contas da contabilidade pública sejam adaptadas às classificações impostas pela contabilidade nacional, com o objectivo de homogeneizar os assuntos.”.

Para Senés García (2002) a Contabilidade Nacional é um modelo reduzido da economia de uma nação, que ao estruturá-la em grandes conjuntos, fica configurada em termos macroeconómicos. Paralelamente, a Contabilidade Pública proporciona o essencial das estatísticas de base da Contabilidade Nacional no que diz respeito ao sector «Administrações Públicas» que integra a economia de um país/ou região (Senés García, 2002). A Contabilidade Pública ao fornecer informação à Contabilidade Nacional vai definir “a “qualidade” das contas nacionais. Para que essa “qualidade” melhore, a Contabilidade Pública deve adaptar-se, o mais possível, ao conjunto de normas estabelecidas, em termos macroeconómicos.

A partir da publicação do POCP assistimos a várias mudanças na Contabilidade Pública, entre as quais destacamos a adequação da prestação de contas das diferentes entidades públicas de acordo com as exigências da Contabilidade Nacional.

De acordo com o estipulado no preâmbulo do POCP, este diploma constitui um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas. Complementarmente, o POCP deverá permitir a “...obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a União Europeia.” (POCP, §7: alínea c)).

As divergências sentidas entre o actual sistema de orçamentação e a contabilidade e as exigências da Contabilidade Nacional levaram à publicação de um novo esquema de classificação económica das receitas e despesas públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/02 de 14 de Fevereiro⁶. De acordo com a Circular Série A n.º 1294 da DGO, um dos propósitos que esteve subjacente à aprovação do novo classificador económico foi a integração de Portugal na União Europeia e Monetária em 1999.

Pinto e Gomes dos Santos (2005) assinalam que apesar da Contabilidade Nacional se basear na Contabilidade Pública, os seus pressupostos são diferentes, o que impossibilita uma relação directa entre a despesa apresentada na Contabilidade Pública e os gastos do Estado apresentados na Contabilidade Nacional.

Para uma correcta análise da Contabilidade Pública e da Contabilidade Nacional, Martínez Manzanedo (2002), defende que o ponto de partida da análise consiste em realçar os pontos comuns e as diferenças entre cada um dos sistemas de contabilidade.

No que diz respeito aos objectivos destas Contabilidades, refira-se que enquanto que os objectivos da Contabilidade Pública estão ligados a aspectos de gestão e controlo, os objectivos da Contabilidade Nacional são essencialmente três: análise económica, tomada de decisões e formulação da política económica (Martínez Manzanedo, 2002). Montesinos Julve e Brusca Alijarde (2003) e Pina Martínez e Torres Pradas (2001) são da opinião que os objectivos, distintos, que a Contabilidade Nacional e a Contabilidade Pública pretendem alcançar, justificam as diferenças entre as duas contabilidades quanto aos princípios contabilísticos, aos critérios valorimétricos e ao momento de registo de operações.

Um outro aspecto a salientar diz respeito ao método ou sistema de registo utilizado pela Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional. Conforme foi já referido, a Contabilidade Nacional utiliza o método do registo digráfico, que na prática se traduz no princípio da quádrupla entrada, na medida em que na maioria das

⁶ Rectificado pela Declaração n.º 8-F/2002 de 28 de Fevereiro.

operações estão envolvidas pelo menos duas unidades institucionais (SEC95, §1.50). Neste sentido, podemos então deduzir que, regra geral, o princípio adoptado pela Contabilidade Nacional, quanto ao momento do registo, é o princípio da especialização (“*accrual*”). Contudo, a aplicação deste princípio não é simples havendo, por isso, a necessidade de, em determinadas situações, se aplicar o princípio de caixa. Como exemplo temos o caso dos impostos e das contribuições sociais. Quanto ao método de registo utilizado na Contabilidade Pública trata-se, igualmente, do sistema digráfico, que é de aplicação obrigatória por todos os organismos abrangidos pelos planos sectoriais públicos, com excepção daqueles que ficam sujeitos ao regime simplificado segundo o POCAL. Está previsto na Contabilidade Pública a adopção do princípio de caixa pela contabilidade orçamental e o princípio de especialização pela contabilidade patrimonial.

Uma outra diferença respeita à valorização dos activos. Enquanto que na Contabilidade Nacional está previsto a valorização destes activos segundo os preços de mercado, na Contabilidade Pública estes devem ser valorizados ao custo de aquisição ou de produção.

Pinto e Gomes dos Santos (2005:134) salientam as seguintes diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: diferente delimitação do que está incluído em Administrações Públicas: são excluídos os produtores públicos com mais de 50% das vendas que cubram custos de produção; a Contabilidade Pública no respeito à contabilidade orçamental utiliza uma óptica de caixa contrariamente à Contabilidade Nacional, o que faz com que não sejam consideradas as despesas de anos anteriores, mesmo que pagas na vigência de um orçamento num determinado ano económico, mas que se incluam as despesas não pagas desse mesmo exercício; e as receitas de fundos comunitários devem ser registados no mesmo ano das despesas decorrentes da utilização desses fundos para efeitos da Contabilidade Nacional.

Segundo o Relatório do Orçamento de Estado de 2006, as diferenças entre as duas contabilidades são devidas ao efeito de registo segundo a especialização do exercício (“*accrual*”), ao ajustamento de diferenças de universo, à aplicação do princípio da neutralidade dos fundos comunitários e a outros ajustamentos.

Tal como já foi referido anteriormente, na óptica da Contabilidade Nacional releva-se o momento em que o valor económico, os direitos ou obrigações são criados, transformados ou extintos (princípio da especialização), enquanto que na Contabilidade Pública se registam as operações no momento em que são efectuados os recebimentos ou os pagamentos (princípio de caixa). Neste sentido, e de acordo com o Relatório do Orçamento de Estado (2006), torna-se necessário aplicar o princípio da especialização do exercício utilizado pela Contabilidade Nacional a um conjunto de operações da Contabilidade Pública. Estas operações resumem-se a impostos e contribuições sociais, juros e aquisições de bens e serviços ou despesas de investimento.

No que diz respeito aos impostos e às contribuições sociais, a aproximação do valor fornecido na Contabilidade Pública ao princípio da especialização do exercício (adoptado na Contabilidade Nacional), é efectuada através do método de caixa ajustado que consiste na aplicação de um desfasamento temporal correspondente ao prazo médio de pagamento do imposto ou da contribuição (Relatório do Orçamento de Estado, 2006).

Na Contabilidade Nacional são considerados os juros corridos ao passo que na Contabilidade Pública são considerados os juros pagos ou recebidos (Relatório do Orçamento de Estado, 2006).

No caso das restantes despesas (aquisições de bens e serviços ou despesas de investimentos), a aproximação ao princípio da especialização do exercício é efectuada adicionando à despesa paga os compromissos assumidos por pagar e retirando os pagamentos de compromissos assumidos em anos anteriores (Relatório do Orçamento de Estado, 2006).

O universo de consolidação nas contas públicas e nas contas nacionais não é o mesmo. Na Contabilidade Nacional são consideradas, como parte das Administrações Públicas, as unidades institucionais cuja actividade consista na produção de outros bens e serviços não mercantis destinados ao consumo individual e colectivo, e/ou efectuem a redistribuição do rendimento e da riqueza nacional. Assim, alguns serviços autónomos são excluídos do sector «Administrações Públicas» e integrados no sector «Sociedades». Como exemplo podemos apontar o Instituto Nacional de Habitação, o Instituto da Vinha e do Vinho, etc. (Relatório do Orçamento de Estado, 2006). Paralelamente, temos outras unidades públicas que devem integrar o sector «Administrações Públicas», por possuírem estatuto empresarial, como é o caso das sociedades Polis e o Instituto de Estradas de Portugal, EPE (Relatório do Orçamento de Estado, 2006).

Temos ainda o caso da Caixa Geral de Aposentações que, na Contabilidade Pública, integra o subsector dos serviços e fundos autónomos e o subsector da segurança social, na Contabilidade Nacional (Relatório do Orçamento de Estado, 2006).

Quanto ao princípio da neutralidade dos fundos comunitários, o Relatório do Orçamento de Estado (2006) prevê que o valor a retirar ao saldo das Administrações Públicas em Contabilidade Pública é determinado a partir da diferença apurada entre o montante de verbas aplicadas e verbas comunitárias recebidas, designadamente no caso do FEDER - Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, FEOGA - Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola e FSE - Fundo Social Europeu.

Por último, os outros ajustamentos não são mais do que uma rubrica residual que termina a explicação da passagem do saldo em Contabilidade Pública para o saldo em Contabilidade Nacional. Assim, e segundo o Relatório do Orçamento de Estado (2006), em outros ajustamentos incluem-se aqueles elementos que por não se enquadrarem nos conceitos de transposição directa do princípio da especialização para o princípio de caixa, ou por saírem fora do âmbito do cálculo do saldo global das Administrações Públicas em Contabilidade Pública, são cruciais para a explicação do saldo «Administrações Públicas» segundo a óptica da Contabilidade Nacional. As situações enumeradas no Relatório do Orçamento de Estado (2006), a este propósito são: o *leasing* financeiro e as “injecções” de capital a empresas públicas, objecto de reclassificação em transferências de capital com impacto negativo no défice sempre que se trate de empresas não lucrativas.

6. ANÁLISE ÀS CONTAS DO SECTOR «ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS»

Para Benito López e Moreno Enguix (2002) a determinação dos dados, pelos Estados-membros, no que respeita ao sector «Administrações Públicas», quer pela Contabilidade Nacional quer pela Contabilidade Pública, proporciona valores não coincidentes, justificáveis pela diferença entre os critérios, princípios e a natureza da informação que utiliza cada uma destas contabilidades.

Assim, neste ponto pretendemos efectuar uma análise às contas do sector «Administrações Públicas» de modo a verificarmos as diferenças entre os dados fornecidos pela Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional. Os anos em análise são 2004, 2005 e 2006.

O quadro 1 descreve o orçamento das «Administrações Públicas», segundo a óptica da Contabilidade Pública e da Contabilidade Nacional. Os elementos que integram as referidas estimativas para as unidades que integram o sector em análise são: Administração Central (Estado e Serviços e Fundos Autónomos), Administração Regional e Local e Segurança Social.

Quadro 1. Diferenças entre o orçamento das «Administrações Públicas» - segundo a óptica da Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional

(valores em milhões de euros)

	Administração Central			Administração Local e Regional			Segurança Social			Administrações Públicas			
	CP	CN	Diferença	CP	CN	Diferença	CP	CN	Diferença	CP	CN	Diferença	
2004	1. Receitas correntes	51.249,3	44.969,4	6.279,9	6.298,7	6.345,0	-46,3	16.820,4	22.025,1	-5.204,7	56.780,9	56.245,3	535,6
	2. Despesas correntes	57.105,0	49.479,2	7.625,8	5.266,0	5.302,6	-36,6	16.500,4	21.680,2	-5.179,8	61.283,9	59.367,7	1.916,2
	3. Saldo corrente/ Poupança bruta (1-2)	-5.855,7	-4.509,8	-1.345,9	1.032,7	1.042,4	-9,7	320,0	344,9	-24,9	-4.503,0	-3.122,4	-1.380,6
	4. Receitas de capital	4.700,6	2.452,2	2.248,4	2.511,3	2.185,9	325,4	28,6	3.086,1	-3.057,5	4.350,3	5.119,7	-769,4
	5. Despesas de capital	6.045,1	5.658,5	386,6	3.438,7	3.087,0	351,7	72,4	84,9	-12,5	6.666,0	6.225,9	440,1
	6. Saldo global/ Capacidade (+)/Nec. (-) Finan. Líquido (3+4-5)	-7.200,2	-7.716,1	515,9	105,3	141,3	-36,0	276,2	3.346,1	-3.069,9	-6.818,7	-4.228,6	-2.590,1
	7. Em percentagem do PIB (Base 2000)	-5,1	-5,5	-0,4	0,1	0,1	0,0	0,2	2,4	-2,2	-4,8	3,0	-1,8
2005	1. Receitas correntes	53.489,3	47.424,1	6.065,2	6.416,1	6.457,7	-41,6	17.612,9	23.382,7	-5.769,8	59.100,8	58.029,9	1.070,9
	2. Despesas correntes	59.962,2	53.338,9	6.623,3	5.435,2	5.481,3	-46,1	17.747,2	23.468,0	-5.720,8	64.727,2	63.053,5	1.673,7
	3. Saldo corrente/Poupança bruta (1-2)	-6.472,9	-5.914,8	-558,1	980,9	976,4	4,5	-134,3	-85,3	-49,0	-5.626,4	-5.023,6	-602,8
	4. Receitas de capital	3.614,6	2.621,4	993,2	2.665,6	2.390,8	274,8	48,9	38,6	10,3	3.909,7	2.164,6	1.745,1
	5. Despesas de capital	5.231,8	5.082,8	149,0	3.839,6	3.560,3	279,3	114,7	125,3	-10,6	6.766,6	5.882,3	884,3
	6. Saldo global/ Capacidade(+)/Nec. (-) Finan. Líquido (3+4-5)	-8.090,1	-8.376,2	286,1	-193,1	-193,1	0,0	-200,1	-172,0	-28,1	-8.483,3	-8.741,3	258,0
	7. Em percentagem do PIB (Base 2000)	-5,6	-5,8	-0,2	-0,1	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-5,8	-6,0	-0,2
2006	1. Receitas correntes	56.221,2	49.864,4	6.356,8	6.768,3	6.812,3	-44,0	19.130,9	25.230,7	-6.099,8	62.755,3	61.498,6	1.256,7
	2. Despesas correntes	60.916,1	54.215,6	6.700,5	5.643,8	5.692,3	-48,5	19.137,2	25.035,8	-5.898,6	66.332,1	64.535,0	1.797,1
	3. Saldo corrente/Poupança bruta (1-2)	-4.694,9	-4.351,2	-343,7	1.124,5	1.120,0	4,5	-6,3	194,9	-201,2	-3.576,8	-3.036,4	-540,4
	4. Receitas de capital	2.242,1	2.329,2	-87,1	2.729,4	2.449,2	280,2	52,1	42,2	9,9	2.903,9	2.154,4	749,5
	5. Despesas de capital	5.224,4	5.062,0	162,4	3.854,1	3.569,4	284,7	109,0	121,9	-12,9	7.067,8	6.087,2	980,6
	6. Saldo global/ Capacidade(+)/Nec. (-) Finan. Líquido (3+4-5)	-7.677,2	-7.084,0	-593,2	-0,2	-0,2	0,0	-63,2	115,2	-178,4	-7.740,7	-6.969,2	-771,5
	7. Em percentagem do PIB (Base 2000)	-5,1	-4,7	-0,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,1	-5,1	-4,6	-0,5

Fonte: Valores obtidos no Relatório do Orçamento de Estado (2006)

Legenda:

CP - Contabilidade Pública; CN - Contabilidade Nacional; Nec. - Necessidades; Finan. - Financiamento; PIB - Produto Interno Bruto.

A análise do quadro anterior permite concluir que os valores apresentados no sector «Administrações Públicas», segundo a óptica da Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional, são divergentes. Tal facto confirma o que já se havia referido anteriormente, que apesar da Contabilidade Pública fornecer informação à Contabilidade Nacional existe a necessidade de se proceder a alguns ajustamentos. Tal situação resulta do facto de os dados apresentados segundo a óptica da Contabilidade Nacional, por contraposição à óptica da Contabilidade Pública, serem elaborados de acordo com a aplicação das disposições do SEC95, onde os métodos de registos, princípios, entre outros, são diferentes.

No que diz respeito aos dados apresentados no quadro 1 podemos referir que as diferenças, entre as duas contabilidades, totaliza -2.590,1 milhões de euros para 2004, 258 milhões de euros para 2005 e -771,5 milhões de euros para 2006. Os valores obtidos resultam do somatório dos valores das unidades que integram o sector em análise.

As diferenças assinaladas entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional são justificadas da seguinte forma:

$$\text{Diferença} = \sum \beta + \lambda + \alpha + \theta$$

Onde:

β representa o valor originado pelo efeito do registo segundo o princípio da especialização do exercício.

λ representa o valor correspondente ao ajustamento de diferenças de universo.

α representa o valor resultante da aplicação do princípio da neutralidade dos fundos comunitários.

θ representa o valor de outros ajustamentos.

No quadro seguinte apresenta-se a justificação da diferença apresentada no quadro 1., tendo por base a fórmula anterior.

Quadro 2. Justificação da diferença entre os saldos da Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional

(valores em milhões de euros)

		DIFERENÇAS			
		Administração Central	Administração Local e Regional	Segurança Social	Administrações Públicas
2004	Efeito do registo segundo a especialização do exercício	1.593,0	15,2	38,2	1.646,3
	Ajustamento de diferença de universo	-1725,7	20,9	3.086,3	1.342,2
	Princípio da neutralidade dos fundos comunitários	-105,7	0,0	-54,6	-160,3
	Outros ajustamentos	-277,4	0,0	0,0	-238,1
	Total	-515,8	36,1	3.069,9	2.590,1
2005	Efeito do registo segundo a especialização do exercício	950,8	0,0	4,7	955,5
	Ajustamento de diferença de universo	-1.167,7	0,0	-74,9	-1.242,6
	Princípio da neutralidade dos fundos comunitários	-8,3	0,0	98,3	90,0
	Outros ajustamentos	-61,0	0,0	0,0	-61,0
	Total	-286,2	0,0	28,1	-258,1
2006	Efeito do registo segundo a especialização do exercício	515,7	0,0	40,0	555,6
	Ajustamento de diferença de universo	123,9	0,0	-32,8	91,1
	Princípio da neutralidade dos fundos comunitários	0,0	0,0	171,3	171,3
	Outras ajustamentos	-46,4	0,0	0,0	-46,4
	Total	593,2	0,0	178,5	771,6

Fonte: Valores obtidos no Relatório do Orçamento de Estado (2006)

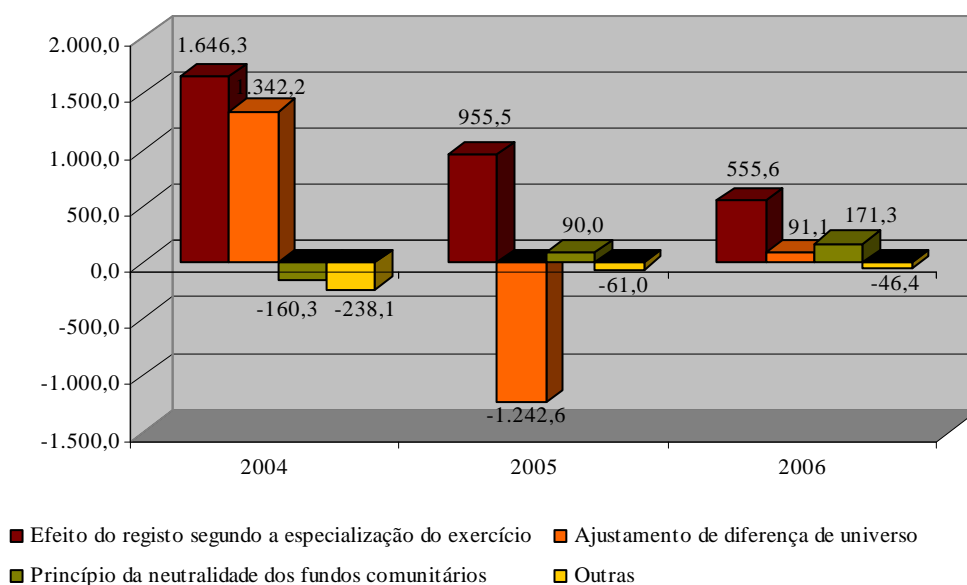
Como podemos observar pelo quadro anterior, a diferença no sector «Administrações Públicas» entre o saldo em Contabilidade Pública e o saldo em Contabilidade Nacional, para o ano de 2004, é justificada, essencialmente, pelo efeito do registo segundo a especialização do exercício (1.646,3 milhões de euros) e pelo ajustamento de diferença de universo (1.342,2 milhões de euros). O princípio da neutralidade dos fundos comunitários e a rubrica outros ajustamentos têm pouco significado na diferença, isto é -160,3 e -238,1 milhões de euros, respectivamente.

No que se refere ao ano de 2005, a justificação da diferença é semelhante à do ano de 2004. Neste sentido, o efeito do registo segundo a especialização do exercício é de 955,5 milhões de euros, o ajustamento de diferença de universo representa -1.242,6 milhões de euros, o princípio da neutralidade dos fundos comunitários totaliza 90 milhões de euros e a rubrica outras um valor de -61 milhões de euros.

Quanto ao ano de 2006 é o efeito do registo segundo a especialização do exercício (555,6 milhões de euros) e o princípio da neutralidade dos fundos comunitários (171,3 milhões de euros) que justificam, maioritariamente, o valor da diferença. O ajustamento de diferença de universo representa 91,1 milhões de euros e a rubrica outros ajustamentos -46,4 milhões de euros.

A figura seguinte apresenta graficamente os valores que justificam os saldos, para os anos de 2004, 2005 e 2006.

Figura 1. Justificação da diferença entre os saldos da Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional no sector «Administrações Públicas» - 2004, 2005 e 2006



7. CONCLUSÃO

Actualmente, apesar da tentativa de aproximação do sistema contabilístico público ao nacional ainda continuam a persistir diferenças. A configuração dos sistemas contabilísticos analisados torna difícil a simples agregação da informação financeira pública na Contabilidade Nacional sem a existência prévia de determinados ajustamentos. A análise comparativa entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional, das contas do sector «Administrações Públicas» em Portugal, permitiu verificar que existem diferenças de valores consideráveis. De

acordo com Relatório do Orçamento de Estado (2006), essas diferenças, para os anos 2004, 2005 e 2006, são justificadas por:

- Efeito do registo segundo o princípio da especialização do exercício;
- Ajustamento de diferenças de universo;
- Aplicação do princípio da neutralidade dos fundos comunitários;
- Outros ajustamentos.

Para os anos 2004 e 2006 constatou-se que o efeito do registo segundo o princípio da especialização do exercício é aquele que mais contribui para a existência de diferenças. No ano de 2005 é o ajustamento de diferenças de universo que tem maior relevância.

Tendo por base o anteriormente apresentado, verifica-se a necessidade de serem emitidas orientações no sentido de permitirem uma maior afinidade entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMENGUAL ANTICH, J. (2003): La estabilidad presupuestaria: su medición. *Auditoria Pública*, 30, 46-59.
- BAÇÃO, P. e PEREIRA, T. (2004): *A representação da vida económica*. Em: www2.fe.uc.pt/, 18-32.
- BELTRÁN BELTRÁN, J. E. (2002): *La contabilidad pública del subsector local como unidad económica para la agregación de la contabilidad nacional*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública. ASEPUC. Murcia.
- BENITO LÓPEZ, B. e MORENO ENGUIX, M. R. (2002): *Las haciendas locales y la contabilidad nacional*. VII Jornada de Contabilidad Pública. ASEPUC.
- CARRASCO CANALS, F. (1999): *Fundamentos del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC 1995)*. Madrid. Ediciones Pirámide.
- CARVALHO, J. B. (2002): Entrevista à revista da Câmara dos Técnicos oficiais de Contas. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 6-11.
- MARTÍNEZ MANZANEDO, R. (2002): *Contabilidad pública e contabilidad nacional*. VII Jornada de Contabilidad Pública. ASEPUC. Murcia.
- MONTESINOS JULVE, V. (1996): *El nuevo modelo de contabilidad pública en España: condicionantes y nivel de implantación*. VII Encontro de Professores Universitários de Contabilidade. Barcelona.
- MONTESINOS JULVE, V. e BRUSCA ALIJARDE, I. (2003): *La estabilidad presupuestaria: implicaciones en el ámbito de las entidades locales*. VIII Jornada de Contabilidad Pública. ASEPUC. Barcelona.
- PINA MARTÍNEZ, V. e TORRES PRADAS, L (2001): *Marco conceptual para la información financiera de las administraciones públicas*. XI Congreso de AECA. Madrid.
- PINTO, A. C. e GOMES DOS SANTOS, P. (2005): *Gestão Orçamental Pública*. Publisher Team. Lisboa.
- PIRES CAIADO, A. (1998): O Plano oficial de contabilidade pública. Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 398, 256-259.
- POU DÍAZ, J. (1995): Concepto de la contabilidad pública. In Intervención General de la Administración del Estado (ed.), *Manual de Contabilidad Pública* (pp. 27-50). Madrid. Ministerio de Hacienda.
- RODRÍGUEZ BOLÍVER, M. P. (2001): LA convergencia entre contabilidad financiera y contabilidad nacional: una aproximación con especial referencia a los criterios de valoración. Instituto Estudios Fiscales.
- SENÉS GARCÍA, B. (2002): *Contabilidad Pública versus Contabilidad Nacional. Comparación desde un enfoque conceptual*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Murcia.

Legislação:

Circular Série A n.º 1294 da Direcção-Geral do Orçamento de 15 de Julho de 2002.

Declaração n.º 8-F/2002 de 28 de Fevereiro.

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 26/2002 de 14 de Fevereiro - Classificador económico das receitas e das despesas públicas.

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.

Lei Orgânica n.º 2/2002 de 28 de Agosto - Lei de estabilidade orçamental.

Programa de Estabilidade e Crescimento - Actualização - 2005-2007. Em: www.dgo.pt.

Regulamento (CE) n.º 2223 do Conselho de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na Comunidade, *Jornal Oficial n.º L310 de 30/11/1996*, 1-469.

Regulamento (CE) n.º 475 do Conselho de 28 de Fevereiro de 2000, *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L58 de 03/03/2000*, 1-2.

Relatório do Orçamento de Estado para 2006. Em: www.dgo.pt.

Tratado que institui a Comunidade Europeia das Comunidades Europeias, *Jornal Oficial n.º C 325 de 24/12/2002*, 3-184.