

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A ACCOUNTABILITY NOS SERVIÇOS E FUNDOS

AUTÓNOMOS

Cristina Maria de Jesus Gonçalves

Lisboa, Setembro de 2011

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A *ACCOUNTABILITY* NOS SERVIÇOS E FUNDOS

AUTÓNOMOS

Cristina Maria de Jesus Gonçalves

Documento Provisório

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Paula Gomes dos Santos, Doutorada em Gestão, na área científica de Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Mestre Fernando Marques de Carvalho
Vogal _____ Mestre Hélder Viegas da Silva
Vogal _____ Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, Setembro de 2011

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

Dedico este trabalho à minha família que sempre me fez acreditar que é possível concretizar os meus objectivos.

A g r a d e c i m e n t o s

Agradeço à minha família, em especial ao meu marido Duarte, pois sem a sua compreensão, motivação, conforto e confiança, não teria sido possível levar a cabo mais um projecto, nesta fase da minha vida profissional e pessoal.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Paula Gomes dos Santos, pela sua ajuda, orientação, contributos, disponibilidade e revisão que permitiram elaborar este trabalho.

Agradeço igualmente a todos os meus amigos e colegas, pela paciência e incentivo que sempre me deram e por sempre acreditarem em mim.

Agradeço à minha amiga Patrícia Guerreiro pela revisão do trabalho e pelos seus contributos.

Agradeço a todas as pessoas que trabalham nos Serviços e Fundos Autónomos e que responderam ao questionário elaborado no âmbito do estudo empírico, sem o seu contributo não teria sido possível concretizar os objectivos deste trabalho, o meu bem-haja.

RESUMO

Ao longo dos anos assistiu-se a mudanças bastante significativas ao nível da contabilidade. Estas alterações que começaram a nível internacional fizeram sentir os seus efeitos a nível nacional, com a transposição para o normativo português de um conjunto de regras e orientações de aplicação obrigatória. Esta transposição também foi sentida ao nível da contabilidade pública que, em contraposição à contabilidade das empresas, apresentava deficiências de diversa ordem. Neste momento encontramos-nos na era do *new public management* (nova gestão pública) que representa uma nova realidade dentro da Administração Pública com maior enfoque ao nível do desempenho ao invés de se centrar apenas na conformidade legal, e que fez surgir conceitos como a *accountability*.

A presente dissertação, subordinada ao tema “A *accountability* nos serviços e fundos autónomos”, teve como principais objectivos, para além de dar a conhecer de forma mais ampla o conceito em análise, verificar se os organismos se encontram a cumprir as formalidades de prestação de contas, se existem mecanismos e instrumentos de *accountability*, perceber de que forma são assumidas as consequências pelos resultados e se existe percepção por parte dos SFA sobre a forma como a *accountability* serve o melhor interesse dos cidadãos.

Após uma revisão da literatura, foram analisados os resultados obtidos através de questionário elaborado para o efeito, tendo sido possível concluir, que de uma forma geral, no que se refere a prestação de contas, existe ainda algum incumprimento em termos de formalismos e alguma falta de sensibilidade na necessidade de existirem mecanismos e instrumentos de *accountability*.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, *accountability*, harmonização contabilística, responsabilidade legal.

ABSTRACT

Over the time we have been watching at quite significant changes in terms of accounting. These shifts which began at the international level were felt its effects at the national level with the incorporation of a set of rules and guidelines into the Portuguese regulatory, of compulsory implementation. This incorporation was also felt at the public accounting that in contrast to the private accounting had many deficiencies. We are currently in the era of the new public management, which represents a new reality in public administration, with greater emphasis in the performance rather than on the legal context, and that gave rise to concepts such as accountability.

This dissertation, entitled "The accountability in the services and autonomous funds," had as its main objectives, beyond raising awareness more broadly the concept under review, see if the organisms are fulfilling the formalities of accountability, if there are mechanisms and instruments of accountability, understand how the consequences for the results are assumed and if there is perception by the SFA on how the accountability serves the best interest of citizens.

After a review of the literature, the results were analyzed through a questionnaire prepared for this purpose, was possible to conclude that in general, with regard to accountability, there are still some breaches in the formalisms and some sensitivity lack in the need to have mechanisms and instruments of accountability.

Keywords: Public accounting, accountability, accounting harmonization, legal responsibility.

ÍNDICE

ÍNDICE DE QUADROS.....	xii
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xiii
ÍNDICE DE FIGURAS.....	xiv
LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS.....	xv
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Enquadramento.....	1
1.2 Objecto.....	1
1.3 Objectivos	2
1.4 Metodologia geral.....	3
1.5 Estrutura da dissertação	4
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	6
2.1 Os Serviços e Fundos Autónomos.....	6
2.2 A Evolução da Contabilidade Pública ao Nível Nacional	9
2.2.1 A Reforma da Contabilidade Pública	9
2.2.1.1 Reforma da Administração Financeira do Estado	9
2.2.1.2 Reforma do processo orçamental	15
2.2.2 O processo de harmonização contabilística e o papel das IPSAS.....	17
2.2.3 Os planos de contabilidade pública	22
2.2.3.1 A necessidade de criação de diversos planos de contabilidade ao nível sectorial.....	22
2.2.3.2 O POCP.....	27
2.3 A prestação de Contas na Administração Pública.....	32
2.4 A ética na função pública.....	36
2.5 Gestores Públicos	39
2.5.1 Relação entre princípios de gestão pública e princípios da despesa pública	41
2.5.2 Liderança.....	41
2.5.2.1 O Papel da Liderança no Sector Público.....	42
2.5.2.2 O papel que os cidadãos têm na liderança organizacional.....	44
2.6. <i>Accountability</i>	45

2.6.1	Conceito	45
2.6.2	O sistema de controlo interno como um instrumento de <i>accountability</i>	51
2.6.3	Mecanismos	55
2.6.4	Teorias e pressupostos	57
2.6.4.1	Accountability Horizontal	57
2.6.4.2	Accountability Vertical	58
2.6.5	Tipologias de <i>accountability</i>	58
3.	ESTUDO EMPÍRICO.....	61
3.1	Metodologia	61
3.1.1	O Meio e População Alvo/Amostra	61
3.1.2	Tipo de Estudo	64
3.1.3	Os instrumentos de colheita de dados.....	64
3.1.4	O Método de análise dos dados.....	67
3.2	Questionário	67
3.2.1	Tratamento das respostas	67
3.2.1.1	Verificação da condição de SFA	68
3.2.1.2	Verificação da utilização de POCP.....	69
3.2.1.3	Verificação dos formalismos de prestação de contas	72
3.2.1.4	Verificação do nível de envolvimento dos colaboradores na organização	76
3.2.1.5	Verificação da existência de instrumentos/mecanismos de <i>accountability</i>	77
3.2.1.6	Verificação da necessidade de existirem serviços partilhados.....	78
3.2.1.7	Verificação da necessidade de adaptação do POCP ao SNC	79
3.2.1.8	Verificação da forma como a <i>accountability</i> serve o interesse dos cidadãos/utentes na percepção dos SFA.....	80
4.	CONCLUSÃO.....	81
4.1	Verificação das hipóteses de investigação.....	81
4.2	Principais conclusões.....	83
4.3	Limitações da investigação	85
4.4	Investigações futuras	86
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	87

APÊNDICES	92
I – CARTA DE APRESENTAÇÃO DO QUESTIONÁRIO	92
III – LISTA DE ENTIDADES (SFA) CONSTANTES DO OE DE 2010.....	99

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1 Relação entre os objectivos e as hipóteses de investigação.....	3
Quadro 1.2 Estrutura do trabalho de dissertação.....	4
Quadro 2.1 Principais reformas do sector público português.	12
Quadro 2.1 Principais reformas do sector público português (continuação).	13
Quadro 2.2 Normas de contabilidade pública publicadas pelo IFAC.....	20
Quadro 2.2 Normas de contabilidade pública publicadas pelo IFAC (continuação).....	21
Quadro 2.3 Calendário de Disseminação do POCP.....	26
Quadro 2.4 Documentos de prestação de contas – Instrução 1/2004 do TC.....	35
Quadro 3.1 N.º de entidades constantes do mapa VII do OE de 2010.	62

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1 N.º de respostas ao questionário.....	66
Gráfico 3.2 Verificação da condição de SFA.....	68
Gráfico 3.3 SFA com estatutos e orgânica aprovados.....	69
Gráfico 3.4 Verificação da existência dos três tipos de contabilidade.	71
Gráfico 3.5 Verificação da utilização de POCP ou outro plano sectorial.....	71
Gráfico 3.6 Utilização de sistema informático para registo contabilístico.	71
Gráfico 3.7 Forma de prestação de contas.	73
Gráfico 3.8 Entidades a quem são prestadas contas.	74
Gráfico 3.9 Pedidos de prorrogação de prazo.	74
Gráfico 3.10 Grau de cumprimento das regras de prestação de contas.	74
Gráfico 3.11 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.	75
Gráfico 3.12 Elaboração de relatório de gestão e de relatório de actividades.....	75
Gráfico 3.13 Elaboração dos documentos de prestação de contas.	75
Gráfico 3.14 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.	76
Gráfico 3.15 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.	78
Gráfico 3.16 Concordância com a existência de serviços partilhados.....	79
Gráfico 3.17 Verificação da necessidade de adaptação do POCP ao SNC.....	79

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Representação gráfica do sector público administrativo.....	7
Figura 2.2 Princípios da orçamentação por programas.....	16
Figura 2.3 Representação gráfica dos sistemas contabilísticos.....	23
Figura 2.4 Estrutura do POCP.....	28
Figura 2.5 Fluxo de valores entre a Sociedade e a Administração Pública.....	38
Figura 2.6 Esquema do termo <i>accountability</i>	47
Figura 2.7 Características qualitativas da informação inerente à prestação de contas.....	50
Figura 2.8 Níveis do SCI existentes na Administração Pública.....	52
Figura 2.9 Objectivos do SCI.....	53
Figura 2.10 Princípios básicos do SCI.....	54
Figura 2.11 Etapas de um SCI.....	55
Figura 2.12 Formas de <i>accountability</i>	56

LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS

- ART.º- Artigo
- BEP - Bolsa de Emprego Público
- CAF – *Common Assessment Management*
- CEE – Comunidade Económica Europeia
- CIBE – Cadastro de Inventário e Bens do Estado
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
- COP – Comissão para a Orçamentação por Programas
- DESP - Despacho
- DGO – Direcção-Geral do Orçamento
- DL – Decreto-Lei
- EFQM – *European Foundation for Quality*
- EU – União Europeia
- EUROSAI – *European Organisation of Supreme Audit Institutions*
- FASB – *Financial Accounting Standards Board*
- GeADAP – Gestão de Avaliação de Desempenho
- GeRAP – Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública
- GeRFiP – Gestão de Recursos Financeiros
- GeRHuP – Gestão de Recursos Humanos
- GeRMob – Gestão de Recursos em Mobilidade
- GTIPOP – Grupo de Trabalho para a Implementação Piloto da Orçamentação por Programas
- H - Hipótese
- IAS – *International Accounting Standard*
- IASB – *International Accounting Standards Board*
- IASC – *International Accounting Standard Committee*
- IFAC – *International Federation of Accounts*
- IFRS – *International Financial Reporting Standards*
- IGCP – Instituto de Gestão e do Crédito Público
- INST – Instruções
- IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
- IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
- ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting*

ISO – *International Standardization Organization*
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público
OBJ - Objectivo
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OECD – *Organization for economic co-operation and development*
ONU – Organização da Nações Unidas
OP – Orçamentação por programas
PEC – Plano de Estabilidade e Crescimento
PIDDAC – Programa de Investimento e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central
PLC – Pedido de Libertação de Créditos
PME – Pequenas e Médias Empresas
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCE – Plano Oficial de Contabilidade da Educação
POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
PRACE – Programa de Reestruturação da Administração Central
QUAR - Quadro de Avaliação e Responsabilização
RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado
RCM – Resolução do Conselho de Ministros
RIGORE – Programa da rede integrada de gestão de recursos do Estado
SAP – Systeme, Anwendungen und Produkte
SCI – Sistema de Controlo Interno
SFA – Serviço e Fundo Autónomo
SI – Serviço Integrado
SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação de Desempenho da Administração Pública
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNC ME - Sistema de Normalização Contabilística das Micro Empresas
SNC PE – Sistema de Normalização Contabilística das Pequenas e Médias Empresas
SQSP – Sistema de Qualidade dos Serviços Públicos
UCMA – Unidade de Coordenação de Modernização Administrativa

1. INTRODUÇÃO

1.1 Enquadramento

O termo *accountability* começou por ser utilizado no seio das empresas, mas não se baseia única e simplesmente a uma aplicação na esfera privada, também ao nível do sector público começou a ganhar a sua importância apoiada na necessidade de existir transparência na gestão dos dinheiros públicos, questão essencial num verdadeiro estado democrático.

Em vários documentos emitidos por entidades de elevado reconhecimento nas funções de regulação e fiscalização, tem sido reforçada a importância desta matéria, essencialmente na esfera política, económica e social.

Muito se tem escrito relativamente à forma como deve ser definido, procurando-se sobretudo apresentar uma distinção entre este conceito e a necessidade/responsabilidade de prestação de contas.

Temas como a melhoria da qualidade do serviço prestado pelos organismos públicos e a melhoria da eficiência e da eficácia em termos de despesa pública, deverão estar sempre presentes nas Cartas de Missão ao nível do governo e ao nível dos organismos públicos.

É nesta perspectiva que importa identificar as razões que se encontram na base deste conceito bem como explicar a sua importância e a forma como se pode identificar, quais as suas características, os instrumentos subjacentes e os mecanismos existentes para a sua validação e aplicabilidade de sanções em caso de incumprimento.

1.2 Objecto

O objecto desta investigação terá por base a responsabilização na prestação de contas dentro dos Serviços e Fundos Autónomos (SFA). A principal razão prende-se com o facto de serem os serviços pertencentes à administração central do Estado que possuem uma contabilidade mais equiparada com aquela que se pratica nas empresas privadas em paralelo com a existência de uma contabilidade orçamental baseada no regime de caixa.

O tema *accountability* encerra em si mesmo alguma polémica, isto porque existe uma certa abertura em termos legislativos para a existência de lacunas e abusos, levantando-se a questão da aplicabilidade das sanções legislativas.

Importará por isso saber em que termos é que têm vindo a ser construídos mecanismos que permitam fornecer explicações e justificações, quer pela execução quer pelo cumprimento de uma responsabilidade, e se tal se encontra intrínseco nas responsabilidades dos gestores públicos.

1.3 Objectivos

Com esta investigação pretende-se estudar o estado da arte do tema *accountability* em termos de enquadramento teórico, onde serão focados outros importantes temas que com ele se interligam e que ajudarão a compreender melhor o foco deste estudo. Para além disso, pretende-se, igualmente, saber a forma como esta temática tem sido tratada pelos SFA, tendo-se definido os seguintes objectivos:

- ❖ Obj1: Perceber se os organismos se encontram a cumprir os procedimentos legais de prestação de contas;
- ❖ Obj2: Compreender qual a percepção que os SFA têm sobre a forma como a *accountability* serve o melhor interesse dos cidadãos/utentes;
- ❖ Obj3: Determinar se existe descentralização de responsabilidades e a forma como são assumidas as consequências pelos resultados obtidos;
- ❖ Obj4: Perceber se existem instrumentos/mecanismos próprios que permitam não só relatar os resultados finais, como também fundamentar e clarificar as tomadas de posição dos responsáveis no exercício das suas funções de gestão.

Para estes objectivos foram formuladas as seguintes hipóteses de investigação, demonstrando-se a sua interligação no quadro 1.1:

- ❖ H1: Os SFA utilizam o POCP;
- ❖ H2: Os SFA cumprem os formalismos de prestação de contas;
- ❖ H3: Os SFA concordam com a necessidade de existirem serviços partilhados;
- ❖ H4: Os SFA têm a percepção da forma como a *accountability* serve o melhor interesse dos cidadãos.
- ❖ H5: Existe envolvimento dos colaboradores nos objectivos organizacionais

ao nível dos SFA;

- ❖ H6: Existem mecanismos e instrumentos de *accountability* nos SFA;
- ❖ H7: Os SFA consideram necessária a adaptação do POCP ao SNC;

Quadro 1.1 Relação entre os objectivos e as hipóteses de investigação.

Objectivos	Hipóteses de Investigação
❖ Obj1: Perceber se os organismos se encontram a cumprir os procedimentos legais de prestação de contas.	<ul style="list-style-type: none">❖ H1: Os SFA utilizam o POCP;❖ H2: Os SFA cumprem os formalismos de prestação de contas;❖ H3: Os SFA concordam com a necessidade de existirem serviços partilhados.
❖ Obj2: Compreender se os SFA têm a percepção sobre a forma como a <i>accountability</i> serve o melhor interesse dos cidadãos/ utentes.	<ul style="list-style-type: none">❖ H4: Os SFA têm a percepção da forma como a <i>accountability</i> serve o melhor interesse dos cidadãos.
❖ Obj3: Determinar se existe descentralização de responsabilidades e a forma como são assumidas as consequências pelos resultados obtidos.	<ul style="list-style-type: none">❖ H5: Existe envolvimento dos colaboradores nos objectivos organizacionais ao nível dos SFA;
❖ Obj4: Perceber se existem instrumentos e mecanismos próprios que permitam não só relatar os resultados finais, como também fundamentar e clarificar as tomadas de posição dos responsáveis no exercício das suas funções de gestão.	<ul style="list-style-type: none">❖ H6: Existem mecanismos e instrumentos de <i>accountability</i> nos SFA.❖ H7: Os SFA consideram necessária a adaptação do POCP ao SNC.

1.4 Metodologia geral

Em traços gerais a metodologia adoptada passou, numa primeira fase, por efectuar uma revisão da literatura. Esta revisão teve como base a consulta de vários livros e artigos académicos, resumos de teses, documentos oficiais e revistas científicas com publicações na área específica. Para efeitos de consulta recorreu-se inicialmente aos especialistas na matéria e numa segunda fase a bibliotecas e *websites* de forma a recolher informação relevante e fidedigna para a concretização deste trabalho.

Após a leitura de toda a informação recolhida, seguiu-se a fase empírica do processo de investigação que integrou quer a análise de dados quer o resumo dos tópicos mais importantes, após o que foi possível dar início à redacção, propriamente dita, do trabalho em paralelo com a elaboração de um questionário misto. A escolha por este método de colheita de dados justificou-se, pelo facto de poder ser preenchido de forma autónoma, de

envolver custos reduzidos, de permitir uniformidade nas respostas e de ser o indicado para se obter informações acerca de factos concretos.

A disponibilização deste questionário aos diversos organismos que compõem o tecido dos SFA foi efectuada através de um *website*. Com este método de colheita de dados procurou-se conferir validade aos dados empíricos, bem como tirar conclusões através do tratamento da informação recolhida. Para além disso foi utilizada, igualmente, a observação participativa da autora em virtude de desempenhar funções num organismo com essas características.

1.5 Estrutura da dissertação

O presente trabalho encontra-se estruturado em quatro partes – introdução, enquadramento teórico, estudo empírico e conclusão, conforme se pode analisar no Quadro 1.2.

Quadro 1.2 Estrutura do trabalho de dissertação.

Introdução
Enquadramento Teórico
Os Serviços e Fundos Autónomos
A evolução da contabilidade pública ao nível nacional
A prestação de contas na Administração Pública
A ética na função pública
Gestores públicos
<i>Accountability</i>
Estudo Empírico
Metodologia
Questionário
Tratamento das respostas
Conclusão

A introdução é dedicada à apresentação do tema e dos objectivos que se pretende atingir, de seguida são apresentados os seis temas principais que compõem o capítulo do enquadramento teórico, assim:

No primeiro tema é feita uma caracterização dos SFA, que são o objecto do estudo elaborado, apresentando-se ainda as principais diferenças entre estes organismos e os Serviços Integrados (SI), que no conjunto compõem a administração central do sector público.

O segundo tema permite fazer um enquadramento relativamente à forma como a

contabilidade pública em Portugal evoluiu, desde a revolução de 74 até aos nossos dias, abordando-se a questão das reformas ocorridas quer no plano da Administração Pública quer no plano orçamental, bem como a importância que os processos de harmonização contabilística tiveram, com enfoque nas normas internacionais de contabilidade pública e no plano oficial de contabilidade pública (POCP) e respectivos planos sectoriais.

O tema seguinte foca a forma como a prestação de contas se efectiva no seio da Administração Pública, com destaque para os instrumentos legais e regulamentares e para as entidades relativamente às quais essa obrigação é requerida.

No tema quatro é analisada a forma como a ética se interliga com o tema da *accountability* e a sua importância em particular no sector público.

No tema cinco é efectuada uma abordagem ao conceito de gestor público em virtude da sua importância como veículo para a concretização das políticas governamentais e para a interligação dos cidadãos com a organização, sendo analisado igualmente o papel que a liderança a par com as competências técnicas e profissionais têm na avaliação crítica da sua actuação.

Por último, no tema seis é analisado o conceito de *accountability* sob as variadas formas que este pode assumir, sendo ainda identificados os principais mecanismos que lhe são subjacentes para que dessa forma se possa compreender amplamente o tema base da dissertação que se apresenta.

Na parte dedicada ao estudo empírico será apresentada a metodologia seguida, bem como, analisados os resultados obtidos com o objectivo de dar resposta às hipóteses de investigação previamente formuladas, devidamente suportados por representações gráficas.

Na última parte será apresentado um resumo das matérias estudadas, com reforço das ideias que deram resposta aos resultados recolhidos na fase do estudo empírico e com apresentação das principais conclusões a que foi possível chegar.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Os Serviços e Fundos Autónomos

Para melhor enquadrar o tema, importa apresentar uma caracterização dos SFA e explicar a forma como estes se encontram integrados no sector público administrativo, permitindo aos destinatários deste estudo compreender porque razão, dentro da Administração Pública, se elegeram os mesmos para se verificarem os objectivos a que este trabalho se propõe.

Em primeiro lugar, é de referir que Estado, Sector Público e Administração Pública não são conceitos idênticos. O Sector Público engloba quer o sector empresarial quer a Administração Pública, que se distinguem essencialmente pelo facto dos primeiros terem subjacente uma lógica de mercado associada a uma política de preços e por possuírem quer capitais públicos quer privados, mas maioritariamente públicos. A Administração Pública representa o sector público administrativo e engloba o poder central, local, regional e o da segurança social, e que se distingue pelo facto de produzirem bens de consumo individual ou colectivo, sem uma lógica mercantil e em que os preços praticados não cobrem na totalidade os custos de produção ou de prestação representando por isso valores meramente significativos, e serem redistribuidoras de rendimentos e de riqueza por via dos pagamentos obrigatórios (impostos, contribuições sociais e quotas que recebam).

Relativamente à forma de contabilização e apuramento de contas, existem duas formas de diferenciar as entidades públicas: as entidades com autonomia administrativa que utilizam uma contabilidade de regime de caixa (as transacções e acontecimentos são reconhecidos no momento em que são pagos ou recebidos) e uma contabilidade de compromissos (as obrigações são registadas por actividades e por rubrica de classificação económica), e as entidades com autonomia administrativa e financeira que utilizam, na óptica patrimonial, uma contabilidade de acréscimo, e na óptica orçamental, uma contabilidade de compromissos, tal como refere Silva (2009). Esta realidade representa, no entanto, uma divergência face ao que se encontra previsto no POCP, pois de acordo com este diploma quer os organismos com autonomia administrativa quer os organismos com autonomia administrativa, financeira e patrimonial deveriam utilizar uma contabilidade baseada no POCP.

Ainda segundo este autor, o sector público encontra-se estruturado de acordo com o representado na Figura 2.1 seguinte.

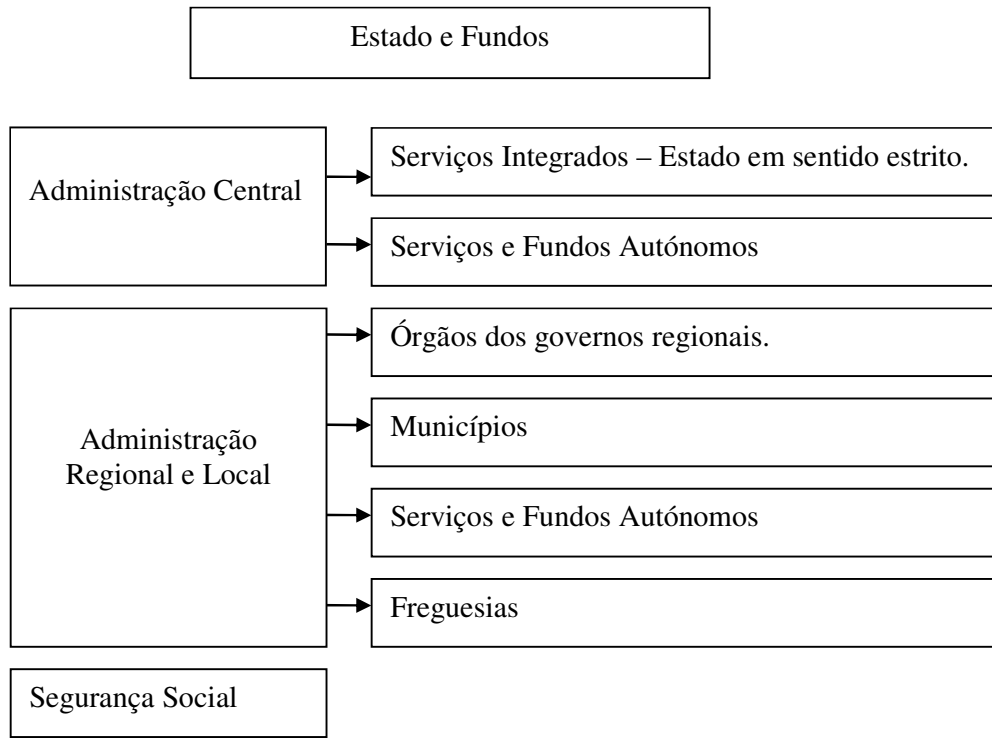


Figura 2.1 Representação gráfica do sector público administrativo.

Fonte: Adaptado de Silva (2009: pp. 5-6).

A estrutura supra representada só existe por via da descentralização, compreendendo-se esta como a transferência de poderes e competências do Estado para outras pessoas colectivas públicas, quer seja do poder político – descentralização vertical (governos regionais e locais), quer seja do poder administrativo – descentralização horizontal, através da qual se transfere autonomia administrativa e financeira (integrando os SFA).

Centrando-nos agora nos SFA, estes integram-se na administração central do Estado e distinguem-se dos SI pelo facto de terem uma autonomia mais alargada com carácter excepcional, compreendendo para além da autonomia administrativa a autonomia financeira e a autonomia patrimonial.

No caso dos SI existe uma desconcentração administrativa, ou seja, o Estado dota estes organismos de mera autonomia administrativa não lhes conferindo o estatuto de entidades com personalidade jurídica, em que os seus dirigentes apenas podem tomar decisões de

gestão corrente limitada ao regime duodecimal, diferenciam-se ainda por não lhes ser permitido o recurso ao crédito, por sobreviverem através das transferências correntes e de capital do Orçamento do Estado, por apenas poderem efectuar pagamentos através da figura do pedido de libertação de créditos (PLC) junto da Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e por lhes ser vedada a existência da figura de consignação de receitas¹, excepto em casos muito excepcionais e devidamente regulamentados em portaria conjunta da tutela e do ministro das finanças.

Para que possam ter o estatuto de SFA, os organismos têm obrigatoriamente de preencher um conjunto de requisitos devidamente regulamentados, conforme se demonstra pelos diplomas que a seguir se indicam.

Segundo versa o art.º 6.º da Lei n.º 8/1990, de 20 de Fevereiro, o regime financeiro excepcional a aplicar aos serviços e organismos da administração central apenas se justifica quando estes, por via da sua gestão, atinjam no limiar dois terços de receita própria face às despesas totais, exceptonadas das despesas suportadas por fundos comunitários.

Pelo art.º 44.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, os organismos descritos anteriormente têm de dispor de personalidade jurídica. Poderão ainda, pelo mesmo articulado, possuir autonomia patrimonial que lhes confere a capacidade de poder ter património e geri-lo no melhor interesse público.

Outra das características destes organismos reside no facto de poderem utilizar os saldos de uma gerência para outra, mediante autorização das finanças, ao passo que os SI são obrigados a entregar o saldo anual.

Apesar de terem autonomia de tesouraria, também os SFA estão obrigados a cumprir o princípio da unidade de tesouraria². Em Portugal o cumprimento deste princípio passa por centralizar todas as disponibilidades e excedentes na DGO através da figura do Instituto de Gestão de Tesouraria e do Crédito Público (IGCP, IP) a quem compete prestar todos os serviços equiparados à banca comercial, nas mesmas condições de eficiência.

¹ A consignação de receitas significa a existência de receitas que são cobradas e que apenas podem financiar despesas específicas.

² Este princípio resulta da necessidade de otimizar a gestão dos fundos públicos no estrito cumprimento do pacto de estabilidade e crescimento celebrado entre os Estados membros da Comunidade Europeia, cuja transposição para o ordenamento português se efectuou através da aprovação do Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho.

Pode-se assim concluir, que pelo facto dos SFA se revestirem de um regime financeiro excepcional que lhes confere um maior grau de autonomia, bem como uma maior exigência quer ao nível da contabilização quer ao nível de apuramento e prestação de contas, exigências estas decorrentes do processo de reforma trazido pela RAFE, torna-os objecto de um controlo mais rígido e permanente por parte dos organismos que exercem funções de fiscalização como é o caso do Tribunal de Contas (TC).

2.2 A Evolução da Contabilidade Pública ao Nível Nacional

Neste capítulo será feito um enquadramento relativamente à forma como a contabilidade pública evoluiu nos últimos trinta e oito anos, em termos de panorama nacional, com principal destaque para os planos oficiais de contabilidade e normas internacionais de contabilidade públicos.

2.2.1 A Reforma da Contabilidade Pública

2.2.1.1 Reforma da Administração Financeira do Estado

A Administração Pública conheceu ao longo dos tempos várias reformas, algumas verdadeiramente importantes outras nem tanto, não tendo passado de meras teorias sem qualquer tipo de aplicação prática. Foi mais precisamente com a revolução de 74 e mais tarde com a entrada de Portugal na, então, Comunidade Económica Europeia (CEE) que a necessidade de reformar se aflorou.

Qualquer governo que se prezasse ao iniciar as suas funções começava por levantar a necessidade de reformar a Administração Pública, tendo-se vindo a assistir, na maior parte dos casos, a reformas apenas pela reforma. Existe sempre a forte convicção, muito fruto da pressão exercida pelos *media* e pela opinião pública, de que é necessário reformar porque as medidas anteriormente adoptadas pelos antecessores políticos estavam erradas e não conduziram aos resultados de que o país precisava, reforçado pela ideia de que só assim se consegue mostrar trabalho perante os parceiros políticos e os eleitores/cidadãos. Era assim no passado e verifica-se ser o mesmo no presente.

As mudanças a que fomos assistindo foram quase sempre mudanças superficiais sem terem em conta a essência dos problemas, isso levava a que a sua implementação fosse rápida mas os resultados atingidos fossem praticamente os mesmos, porque o âmago das questões era quase sempre deixado para trás.

Todas as reformas assentam em modelos organizacionais que visam introduzir novas práticas, novas formas de gestão, de governança e de liderança, e Portugal não foi excepção. Os novos tempos têm trazido fragilidades ao sector público, fruto do processo de globalização, que têm obrigado os Estados a direccionar a sua atenção para uma procura constante de novas abordagens para uma Administração Pública mais moderna, Carapeto e Fonseca (2006).

As reformas foram impulsionadas por diferentes factores, tal como refere Bilhim (2007: 3) que obrigaram os governos a repensar a sua política pois o aumento do peso do Estado na economia actual deixou há muito tempo de ser sustentável. Para este autor realçam-se como principais motivos os seguintes:

[A existência de] défices públicos elevados, a estagnação económica, desencantamento com os avanços e recuos de promessas de Estado de bem-estar social e com o sentimento generalizado dos cidadãos de que o Estado estava a invadir a sua área reservada das liberdades individuais.

A Administração Pública, antes dos processos de reforma, assentava num modelo tradicional rígido baseado na teoria da burocracia defendida por Max Weber³. A teoria Weberiana focava a importância de normas e de regulamentos para o correcto funcionamento das organizações, a racionalização do trabalho através da divisão do mesmo e acompanhada de uma impessoalidade nas relações (apenas interessavam os cargos e não as pessoas que ocupavam esses cargos), um respeito absoluto pela hierarquização da autoridade (do superior para o subordinado) e uma subordinação da Administração Pública face ao poder político.

Em Portugal, após a revolução do 25 de Abril de 1974, assistiu-se a um alargamento das funções sociais do Estado, fortemente necessárias numa sociedade que se encontrava à data oprimida, carenciada e muito pouco instruída.

Assim, com o intuito de corrigir situações de desigualdades sociais, o Estado centrou a sua atenção ao nível individual em vez de o fazer ao nível colectivo, o que se veio a verificar ter sido um erro. Carapeto e Fonseca (2006: 20) referem que foi nessa altura que se deu a entrada de Portugal num Estado de direito que primava pela «separação de poderes, [pela] legalidade, [pela] proporcionalidade, [pel]a segurança jurídica, [pel]a responsabilidade dos titulares de cargos públicos e [pel]o controlo judicial».

³ Max Weber foi fundador do estudo moderno da sociologia com impacto ao nível de várias ciências: economia, direito, política, administração e filosofia. Foi sucessor de Karl Max e de Fayol.

Nesse alinhamento, o Estado chamou a si demasiadas funções e com isso verificou-se ineficiente para cumprir todas elas, e é aqui que se assiste a uma nova mudança de paradigma, entrando-se numa nova era em que o papel do Estado se passa a restringir a um controlo político e de mercado, cuja intervenção apenas deverá ocorrer quando se verificarem deficiências que lhe cabe regulamentar, e em que a governação assume especial destaque. Esta nova era a que se apelidou de *New Public Management*⁴, apresenta o Estado num papel altamente gestor, abandonando a premissa de Estado intervencionista e fixando-o numa função mais reguladora, onde prevalecem as políticas público/privadas (tão contestadas nos dias que correm), e onde existem alterações ao nível da liderança, motivação e numa inovação mais centrada nos *outputs* (resultados) e na qualidade do serviço público com especial enfoque no cliente/utente (Carapeto e Fonseca, 2006: pp. 27-28).

As reformas a que Portugal assistiu passaram sempre pelas mesmas questões: privatizar, controlo e gestão dos contratos públicos de bens e serviços, novas políticas de avaliação de desempenho, descentralização, entre outros. A crença existente de que os serviços prestados pela Administração Pública eram e são de fraca qualidade, continua ainda a prevalecer nos nossos dias, apesar de o Estado ter vindo a conseguir ultrapassar as externalidades com que se debatia e que o impediam de prestar um serviço de qualidade, pelo facto de ter incorporado na Administração Pública políticas de gestão privada.

A questão das reformas levanta a questão da responsabilização dos governos pelas medidas adoptadas, sendo fácil de entender que qualquer dirigente de um serviço público adoptará as políticas de fundo que o governo vier a definir, independentemente de serem boas ou más políticas, levantando-se assim o problema de saber a quem deverão ser impostas as responsabilidades, que em teoria é perfeitamente evidente, mas que na prática se mostra inexecutável, tal como refere Mendes (2003).

No Quadro 2.1 seguinte, foram listados os diplomas que estiveram na origem das principais reformas ocorridas em Portugal ao nível do sector público.

⁴ Tradução livre da autora: Nova Gestão Pública.

Quadro 2.1 Principais reformas do sector público português.

Ano	Referencial	Breve descritivo
1974		Ruptura política e social – Revolução do 25 de Abril de 1974 – Dá-se a entrada num novo regime democrático, passando a vigorar o respeito pelas regras democráticas e pelos direitos fundamentais dos cidadãos (cívicos, políticos, sociais e culturais).
1976		Publicação da Constituição da República Portuguesa a vigorar no novo estado de direito democrático.
1977	DL 47/77	Aprovação do 1.º Plano Oficial de Contabilidade (POC) para as empresas privadas. Criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC).
1980	Portaria 819/80	Definiu as atribuições, organização e funcionamento da CNC.
1986		Adesão de Portugal à CEE.
1989	DL 410/89 Lei Const. 1/89	Revogação do POC de 1977 e entrada em vigor do 2.º POC para as empresas privadas. 2.ª Revisão da Constituição da República Portuguesa.
1990	Lei 8/90	Lei de Bases da Contabilidade Pública (obrigatoriedade de utilização de contabilidade digráfica nos organismos com autonomia administrativa e financeira).
1991	Lei 6/91	Define os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental (revogado pela Lei 91/2001).
1992	DL 155/92 DL 159/92	Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE). Regulamentação da Lei de Bases da Segurança Social.
1993	DL 226/93 Resolução 1/93	Aprovação do POC para os Serviços Municipalizados (revogado). Instruções para organização e documentação das contas dos Organismos Autónomos e Fundos Públicos.
1997	Lei 98/97 DL 232/97 Instruções 2/97	Aprovação do Estatuto do Tribunal de Contas. Aprovação do POCP. Instruções para a organização e documentação das contas dos serviços e organismos da Administração Pública.
1998	DL 166/98	Aprovação dos Sistemas de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.
1999	DL 54-A/99 DL 135/99 DL 166-A/99	Criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública para as Autarquias Locais (POCAL). Definição dos princípios gerais de acção dos serviços e organismos da Administração Pública. Criação do Sistema de Qualidade dos Serviços Públicos (SQSP).
2000	Portaria 671/2000 Portaria 794/2000 Portaria 898/2000 DL 269/2000	Aprovação do Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE). Aprovação do POC para o sector da Educação (POC-E). Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS). Criação do Instituto para a Inovação na Administração do Estado (extinto em 2002).
2001	Resolução 4/2001 Lei 91/2001	Instruções 1/2001 do Tribunal de Contas para as autarquias locais. Lei de Enquadramento Orçamental (LEO).

Quadro 2.1 Principais reformas do sector público português (continuação).

Ano	Referencial	Breve descritivo
2002	RCM 135/2002 DL 12/2002 DL 26/2002 Lei Orgânica 2/2002	Criação da Unidade de Missão, Inovação e Conhecimento. Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS). Regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas. 1.ª Alteração à LEO (alterações ao título V – estabilidade orçamental).
2003	DL 78/2003 Lei 23/2003	Criação da Bolsa de Emprego Público (BEP). 2.ª Alteração à LEO (introdução de capítulo único que definiu o prazo e formalismo para alteração à LEO).
2004	Lei 2/2004 Lei 3/2004 Lei 4/2004 Lei 10/2004 Lei 48/2004 Instrução 1/2004	Estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, regional e local (alterado pela Lei 51/2005 de 30/08). Lei-Quadro dos Institutos Públicos. Princípios e normas da Organização da Administração directa do Estado. Criação do sistema integrado de avaliação de desempenho da Administração Pública (SIADAP). 3.ª Alteração à LEO (alterou alguns art.ºs e aditou outros como os relacionados com a Equidade Intergeracional, Harmonização entre planos, Gestão por objectivos e os formalismos para a revisão do plano de estabilidade e crescimento - PEC). Instruções do Tribunal de Contas para os organismos que utilizam o POC e planos sectoriais, relativas a organização e documentação das contas.
2005	RCM 90/2005 RCM 124/2005 Lei 51/2005	Criação da Unidade de Coordenação de Modernização Administrativa (UCMA). Criação do Programa de Reestruturação de Administração Central do Estado (PRACE). Alteração ao Estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, local e regional.
2006	Desp. 14672/2006	Aprovação do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (Simplex).
2007	Lei 66-B/2007 Desp. 3858-A/2007 DL 25/2007	Implementação do Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do desempenho na Administração Pública. Criação da Comissão para a Orçamentação por Programas. Criação da empresa GeRAP (Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública).
2008	DL 18/2008	Novo Código da Contratação Pública.
2009	DL 158/2009	Aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) com a consequente revogação do POC.
2010	Lei 48/2010	4.ª Alteração à LEO (alterações ao art.º 39.º).
2011	Lei 22/2011	5.ª Alteração à LEO (alterações de vários artigos e aditamentos de outros).

Pela análise dos principais diplomas publicados desde 1976 e até aos nossos dias, podemos verificar que o processo de reforma financeira do Estado só foi possível com a aprovação e a publicação de um conjunto de normas, algumas decorrentes das imposições da União Europeia (UE) outras decorrentes de normativos internos como a revisão da Constituição da República Portuguesa, sem a qual não teria sido possível dar início a este processo de reforma, e ainda dos diplomas que possibilitaram a regulamentação dessa reforma: Lei Bases da Contabilidade Pública, LEO e RAFE.

A entrada em vigor da RAFE possibilitou a concretização dos principais objectivos da reforma administrativa e financeira do Estado que passaram pela modernização da Administração Pública, pela racionalização da despesa pública, procurando tornar os organismos mais eficazes e eficientes ao nível das suas políticas, pela imposição e pelo cumprimento dos princípios orçamentais com principal enfoque na legalidade, por imprimir maior controlo ao nível da gestão das despesas públicas e pela contribuição por uma melhor e mais oportuna informação financeira.

Para que estes objectivos pudessem ser concretizáveis foi necessário introduzir determinadas medidas, nomeadamente:

- ❖ Descentralização administrativa e financeira;
- ❖ Reformulação da estrutura orçamental em termos de classificador económico de receitas e despesas e alteração do processo de elaboração do orçamento;
- ❖ Reforço do sistema orçamental sucessivo em detrimento do sistema de controlo orçamental prévio, o que promoveu a autonomia dos serviços;
- ❖ Revisão dos registos contabilísticos inerentes às fases da despesa pública;
- ❖ Obrigatoriedade pela produção de informação acerca da situação económica e patrimonial conjugada com a informação orçamental.
- ❖ Aprovação e implementação de planos de contas idênticos aos utilizados no sector privado.

Para além destes objectivos, este regime introduziu uma nova divisão do sector público administrativo, composto pela administração central, regional, local e segurança social (tal como retratado no ponto 2.1), e a diferenciação entre os organismos que compõem a administração central (subsector da Administração Pública ou sector público

administrativo), ou seja, a diferenciação entre SFA e SI igualmente retratada nesse mesmo ponto.

2.2.1.2 Reforma do processo orçamental

Um dos princípios orçamentais descritos na LEO é a anualidade, segundo o qual o orçamento é preparado, aprovado e executado para o espaço temporal de um ano, ou seja, o período para o qual se prevêem as verbas que o Estado irá cobrar e as despesas que irá pagar, independentemente do período a que respeitem. Apesar desta temporalidade, pode-se encontrar no ponto n.º 3 do art.º 4.º da referida Lei a referência à existência de orçamentos integrados em «programas, medidas e projectos ou actividades que impliquem encargos plurianuais». É nesta determinação que podemos encontrar a viragem na forma como se conhecia a elaboração do orçamento, fruto de uma visão mais tradicionalista que não tinha e não tem em conta o quadro macroeconómico nacional nem leva em consideração o facto de determinados investimentos públicos necessitarem de ser integrados em planos plurianuais, pois a sua execução não se restringe a um único orçamento.

Os serviços da Administração Pública regem-se pelo chamado orçamento de funcionamento, que integra as receitas e despesas que se restringem ao período da gerência (quanto muito a dois, se considerarmos contratos de doze meses que se iniciam a meio de um ano, irão abranger o ano em que se iniciam e o ano seguinte - o do seu término). No caso de serviços que tenham programas plurianuais regem-se, por dois tipos de orçamento: o orçamento de funcionamento e o orçamento do Programa de Investimento e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central (PIDDAC) assente na programação plurianual.

A orçamentação por programas é uma das reformas do processo orçamental, encontrando-se já incluída na LEO (após a 5.ª alteração sofrida, datada de 20/05/2011), e que foi levada a cabo no ano de 2009 pela Comissão para a Orçamentação por Programas (COP), cujo acompanhamento ficou a cargo do grupo de trabalho⁵ criado para a sua implementação. Um dos *papers*⁶ publicados por este grupo, GTIPOP (2010: 2), definiu a orçamentação por programas como sendo:

⁵ Grupo de trabalho para a implementação piloto da orçamentação por programas (GTIPOP).

⁶ Tradução livre da autora: documentos.

[A] criação de um ciclo plurianual de planeamento, programação, orçamentação, controlo e avaliação do desempenho da actuação do Estado, com vista a garantir aos contribuintes uma melhor aplicação dos seus impostos, contribuindo para uma despesa pública que maximize os efeitos socioeconómicos (*outcomes*)⁷ capazes de melhorar o seu nível de bem-estar, i.e., potenciar o *value-for-money*⁸ dos cidadãos. Assim, com a OP⁹ pretende-se aprimorar o processo de alocação dos recursos públicos, tornando a actuação das entidades envolvidas mais clara, responsável e transparente, enquadrada por três princípios base: *accountability*, plurianualidade e enfoque nos resultados.

Os princípios básicos da orçamentação por programas podem ser definidos de forma inter-relacionada, tal como se pode observar pelo documento da GTIPOP – Figura 2.2, em que a base do orçamento passa a ser os resultados e não os meios, numa visão de curto, médio e longo prazo assente numa cultura de responsabilização (*accountability*) (a1), sendo por isso possível fazer uma gestão adequada dos recursos orientada para os resultados (a2). Uma óptica de *outcomes* apenas é possível se existir plurianualidade (b1) e esta só poderá ser definida se forem avaliados os reais impactos ao nível das despesas e dos resultados (b2). A plurianualidade é assim um mecanismo para controlo das despesas públicas na óptica da responsabilização (c).

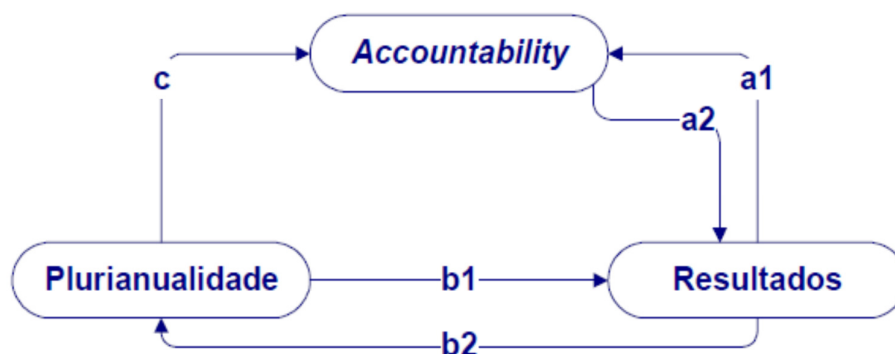


Figura 2.2 Princípios da orçamentação por programas.

Fonte: Informação Financeira do Ministério das Finanças (2010: 2).¹⁰

⁷ Tradução livre da autora: resultados.

⁸ Tradução livre da autora: custo justo.

⁹ Orçamentação por programas.

¹⁰ Disponível em <http://www.min-financas.pt/informacao-economica/informacao-economica-diversa/orcamentacao-por-programas/o-papel-da-orcamentacao-por-programas-para-a-gestao-de-recursos-da-administracao-publica>

2.2.2 O processo de harmonização contabilística e o papel das IPSAS.

Conforme já abordado, as reformas ocorridas ao nível da contabilidade foram motivadas essencialmente pelas profundas alterações económicas que foram ocorrendo ao longo dos anos. O processo de harmonização surge na sequência da necessidade de combater as diferenças existentes no sistema contabilístico utilizado por cada país, de forma a permitir a comparabilidade da informação financeira.

O primeiro passo dado para se iniciar o processo de harmonização começou com um processo governamental que reuniu um conjunto de dirigentes dos Estados Membros no sentido de se preparar uma estrutura conceptual, que se veio, no entanto, a mostrar ser bastante deficiente.

A UE foi produzindo directivas no âmbito da lei das sociedades comerciais que foram transpostas para o direito interno de cada estado membro obrigando à sua aplicação. Das directivas emanadas destacam-se a 4.^a e a 7.^a como as mais importantes, a primeira tratava da estrutura e apresentação das contas anuais, demonstrações financeiras e todo um conjunto de instrumentos com vista à leitura das mesmas sob determinados aspectos, e a segunda referia-se ao processo de consolidação de contas.

Foi no entanto, o facto das mesmas conterem lacunas que permitiam leituras díspares e de conduzirem a formas de contabilização alternativas, sem terem em consideração as alterações económicas e sociais por não permitirem uma flexibilidade, que conduziram ao seu abandono.

Mais tarde a UE voltou a sentir necessidade de repensar o problema da complexidade das demonstrações financeiras e começou a caminhar no sentido de construir uma estratégia contabilística a nível internacional.

Mundialmente existem dois organismos reguladores de elevado reconhecimento – o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Estes organismos apresentavam diferentes posições naquele que deveria ser o normativo a utilizar num processo de harmonização contabilística.

O IASB foi criado em 01/04/2001 e assentava o seu trabalho na estrutura *do International Accounting Standard Committee* (IASC), tendo as *International Accounting Standard* (IAS) dado lugar às *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Este organismo defendia que um processo de harmonização se devia basear em princípios, deixando espaço para interpretações técnicas a evidenciar nas demonstrações financeiras, enquanto o FASB já era a favor de uma regulamentação mais pormenorizada que devia abranger a maior diversidade de situações possíveis.

A UE que não partilhava dos ideais defendidos pelo IASB, mantendo uma posição controversa relativamente ao mesmo, veio posteriormente a abandonar essa atitude rival e com isso elevou o IASB ao organismo por excelência na emissão e melhoramento das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

Assim, é de reconhecer que o trabalho levado a cabo pelo IASB foi o ponto de partida para se começar a caminhar no sentido de conceber um processo de harmonização, tendo existido igualmente contributos importantes de outros organismos, como por exemplo da Organização das Nações Unidas (ONU) através do grupo de trabalho intergovernamental de peritos em normas contabilísticas e de reporte – *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR). Este grupo baseia o seu trabalho em várias áreas, nomeadamente, na implementação das IFRS, na contabilidade para as pequenas e médias empresas (PME), na contabilidade ambiental e relatórios, entre outros, dedicando-se em particular à transparência corporativa com vista a melhorar a comparabilidade global e a fiabilidade dos relatórios corporativos, a fim de facilitar os fluxos de investimento e desenvolvimento económico.

Em Portugal, o processo iniciou-se com a publicação do primeiro POC em 1977, o qual, em 1989, sofre uma profunda revisão em muito motivada pela influência das directivas comunitárias, que passaram a ser transpostas para o ordenamento nacional com a entrada de Portugal na UE, tendo dado origem a um segundo POC.

Este novo plano assentava nos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) e continha directrizes contabilísticas traduzidas das NIC, que vieram a totalizar vinte e nove e cuja introdução foi gradual. Evidencia-se o facto de estas traduções não serem muito correctas conduzindo a interpretações dúbias.

A importância da abordagem do POC no âmbito deste trabalho, prende-se com o facto da sua aplicação ter sido, inicialmente, exigida em relação aos SFA, conforme advinha do art.º 45.º – Sistemas de Contabilidade do normativo RAPE. No entanto, esta ideia teve de ser abandonada, pois à medida que o tempo ia passando foram-se sentindo outras necessidades, nomeadamente: de integrar a contabilidade orçamental; de se ter acesso a

novos instrumentos que permitissem uma informação e controlo adequados às exigências não só dos SFA mas também de todos os serviços que compõem o sector público administrativo; e a necessidade de uniformização das demonstrações financeiras – encontrando-se assim reunidas as condições que despoletaram a aprovação do POCP em 1997, conforme refere Nogueira e Carvalho (2006) e conforme consta da parte introdutória do POCP.

Durante vários anos e até 2009, o normativo de referência em Portugal, para o sector público, foi o POC no qual se basearam o POCP e os planos sectoriais. No entanto, na sequência do regulamento 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, emanado pela CNC é publicado em 13 de Julho de 2009 o SNC, com aplicação obrigatória para todas as empresas comerciais e industriais e outras entidades (com excepção das entidades cotadas em bolsa que aplicam as NIC), nomeadamente as constantes do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que produziu efeitos a partir de 01/01/2010, e o POC acaba assim por ser revogado.

O novo normativo trouxe alterações significativas face ao seu antecessor, pelo facto de ser o primeiro sistema que apresenta uma verdadeira estrutura conceptual e que, apesar de numa primeira fase não ter tido em conta todas as exigências de informação consoante a tipologia da entidade (apenas o fez relativamente às pequenas e médias entidades com a publicação em simultâneo do SNC para as PME (SNC PE)), veio a fazê-lo mais tarde com a publicação do SNC para as micro-entidades (SNC ME), de forma a evitar a produção de informação financeira em excesso e pouco aplicável à realidade destas entidades.

O SNC veio, igualmente, permitir uma intercomunicabilidade quer vertical – comparação de diferentes períodos de relato para uma mesma entidade; quer horizontal – comparabilidade entre empresas de um mesmo sector de actividade e com a mesma dimensão, bastante útil aos *stakeholders*. Esta intercomunicabilidade também era possível com o POC, mas o facto de este não conter uma estrutura conceptual como aquela que veio a ser introduzida com o SNC permitia que as análises pudessem apresentar enviesamentos e não existisse convergência internacional em matéria de relato financeiro.

Para Pereira, Estevam e Almeida (2009: 108), a estrutura conceptual preconizada no SNC assenta na estrutura conceptual do IASB tendo como propósito «assegura[r] a consistência e a lógica de formulação das normas e [as] suas interpretações».

Ainda segundo estes autores e de acordo com o consubstanciado no aviso 15652/2009, de 7 de Setembro de 2009 (Estrutura Conceptual do SNC), a estrutura conceptual apresenta quatro níveis:

O primeiro refere-se aos objectivos das demonstrações financeiras; o segundo trata das características qualitativas e dos componentes principais das demonstrações financeiras; o terceiro compreende o reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, e, finalmente o quarto integra os conceitos de capital e mensuração dos mesmos.

Em Portugal existem vários organismos reguladores, e ao nível do sector público contamos com a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). Esta comissão foi criada pelo Decreto-Lei 232/97, de 3 de Setembro, e tem por missão assegurar a normalização e acompanhamento da aplicação do POCP e respectivos planos sectoriais e seu constante aperfeiçoamento. A nível internacional é através do *International Federation of Accounts (IFAC)*, mais precisamente do seu comité do sector público – *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, que se promove a harmonização contabilística desse sector através das *Internacional Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. O principal objectivo deste órgão é o de fazer convergir as IPSAS (em Portugal denominadas de normas internacionais de contabilidade do sector público – NICSP) com as normas internacionais de relato financeiro (IFRS) emitidas pelo IASB, com a necessária adaptação às especificidades e necessidades dos organismos públicos.

Uma das grandes preocupações do IASB é a de que as demonstrações financeiras sejam elaboradas com base no acréscimo. Actualmente existem trinta e uma normas para o sector público, conforme se pode analisar no Quadro 2.2 seguinte, que versam sobre diversas matérias, dando assim suporte ao reconhecimento, mensuração e demonstração de todas as operações de natureza financeira, tendo por base tanto o regime do acréscimo como o regime de caixa.

Quadro 2.2 Normas de contabilidade pública publicadas pelo IFAC.

Norma	Descrição
IPSAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	Resultados Líquidos do período, erros fundamentais e alterações das políticas contabilísticas
IPSAS 4	Os efeitos das alterações das taxas de câmbio
IPSAS 5	Custos dos empréstimos obtidos

Quadro 2.2 Normas de contabilidade pública publicadas pelo IFAC (continuação).

Norma	Descrição
IPSAS 6	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas
IPSAS 7	Contabilização dos investimentos em associadas
IPSAS 8	Relato financeiro de interesse em empreendimentos conjuntos
IPSAS 9	Rédito das transacções de trocas
IPSAS 10	Relato financeiro em economias hiper inflacionárias
IPSAS 11	Contratos de construção
IPSAS 12	Inventários
IPSAS 13	Locações
IPSAS 14	Acontecimentos após a data do balanço
IPSAS 15	Instrumentos financeiros: divulgações e apresentação
IPSAS 16	Propriedades de Investimento
IPSAS 17	Activos fixos tangíveis
IPSAS 18	Relato por segmentos
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
IPSAS 20	Divulgação de partes relacionadas
IPSAS 21	Imparidades não geradoras de activos de caixa
IPSAS 22	Divulgação de informação financeira relativa ao sector público administrativo
IPSAS 23	Receita de <i>non-exchange</i> transacções (impostos e transacções)
IPSAS 24	Apresentação das informações orçamentais nas demonstrações financeiras
IPSAS 25	Benefícios dos empregados
IPSAS 26	Imparidade dos activos geradores de caixa
IPSAS 27	Agricultura
IPSAS 28	Apresentação de elementos financeiros
IPSAS 29	Mensuração e reconhecimento de instrumentos financeiros
IPSAS 30	Divulgações dos instrumentos financeiros
IPSAS 31	Activos intangíveis

Conforme já referido, até 2009 o POCP teve como base o POC em virtude de este último ter sido o modelo contabilístico para a implementação do POCP, com o objectivo de vir permitir a comparabilidade e a informação financeiras das contas públicas. A partir de 2010, com a entrada em vigor do SNC, o POCP deixa de ter um referencial e passa a estar completamente desajustado do actual normativo, o que coloca em causa a harmonização contabilística, também requerida ao nível do sector público, nomeadamente ao nível dos organismos que compõem a administração central (Lei de Bases da Contabilidade Pública), conforme se pode ler no capítulo 1 – Introdução do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o POCP.

A concepção do POCP assentou, assim, na introdução de um quadro de contas que permite de uma forma articulada a execução da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial, assegurando a estabilidade do quadro de contas

consagrado no POC e a disponibilidade de informação orçamental e patrimonial numa base comparativa com a disponibilizada pelo sector público.

Tal como aconteceu no passado, a necessidade de aproximar os dois ramos da contabilidade é premente e por isso deverão os organismos reguladores, encetarem um novo processo de reforma para os actuais planos de contabilidade pública garantindo, assim, uma maior convergência destes com as normas internacionais de contabilidade pública.

2.2.3 Os planos de contabilidade pública

2.2.3.1 A necessidade de criação de diversos planos de contabilidade ao nível sectorial

A reforma da Administração Pública, iniciada nos anos 90, resultou da necessidade que o Estado sentiu em trazer para a Administração Pública modelos de gestão privada, tal como refere Carvalho (2000) como seja a existência de planos de contabilidade privada adaptados às exigências das organizações públicas. É assim que em 1997 surge o POCP que permitia integrar para além da informação patrimonial e analítica, a informação orçamental (Figura 2.3), revolucionando-se assim a prestação de contas no sector público.

Com excepção dos SFA que já de acordo com o disposto no art.º 45.º da RAFE eram obrigados a utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC, o qual previa o registo contabilístico digráfico, os SI e restantes organismos que compõem a administração local e regional e a segurança social continuaram a prestar informação exclusivamente orçamental obtida através de um registo unigráfico.

Apesar desta aproximação ao sector privado, não se deixou de ter em consideração as especificidades da Administração Pública, razão pela qual não só se introduziram conceitos que na contabilidade do sector privado são inexistentes, como se teve em conta as particularidades das actividades desenvolvidas em cada um dos sectores, tendo assim sido criados, para além do POCP, os planos sectoriais da saúde, da educação, da segurança social e das autarquias locais. Conforme veremos mais à frente, os SI ainda continuam a ser objecto da disseminação do POCP que previsionalmente só estará completa em 2013.

Importa ainda referir que na carta que o governo português dirigiu à Troika¹¹, datado de 17/05/2011, pode ler-se no ponto 12 (relativo à racionalização do sector público no âmbito da gestão financeira pública) que até ao final do ano de 2012 será adoptado «um quadro-tipo de dupla entrada das contas e das políticas contabilísticas, consistentes com as Normas Contabilísticas Internacionais do Sector Público» por forma a reforçar a informação orçamental.

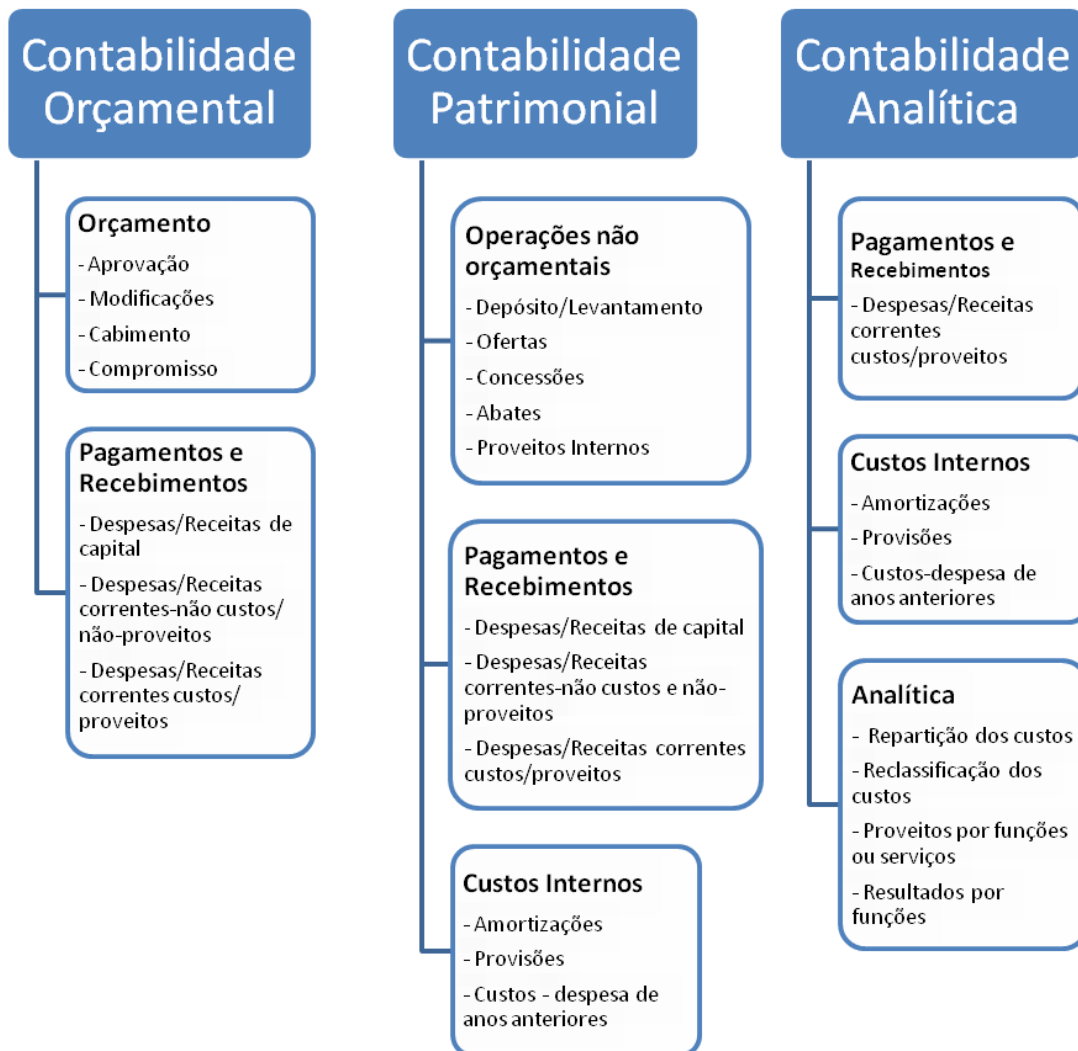


Figura 2.3 Representação gráfica dos sistemas contabilísticos.

Fonte: Adaptado de Carvalho (2000: 239).

¹¹ Significa a existência de um comité composto por três membros: Banco Central Europeu, Fundo Monetário Europeu e Comissão Europeia, formando uma aliança para levar a cabo uma determinada missão.

A necessidade de criação do POCP e dos planos sectoriais adveio da ausência de normalização e harmonização contabilística, não existindo até então possibilidade de comparar e de consolidar os resultados obtidos, em matéria de prestação de contas, pelo facto de estas não conterem simultaneamente informação económica, financeira e de gestão, o que tornava muito mais difícil as tomadas de decisão dos utilizadores dessa mesma informação.

Apesar de o POCP ter herdado os princípios contabilísticos do POC afastava-se do mesmo em relação aos seguintes aspectos:

- ❖ Incorporou o princípio da entidade, pois pressupõe a existência de várias entidades contabilísticas que constituam uma mesma entidade jurídica, esta dotada de respectiva personalidade jurídica e com obrigação de prestar contas de acordo com o POCP. O POC não fazia qualquer menção a este princípio e só com a aprovação da Directriz Contabilística n.º 23 – relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica, em 22/04/1998 veio a ser retratado;
- ❖ Não incorporou o princípio da substância sobre a forma preconizado pelo POC, em virtude de existir um claro conflito em face do carácter específico e enquadramento legal das entidades públicas;
- ❖ Incorporou o princípio da não compensação, referindo que todas as despesas e receitas são registadas pela seu valor integral sem qualquer tipo de dedução. O POC não incluiu este princípio, no entanto numa outra óptica refere-se à necessidade de não existir compensação quando menciona que ao nível do balanço não se devem compensar saldos de contas do activo com contas do passivo e ao nível da demonstração de resultados, de contas de custos com contas de proveitos.

Sendo a contabilidade um dos instrumentos de apoio à tomada de decisão por parte dos gestores, é inquestionável que esta reforma era necessária e iminente, pois a evolução da economia, em muito fruto da entrada de Portugal na UE, trouxe outras necessidades de informação e obrigou a uma modernização da própria gestão, apenas possível quando acompanhada de instrumentos próprios e adequados. Apesar da resistência e das dificuldades encontradas, grande parte dos organismos públicos vieram a adoptar os

planos de contabilidade pública, apesar de presentemente ainda não existir uma adopção a 100%.

A obrigatoriedade de possuir um plano de contabilidade pública começou por ser cumprida pelos SFA e pelos organismos abrangidos pelos planos de contas sectoriais, tendo os SI, na sua generalidade, continuado a manter uma contabilidade meramente orçamental, no entanto, é fácil de perceber que a utilização do POCP não podia ser restrita, pois, se passámos a poder comparar a informação constante das demonstrações financeiras entre entidades pública e privadas, deixámo-lo de o poder fazer no seio da Administração Pública, pelo facto dos SI continuarem a manter uma contabilidade meramente orçamental.

Importa referir que com a entrada em vigor do POCP era mencionado que o mesmo tinha como âmbito de aplicação todos os organismos que compunham a administração central, regional e local e a segurança social, no entanto os SI na sua maioria não cumpriram esta disposição, apesar de outros diplomas terem vindo a reforçar essa necessidade, tais como mais recentemente o Decreto-Lei n.º 72-A/2010 (Decreto de Execução Orçamental de 2010), de 18 de Junho, no seu art.º 12.º e o art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março. Na opinião da autora o não cumprimento de tal disposição ficou-se a dever fundamentalmente a três factores:

- ❖ Ausência de formação em contabilidade patrimonial por parte dos responsáveis e seus colaboradores, que permitisse levar a cabo o processo de implementação;
- ❖ Relutância à mudança;
- ❖ Pelo facto da RAFE referir que os organismos que se enquadram no regime excepcional utilizam uma contabilidade baseada no POC e os do regime normal uma contabilidade de regime de caixa e de compromissos, o que leva a uma discrepância com o que é referido no POCP, tendo levado a que as entidades com autonomia administrativa não o tivessem aplicado até à presente data;
- ❖ O facto de se tratar de uma implementação gradual baseado num calendário definido pela DGO, no âmbito do programa de disseminação do POCP iniciado pelo programa da rede integrada de gestão de recursos do Estado

(RIGORE) e presentemente integrado na gestão de recursos financeiros (GeRFiP) da empresa GeRAP.

Para levar a cabo o processo de disseminação do POCP, foi criada a empresa GeRAP, EPE, no âmbito do projecto RIGORE, assente numa solução aplicacional em SAP¹² para o sector público, que permite que todos os organismos da Administração Pública possam utilizar uma ferramenta de apoio à gestão económica e patrimonial consubstanciada no POCP (caso não optem por outro tipo de solução informática), com recurso às várias modalidades disponíveis:

- ❖ GeADAP – Gestão de Avaliação de Desempenho;
- ❖ GeRFiP – Gestão de Recursos Financeiros;
- ❖ GeRHuP – Gestão de Recursos Humanos;
- ❖ GeRMob – Gestão de Recursos em Mobilidade.

A criação deste organismo está directamente alinhada com a necessidade de continuar o processo de harmonização, conduzindo a uma «uniformização de regras e procedimentos, de racionalização de estruturas, equipamentos e recursos», conforme referiu o Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento na Sessão de Apresentação de Migração de 123 entidades para o POCP.

A DGO publicou no seu *site* o calendário de disseminação homologado em 31 de Maio de 2011, onde se pode verificar o n.º de serviços que já se encontram a utilizar o POCP com base no GeRFiP e os que vão passar a fazê-lo com as respectivas datas, conforme se pode analisar no Quadro 2.3.

Quadro 2.3 Calendário de Disseminação do POCP.

N.º de Entidade	Ano de Utilização
2	2009
28	2010
37	2011
128	2012
151	2013

Fonte: Adaptado do calendário da GeRAP.¹³

¹² De origem alemã é a sigla para abreviatura de Systeme, Anwendungen und Produkte que em português significa sistemas, aplicativos e produtos para processamento de dados.

¹³ http://www.dgo.pt/RAFE/RIGORE/CalendarioDisseminacaoGERFIP_SD.xls

2.2.3.2 O POCP

2.2.3.2.1 Estrutura Conceptual

A existência de uma estrutura conceptual é requerida quando está em causa um processo de harmonização ao nível contabilístico, pois só através da elaboração de informação financeira assente em características qualitativas e princípios contabilísticos que sejam reconhecidos e mensurados ao nível universal e que alicerçados aos conceitos de capital e sua respectiva manutenção, será possível dar resposta às necessidades de informação que os *stakeholders* requerem das demonstrações financeiras. Esta afirmação é tanto válida para o POC como o é para o POCP apesar de o conceito de capital não ter o mesmo significado.

Com isto pretende-se afirmar que será necessária a existência de um modelo de normalização contabilística para levar a cabo esses objectivos, pressupondo que existirá uma melhor compreensão das regras e procedimentos contabilísticos. Assim, a estrutura que o POCP apresenta actualmente e que se encontra vertida no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, é a que se encontra identificada na Figura 2.4.

Este é o referencial de relato financeiro que é comum a todas as entidades que, segundo o art.º 2.º do preâmbulo do normativo em causa, estão obrigadas a prestar contas por aplicação do mesmo, devendo ser complementado com as normas emanadas pelo IFAC, cuja utilização apesar de não ser vinculativa permitirá orientar.

No caso dos planos sectoriais a estrutura é praticamente a mesma, existindo algumas nuances, das quais se apresentam alguns exemplos:

- ❖ Informação relativa à contabilidade analítica;
- ❖ Foco na necessidade de implementação de um SCI;
- ❖ Informação relativa à elaboração e preparação de contas consolidadas;
- ❖ Existência de relatório de gestão e de parecer de um órgão fiscalizador como documentos integrantes da prestação de contas;

Apesar de esta ser a única estrutura existente para o sector público, por enquanto, não deixa de ser objecto de críticas, pois tal como acontecia com o POC, muitos são os autores que defendem que ela está longe de representar uma verdadeira estrutura conceptual.

É de salientar ainda o facto de, com a entrada em vigor a 01/01/2010 do SNC, essa lacuna ter ficado resolvida no que se refere às entidades privadas que adoptavam o POC, no entanto, dado que as entidades públicas continuarão a adoptar o POCP até que exista uma nova reforma, a lacuna manter-se-á.

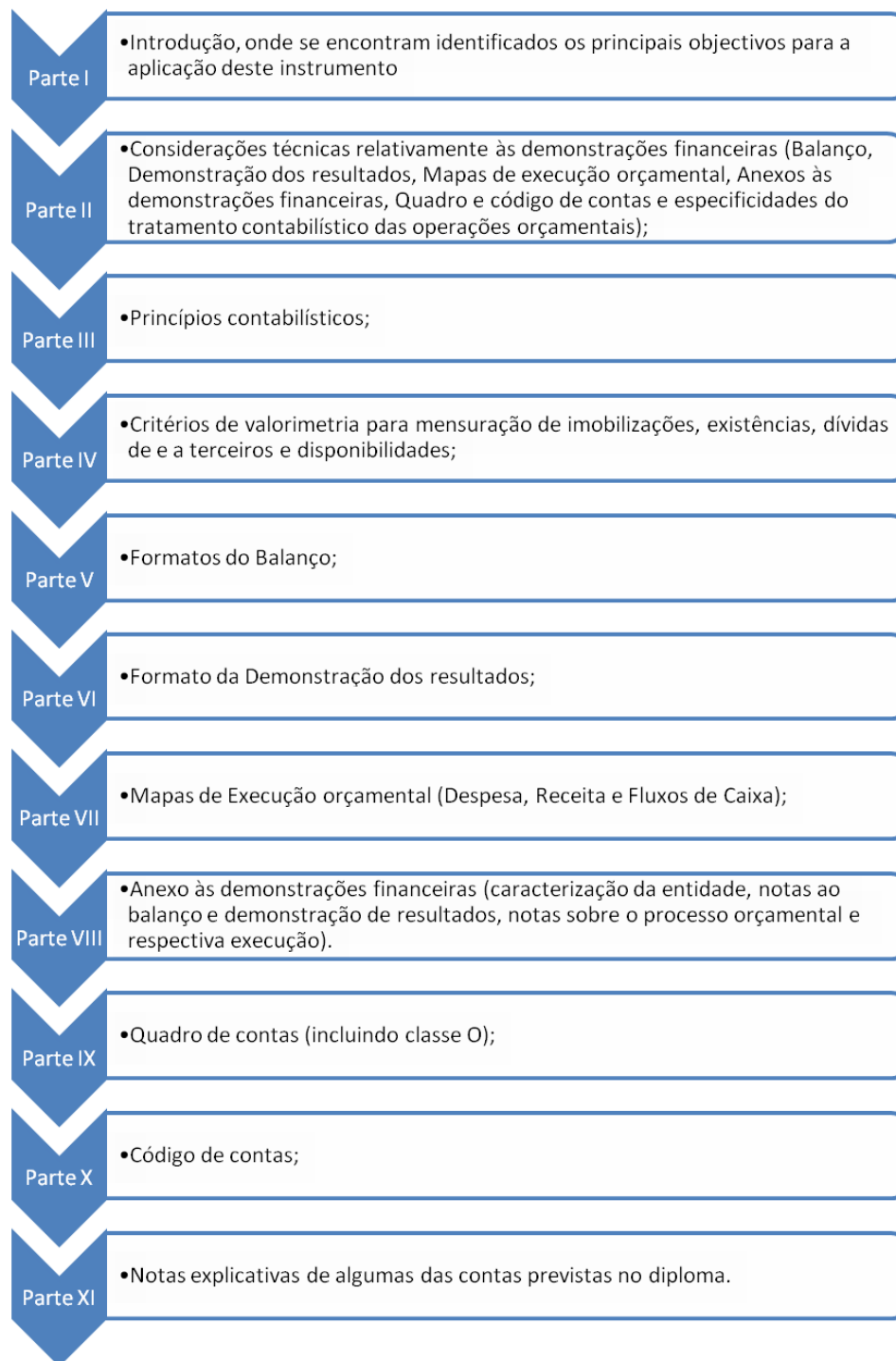


Figura 2.4 Estrutura do POCP.

Uma das modificações que a 5.^a alteração à LEO trouxe, foi a de equiparar as entidades públicas empresárias a SFA, ou seja, as entidades que compõem o sector empresarial do Estado e que de acordo com o n.º 5 do art.º 2.º da LEO «tenham sido incluídas em cada subsector no âmbito do sistema europeu de contas nacionais», passam a denominar-se de entidades públicas reclassificadas a SFA e com isso ficam obrigadas ao cumprimento de todas as disposições a que os SFA se encontram sujeitos, conforme se pode ler nas instruções de suporte à integração das entidades públicas reclassificadas da DGO. No entanto como tais empresas utilizam o SNC, terão forçosamente que atender a um conjunto de regras obrigatórias de forma a utilizar as normas de contabilização que sejam mais compatíveis com o POCP ou POCP adaptado, o que permitirá na opinião da autora trazer interpretações díspares por parte de cada uma dessas entidades.

Por tudo isto considera-se que a necessidade de se criar uma estrutura conceptual para a contabilidade pública não será de todo uma falsa questão, que tanto quanto possível deverá partir da estrutura actualmente existente para o sector empresarial e ser adaptada às especificidades da contabilidade pública.

2.2.3.2.2 Características e vantagens

O POCP apresenta como características fundamentais as que a seguir se indicam:

- ❖ Tempestividade na sua aplicação no decorrer da reforma administrativa e financeira do Estado;
- ❖ Alinhamento com os restantes códigos para o sector público, bem como com o POC (apesar da sua revogação);
- ❖ Permite consolidar os vários sistemas de contabilidade (patrimonial, orçamental e analítica) num único documento;
- ❖ Definição de uma classe que permite contabilizar as receitas e as despesas públicas na vertente orçamental, utilizando uma conta do razão específica de forma a permitir a articulação entre a contabilidade orçamental e patrimonial;
- ❖ Apresenta o conceito de entidade contabilística;
- ❖ Com a sua publicação é criada a CNCAP

Tal como refere Mendes (2006: pp. 17-18), as vantagens na utilização do POCP, enquanto sistema contabilístico, passam pelo(a):

- ❖ [C]ontrolo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de regime de caixa e de compromissos;
- ❖ [P]ossibilidade de obtenção de informação financeira relevante do ponto de vista da Contabilidade Nacional, dado essa informação ser fundamental num momento em que o País se encontra comprometido com a obtenção de determinados objectivos em termos de rigor orçamental, que terão de ser, necessariamente, aferidos em função da informação produzida na óptica das contas nacionais;
- ❖ [F]acto de habilitar o órgão de controlo interno, o Tribunal de Contas, Assembleia da República, Governo e cidadão em geral, com informação fidedigna, facilitando, deste modo, a avaliação e controlo (que deve ser periódica) da afectação e padrões de eficiência e eficácia na gestão efectuada pelos organismos Públicos;
- ❖ [Disponibilização de] informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

2.2.3.2.3 *Princípios contabilísticos públicos*

Os princípios contabilísticos não são mais do que um conjunto de regras e de procedimentos que se encontram definidos no POC e nos planos sectoriais. Grande parte dos princípios aí descritos foi importada do POC do sector privado, com as necessárias adaptações. Os princípios contabilísticos encontram-se assim definidos no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e são os que se evidenciam de seguida:

- ❖ Princípio da entidade contabilística – apresenta o conceito de entidade contabilística como todo o ente público ou privado com obrigação de prestar contas de acordo com o POCP;
- ❖ Princípio da continuidade – refere que as entidades operam num regime de continuidade, não havendo intenção de entrar em liquidação;

- ❖ Princípio da consistência – considera que as políticas contabilísticas levadas a cabo pela entidade, não são alteradas de um exercício para o outro, excepto em casos devidamente justificados e com a devida divulgação no anexo às demonstrações financeiras;
- ❖ Princípio da especialização – considera como custos e proveitos os montantes obtidos ou incorridos num determinado exercício económico ainda que não tenham sido acompanhados do respectivo recebimento ou pagamento;
- ❖ Princípio do custo histórico – considera que os registos contabilísticos são efectuados pelo valor do custo de aquisição ou de produção;
- ❖ Princípio da prudência – considera que na contabilização de provisões deverá existir prudência na determinação dos montantes que não deveram ser subavaliados nem sobreavaliados.
- ❖ Princípio da materialidade – considera que todos os factos que sejam materialmente relevantes, ou seja, todos aqueles que pela sua natureza possam alterar as decisões de todos os interessados nas demonstrações financeiras de uma entidade, devem ser devidamente evidenciados nas mesmas.
- ❖ Princípio da não compensação – considera que em termos patrimoniais não deve existir compensação de saldos de contas do activo com contas do passivo e de contas de custos com contas de proveitos. Em termos orçamentais proíbe a compensação de saldos de receita com saldos de despesa.

Em síntese, considera-se que as principais reformas ocorridas em Portugal tiveram uma extrema importância para a evolução da Administração Pública, bem como as políticas quer contabilísticas quer orçamentais, que foram adoptadas ao longo dos anos e que culminaram nos actuais diplomas que regem os princípios orçamentais que os organismos devem observar na execução orçamental.

Com estas reformas foi reforçada a importância da informação financeira e a necessidade de conjugar a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica,

permitindo assim, apresentar uma informação de qualidade que possibilita avaliar os organismos em termos económicos, de eficiência, eficácia e *accountability*, com o intuito de dar suporte à tomada de decisão e imprimir maior transparência às contas públicas.

Para além disso, pensa-se que o processo de harmonização iniciado com o POCP e com a adopção das NICSP, demarcaram a viragem para uma nova era contabilística, apesar de considerar que, presentemente, se insurge a necessidade de o mesmo voltar a ser repensado, tendo em conta o actual panorama contabilístico motivado pela adopção do SNC.

2.3 A prestação de Contas na Administração Pública

É através da prestação de contas que as entidades dão a conhecer a sua situação financeira e patrimonial e demonstram como foram geridos os seus recursos no período da gerência em análise. Tal como refere Marques (2002: 7), «a prestação de contas pode dizer-se que é a síntese do período financeiro em análise e constitui uma das tarefas importantes da área contabilística e financeira de qualquer empresa ou entidade».

A informação constante dos elementos que compõem a prestação de contas é de extrema importância quer a nível interno – como instrumento de apoio à decisão por parte dos órgãos de gestão, como a nível externo – base para a tomada de posição de todos aqueles que necessitam das suas demonstrações financeiras para a tomada de decisão.

A prestação de contas não é só importante no seio das empresas como também no seio da Administração Pública, sendo crucial que os elementos que a compõem se revistam de elevado rigor e transparência, pois tal como refere Marques (2002: 123)

[está] vocacionada para o cumprimento de determinados objectivos, [sendo] a informação financeira [...] utilizada para a tomada de decisões tanto económicas, como sociais e políticas, apoiando-se no processo contabilístico que possibilita a comparação dos resultados financeiros e os resultados das operações, a quantificação do cumprimento das disposições (em especial de carácter financeiro) legais em vigor e a avaliação da eficiência e eficácia dos entes públicos.

Em Portugal a prestação de contas no sector público está devidamente regulamentada, assim como se encontram definidos os órgãos relativamente aos quais a mesma deve ser prestada, existindo ainda alguma diferenciação nos diplomas aplicáveis consoante a tipologia da entidade, pois dever-se-á atender às características de cada organismo.

Os órgãos relativamente aos quais se deve prestar contas são a DGO, o TC e o Instituto Nacional de Estatística (INE), devendo ser observados os respectivos instrumentos legais e regulamentares.

A DGO tal como se encontra definido no art.º 16.º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, é o órgão «[...] que superintende na elaboração e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade do Estado e no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado», competindo-lhe exercer diversas funções entre as quais se destaca:

- ❖ Preparar o Orçamento do Estado;
- ❖ Elaborar a Conta Geral do Estado;
- ❖ Analisar, acompanhar e controlar a execução orçamental;
- ❖ Elaborar as contas do sector público administrativo;
- ❖ Realizar auditorias internas à administração financeira do Estado;
- ❖ Elaborar o quadro plurianual do Orçamento do Estado;
- ❖ Definir um quadro previsional de evolução das contas orçamentais do sector público administrativo;
- ❖ Elaborar pareceres sobre os projectos de diplomas que impliquem despesa pública;

Este organismo publica anualmente circulares que em consonância com o Orçamento do Estado e com o Decreto-Lei de execução orçamental definem as regras que os vários serviços da Administração Pública devem observar, não só em matéria de prestação de contas anual, mas também relativamente a outras obrigações de periodicidade mensal, trimestral, semestral ou outra, remetendo para as instruções do TC os documentos obrigatórios que devem ser elaborados na prestação de contas públicas.

O TC como sendo o órgão por excelência no controlo das contas públicas, dispendo de competência de auditor financeiro público, compete-lhe essencialmente as funções de fiscalização seja ela prévia, concomitante ou sucessiva, conforme se pode ler no preâmbulo do relatório anual de contas deste organismo. São largamente conhecidas, por parte dos organismos da Administração Pública, as orientações emanadas por este órgão no que se refere aos documentos que devem integrar a prestação de contas, nomeadamente a instrução 1/2004 – 2.ª secção para as entidades que adoptam o POCP,

POCMS, POCISSSS e POC-E, e que como se pode observar pelo Quadro 2.4 são bastante abrangentes denotando existir uma preocupação com a qualidade da informação inerente a essa prestação, as instruções 1/2001 – 2.^a secção para as entidades que adoptam o POCAL e ainda as instruções 2/1997 – 2.^a secção para os organismos que apenas possuem autonomia administrativa e que se inserem na RAFE.

Em relação ao INE, a obrigação reveste-se num dever de cooperação, e como tal as entidades são compelidas a remeter uma informação mais reduzida, pois o principal objectivo será o de possibilitar a este organismo a produção de informação estatística a nível nacional com a finalidade de elaboração das contas nacionais, requerendo apenas o envio dos seguintes elementos:

- ❖ Balanço;
- ❖ Demonstração de Resultados;
- ❖ Mapas de Execução Orçamental; e
- ❖ Anexos às Demonstrações Financeiras.

Importa ainda salientar a responsabilização pela preparação e elaboração das contas públicas, em estreito alinhamento com o princípio da entidade contabilística, sendo a mesma acometida ao órgão de gestão ou órgão deliberativo passando pela devida certificação das contas por parte de fiscal único ou revisor oficial de contas em entidades que por lei se encontrem obrigadas a dispor de tal certificação, como é o caso dos institutos públicos¹⁴ ou das entidades que elaborem contas consolidadas.

¹⁴ Por exigência do disposto na Lei-quadro dos Institutos Públicos n.º 3/2004, de 15 de Janeiro

Quadro 2.4 Documentos de prestação de contas – Instrução 1/2004 do TC.

Designação	Códigos				GRUPO 1(1)	GRUPO 2 (2)
	POCP	POC-ED	POCMS	POCISSSS		
Balanço	5	5	5	5	x	-
Demonstração de resultados	6	6	6	6	x	-
Controlo orçamental – Despesa	7.1	7.1	7.1	7.1	x	x
Controlo orçamental – Receita	7.2	7.2	7.2	7.2	x	x
Fluxos de caixa	7.3	7.3	7.3	7.3	x	x
Situação financeira	-	7.4 (a)	7.4 (b)	7.4 (a)	(a)	(a)
Descontos e retenções	-	7.5.1	7.5.1	7.5.1	(a)	(a)
Entrega de descontos e retenções	-	7.5.2	7.5.2	7.5.2	(a)	(a)
Desenvolvimento das despesas com o pessoal	-	7.6	7.6	7.6	(a)	(a)
Orçamento - Despesa	-	7.7.1	7.7.1	7.7.1	(a)	(a)
Orçamento – Receita	-	7.7.2	7.7.2	7.7.2	(a)	(a)
Decomposição das dívidas de terceiros	-	-	7.8 (c)	-	(a)	-
Orçamento financeiro – Aplicação de fundos próprios	-	-	7.9.1 (c)	-	(a)	-
Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios	-	-	7.9.2 (c)	-	(a)	-
Orçamento económico – Custos e perdas	-	-	7.10.1 (c)	-	(a)	-
Orçamento económico – Proveitos e ganhos	-	-	7.10.2 (c)	-	(a)	-
Caracterização da entidade	8.1	8.1	8.1	8.1	x	x
Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza	8.2	8.2	8.2	8.2	x	-
Alterações orçamentais - Despesa	8.3.1-1	8.3.1-1	8.3.1-1	8.3.1-1	x	x
Alterações orçamentais - Receita	8.3.1-2	8.3.1-2	8.3.1-2	8.3.1-2	x	x
Contratação administrativa - Situação dos contratos	8.3.2-1	8.3.2-1	8.3.2-1	8.3.2-1	x	x
Contratação administrativa - Formas de adjudicação	8.3.2-2	8.3.2-2	8.3.2-2	8.3.2-2	x	x
Execução de programas e projectos de investimento	8.3.3	8.3.3	8.3.3	8.3.3	x	x
Transferências correntes - Despesa	8.3.4-1	8.3.4-1	8.3.4-1	8.3.4-1	x	x
Transferências de capital - Despesa	8.3.4-2	8.3.4-2	8.3.4-2	8.3.4-2	x	x
Subsídios concedidos	8.3.4-3	8.3.4-3	8.3.4-3	8.3.4-3	x	x
Transferências correntes - Receita	8.3.4-4	8.3.4-4	8.3.4-4	8.3.4-4	x	x
Transferências de capital - Receita	8.3.4-5	8.3.4-5	8.3.4-5	8.3.4-5	x	x
Subsídios obtidos	8.3.4-6	8.3.4-6	8.3.4-6	8.3.4-6	x	x
Activos de rendimento fixo	8.3.5-1	8.3.5-1	8.3.5-1	8.3.5-1	x	x
Activos de rendimento variável	8.3.5-2	8.3.5-2	8.3.5-2	8.3.5-2	x	x
Situação e evolução da dívida e juros	8.3.6	8.3.6	8.3.6	8.3.6	x	x
Relatório de gestão	-	13	13	13	x	x
OUTROS DOCUMENTOS						
Guia de remessa	-	-	-	-	x	x
Relação nominal de responsáveis	-	-	-	-	x	x
Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	-	-	-	-	x	x
Norma de controlo interno (d)	-	2.9	2.9	2.9	x	x
Relação dos documentos de receita e de despesa	-	-	-	-	x	x
Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	-	-	-	-	x	x
Certidões dos juros obtidos no exercício	-	-	-	-	x	x
Certidões das verbas recebidas de outras entidades	-	-	-	-	x	x
Reconciliações bancárias	-	-	-	-	x	x
Síntese das reconciliações bancárias	-	-	-	-	x	x
Relação de acumulação de funções	-	-	-	-	x	x
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados, devidamente identificados	-	-	-	-	x	-
Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos	-	-	-	-	x	-

(1) Entidades que se encontram obrigadas à aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade

(2) Entidades que utilizam uma forma simplificada de aplicação do respectivo plano oficial de contabilidade

(a) Quando aplicável à luz do plano em vigor

(b) Incluindo a decomposição das contas 7.9.7 e 6.9.7

(c) Obrigatório apenas para as entidades que utilizam o POCMS

(d) Deve incluir as normas relativas ao Fundo de Maneio e fazer-se acompanhar de indicação, das acções inspectivas levadas a efeito, nos últimos 3 anos por órgão de controlo interno.

Fonte: Adaptado do Anexo I da Instrução n.º 1/2004 do Tribunal de Contas.

Resumindo, a prestação de contas é um dos instrumentos de *accountability* por se revestir de formalismos próprios e estar devidamente regulamentada, servindo assim, quer os objectivos de informação necessários à elaboração das contas nacionais, quer os objectivos inerentes à verificação das actividades económicas e financeiras levadas a cabo pelos organismos públicos, sem esquecer a execução orçamental.

Assim, é necessário que os gestores públicos centrem a sua atenção na necessidade de conjugar a sua actividade com o cumprimento das normas da contabilidade pública, evidenciando tal preocupação na preparação de demonstrações financeiras úteis e de qualidade, seguindo de perto as orientações dos organismos reguladores que se revestem de autoridade para aplicação de sanções em caso de violação dos princípios fundamentais.

2.4 A ética na função pública

Não faria sentido falar no termo *accountability* como sendo uma responsabilização pela prestação de contas sem abordar a temática da ética. Muitos são os autores que têm escrito sobre este assunto e todos são unânimes em afirmar que para se levar a cabo uma gestão pública eficiente, a mesma se deverá pautar por valores e princípios éticos, sendo esse o comportamento esperado quer pelos gestores públicos na definição daquelas que são as políticas públicas para as suas organizações, quer pelos seus colaboradores.

A ética é considerada um valor ou ideia tal como a equidade, justiça e benevolência que permite distinguir as organizações públicas das privadas. Com esta afirmação não se pretende dizer que as organizações privadas não baseiam a sua actuação na ética mas antes que as públicas têm como fim último o interesse público que se eleva ao próprio interesse da organização, facto que não se verifica ao nível privado.

Encontra-se actualmente instituído que as organizações públicas devem assentar a sua actividade nos quatro E's (economia, eficácia, eficiência e ética), tal como é defendido no artigo publicado pela organização para a cooperação e desenvolvimento económico (OECD, 1996: 7)¹⁵:

Regardless of where a country may fall in the continuum between public administration and managerialism [...], the goals of the “three E’s”: economy, efficiency, and effectiveness are and should be important. To these, should be added a fourth “E”: ethics. Given the roles and responsibilities of public servants, proper conduct has always been a prerequisite for good governance. In spite of, or perhaps because of, the changes sweeping through the public sector in many OECD countries, good conduct is needed now as much as, if not more than, before. The success of public management reforms and public confidence in government

¹⁵ Paper n.º 14 – Ethics in the public service: current issues and practice.

*will depend on it. As we have argued, encouraging good behaviour requires the existence of an effective ethics infrastructure.*¹⁶

A ética deverá estar sempre presente não só no alcance dos objectivos como nos meios para alcançar esses mesmos objectivos. Tal como defende o documento da OECD, supra identificado, a ética caracteriza-se por integrar elementos internos e externos.

Como elementos internos existem os mecanismos de prestação de contas, a *accountability*, códigos de conduta, socialização profissional e os condicionalismos e estruturas para o exercício da actividade, e como elementos externos o empenhamento, compromisso e liderança política, dispositivos legais, envolvimento da sociedade e sistemas que permitam a efectivação e concretização dos valores e princípios éticos.

Refere Soares (2008), que os elementos internos e externos referidos anteriormente não são antagónicos mas antes complementares/relacionais, pois os valores da sociedade são transmitidos à Administração Pública, tal como os valores desta se transmitem à sociedade, conforme se pode verificar pela Figura 2.5 que demonstra o fluxo de valores entre estas duas realidades.

Cabe às organizações incutirem nos seus colaboradores a necessidade/obrigação de pautarem o seu trabalho na ética e para que essa assimilação ocorra será necessário que a própria organização se rega ela mesma por tais princípios e os transmita através de mecanismos como a formação, motivação, transmissão dos valores institucionais, que se pode operacionalizar através de acções de sensibilização, por forma a que a ética possa ser uma parte intrínseca à própria organização e complementar os requisitos técnicos e profissionais que se exigem para o desempenho dos cargos públicos.

Assim, as organizações deverão valorizar não só as competências técnicas e profissionais como os comportamentos éticos, não numa perspectiva de que uns são mais importantes do que outros, mas antes como a existência de uma complementaridade/equilíbrio entre eles. Com isto pretende-se dizer que a escolha dos profissionais públicos deve ter presente a idoneidade destes, vista como uma virtude a par das restantes competências, sendo a

¹⁶ Tradução livre da autora: Independentemente de onde um país possa cair no contínuo entre a Administração Pública e o administrativismo, os objectivos dos "três E": economia, eficiência e eficácia são e devem ser importantes. A estes, deverá ser adicionado um quarto "E": a ética. Dadas as funções e responsabilidades dos funcionários públicos, a conduta adequada foi sempre um pré-requisito para uma boa governação. Apesar de, ou talvez por causa disso, as grandes mudanças ocorridas no meio do sector público em muitos países da OCDE, requerem uma boa conduta, agora, tanto quanto, senão mais do que antes. O sucesso das reformas da gestão pública e da confiança pública no governo vai depender deste. Tal como argumentámos, encorajar um bom comportamento requer a existência de uma infra-estrutura ética eficaz. "

escolha com base nestas premissas tanto mais importante quanto o cargo que esses indivíduos ocuparão dentro das organizações.

Os gestores públicos, dirigentes e dirigentes intermédios, na linha hierárquica, representam um referencial para os seus colaboradores, por essa razão a sua liderança deverá reger-se por um elevado profissionalismo, qualidade e rigor aliados a valores éticos que lhes permitirão um correcto alinhamento com aqueles que são os fins da Administração Pública.

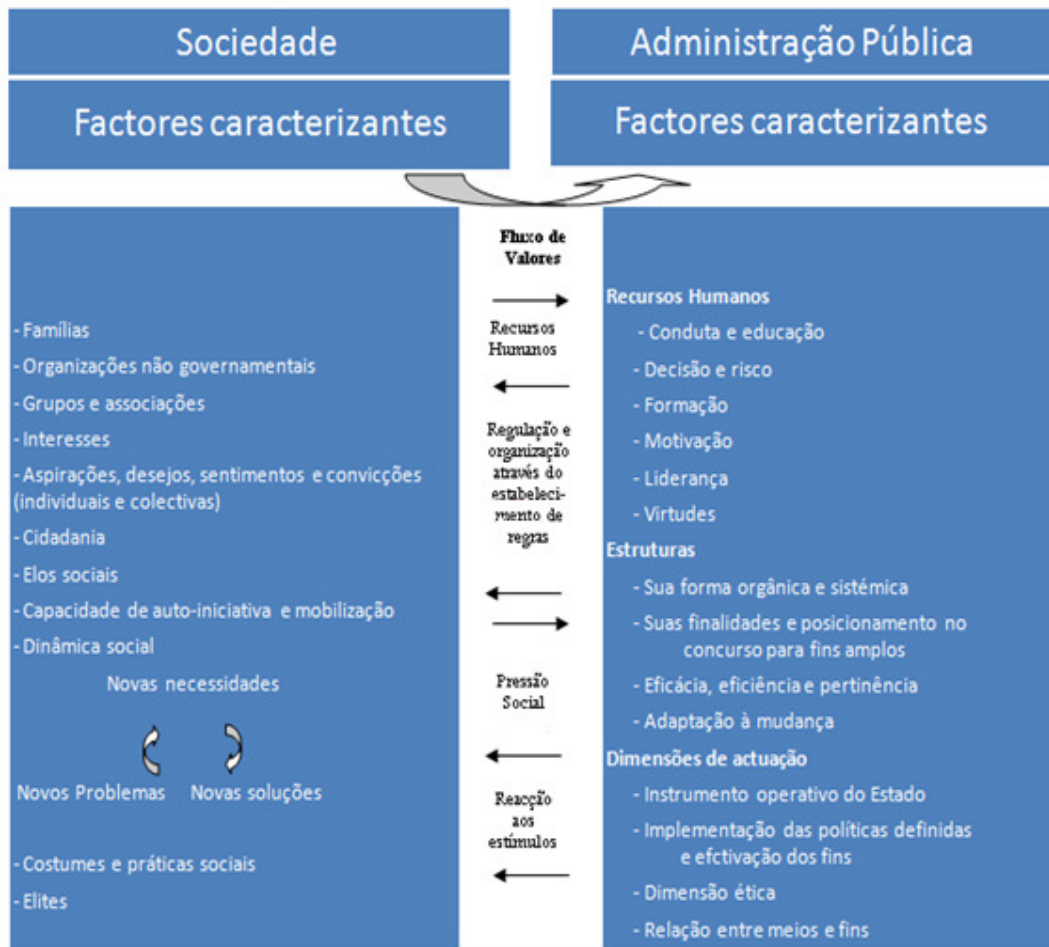


Figura 2.5 Fluxo de valores entre a Sociedade e a Administração Pública.

Fonte: Soares (2008:49)

A Administração Pública depara-se nos dias que correm com um novo paradigma de gestão e a ética passou a ocupar uma posição cimeira nas preocupações dos governos, isto porque, as representações partidárias destes são diariamente colocadas em causa e a sociedade reclama a responsabilização pela utilização dos dinheiros públicos, pela

qualidade das prestações públicas dos gestores e pelas políticas e medidas seguidas por estes.

Tal como defende Quadros (2008), as organizações deverão combater os factores de risco que originem desvios nos comportamentos éticos, esse combate poderá passar por aplicar sanções/penalizações sempre que se verifique a prática de actos ilícitos ou através da prevenção – promoção da cidadania; desburocratização administrativa e simplificação de processos; transparência nas políticas e contratos celebrados; criação de comissões de ética para os diferentes escalões hierárquicos; formação dos colaboradores e na privilegiação de comportamentos éticos.

Por todo o exposto, é possível verificar a importância da ética tendo como um dos elementos integradores a *accountability*. É com base neste valor que todas as organizações se deverão reger, onde se incluem os gestores e colaboradores, pois só assim se podem verificar as condições necessárias para se efectuar um trabalho sério pautado pelo cumprimento de normas e regulamentos de forma a ir ao encontro das necessidades dos cidadãos/utentes.

2.5 Gestores Públicos

A escolha de indivíduos para ocupar cargos dirigentes é feita, na sua maioria, tendo em conta as suas filiações partidárias, facto que encerra em si alguma controvérsia por parte da opinião pública.

Se pensarmos que o objectivo principal de qualquer organização é a prossecução dos seus objectivos alinhados com as orientações governamentais para as diferentes áreas de actuação (saúde, justiça, educação, entre outros) é legítimo que as instituições ministeriais se façam rodear de gestores que partilhem dessas convicções e que permitam cumprir a agenda política. Assim, os lugares de dirigentes tendem a ser lugares de confiança política sem que muitas vezes atendam às exigências específicas para a ocupação de tais lugares. Esta situação tem criado no seio da Administração Pública uma certa animosidade e desconfiança por parte dos cidadãos pela competência e integridade de tais indivíduos no exercício das suas funções e na administração do erário público.

Ser gestor numa organização pública apresenta certas particularidades que não se verificam ao nível do sector privado, bem como uma limitação de actuação motivada pela regulamentação burocrática com que se reveste a Administração Pública em termos de

gestão de recursos materiais, humanos e orçamentais. Segundo Pollitt (1990) *apud* Antunes (2010: 30), existem factores de gestão privada que não podem ser vertidos para a gestão pública, como seja:

- ❖ Responsabilidade perante os eleitores;
- ❖ Múltiplos e conflituantes objectivos e prioridades;
- ❖ Ausência, ou insuficiência de organização em competição;
- ❖ Relação oferta/rendimento;
- ❖ Processos orientados para o cliente/cidadão;
- ❖ Gestão do Pessoal;
- ❖ Enquadramento legal.

Citando Antunes (2010: 230), «gerir serviços públicos significa administrar num dado contexto político e dirigir esforços e competência de forma a maximizar o interesse colectivo, pelo que se exige uma liderança multifacetada, diferente do estilo privado».

O novo modelo de gestão pública, vem obrigar à instituição de novas atitudes, novas metodologias e instrumentos de acção, exigências dos novos desafios e responsabilidades que se acometem à Administração Pública, bem como defende a descentralização e a desconcentração no seio das organizações como forma de exercer o poder público com maior qualidade.

Actualmente os cidadãos encontram-se mais bem esclarecidos sobre os seus direitos e obrigações e por isso tornaram-se mais exigentes com o serviço público que lhes é prestado. Passaram a tomar uma maior consciência das consequências que um desgoverno ao nível da despesa pública pode ter, quer na sua esfera privada quer na esfera social, deixando de tolerar actos de má gestão, desperdícios e gastos supérfluos. Como exemplo tomamos a situação actual que o país vive, fruto da adopção de más políticas, má gestão e prática de actos ilícitos que levaram ao descontrolo da dívida pública, esperando-se agora por parte dos cidadãos resiliência e conformação para com os sacrifícios que terão de fazer pelo bem comum, que é a sobrevivência do país e o garante das condições sociais e económicas de um estado democrático.

Mais do que as relações partidárias, ser gestor requer competências técnicas e profissionais e não se mostra fácil reter este tipo de capital nas organizações públicas, não

só pelas limitações de actuação já evidenciadas, mas também pelo regime remuneratório praticado na Administração Pública que não é particularmente aliciante.

2.5.1 Relação entre princípios de gestão pública e princípios da despesa pública

A actuação dos gestores públicos tem forçosamente que se reger pelos princípios da gestão pública (transparência, equidade, legalidade e a *accountability*), existindo entre estes e os princípios da despesa pública (conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia) uma relação directa.

A legalidade está directamente relacionada com a conformidade legal que institui que nenhuma despesa pode ser realizada sem que exista norma habilitante, quer isto dizer que terá de existir um quadro legal que autorize a sua ocorrência.

O princípio da transparência relaciona-se quer com o princípio da conformidade legal quer com o princípio da regularidade financeira, justificando-se pelo facto de ter como objectivo garantir a realização efectiva dos gastos e a prestação de serviços para as finalidades previstas, de acordo com normas e procedimentos vigentes, pelo facto de zelar pela segurança dos fundos e por garantir a conformidade com as normas da contabilidade pública.

O correcto equilíbrio entre os princípios da economia (aquisição de recursos financeiros, humanos e físicos no momento certo e ao menor custo), eficiência (utilização de menos *inputs* para atingir mais *outputs*) e eficácia (atingir os resultados esperados) pressupõe que exista adequação entre as acções implementadas e os objectivos propostos e sem perder de vista a existência de equidade que tem como pressuposto que todos os cidadãos merecem igual tratamento e que os serviços públicos deverão servir a todos.

Por último a *accountability* como obrigação de prestar informação (financeira ou não), permitirá através de meios próprios verificar se os princípios da despesa pública foram cumpridos e sancionar os infractores.

2.5.2 Liderança

Falando em gestores públicos, é inevitável falar em alguns aspectos decorrentes do acto de gestão, como seja a liderança. Citando Neves (2002: 193):

[...] sendo certo que, da função dirigente, se espera, além de uma intervenção estratégica, seja de desenho ou de implementação, o desempenho do papel de definição de um projecto e de valores comuns que contribua, de sobremaneira, para assegurar à organização coerência a longo prazo, flexibilidade, identidade de grupo, trabalho em equipa profícuo e delegação de tarefas com controlo significativamente menos apertado.

Esta citação levanta a questão do papel da liderança para o desempenho da função de gestor público/dirigente, bem como a importância dos sistemas de informação que se mostram como algumas das novas exigências com que se deparam os dirigentes dos serviços públicos, sejam eles intermédios ou de topo.

Esta nova realidade decorre da constante mutação que a nossa sociedade tem vindo a sofrer, havendo assim necessidade de adaptação à mudança e os serviços públicos não fogem a essa regra, isto porque, os cidadãos tornaram-se mais exigentes e mais críticos fruto das novas expectativas.

2.5.2.1 O Papel da Liderança no Sector Público.

A liderança adquiriu uma nova visão, em que palavras como autoridade e controlo se encontram completamente ultrapassadas, fazendo parte do modelo burocrático atribuído a Max Weber. Conforme referem Carapeto e Fonseca (2006) existem essencialmente quatro modelos de liderança: burocrático, transaccional, transformacional e integrador, conforme se passará a analisar.

No modelo burocrático, já focado anteriormente, defende-se a existência de relações, entre trabalhadores e superiores, fortemente hierarquizadas, caracterizadas por ausência de autonomia na gestão, por prevalecer a centralização de funções e por recurso a normas e procedimentos rígidos. É fácil de perceber que este tipo de modelo está ultrapassado, principalmente para ser aplicado em países democráticos, em que este tipo de estrutura de liderança deixou de ser bem visto e aceite.

Como contraponto a este modelo, surgiram outros que procuraram a mudança de mentalidade nesta área, como sejam os modelos transaccional e transformacional. O modelo transaccional tem enfoque num sistema de trocas, necessário no relacionamento entre superiores e subordinados onde são encorajados ou desencorajados comportamentos com vista a potenciar a produtividade orientada para os resultados. Apesar de este modelo se apresentar como uma alternativa ao modelo clássico, não é isento de críticas, por parte

de alguns autores, que lhe atribuem um carácter demasiado formalista no que se refere a sistemas de recompensas e punições.

Com vista a reformar este pensamento, surgiu o modelo transformacional que se caracteriza pela motivação que o superior hierárquico imprime nos subordinados, levando-os a acreditar nas suas potencialidades, potenciando as suas competências e consequentemente permitindo atingir níveis de produtividade bastante elevados.

Por último, o modelo integrador, defende a partilha de poder e responsabilidade entre subordinados e dirigentes, sendo talvez o modelo mais adequado para ser utilizado num organismo do sector público, isto porque não se verifica a existência de um controlo total e porque permite a adaptação a múltiplos cenários como os que resultam de mudanças governamentais que implicam sempre novas medidas e novas políticas. No entanto, para que este modelo funcione é necessário ter, ao nível da informação da gestão de conhecimento e organização, um capital humano fortemente competente e conhecedor.

Não existindo modelos perfeitos, competirá ao líder analisar a organização e aplicar aquele que melhor se adapte à especificidade da mesma fomentando a mudança e envolvendo as pessoas para que se sintam parte do processo.

A capacidade de liderança muito raramente é inata nos gestores públicos, no entanto, pode e deve ser adquirida por via da observação e aprendizagem, esperando-se destes a capacidade para levar a cabo uma gestão moderna e capaz de influenciar e orientar pessoas na prossecução dos objectivos institucionais.

Apesar de estas serem as características que se espera de um líder, quando nos encontramos na esfera da Administração Pública para além destas características de liderança, exige-se do líder a verificação de três tipos de legitimidade (Carapeto e Fonseca, 2006): Legal – levar a cabo a missão da organização apesar das mudanças políticas em virtude de se encontrar exposto e obrigado ao cumprimento de um determinado quadro legal; Gestionária – conseguir implementar medidas de gestão para implementar o desenho organizacional e conseguir desenvolver e implementar políticas; e Sociológica – fomentando o correcto alinhamento de todas as legitimidades com os valores da instituição nos quais se baseiam as expectativas de todos os colaboradores.

Em suma, um líder tem de agir como um exemplo a seguir, tem de ganhar a confiança dos interlocutores através do envolvimento e comunicação, tem de estar atento aos problemas pessoais e aos conflitos organizacionais tomando medidas com vista a minimizá-los e tem

de promover a criatividade e a inovação de forma a estimular a dinamização das organizações. Para além disso, não deverá esquecer que o envolvimento dos colaboradores carece de transmissão de informação no plano da avaliação de desempenho, e que só através da aplicação de um sistema de *feedback*¹⁷ se poderão empreender acções correctivas no cumprimento das suas funções.

Outra das ferramentas de que o líder poderá dispor, será a delegação de responsabilidades (*empowerment*), tornando os colaboradores mais autónomos e mais responsáveis pelo seu trabalho. Para que tudo isto funcione é crucial a existência de um sistema de avaliação de desempenho que permita premiar o trabalho ou apresentar críticas construtivas de melhoramento de forma a não se perder a mobilização e cooperação.

Como se pode perceber, o papel acometido ao líder é bastante mais exigente requerendo uma formação direccionada e específica, tal como refere Araújo (2002: 7):

O exercício da governação tem de se ajustar à nova realidade e os dirigentes têm de estar preparados para assumir um papel diferente nas organizações públicas. Esta mudança só será possível se os dirigentes adquirirem o conhecimento, as habilidades e as atitudes necessárias para este novo papel. Habilidades como a capacidade de dinamizar, facilitar, resolver problemas e colaborar são importantes para o relacionamento entre os dirigentes e os cidadãos.

2.5.2.2 O papel que os cidadãos têm na liderança organizacional

A esfera de actuação dos dirigentes não se resume ao seio da organização abrangendo igualmente a componente externa na interligação que existe entre a organização e os cidadãos, isto porque, os cidadãos/utentes são vistos com o mais importante *stakeholder* de qualquer serviço público. Daí que, o contributo que o papel do dirigente possa dar à facilitação destas relações, que são muitas vezes conflituosas, é importante e necessária para a saúde das organizações públicas.

A importância do papel dos cidadãos neste campo advém do facto de vivermos numa era em que impera a teoria da cidadania no seio de uma sociedade democrática como a que existe em Portugal.

Este tipo de sociedades exigem do cidadão uma função activa no que se refere à avaliação da governança e à participação nas questões políticas, sempre com sentido crítico,

¹⁷ Tradução livre da autora: retorno da informação.

obrigando assim a que as organizações tenham forçosamente de criar mecanismos que lhes possibilitem, de facto, exercer uma participação activa, permitindo entre outras coisas «*more accountability through direct public scrutiny and oversight*»¹⁸ (OECD, 2002).

Uma das teorias da cidadania, é a teoria da sociedade civil, na qual se defende que o papel do cidadão só se torna mais forte e possível de efectivar se advir de organizações voluntariamente criadas no seio da sociedade civil que permitem ser a “voz” da defesa dos direitos dos cidadãos. Este tipo de organizações podem tomar várias formas (grupos de ecologistas, associações de município, associações de pais, organizações de caridade, comissões de moradores, entre outros) sendo-lhes exigido que a sua intervenção na sociedade se faça com sentido crítico e completamente compatibilizada com os interesses dos cidadãos e as virtudes da cidadania.

Em suma, considera-se que o cargo de gestor no seio da Administração Pública obriga a que as funções sejam exercidas com integridade e sem nunca perder de vista os objectivos governamentais e institucionais, sendo que, as características e as exigências que revestem estes cargos apresentam diferenças significativas quando comparadas com o mesmo tipo de funções exercidas ao nível do sector privado.

2.6. *Accountability*

Este ponto será reservado ao tema principal deste trabalho através do qual se pretende apresentar o termo em causa sob várias perspectivas (formas, mecanismos e instrumentos), fundamentadas pela opinião de especialistas.

2.6.1 Conceito

Não se pode falar em nova gestão pública sem incluir o tema *accountability*. Este é um tema central quando se pretende dar resposta a questões fundamentais com que os países ditos democráticos, liberalistas e republicanos têm de lidar, nomeadamente, no que se refere a informar quer os cidadãos quer os organismos reguladores, acerca da sua actividade, bem como à forma como os organismos reguladores levam a cabo actividades de inspecção e aplicação de sanções, sempre que existam casos de abuso de poder ou incumprimento dos deveres públicos.

¹⁸ Tradução livre da autora: maior *accountability* através da supervisão e escrutínio público directo.

Pela pesquisa efectuada o termo *accountability* pode ser definida de várias formas, segundo os estudiosos desta temática, de seguida apresentam-se alguns exemplos:

Accountability represents acceptance of responsibility for consequences by those to whom citizens have untrusted the public service (Laanan, 2001: 59).¹⁹

Prestação de contas (*accountability, imputabilité*) significa a obrigação de divulgar, demonstrar, explicar e justificar o que faz e como se faz, como se cumprem as obrigações financeiras, políticas ou outras, sendo, no entanto, mais do que uma questão jurídica ou procedimental (Antunes, 2010: 105).

*Accountability is often used in a very broad sense, as a synonym for a variety of evaluative, but essentially contestable concepts, such as responsiveness responsibility and effectiveness*²⁰ (Bovens, Curtin e Hurt, 2010: 56).

Apesar das nuances, pode-se concluir que de uma forma geral todos concordam naquilo que consideram fundamental para a verificação de existência de *accountability* em sede da Administração Pública.

À parte das suas dimensões, e como se encontra representado na Figura 2.6, o termo tem sempre presente conceitos como:

- ❖ Responsabilização objectiva, ou seja, responsabilização de um sujeito por um determinado acto praticado;
- ❖ Prestação de contas;
- ❖ Transparência dos actos praticados através da divulgação.

¹⁹ Tradução livre da autora: *Accountability* representa aceitação da responsabilidade pelas consequências por todos aqueles relativamente aos quais os cidadãos deixaram de acreditar no serviço público.

²⁰ Tradução livre da autora: *Accountability* é frequentemente utilizada num sentido mais amplo, como sinónimo para uma variedade avaliativa, mas com conceitos essencialmente contestados, como a responsabilidade de resposta e eficácia.

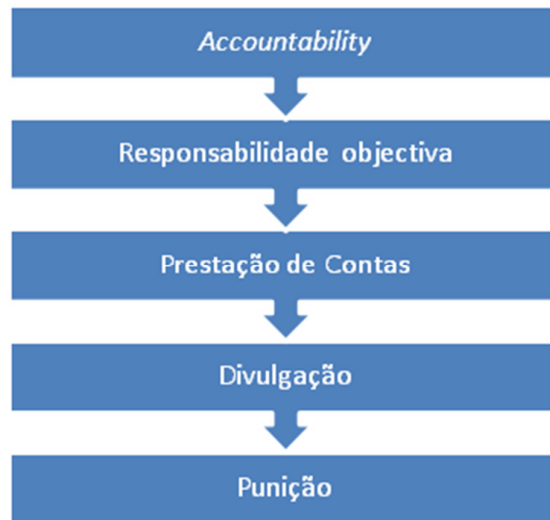


Figura 2.6 Esquema do termo *accountability*.

O tema começou a ganhar notoriedade quando começaram a proliferar estudos sobre as reformas do Estado, sendo considerado um elemento analítico dessas reestruturações. Para os especialistas, os tempos que correm caracterizam-se pela existência de uma nova geração de reformas assentes na eficiência dos governos e respectivos programas governativos, bem como na responsabilização dos seus actos perante o povo.

A *accountability* está intimamente relacionada com a democracia, pois só em estados ditos democráticos é que ela pode existir. A nível nacional só após a queda do governo salazarista é que se entrou num estado democrático alicerçado no garante dos direitos fundamentais dos cidadãos, no respeito pela vontade social, e no garante pela supremacia de um Estado de direito democrático, em que a Constituição da República Portuguesa é a consagração de tais direitos.

Em Portugal, têm-se assistido a uma mudança de mentalidade em matéria de responsabilização, sendo a mesma evidenciada em relatórios, como por exemplo no *paper* da OECD (1996: 21), onde se podia ler o seguinte:

Devolution of authority has implications for public accountability and the division of responsibilities, and sometimes leads to confusion about who is ultimately responsible for certain actions. Public servants are now more visibly responsible for certain operations, especially operations carried out by “arm's-length” agencies. Indeed, under parliamentary systems, ministers may be distancing themselves from responsibilities for the actions of their officials and passing the buck to public

*servants. In this sense, the concept of ministerial accountability is changing. Traditional accountability relationships are becoming blurred.*²¹

E no 8.º congresso da *European Organisation of Supreme Audit Institutions* (EUROSAI), realizado em Lisboa em 2/06/2011 (2011: 4), foram apresentadas as seguintes conclusões:

[...] 3. A transparência e a prestação de contas (*accountability*) são, não só, valores democráticos mas também elementos fundamentais para uma boa governança. A prestação de contas (*accountability*) é um conceito vasto que inclui um largo espectro de responsabilidades para os gestores públicos, tais como as capacidades profissionais e de gestão, o cumprimento das normas financeiras e outras, indo ao encontro de expectativas de desempenho e de conduta ética;

4. Se os gestores públicos quiserem manter a confiança pública, têm de estar conscientes das expectativas dos cidadãos relativamente ao modelo de boa governança. Podem fazê-lo através da educação, da comunicação, da abertura, da valorização dos valores éticos e, além disso, conferindo maior importância à prestação de contas (*accountability*);

5. A avaliação do desempenho e o reporte desempenham um papel fundamental na garantia da prestação de contas (*accountability*) dos gestores públicos, especialmente numa altura em que a abordagem baseada nas regras está a ser enriquecida por uma abordagem baseada nos princípios;

[...]

A *accountability* apesar de profundamente relacionada com a prestação de contas não se restringe a esse conceito sendo muito mais abrangente. Os seus principais objectivos passam por obrigar todos aqueles que servem o interesse público, quer sejam funcionários, dirigentes, gestores públicos ou governantes a restringirem os seus actos à legalidade e a obrigação de darem a conhecer os seus actos através da prestação de contas de forma explícita e transparente para que a sociedade possa avaliar a gestão praticada,

²¹ Tradução livre da autora: A degeneração da autoridade tem implicações em termos de responsabilidade pública e da divisão das responsabilidades, levando mesmo em certos casos à existência de confusão quando se tenta identificar o responsável por certas acções. Os funcionários públicos passaram a ser visivelmente responsáveis por determinadas operações, nomeadamente por aquelas que estão mais directamente ligadas às agências ministeriais. Até mesmo em sistemas parlamentares pode-se verificar a existência de um distanciamento de responsabilidades perante os actos praticados pelos seus funcionários. E nesse sentido está-se a assistir a uma mudança no conceito de responsabilidade ministerial. Cada vez são mais ténues as relações baseadas numa *accountability* tradicional.

aceitando-a, ou pelo contrário rejeitando-a ou rectificando-a, através de mecanismos próprios, conforme veremos mais à frente.

A existência de *accountability* passa por um sistema de aculturação, principalmente no que se refere a países em que a percentagem de iletrados é bastante elevada, o que leva a que os actos gestionários não sejam correctamente apreendidos, nem a existência de percepção por parte do cidadão de que dispõe de mecanismos para obrigar as organizações, em caso de incumprimento, a agirem de acordo com a legalidade e a serem sancionadas. Não raras são as vezes em que a comunicação social nos dá mostras de situações de abuso de poder, de desvios de dinheiros públicos para fins ilícitos, de assumpção de obrigações contratuais fora dos parâmetros da contratação pública, entre outros, o que levanta a questão da existência ou não de ética na função pública, sendo estes os actos que se pretende eliminar e punir.

Conforme referido a *accountability* passa pela responsabilização objectiva, ou seja, não se resume apenas à responsabilidade do sujeito mas implica também a responsabilização deste pela prática de determinado acto e pela capacitação de que o cargo que ocupa pressupõe a existência de responsabilidades e de que este tem, obrigatoriamente, de as reconhecer para que dessa forma se possam minimizar erros e melhorar a gestão.

A transparência por sua vez, passa por tornar claro os actos praticados, por essa razão se diz que a informação prestada aos *stakeholders* de uma organização, vistos como todos aqueles que têm interesse nessa informação, deva obedecer a determinados critérios como seja a compreensibilidade, a relevância, fiabilidade e tempestividade, analisados na Figura 2.7. Apesar de estes conceitos serem subjacentes à estrutura conceptual do actual SNC não podemos deixar de concordar que a informação contida na prestação de contas de qualquer organismo público, deva ter presente o mesmo tipo de qualidades na elaboração das suas demonstrações financeiras (compreendendo quer a informação patrimonial quer a informação orçamental).

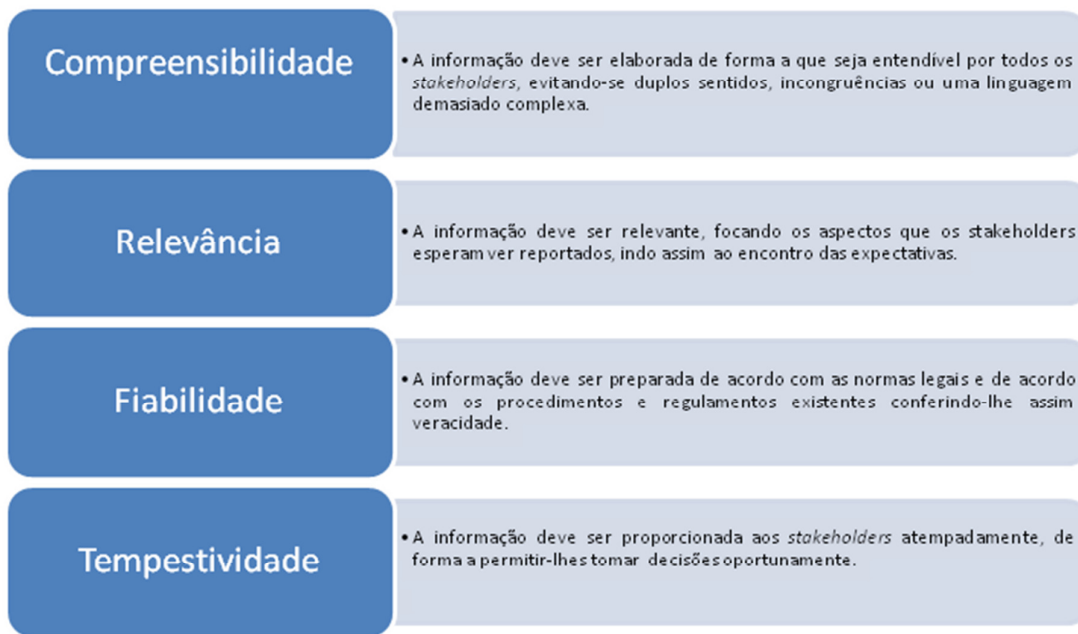


Figura 2.7 Características qualitativas da informação inerente à prestação de contas.

O cidadão tem um papel de extrema importância na sociedade, é a ele que compete através dos necessários mecanismos reportar situações anómalas, de incumprimento, de desrespeito pelos seus direitos e por exigir a reposição da verdade e a punição dos infractores. Mas conforme referido anteriormente, o desconhecimento das normas legais e a ausência de capacidade crítica levam a que a informação veiculada pelas organizações públicas seja tida como correcta e alinhada com os princípios orçamentais. É por isso que se mostrava tão importante criar e manter mecanismos de *accountability* assentes na eficácia e eficiência.

Ainda em termos de transparência, importa referir que é através dela que os actos governativos adquirem visibilidade o que é imprescindível à *accountability*. Segundo Abrucio e Loureiro (2004) a visibilidade do poder do Estado pode ser vista sob três formas: a representação, a descentralização e a formação da opinião pública.

No nosso país a representação é acometida ao Parlamento de Portugal por via da sua única Câmara – A Assembleia da República, que de acordo com a lei fundamental²² é a assembleia representativa de todos os cidadãos portugueses, entre outras funções que lhe

²² A lei fundamental é a que se encontra vertida na Constituição da República Portuguesa, adquirindo este nome por representar em si mesma a lei que regula os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos portugueses e a organização política do Estado.

são reservadas. Ainda segundo aqueles autores para que o Parlamento tenha um papel verdadeiramente representativo é obrigatório que as suas sessões sejam públicas²³.

A descentralização vista como um processo de transferência de poder e/ou competências entre os diversos organismos da Administração Pública, denomina-se de vertical quando essa transferência se relaciona com o poder político. Esta forma de descentralização permite que o poder político esteja mais perto dos cidadãos e por isso adquira maior visibilidade.

Por último a visibilidade/transparência decorrente da publicidade permite dar a conhecer a actuação do governo, quer através de jornais, *internet*, televisões, rádios, entre outros, onde são fomentadas análises, debates, reportagens, entre outros. Não obstante a importância dos *media* é de salientar que por vezes a sua actividade se reveste de uma certa orientação política que acaba sempre por influenciar a opinião pública.

2.6.2 O sistema de controlo interno como um instrumento de *accountability*

A *accountability* mune-se de vários instrumentos, grande parte dos quais já focados anteriormente, tais como: a transparência, a prestação de contas, a existência de órgãos com capacidade de fiscalização e de punição, a existência de comissões parlamentares, entre outros. Para além destes existe ainda um outro que merece um enfoque mais vincado, como é o caso do sistema de controlo interno (SCI) que se apresenta como um dos instrumentos mais importantes para o reconhecimento da *accountability*.

Tal como refere o art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, o SCI na Administração Pública compreende vários domínios (orçamental, económico, financeiro e patrimonial), tendo como objectivos a verificação, o acompanhamento, a avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão das actividades levadas a cabo pelos organismos da Administração Pública.

Para realizar esses objectivos este sistema centra-se em três níveis de controlo:

- ❖ Operacional
- ❖ Sectorial

²³ A Assembleia realiza com regularidade reuniões plenárias e de comissões nas quais se efectuam os debates políticos e legislativos. Enquanto as reuniões plenárias são sempre públicas, as das comissões podem não o ser quando se revistam de carácter reservado.

❖ Orçamental

De seguida pode ser verificado pela Figura 2.8 como se articulam estes níveis de controlo no seio da Administração Pública.

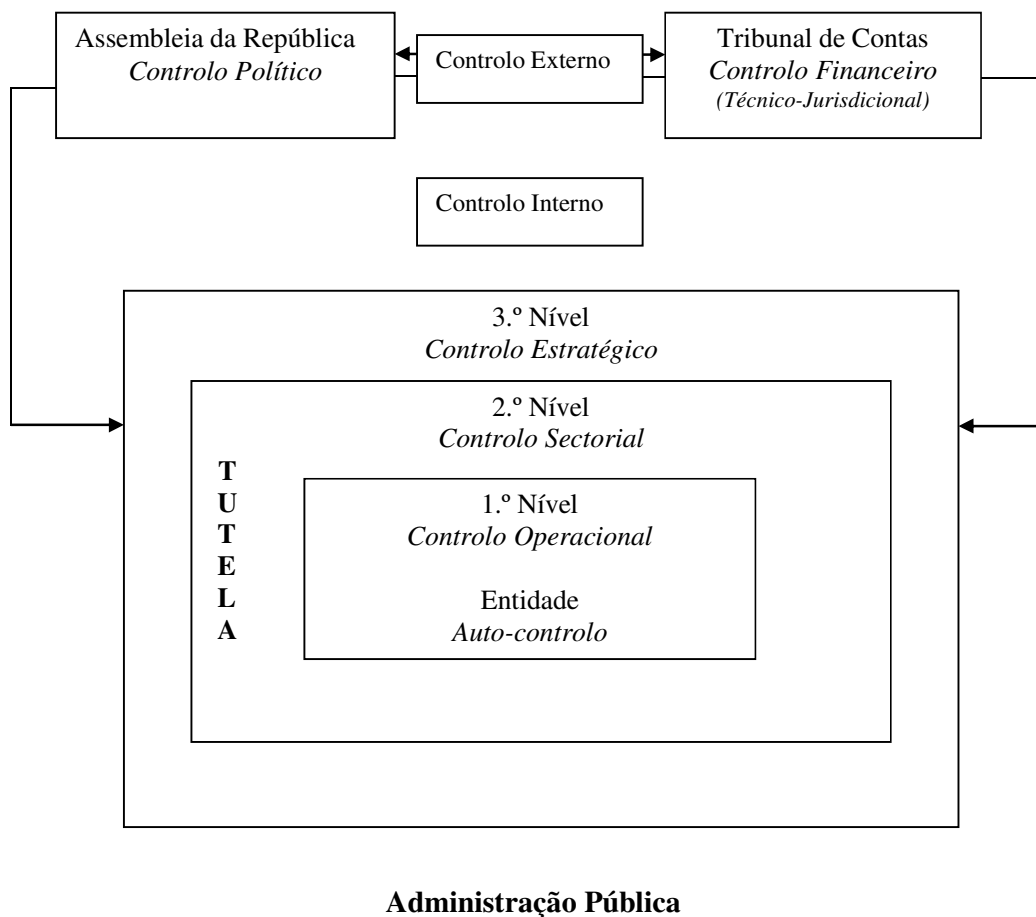


Figura 2.8 Níveis do SCI existentes na Administração Pública.

Fonte: Adaptado de Melo (2010: 66)

Como refere Melo (2010), o SCI representado na figura anterior engloba os sistemas de controlo operacional, sectorial e estratégico. O controlo operacional está mais centrado na avaliação das decisões tomadas pelos gestores públicos devendo ser avaliado por equipas de auditoria e fiscalização existentes no interior da própria organização. A verificação do controlo sectorial é acometida ao órgão tutelar do qual dependa a organização, que deverá avaliar e verificar o controlo operacional e o sistema de gestão praticado.

Por último, o controlo estratégico é aferido por organismos próprios (Inspecção-Geral de Finanças, pela DGO, pelo TC e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social), tendo como objectivo avaliar os restantes níveis de controlo (operacional e sectorial).

A existência de um SCI dentro de uma organização pressupõe que esta se encontra organizada tendo por base um determinado padrão, alicerçado por normas e procedimentos internos que norteiam a actuação das várias unidades orgânicas que a compõem, existindo assim harmonização de políticas com vista a impedir e a minimizar erros e irregularidades e a maximizar o desempenho da organização vista como um todo. No documento do TC (2009: 3) pode ler-se a seguinte definição:

A conceptualização do controlo interno como um processo e não como um evento ou uma actividade isolada e “imposta” às restantes, no âmbito duma organização, leva a concebê-lo e sistematizá-lo como parte integrante dos métodos de planeamento, execução e acompanhamento da gestão da entidade em causa.

O SCI é uma ferramenta ao serviço da gestão que regula as suas actividades operacionais e administrativas, não existindo um modelo único para a sua implementação, ficando a cargo da organização concebê-lo de acordo com as suas características (negócio da organização, estrutura, dimensão, diversidade e complexidade das operações, exigências legais e regulamentares, entre outros).

O ponto 2.9.2 do POCE refere que o SCI tem como principais objectivos os que constam da Figura 2.9 que se apresenta de seguida.

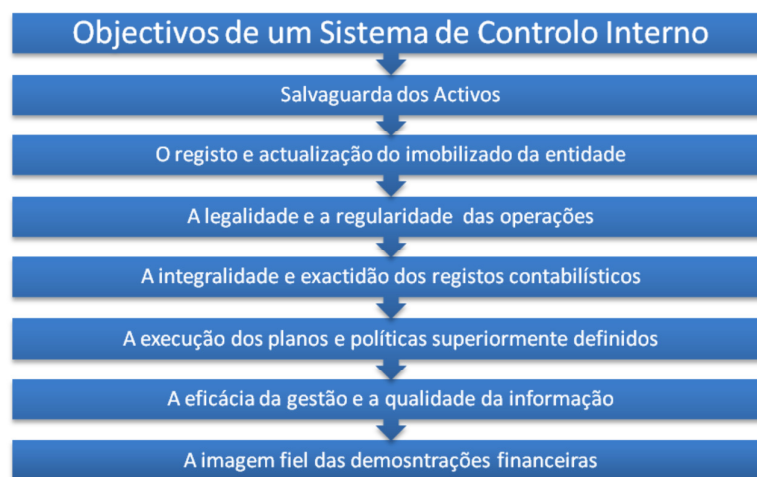


Figura 2.9 Objectivos do SCI.

Fonte: Adaptado do ponto 2.9.2 do POCE.

O ponto 2.9.3 do mesmo diploma refere que o SCI tem como princípios básicos os que constam da Figura 2.10 seguinte:

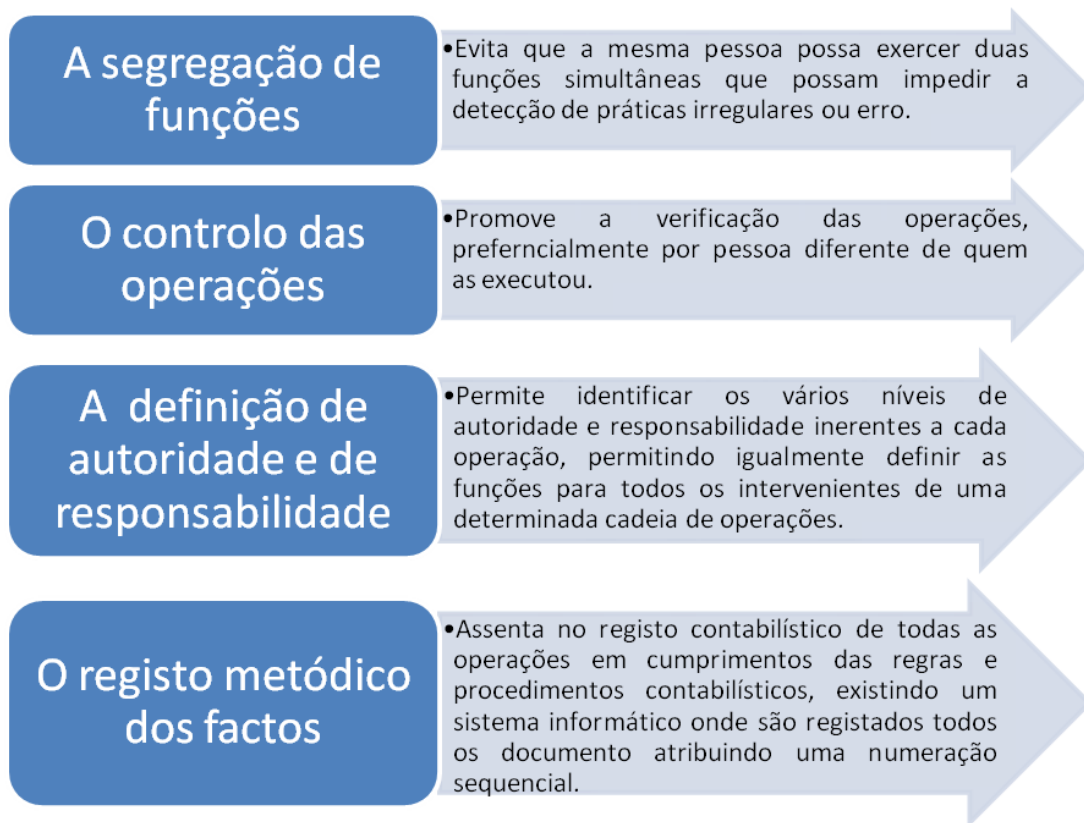


Figura 2.10 Princípios básicos do SCI.

Fonte: Adaptado do ponto 2.9.3 do POCE.

Por tudo isto é fácil perceber que um SCI correctamente implementado, seguindo o esquema apresentado na Figura 2.11, e regularmente revisto, imprime valor à organização conferindo-lhe maior credibilidade junto dos seus *stakeholders* (clientes, fornecedores, investidores, funcionários, entre outros). No entanto não basta a sua implementação correcta, para que funcione é necessário que todos os indivíduos da organização reconheçam a sua importância, devendo para isso existir envolvimento na sua concepção, e que a própria organização tenha valores éticos e morais bastante vinculados começando na direcção de topo e seus dirigentes intermédios.

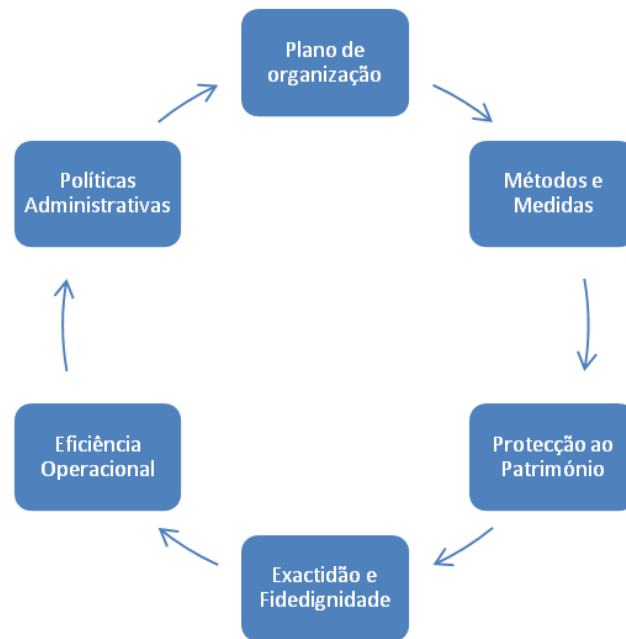


Figura 2.11 Etapas de um SCI.

Fonte: Adaptado de <http://controlla.com.br/auditoria-controles-internos-e-gestao-de-riscos.html>.

Um outro instrumento que importa referenciar, para além do SCI e da prestação de contas, é a existência do Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR) que permite avaliar a gestão dos organismos em termos de desempenho e em termos de resultados face aos objectivos estratégicos definidos pela Tutela, relativamente às organizações que dela dependem, constituindo um instrumento de *reporting* (prestar informação) quer para o poder político quer para os cidadãos.

2.6.3 Mecanismos

Conforme se pôde verificar anteriormente, existem várias formas de *accountability* e como tal os mecanismos que lhes estão associadas são igualmente diferentes. Assim, como exemplo apresentamos a Figura 2.12 seguinte:

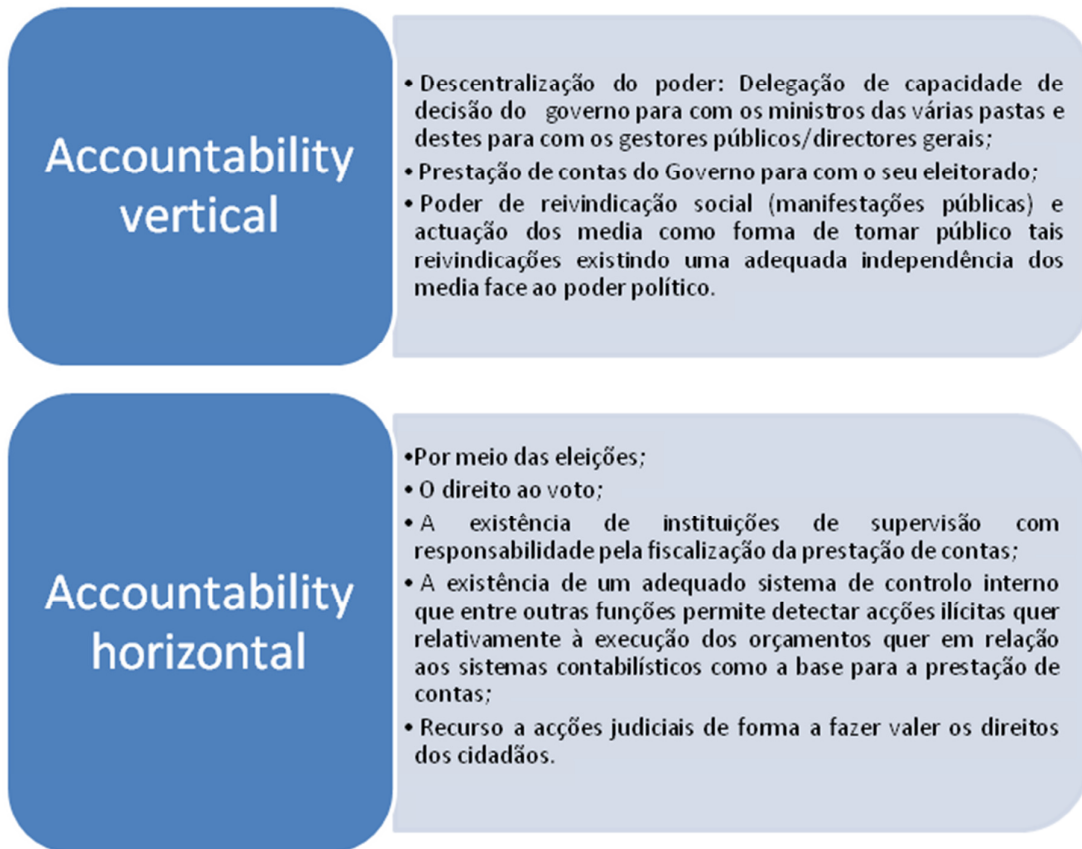


Figura 2.12 Formas de *accountability*.

Os mecanismos serão diferentes consoante os objectivos específicos que visem atingir, podendo ser utilizados ao nível de:

- ❖ Políticas públicas implementadas;
- ❖ Questões administrativas;
- ❖ Questões financeiras;
- ❖ Questões morais;
- ❖ Questões legais;
- ❖ Questões ambientais;
- ❖ Questões sociais.

2.6.4 Teorias e pressupostos

Neste subcapítulo apresentam-se as teorias e os pressupostos com base nos quais se pode analisar o tema em causa.

2.6.4.1 *Accountability Horizontal*

Autores como O'Donnell (1999) defendem a bi-dimensionalidade do termo *accountability*, isto porque, em termos de Administração Pública temos os agentes que são formalmente eleitos por sufrágio universal e aqueles que não o são e que decorrem da chamada descentralização de poder. Entre os primeiros destaca-se o governo e entre os segundos os ministros seleccionados por cada pasta.

A *accountability* horizontal tem como objecto os agentes públicos, os temas que com eles se relacionam, avaliando-nos numa perspectiva de omissões, impedimentos e sanções e classificando-os como ilícitos.

Sendo o governo partidário eleito pelos cidadãos, interessa que a organização responsável pela fiscalização e controlo da actividade das instituições seja o mais isenta e apartidária possível, pois só assim se consegue ter um julgamento justo e independente. É igualmente necessário que disponham de colaboradores altamente qualificados em várias áreas de actuação (equipas multidisciplinares) e em número suficiente para que as acções de fiscalização possam ser mais rotineiras. Em Portugal esta actividade é acometida ao TC, que de acordo com a sua missão é o organismo responsável pelo controlo da legalidade, da regularidade e da gestão financeira da Administração Pública, incluindo sector público administrativo e sector público empresarial, bem como por avaliar a forma como a responsabilidade financeira se efectiva.

A *accountability* horizontal pode ser posta em causa por factores como a usurpação e a corrupção, razão pela qual dispõem de mecanismos que permitem evitar tais actos, como seja:

- ❖ A existência de oposição ao poder político em funções, pois os partidos políticos da oposição têm autoridade para solicitar acções de auditoria/investigação sempre que tenham conhecimento ou pressuponham a existência de práticas ilícitas ao nível das políticas de governação e de práticas de gestão;

- ❖ O garante da independência total das organizações que têm como objectivo supervisionar as contas públicas, face ao poder político e às organizações que investigam, pois só assim se garante o máximo rigor e isenção necessárias;
- ❖ A independência do poder judicial face ao poder político, para que não existam constrangimentos nos julgamentos e na aplicação de sanções sempre que necessárias;
- ❖ Garantir que os *stakeholders* têm acesso a informação de qualidade, através da obrigatoriedade de publicitação das contas públicas em canais próprios.

2.6.4.2 *Accountability Vertical*

A *accountability* vertical tem por base três correntes clássicas, conforme refere O'Donnell (1999) são elas: a democracia, o liberalismo e o republicanismo. A corrente liberal defende que existem direitos fundamentais dos cidadãos que não podem ser monopolizados por nenhum poder, nem mesmo pelo poder do Estado, a corrente republicana acautela que o dever de qualquer entidade pública é servir o melhor interesse público e por último a corrente democrática que determina que todos os cidadãos estão habilitados a poder exercer cargos políticos pressupondo a existência da igualdade entre os mesmos, sendo esta democracia evidenciada através do voto e consequentemente das eleições.

2.6.5 Tipologias de *accountability*

Conforme se poderá verificar o termo pode ter várias aplicações, como se poderá analisar no Quadro 2.5:

- ❖ *Accountability* Política;
- ❖ *Accountability* Administrativa;
- ❖ *Accountability* de Mercado;
- ❖ *Accountability* Social;
- ❖ *Accountability* Internacional.

Quadro 2.5 Tipologias de *Accountability*.

Tipologia	Descrição
<i>Accountability</i> Política	Passa pelo controlo governamental e está intimamente ligada à responsabilização dos agentes públicos pela prática de actos públicos.
<i>Accountability</i> Administrativa	A <i>accountability</i> administrativa refere-se à responsabilidade que deve ser imputada ao funcionário público enquanto veículo de cumprimento das leis, normas e regulamentos, por via do exercício das suas funções. A <i>accountability</i> não se deverá apenas centrar num nível de responsabilidade hierárquica superior, mas existir uma descentralização de responsabilidades.
<i>Accountability</i> de Mercado	Este tipo de <i>accountability</i> está ligado à percepção que os clientes/utentes têm da qualidade do serviço público que lhes é prestado, numa vertente de responsabilização dos responsáveis pela ausência dessa oferta. Apesar do serviço público não se poder comparar com o serviço prestado pelas empresas privadas em que existe uma elevada competitividade, não se deve afastar dele esta característica, permitindo que os cidadãos possam ter acesso a um serviço que cumpra as suas funções, que é a de levar a cabo as atribuições do governo em várias matérias e que vá de encontro às suas necessidades. Conforme se pode perceber pelo documento da ENTOSAI, o termo <i>accountability</i> encontra-se igualmente relacionado com sistemas de qualidade. De forma a poderem ser avaliados quanto à qualidade, os serviços podem utilizar ferramentas desenvolvidas para o efeito com reconhecimento ao nível da união europeia, como sejam o <i>Common Assessment Management</i> (CAF) ²⁴ ou o modelo concebido pelo <i>European Foundation for Quality</i> (EFQM) que integra um modelo próprio para o sector público, ou podem ainda ser avaliados por utilização das normas ISO ²⁵ 9000 que incidem sobre as boas práticas de gestão.

²⁴ É definido como uma ferramenta de análise simples, assente em nove critérios que permitem a comparação entre serviços (liderança, estratégia e planeamento, gestão de recursos humanos, parcerias e recursos, gestão dos processos e da mudança, resultados orientados para o cidadão/cliente, resultados relativos às pessoas, impacto na sociedade e resultados de desempenho chave) e que permitirão avaliar a qualidade da gestão.

²⁵ *International Standardization Organization* que emite normas internacionais concebidas para serem utilizadas a vários níveis

Quadro 2.5 Tipologias de *Accountability* (continuação)

Tipologia	Descrição
<i>Accountability</i> Social	A <i>accountability</i> social encontra-se subjacente ao conceito de <i>accountability</i> vertical, sendo no entanto mais abrangente ao pressupor que o controlo da actividade política não se resume ao acto eleitoral, podendo ser exercido através do uso de ferramentas institucionais e não institucionais, como sejam: associação de cidadãos, movimentos de cidadãos, media, acções judiciais, reclamações, entre outros, tal como refere O'Donnell (2006).
<i>Accountability</i> Internacional	A existência de <i>accountability</i> no plano internacional é igualmente importante, pois tal como a nível nacional é essencial que os cidadãos disponham de instrumentos que lhes permitam cobrar a responsabilidade e evitar o abuso de poder a este nível, como seja, pela existência de organizações internacionais que tenham um papel opositor face às políticas internacionais que conduzam à perda de garantias e direitos, e penalizador. O critério internacional tomou significado a partir do momento em que Portugal passou a integrar a UE e as políticas internacionais passaram a fazer parte do nosso dia-a-dia e a gerar em muitos casos conflitos de interesses.

Em suma a definição do termo *accountability* tem várias aplicações consoante o objectivo com que seja utilizada, munindo-se de mecanismos e instrumentos próprios. As definições aqui apresentadas permitiram fazer um melhor enquadramento e tirar conclusões relativamente ao capítulo dedicado ao estudo empírico que será abordado seguidamente.

3. ESTUDO EMPÍRICO

De forma a dar resposta às hipóteses da investigação, foi elaborado um estudo empírico que será retratado no presente capítulo, e a partir do qual se pretenderá dar a conhecer a metodologia seguida para este efeito bem como apresentar as conclusões que foi possível retirar.

3.1 Metodologia

A metodologia utilizada teve como ponto de partida o desenho da investigação que veio permitir responder às questões previamente formuladas e dar validade ao estudo apresentado. Em primeiro lugar foram determinados os elementos de um desenho de investigação: o meio, a população alvo/amostra, o tipo de estudo, os instrumentos de colheita de dados e o tratamento dos dados, como refere Fortin (2009: pp. 132-135).

3.1.1 O Meio e População Alvo/Amostra

O estudo efectuado foi direccionado ao sector público administrativo, por ser o meio onde se pode encontrar a população alvo deste trabalho. De entre os organismos que compõem a Administração Pública, decidiu-se escolher como população alvo, os SFA, justificando-se a escolha pelo facto de se tratarem de serviços que devido às suas particularidades, possuem um conjunto de características que se aproximam mais do modelo de gestão privada, onde se pode verificar a vários níveis os mecanismos criados para fornecer e justificar as medidas de gestão adoptadas, para identificar as responsabilidades dos gestores perante a organização e perante os cidadãos/utentes e ainda a forma como se apresenta a prestação de contas.

A escolha foi efectuada com base nos dados constantes do Orçamento do Estado de 2010, por se ter começado a desenhar o objecto de estudo no final do ano de 2010 e ser nessa altura a fonte de informação mais actualizada, que dava conta da existência de 221 organismos que cumpriam os requisitos de SFA, conforme se pode verificar no Quadro 3.1 seguinte. No entanto, em virtude de apenas ter sido possível obter informação de contacto válido, ou seja, de endereço electrónico que permitisse dirigir o pedido de preenchimento do questionário, relativamente a 209 desses organismos, a população alvo veio a reduzir-se para este número (209) por ser aquele relativamente ao qual era possível encaminhar o questionário que foi elaborado.

Para além disso, e com base na informação obtida à 1.^a questão do questionário, verificou-se que 8 deles já não eram um SFA e por isso teve de se reduzir a população alvo para 201 organismos e considerar apenas 71 respostas das 79 obtidas, devido ao mesmo factor.

Quadro 3.1 N.º de entidades constantes do mapa VII do OE de 2010.

Resumo das Entidades constantes do mapa VII da Lei do OE de 2010	N.º (1)	N.º Usado (2)	N.º SFA (3)
01- Encargos Gerais do Estado	8	8	8
02 - Presidência e Conselho de Ministros	6	6	6
03 - Negócios Estrangeiros	2	2	2
04 - Finanças e Administração Pública	12	12	12
05 - Defesa Nacional	6	6	6
06 - Administração Interna	4	4	4
07 - Justiça	3	3	3
08 - Economia, Inovação e Desenvolvimento	8	7	7
09 - Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas	4	4	4
10 - Obras Públicas, Transporte e Comunicações	9	8	7
11 - Ambiente e do Ordenamento do Território	17	16	16
12 - Trabalho e Solidariedade Social	2	2	2
13 - Saúde	34	29	26
14 - Educação	5	5	4
15 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	95	91	89
16 - Cultura	6	6	5
Total	221	209	201

(1) N.º de SFA constantes do mapa VII da Lei do OE de 2010

(2) N.º de SFA constantes do mapa VII da Lei do OE de 2010 dos quais se obteve contacto válido.

(3) N.º de SFA efectivo após envio de respostas, 8 serviços perderam esse estatuto.

Fonte: Adaptado do mapa VII do OE de 2010.

A amostra por seu turno representa um conjunto mais reduzido de entidades que foram subtraídas da população alvo, pelo facto de não se mostrar exequível efectuar um estudo abrangendo o universo global da população que se visa tratar.

Um dos problemas com que os investigadores se deparam, incluindo a autora, é o de saber se a amostra é ou não representativa, sendo esta uma qualidade fundamental que permitirá poder extrapolar as conclusões que se vierem a obter para toda a população alvo, por se considerar dessa forma que a amostra se assemelha o mais possível dessa população em que ela se insere.

Assim, para se saber se a amostra é representativa, terão de ser aplicados métodos estatísticos que nos permitam chegar a dados probabilísticos em que o erro máximo permitido e o nível de confiança estabelecido são factores importantes, mas não os únicos. Segundo refere Dias (2010: 18), para além dos factores indicados devem ainda ser tidos em conta:

- ❖ A extensão do universo;
- ❖ A heterogeneidade da população;
- ❖ A percentagem com a qual o fenómeno se verifica;
- ❖ Os objectivos e interesse do investigador;
- ❖ O tipo de estudo.

A amostra relativa ao presente estudo baseou-se na técnica de amostragem aleatória simples e que integra as chamadas amostras probabilísticas que permitem, entre outras coisas, precisar o nível de risco quando se pretende fazer uma generalização e em que todos os indivíduos/entidades têm as mesmas hipóteses de serem escolhidos para integrarem o conjunto da amostra.

Nos estudos direccionados a populações cujo universo seja conhecido poderá ser utilizada a fórmula estatística (3.1), para determinação da amostra (n) relativa à população (N) tendo em conta os níveis de confiança (λ) e de erro (D), tal como refere Sarmento (2003).

$$n = \frac{p \times (1 - p)}{\frac{D^2}{(Z_{(\alpha)/2})^2} + \frac{p \times (1 - p)}{N}} \quad (3.1)$$

Assim para o cálculo do tamanho da amostra, devem ser tidos em conta os seguintes indicadores, como refere Sarmento (2003):

- ❖ O n.º de organismos que compõem a população alvo são 201 ($N = 201$);
- ❖ A proporção (p) poderá assumir um valor dentro do intervalo $[0,1]$, como é desconhecida, será assumida uma hipótese mais pessimista e por isso fixe-se a mesma em 0,5;
- ❖ A função $[p \times (p-1)]$ representa o nível de dispersão da amostra, sendo considerada, numa hipótese mais pessimista, como tendo o valor de 0,25;
- ❖ O nível de confiança (λ) será de 95% e para esse nível de confiança a distribuição normal ($Z_{(\alpha)/2}$) apresenta um valor de 1,96;
- ❖ O nível de precisão ou de erro será $\pm 5 \%$ ($D = \pm 0,05$)

Por aplicação da fórmula (3.1) e tendo em conta os pressupostos supra referidos, conduz a uma amostra de aproximadamente 132 organismos.

Tendo em conta que o n.º de SFA que respondeu ao questionário foi de 71, tal conduz a um nível de erro de $\pm 9,35\%$, para um nível de confiança de 95%, pelo que podemos considerar, ainda assim, que a amostra é representativa e as conclusões que se vierem a retirar poderão representar com fiabilidade a tendência que se verifica na restante população alvo.

3.1.2 Tipo de Estudo

O tipo de estudo escolhido foi o estudo descritivo. Segundo refere Fortin (2009: 162), os estudos descritivos têm como objectivo caracterizar um determinado fenómeno que alguém se interessou por analisar. O desenho de estudo descritivo passa por identificar os factores determinantes ou conceitos que possam ser associados ao fenómeno que se está a analisar.

Dentro do estudo descritivo existem três categorias: os estudos descritivos simples, os estudos de caso e os inquéritos. Para o trabalho em causa foi utilizado o inquérito que permitiu recolher determinados dados, junto da população alvo, com o objectivo de analisar comportamentos, atitudes e opiniões que permitissem conduzir a conclusões representativas deste tipo de serviços.

3.1.3 Os instrumentos de colheita de dados

Por se considerar já existir um elevado conhecimento teórico acerca do tema em causa, foi utilizado o método dedutivo onde se integra a utilização de questionários e assim, de forma a se poder levar a cabo o estudo empírico, decidiu-se utilizar uma plataforma de questionários²⁶ onde foi possível conceber o questionário e determinar o tipo de questões: do tipo abertas ou do tipo fechadas (a distinção passa por permitir no primeiro caso que o respondente possa emitir uma opinião relativamente à pergunta formulada e no segundo caso se restrinja a umas das opções previamente definidas), ou do tipo mistas (permitem os dois tipos de tratamento), tendo-se para o efeito decidido por questões mistas.

Inicialmente foram formuladas as perguntas e as respectivas hipóteses de resposta e após se obter os dados de correio electrónico de cada uma das 209 entidades, foi enviado um *e-mail* (correio electrónico) dando conta do trabalho que se estava a realizar e do objectivo central que era o de determinar a forma como o processo de responsabilização associado à

²⁶ www.survs.com

prestação de contas se encontrava evidenciado na organização e se existiam mecanismos que permitiam aferir da conformidade legal dos actos gestionários (Apêndice II). Foi ainda transmitida a necessidade de obter respostas que pudessem abranger um número representativo de SFA.

A plataforma *on-line (website)* faculta a possibilidade de elaborar questionários e partilhá-los com um conjunto de entidades previamente definidas e possibilita ainda poder ser efectuada uma análise dos resultados, exportando-os para um determinado formato de forma a poderem ser trabalhados.

Este tipo de instrumento, permitiu em primeiro lugar reduzir o custo associado ao envio de questionários pela processo tradicional (correios), reduzir o n.º de cartas devolvidas ou extraviadas, reduzir o tempo que mediou entre a elaboração do questionário e a sua disponibilização junto das entidades, ser mais prática a resposta às perguntas, tornar-se mais agilizada a recolha das respostas e ainda ir acompanhando diariamente o estado das respostas obtidas.

Outra das vantagens inerente ao instrumento utilizado, foi a de permitir fazer seguir insistências de resposta direccionadas apenas aos organismos que ainda não tinham colaborado sem que da parte da autora tivesse que existir uma selecção desses mesmos organismos.

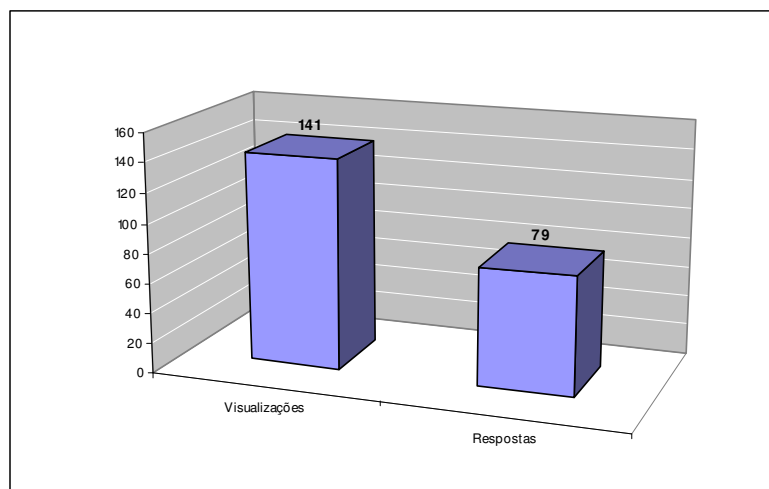
Na elaboração do estudo empírico foi utilizada quer os métodos da investigação qualitativa quer os métodos da investigação quantitativa. Segundo Fortin (2009: 148), «na abordagem qualitativa, o investigador não se coloca como perito, dado que é de uma relação sujeito-objecto que se trata», quer-se com isto dizer que o investigador dá início ao estudo conferindo ao sujeito uma determinada abertura para que este possa expor as suas ideias acerca do estudo que se está a desenvolver e com isso o investigador possa adquirir aprendizagem. Por sua vez a abordagem quantitativa caracteriza-se por utilizar técnicas de recolha de dados, apresentação e análise de dados que permitirão a sua quantificação, ou seja, através dos dados recolhidos no questionário e com utilização de determinados métodos econométricos foi possível transformá-los em informação que possa ser lida, em gráficos, entre outros.

Apesar de não ser pacífica a utilização destes dois métodos de investigação de forma inter-relacionada, existindo correntes que a defendem e outras que a condenam, certo é, que só através desta combinação será possível chegar a resultados.

Na formulação das questões, teve-se em conta que as mesmas fossem inequivocamente compreendidas pelos destinatários. Como refere Fortin (2009: 251), «as frases curtas são mais facilmente compreendidas, não devem conter duplos sentidos nem tão pouco expressar-se mais do que uma ideia na mesma frase». Houve igualmente o cuidado de apresentar as perguntas segundo uma determinada ordem, razão pela qual se dividiu o questionário em duas etapas, uma que permitia identificar se o organismo que estava a participar no preenchimento do mesmo se tratava de facto de um SFA e se possuía orgânica e estatutos publicados, e uma segunda etapa onde foram colocadas as questões que consubstanciam a investigação que se levou a cabo.

O questionário foi disponibilizado no dia 01/07/2011 e teve como prazo limite de resposta o dia 31/07/2011, no entanto, como se verificou que a adesão tinha sido drasticamente baixa, em muito motivada pelo período de férias que estava a decorrer, decidiu-se prolongar a disponibilização do mesmo até ao dia 29/08/2011, tendo-se feito duas insistências para o seu preenchimento, para que se pudesse fazer o seu tratamento e permitir a entrega da presente dissertação dentro do prazo. Apesar de todo o esforço apenas foi possível obter de entre os 209 organismos a quem se remeteu *e-mail*, 79 respostas, apesar de se ter apurado que o questionário teve 141 visualizações, conforme Gráfico 3.1.

Gráfico 3.1 N.º de respostas ao questionário.



Fonte: Informação estatística *survs*.

3.1.4 O Método de análise dos dados

Ao nível da análise de dados, foi utilizado o método da teoria fundamentada, segundo a qual se pode criar uma teoria tendo como base os dados que foram recolhidos no processo de investigação que se empreendeu (Fortin, 2009).

3.2 Questionário

3.2.1 Tratamento das respostas

Na construção do questionário foram consideradas trinta e seis questões, que podem ser consultadas no Apêndice II, no entanto, para efeitos de análise aos resultados obtidos, serão as mesmas agrupadas em oito grandes grupos que permitirão dar resposta às questões principais que se pretendem tratar, são eles:

- ❖ Grupo I – Verificação da condição de SFA;
- ❖ Grupo II – Verificação da utilização de POCP;
- ❖ Grupo III – Verificação dos formalismos de prestação de contas;
- ❖ Grupo IV – Verificação do nível de envolvimento dos colaboradores na organização;
- ❖ Grupo V – Verificação da existência de mecanismos de *accountability*;
- ❖ O Grupo VI – Verificação do grau de concordância na existência de serviços partilhados;
- ❖ Grupo VII – Verificação da necessidade de adaptação do POCP ao SNC;
- ❖ Grupo VIII – Verificação da forma como a *accountability* serve o interesse dos cidadãos/utentes na percepção dos SFA;

É de salientar que para efeitos de conferir validade e fidedignidade aos dados recolhidos houve cuidado na obtenção de endereços electrónicos, tendo-se tentado identificar aqueles que eram direccionados para as áreas financeiras ou de contabilidade das respectivas organizações e nos casos em que tal não foi possível, por só existir um contacto geral, verificou-se mais tarde através de respostas de *feedback* enviadas para o *e-mail* da autora, que a própria instituição teve o cuidado de encaminhar o pedido para os colaboradores que dentro da mesma tivessem os conhecimentos e as competências suficientes para dar

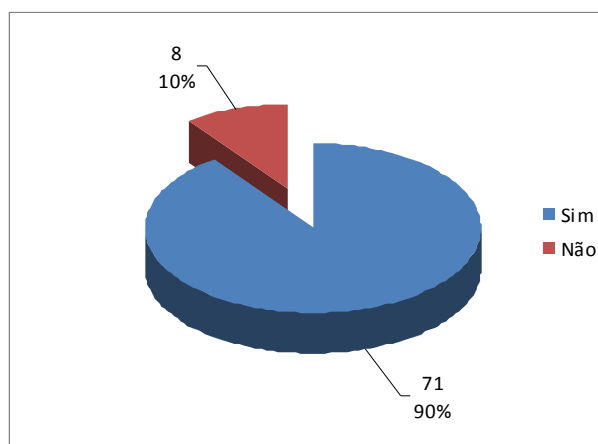
resposta ao questionário. Pela percepção da autora todos os respondentes mostraram ser conhecedores dos temas abordados e puderam assim emitir uma opinião válida.

Todas as respostas serão suportadas por gráficos que permitirão dar uma visão global dos dados obtidos.

3.2.1.1 Verificação da condição de SFA

Pretendeu-se identificar se todos os organismos definidos como sendo a população alvo da dissertação em causa, continuavam a manter a condição de SFA. Esta necessidade prendeu-se com o facto de se ter obtido os dados através do mapa VII da Lei do Orçamento do Estado de 2010, publicada em 28/04/2010, e desde essa altura poderem ter ocorrido alterações. Como se pode verificar no Gráfico 3.2, dos 79 respondentes 8 já não se enquadravam nesse regime.

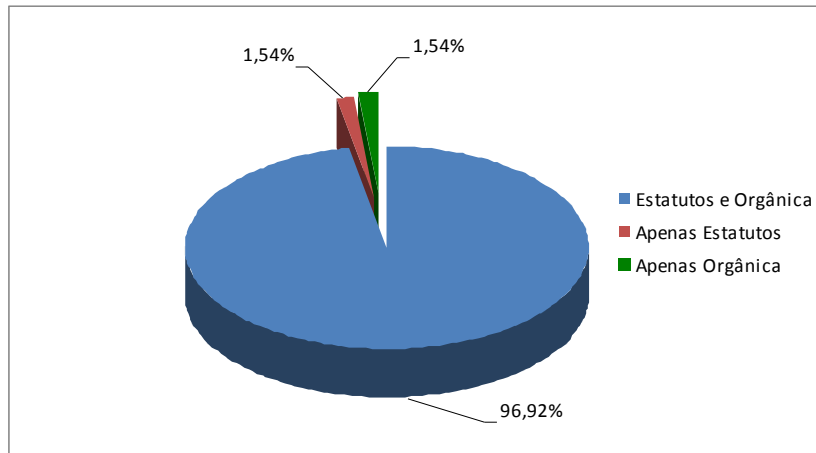
Gráfico 3.2 Verificação da condição de SFA.



Procurou-se, ainda, saber se os SFA apresentavam estatutos e orgânica devidamente aprovados pelo facto de serem estes os elementos que delineiam a actuação, quer dos responsáveis quer de todos os funcionários, e que permitem dar a conhecer aos cidadãos quais são as suas competências e a sua estrutura, o que é pretendido em matéria de transparência, podendo vir a denunciar situações que não se encaixem em tais disposições legais.

Assim, do total de respondentes que verificavam a condição de SFA, apenas um não tinha estatutos e orgânica aprovados e outro apenas tinha um deles, podendo ser analisadas as respectivas percentagens através do Gráfico 3.3.

Gráfico 3.3 SFA com estatutos e orgânica aprovados.



Pela análise a este grupo de questões, pode-se concluir que apenas 1,54% dos inquiridos não têm estatutos e/ou orgânica devidamente aprovados o que constitui uma minoria fase ao total analisado.

3.2.1.2 Verificação da utilização de POCP

Este grupo teve como objectivo identificar se os organismos utilizavam os três tipos de contabilidade a que alude o POCP (patrimonial, analítica e orçamental) e se para esse efeito possuíam um sistema informático que lhes permita obter resultados sob estas três ópticas. A sua utilização demonstrará a preocupação dos serviços em cumprir o preceituado nesse normativo e ainda ter indicação que a informação contabilística por si produzida vai de encontro às necessidades de informação dos destinatários, e que estes estão aptos a tirar as conclusões que assim entenderem de forma a avaliarem a *performance* (desempenho) da organização e denunciarem situações menos claras.

Por análise aos dados obtidos no presente grupo puderam-se retirar as seguintes conclusões:

- ❖ De todos os respondentes, apenas 2,5 % não utilizava a contabilidade orçamental e a mesma percentagem utiliza mas com base num sistema

unigráfico, 7,5 % não utilizavam a contabilidade patrimonial e 38,46 % não utilizavam a contabilidade analítica (Gráfico 3.4), podendo inferir-se que os SFA ainda não se encontram a cumprir por completo as disposições legais, nomeadamente no que se refere à contabilidade analítica.

- ❖ Apenas 5% dos respondentes não se encontram a utilizar o POCP ou outro plano sectorial (Gráfico 3.5), o que representa uma percentagem bastante baixa face ao total, mas que ainda assim determina existir algum incumprimento no seio destes organismos, não tendo sido justificado a razão de tal não acontecer, apesar de ser solicitado;
- ❖ Em relação à utilização de sistema informático para registo contabilístico, verifica-se existir apenas uma pequena minoria (2,56 %) que ainda não o possui (Gráfico 3.6), tendo sido possível relacionar esta constatação com o facto de ser a mesma minoria que utiliza uma contabilidade orçamental unigráfica. Foi possível verificar que parte desses sistemas estão assente em programas informáticos disponibilizados por empresas privadas (por exemplo: SAP, primavera *software*, Oracle, SAGE, entre outros) e outros em programas informáticos disponibilizados pela DGO ou GeRAP de que são exemplo o sistema de informação e gestão orçamental (SIGO) e o GeRFiP.
- ❖ De uma forma geral os organismos em análise encontram-se a cumprir as disposições normativas, suportando-se de sistemas informáticos que lhes permitem relatar informação contabilística e financeira principalmente na vertente orçamental e patrimonial e com bastante deficiência na vertente analítica.

Gráfico 3.4 Verificação da existência dos três tipos de contabilidade.

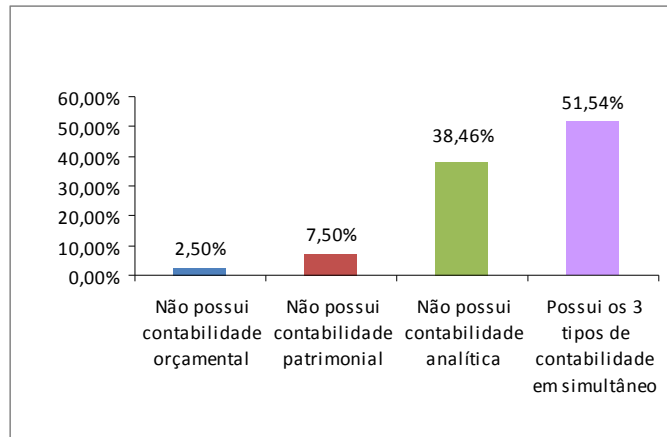


Gráfico 3.5 Verificação da utilização de POCP ou outro plano sectorial.

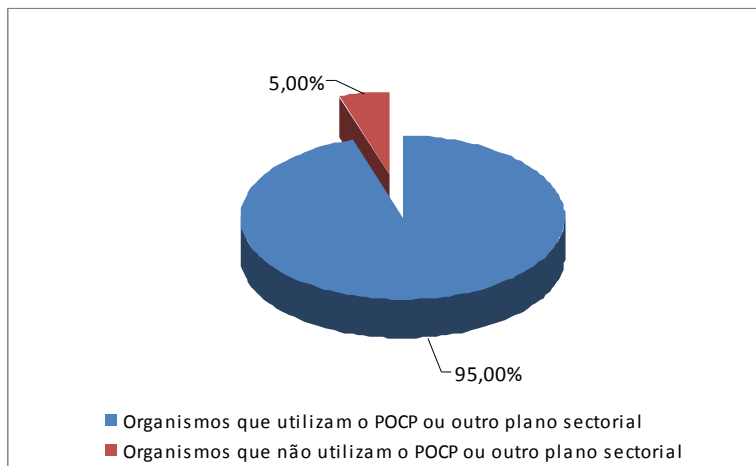
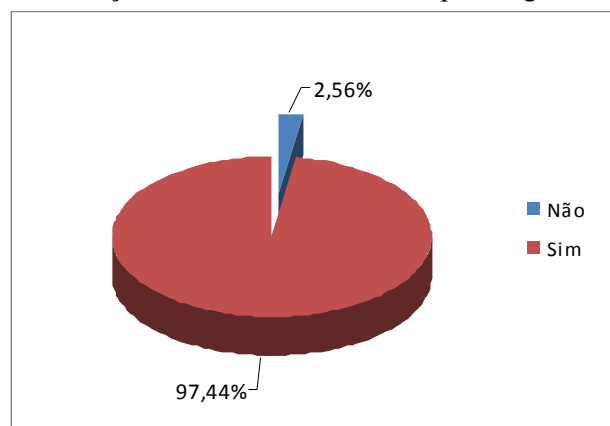


Gráfico 3.6 Utilização de sistema informático para registo contabilístico.



3.2.1.3 Verificação dos formalismos de prestação de contas

Neste grupo tentou-se verificar se estão a ser cumpridos os formalismos inerentes à prestação de contas. Tal como foi evidenciado no enquadramento teórico, esta é uma questão fundamental como instrumento utilizado pela *accountability*.

Dos dados obtidos, foi possível tecer as seguintes considerações:

- ❖ Todos os respondentes prestam contas junto do TC, sendo que 55 % o faz por via electrónica e 45 % em papel (Gráfico 3.7) apesar deste organismo já ter disponibilizado um serviço *on-line* para entrega e consulta electrónica de contas de gerência, no entanto, apenas 92,31 % presta contas junto da DGO e 79,49 % junto da Tutela e INE (Gráfico 3.8);
- ❖ Na sua maioria todos são cumpridores dos prazos e quando inquiridos se no caso de não o conseguirem pedem prorrogação de prazo, 15,79 % referiram que não o pedem e 10,53 % apenas o pedem às vezes (Gráfico 3.9);
- ❖ No que se refere a cumprimento das regras de prestação de contas, por via da utilização da instrução n.º 1/2004 ou 1/2001 do TC, apenas uma pequena minoria (2,56 %) não seguem os normativos ou apenas os seguem às vezes (Gráfico 3.10);
- ❖ Em termos de verificação da responsabilidade pela prestação de contas, apenas 53,85% referem que as contas são assinadas pelo gestor público, 87,18 % pelo director (se bem que aqui, alguns dos inquiridos, poderão ter interpretado director na qualidade de director-geral, figura equivalente a gestor público nas direcções-gerais), verificando-se percentagens mais pequenas no caso de Coordenadores (10,26 %) e Técnicos (20,51 %), conforme se pode analisar no Gráfico 3.11. Esta análise permite concluir que não é possível verificar a descentralização de responsabilidades, uma vez que em termos de prestação de contas a responsabilidade se encontra fortemente evidenciada ao nível da direcção de topo e pouco a nível intermédio ou de base;

- ❖ Verificou-se que a figura do relatório de gestão está presente como peça fundamental da prestação de contas, sendo acometida a responsabilidade pela sua elaboração, na maioria dos casos, aos membros do conselho directivo e ao departamento financeiro. Também o relatório de actividades é elaborado mas apenas por 87,18 % (Gráfico 3.12);
- ❖ Na elaboração dos documentos de prestação de contas 94,87 % fá-lo através de sistema informático o que permite reduzir erros e transmite maior transparência às demonstrações financeiras (Gráfico 3.13);
- ❖ Todos os respondentes cumprem o envio da execução mensal à DGO;
- ❖ De uma forma geral existe cumprimento pelos formalismos da prestação de contas definidos pelo TC, mas já não existe o mesmo grau de cumprimento pelos prazos legais, sendo igualmente deficiente a assumpção de responsabilidades por todos os que contribuem para a elaboração das demonstrações financeiras, assim, não será possível afirmar que as mesmas cumpram todos os requisitos para se considerarem um instrumento válido da verificação da *accountability*.

Gráfico 3.7 Forma de prestação de contas.

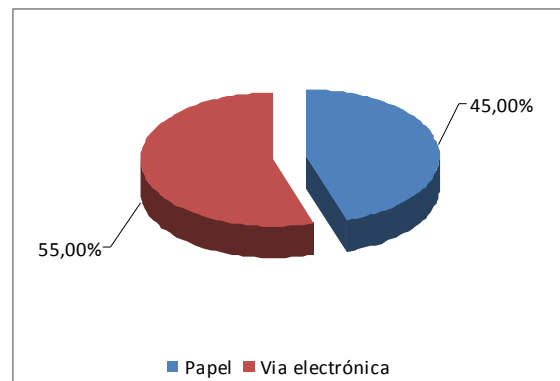


Gráfico 3.8 Entidades a quem são prestadas contas.

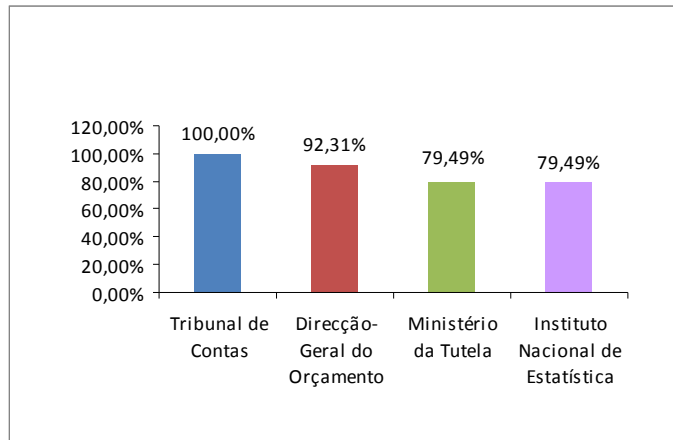


Gráfico 3.9 Pedidos de prorrogação de prazo.

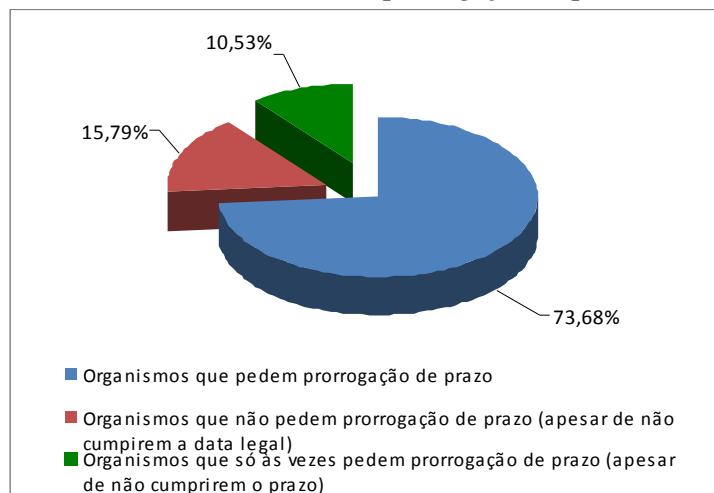


Gráfico 3.10 Grau de cumprimento das regras de prestação de contas.

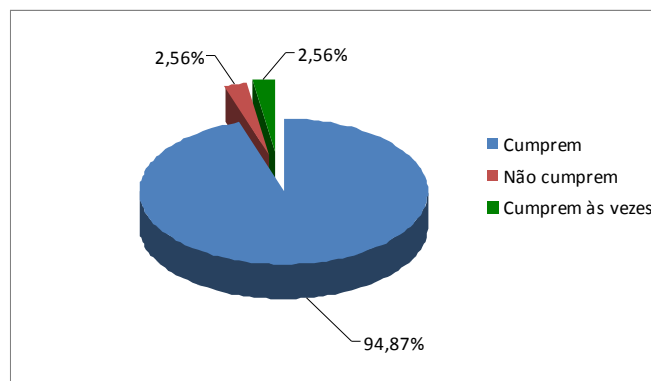


Gráfico 3.11 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.

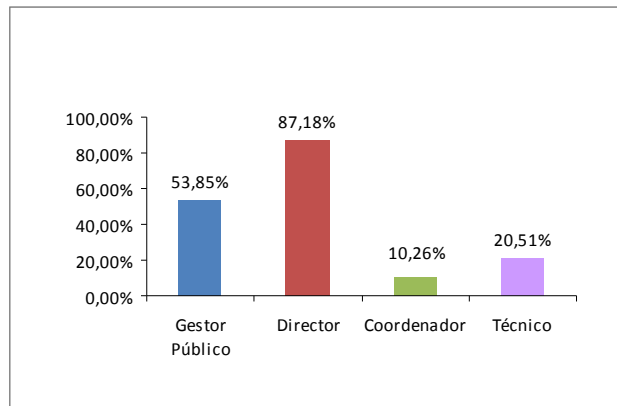


Gráfico 3.12 Elaboração de relatório de gestão e de relatório de actividades.

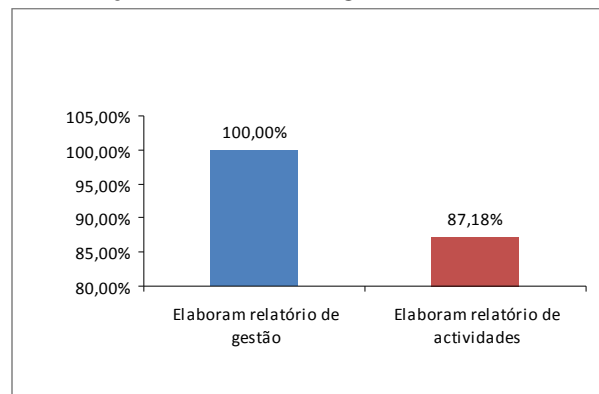
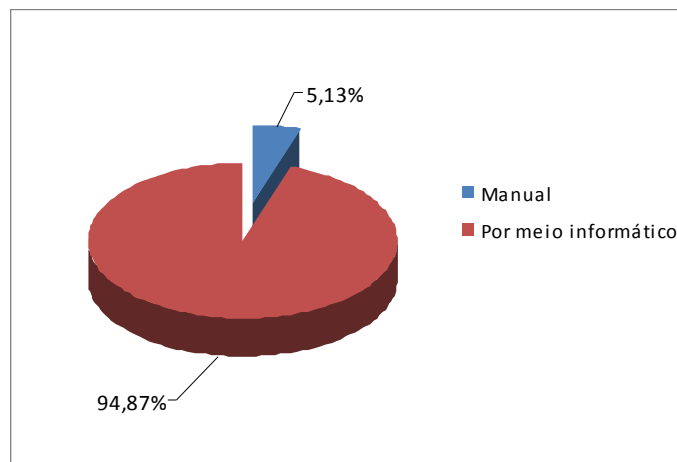


Gráfico 3.13 Elaboração dos documentos de prestação de contas.



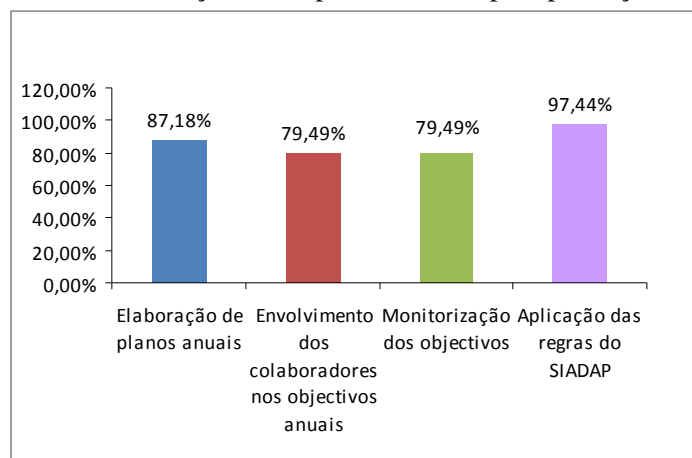
3.2.1.4 Verificação do nível de envolvimento dos colaboradores na organização

O objectivo foi o de conhecer se de facto os colaboradores eram de alguma forma envolvidos na missão e objectivos dos organismos, pois conforme já referido este nível de envolvimento é importante e requerido para que a liderança que se espera de um gestor possa ser eficaz e permita avaliar a “saúde” da organização.

Pela análise aos dados estatísticos que se pode apurar, relativamente às questões que se considerou para este grupo pode-se afirmar o seguinte:

- ❖ Pelas percentagens obtidas (Gráfico 3.14), quer ao nível da elaboração de planos anuais, quer ao nível do envolvimento dos colaboradores nos objectivos anuais, monitorização de objectivos e aplicação das regras do SIADAP para avaliação dos objectivos, verifica-se que existe cuidado nesta matéria por parte dos dirigentes responsáveis por tais medidas, dentro das organizações, e que, pela experiência da autora, as mesmas tenderão a aproximar-se cada vez mais dos 100%.

Gráfico 3.14 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.



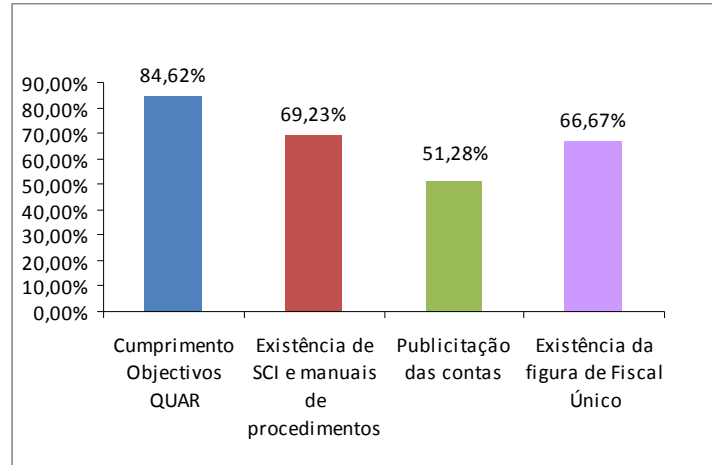
3.2.1.5 Verificação da existência de instrumentos/mecanismos de accountability

Este grupo incidiu sobre questões que permitiam determinar a existência de instrumentos e mecanismos de *accountability*, tendo sido possível retirar as seguintes conclusões, corroboradas pelos dados constantes do Gráfico 3.15:

- ❖ Pelo que se pode apurar apenas 84,62 % cumprem os objectivos fixados no QUAR, que apesar de ser uma percentagem expressiva do grau de cumprimento, ainda apresenta uma percentagem de incumprimento que se pode entender ser preocupante;
- ❖ No que se refere à existência de SCI e manuais de procedimentos, apenas 69,23 % possuem tais instrumentos, o que na opinião da autora, denota ser igualmente um factor preocupante, pois coloca em causa quer a boa conduta e gestão da organização quer a existência de instrumentos de *accountability*;
- ❖ Outro dos factores que merecerá a nossa atenção centra-se na relativa pouca percentagem de organismos que possuem a figura do Fiscal Único (66,67 %), podendo-se colocar em causa a validade da informação contida nas demonstrações financeiras.
- ❖ Na publicidade das contas, apenas 51,28% afirma cumprir esta regra, o que também é preocupante, pois sem o acesso às demonstrações financeiras, os cidadãos não podem avaliar as mesmas e exercer os seus direitos;
- ❖ Em termos de segregação de funções, todos os organismos respondentes estão a cumprir esta disposição, no entanto, com a pouca expressividade na existência de manuais de procedimentos e SCI poderá existir pouca clareza relativamente aos fluxos internos e a segregação de funções não ser percebida;
- ❖ No que se refere ao n.º médio de órgãos sociais e ao n.º médio de anos pelo qual são eleitos, verifica-se que no primeiro caso não foi possível tirar qualquer conclusão válida pois os organismos não indicarão apenas o n.º de órgãos sociais mas todos os dirigentes, o que se mostrou ser contrário ao que era expressamente indicado no questionário, e no segundo caso foi

possível determinar que o mesmo se situava em 3,4 anos, o que está dentro dos parâmetros.

Gráfico 3.15 Verificação da responsabilidade pela prestação de contas.

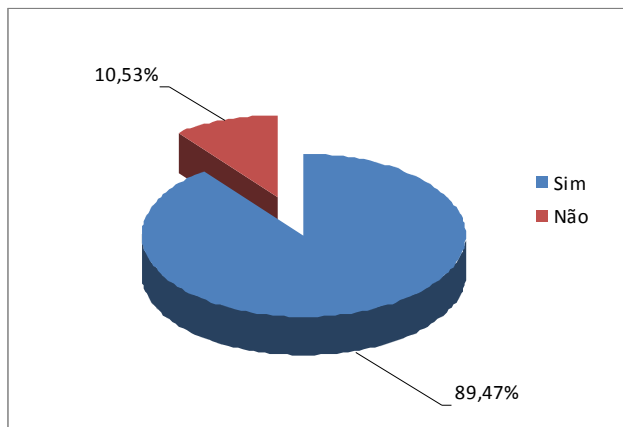


3.2.1.6 Verificação da necessidade de existirem serviços partilhados

Uma das perguntas do questionário teve como objectivo saber a opinião acerca da existência de serviços partilhados, que só por si determinam que o organismo terá condições para cumprir todas as disposições legais a que se encontra obrigado, em matéria de informação contabilística e financeira, com suporte ao nível de apoio, com conhecimentos especializados e a custos reduzidos.

De uma forma geral (89,47 %) os organismos concordam com a existência deste tipo de serviços (Gráfico 3.16). Na actual conjuntura económica que o país atravessa, em que os cortes orçamentais estão na ordem do dia, seria de reflectir se este tipo de serviços não seriam a opção correcta por parte das organizações, que por um lado teriam acesso a um sistema contabilístico assente nas premissas que têm de cumprir, apoio com mão-de-obra especializada e que representará certamente, uma redução de custos ao nível de licenças e software e de serviços especializados.

Gráfico 3.16 Concordância com a existência de serviços partilhados.

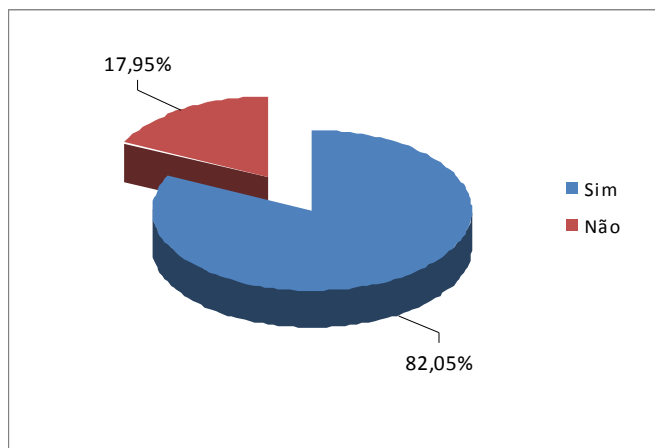


3.2.1.7 Verificação da necessidade de adaptação do POCP ao SNC

Uma das questões colocadas no questionário foi no sentido de obter uma opinião acerca da necessidade do POCP ser revisto de forma a adoptar-se ao novo SNC, a razão principal foi a de tentar perceber se as organizações eram sensíveis a este tema e de que forma o encaravam.

Conforme se demonstra no Gráfico 3.17, existe sensibilidade a este nível e cerca de 82,05 % concordam que para existir normalização e harmonização contabilística, não se poderá manter o actual normativo público (POCP) sem a existência de uma necessária reforma.

Gráfico 3.17 Verificação da necessidade de adaptação do POCP ao SNC.



3.2.1.8 Verificação da forma como a accountability serve o interesse dos cidadãos/utentes na percepção dos SFA

Por último, com este grupo procurou-se identificar se os cidadãos/utentes sentiam que a organização servia o seu melhor interesse tendo como base a percepção que a própria organização tinha acerca desta matéria.

Pelas respostas obtidas, pode-se indicar que a forma como os serviços verificam tal situação, passa por:

- ❖ Elaboração de inquéritos de satisfação;
- ❖ Tratamento de reclamações/agradecimentos/sugestões, em alguns casos existe mesmo um observatório de satisfação do cliente;
- ❖ Contactos telefónicos;
- ❖ Em alguns casos são realizadas reuniões em que os utentes se encontram representados;
- ❖ Análise dos indicadores de desempenho;
- ❖ No caso dos serviços ligados à educação, pelo nível de indivíduos formados e pelo n.º de alunos inscritos;
- ❖ Pelos relatórios de actividades;
- ❖ Pela concretização dos objectivos da organização e pelo índice de procura.

4. CONCLUSÃO

No decorrer deste trabalho de dissertação foram abordados e analisados temas que na opinião da autora se relacionam de forma pertinente com o tema principal deste estudo e que por isso se justificou a sua alusão.

Com o presente capítulo pretende-se efectuar uma síntese dos aspectos mais importantes, em termos teóricos, bem como apresentar a verificação das hipóteses por via das conclusões recolhidas no âmbito do estudo empírico. Serão ainda apresentadas as principais limitações de que este trabalho padeceu, bem como focadas algumas orientações que se julgam relevantes para uma pesquisa futura.

4.1 Verificação das hipóteses de investigação

No que se refere à verificação das hipóteses de investigação que levaram à realização deste trabalho é possível concluir o seguinte:

- ❖ H1: Os SFA utilizam o POCP.

De uma forma geral os SFA utilizam o POCP como normativo de referência para os registos contabilísticos e apuramento das contas de gerência, apesar de se verificar existir um certo grau de incumprimento nesta área para além da elevada ausência de contabilidade analítica. Pode-se concluir que a hipótese de investigação se verifica;

- ❖ H2: Os SFA cumprem os formalismos de prestação de contas.

No que concerne ao cumprimento dos formalismos inerentes à prestação de contas, nem todos os organismos elaboram todos os documentos que lhe são subjacentes como é o caso do relatório de actividades, nem a submete à aprovação da tutela. Também ao nível da contabilização e do apuramento das contas, não existe total cumprimento pelas disposições constantes do POCP, pelo facto de não utilizarem os três tipos da contabilidade. Pode-se igualmente considerar que a ausência de certificação das contas por parte do fiscal único a par com a ausência de sistema de controlo interno e manuais de procedimentos poderá colocar em causa a fiabilidade da informação e o cumprimento das regras e princípios contabilísticos. Existe ainda uma limitação bastante grande pela ausência de publicitação das contas. Assim, pode-se concluir que não se verifica em pleno esta hipótese de investigação.

- ❖ H3: Os SFA concordam com a necessidade de existirem serviços partilhados.

A hipótese de investigação relativa à necessidade de existirem serviços partilhados é verificada, podendo vir a constituir uma alternativa para quem não possui sistemas informáticos adequados ou para quem pretenda reduzir custos ao nível de *software* e mão-de-obra qualificada.

- ❖ H4: Os SFA têm a percepção da forma como a *accountability* serve o melhor interesse dos cidadãos

Parece ainda não existir uma total sensibilização para esta matéria, pois através das respostas obtidas, uma percentagem ainda significativa, não leva em conta a opinião do cidadão nem promove a publicação das suas contas o que coloca em causa a possibilidade de cidadãos/utentes poderem exercer os seus direitos de informação, e de se considerar a prestação de contas como um instrumento rigoroso para a verificação da *accountability*.

- ❖ H5: Existe envolvimento dos colaboradores nos objectivos organizacionais ao nível dos SFA.

Foi possível verificar a hipótese de investigação no que se refere ao envolvimento dos colaboradores na organização, pelo facto de existir elevado grau de aplicação das regras do SIADAP, monitorização de objectivos, elaboração de planos anuais e envolvimento nos objectivos da organização.

- ❖ H6: Existem mecanismos e instrumentos de *accountability* nos SFA.

Na verificação da existência de mecanismos e instrumentos de *accountability*, foi possível determinar que existe cumprimento pela obrigação de prestação de contas, apesar de existir deficiência na existência de SCI e manuais de procedimentos, sendo ainda bem mais deficiente e preocupante no que se refere à inexistência de publicitação das contas o que se traduz numa percentagem bastante significativa. Ao nível da descentralização de responsabilidades e de segregação de funções denotam-se deficiências. Por estes factos, é possível concluir relativamente à presente hipótese de investigação que existem meios de verificação de *accountability* mas que estes ainda são deficientes face ao expectável.

- ❖ H7: Os SFA consideram necessária a adaptação do POCP ao SNC.

Também no que se refere à hipótese da necessidade de adaptar o POCP ao SNC, em resultado das respostas obtidas, é possível de ser verificada.

4.2 Principais conclusões

As reformas que Portugal sofreu, após ter iniciado uma nova era democrática, permitiram implementar mecanismos de defesa dos direitos dos cidadãos, e imprimir maior transparência à acção governativa com introdução de modelos de gestão privada assentes nas melhores práticas ao nível da gestão, inovação, governação e liderança, que tiveram um forte impacto no seio da Administração Pública.

Um dos principais diplomas abordados foi a RAFE, cuja implementação veio permitir orientar a Administração Pública numa nova direcção. A ela se deve, o processo de modernização do sector público, a responsabilização pela informação financeira, a eficiência e eficácia dos organismos baseados em princípios tais como a transparência, equidade, legalidade e *accountability*.

Esta nova forma de abordar a gestão no sector público foi reforçada pela reforma do processo orçamental e pelo processo de harmonização/normalização que se mostrou necessário implementar, e em que o POCP e as NICSP passaram a ter um lugar de destaque.

A questão da *accountability* foi colocada ao nível dos SFA pelo facto de terem um grau de autonomia alargado por via do poder de descentralização do Estado, pelo facto de se verificar uma semelhança destes organismos com as empresas do sector privado, e ainda pelo facto de serem obrigados a cumprir com um conjunto de exigências, ao nível do controlo e rigor contabilísticos e de prestação de contas, que não se verifica em outras entidades do sector público, não que os demais não se devam reger pelas mesmas regras mas pelo facto da informação por si produzida ser ainda bastante deficiente. Assim, as demonstrações financeiras dos SFA tenderão a apresentar uma informação mais completa, de qualidade e comparável, elementos essenciais que obrigatoriamente têm de estar colocados à disposição dos *stakeholders*.

O processo de prestação de contas na Administração Pública é bastante complexo, pois para além de integrar as exigências e regras da contabilidade orçamental, integra igualmente as da contabilidade patrimonial, sendo necessário efectuar a sua devida articulação para que possam ser utilizadas como instrumento de apoio à decisão. Será através deste mecanismo que se poderá aferir acerca da gestão praticada pelos dirigentes institucionais, do grau de cumprimento das disposições legais, bem como da responsabilização dos seus autores.

As conclusões a que foi possível chegar determinam, que de uma forma geral as entidades públicas estão bastante mais sensibilizadas para a necessidade de prestar uma informação financeira útil e oportuna, mas ainda assim existe algum incumprimento na observância das disposições legais em vigor.

As reformas foram acompanhadas não só por alterações legislativas como também por alterações comportamentais, tendo-se verificado uma mudança de atitude e um respeito pela razão de existência de qualquer serviço público – a orientação para o cliente/utente, tendo sido analisada a importância do papel do gestor público, quer como mediador das relações internas e modelo a ser seguido pelos colaboradores através de comportamentos éticos e em conformidade com os objectivos institucionais, quer como mediador das relações entre a Administração Pública e os cidadãos.

Por tudo isso, é necessário que os gestores públicos reúnam um conjunto de capacidades que lhes permitam assegurar os cargos que ocupam, onde para além das necessárias competências técnicas e profissionais se exige ética, rigor, responsabilidade, capacidade de liderança e orientação para os resultados e para o utente/cidadão.

No exercício das suas funções, os dirigentes e gestores públicos terão ao seu alcance mecanismos de controlo interno como o SCI, sistema de avaliação de desempenho, monitorização de objectivos, descentralização de responsabilidades e segregação de funções.

É de considerar ainda, que apesar dos mecanismos de *accountability* existentes, uma boa parte dos cidadãos ainda não se consciencializou de que tem uma “voz” activa na sociedade e que cada vez mais se tem de tornar exigente e atento para fazer valer os seus direitos. Por isso também no campo social requer-se uma mudança de mentalidade, até porque se torna mais fácil e cómodo agir como mero espectador do que como actor, promovendo pela responsabilização quer ao nível político, criminal, civil, disciplinar e até mesmo social.

De forma a colmatar esta deficiência, existem correntes defensoras pela constituição de uma nova forma de organização que sirva o interesse dos cidadãos/utentes, caracterizando-se por serem não governativas e totalmente independentes, e ainda por serem representadas por várias frentes (cidadãos, membros do governo, membros de entidades reguladoras, entre outros) que lhes permita formar um conjunto coeso, equilibrado e com força de oposição.

A prestação de contas não serve apenas o propósito de cumprir uma exigência legal, é necessário que se ganhe a consciência que mais do que prestar contas junto das entidades competentes é prestar contas ao cidadão, demonstrando de forma clara e transparente como foram geridos os dinheiros públicos, as responsabilidades assumidas, as actividades desenvolvidas, e a forma como estas se adequam aos propósitos da sua existência e vão ao encontro das necessidades e interesses dos utentes. Pôde-se, no entanto, constatar por análise às conclusões do estudo empírico que as organizações ainda não dão a devida importância à elaboração do relatório de actividades tanto quanto dão à elaboração do relatório de gestão.

Refere-se ainda, que a prestação de contas deverá poder identificar as responsabilidades pelos actos praticados e pelo teor da informação constante das demonstrações financeiras para que se possa verificar a existência da *accountability*.

Por análise às respostas obtidas, no que se refere à verificação da responsabilização, foi possível concluir que esta está muito centralizada na direcção de topo, não permitindo uma visão correcta da realidade e nem identificar a forma como são assumidas as consequências por determinados actos por parte dos responsáveis.

Como já referido, a *accountability* assenta quer na responsabilidade objectiva – responsabilidade por determinada acção, quer na responsabilidade subjectiva – responsabilidade atribuída a um determinado ente, no caso de incumprimento. Apesar da existência deste mecanismo tende a ser mais fácil sancionar as organizações ou os dirigentes dessas organizações, do que propriamente os chefes de estado pelas más políticas implementadas e em desconformidade com a regularidade financeira e legal. Para colmatar esta tendência, os poderes das entidades reguladoras e fiscalizadoras como é o caso do TC deveriam ser reforçados e as acções inspectivas mais regulares de forma a terem um papel dissuasor.

4.3 Limitações da investigação

No que se refere a limitações para a realização desta dissertação menciona-se a pouca participação dos SFA no questionário disponibilizado e o período de férias que terá não só potenciado tal situação, bem como limitado o acesso a documentação em bibliotecas por horários de funcionamento mais restritivos.

4.4 Investigações futuras

Este trabalho deixa em aberto a possibilidade de poderem vir a serem analisados pormenorizadamente alguns dos temas aqui focados, como por exemplo, efectuar um estudo sobre a questão da ética nos serviços públicos ou a forma como é exercida a liderança, ou ainda e tendo em conta o actual panorama político de novas reformas que se avizinham, um estudo acerca do impacto que as mesmas vierem a ter na esfera da salvaguarda dos direitos fundamentais dos cidadãos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, Fernando; LOUREIRO, Maria – **Finanças Públicas, Democracia e Instrumentos de Accountability** [Em linha]. Brasil: Fundação Getulio Vargas, 2004. [Consult. 3 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://eaesp.fgvsp.br/node/764>>.
- ANTUNES, Eugénio – **Ética, Administração e Gestão Pública: Gestão Pública e Accountability**. Curso FORGEP. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 2010.
- ARAÚJO, Joaquim – Os Dirigentes na Relação entre a Administração Pública e os Cidadãos. In **Encontro INA – A Reinvenção da Administração Pública: Da Burocracia à Gestão** [Em linha]. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 2002. [Consult. 25 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<https://repositorium.s dum.uminho.pt/bitstream/1822/3347/1/PaperOsDirigentesNaRelacaoEntreAP.pdf>>.
- AVISO n.º 15652/2009. **D.R. II Série**. 173 (7-09-2009) 36227-36234.
- BILHIM, João – Governação e inovação nas autarquias locais. In **XII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública** [Em linha]. Sto. Domingo, 2007. [Consult. 31 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.rcc.gov.pt/SiteCollectionDocuments/GovInovAutarquias_JAFB07.pdf>.
- BOVENS, Mark; CURTIN, Deirdre; HART, Paul't – The Quest for Legitimacy and Accountability in EU Governance. In **The Real World of EU Accountability: What deficit?** [Em linha]. UK: Oxford University Press, 2010. [Consult. 25 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL: http://books.google.com/books?id=M8XWWl1dbDQC&pg=PA56&dq=ccountability+is+often+used+in+a+very+broad+sense,+a+s+a+synonym&hl=en&eiDD12ToKaOYTX8gPR7YHpDQ&sa=X&oi=book_result&ct=book-thumbnail&resnum=1&ved=0CC8Q6wEwAA#v=onepage&q=accountability%20is%20often%20used%20in%20a%20very%20broad%20sense%2C%20as%20a%20synonym&f=false>.
- CARAPETO, Carlos; FONSECA, Fátima – **Administração Pública: Modernização, Qualidade e Inovação**. 2.ª ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2006. ISBN 972-618-423-1.
- CARVALHO, João – 10 anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal. In **Moderna Gestão Pública: dos meios aos resultados**. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 2000. ISBN 978-972-9222-22-1. p 237-248.
- CONTROLLA CONSULTING – **Auditoria/Controlos Internos e Gestão de Riscos** [Em linha]. Brasil, 2010. [Consult. 2 Set. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.sislog.com/ta/IMG/pdf/Controlo_Interno-2.pdf>.
- DECRETO-LEI n.º 47/1977. **D.R. I Série**. 31 (7-02-1977) 200-(6)-200-(53).
- DECRETO-LEI n.º 410/1989. **D.R. I Série-A**. 268 (21-11-1989) 5112-(2)-5112-(32).
- DECRETO-LEI n.º 155/1992. **D.R. I Série-A**. 172 (28-07-1992) 3502-3509.
- DECRETO-LEI n.º 159/1992. **D.R. I Série-A**. 175 (31-07-1992) 3585-3588.
- DECRETO-LEI n.º 226/1993. **D.R. I Série-A**. 144 (22-06-1993) 3384-3416.
- DECRETO-LEI n.º 158/1996. **D.R. I Série-A**. 204 (03-09-1996) 2902-2916.

DECRETO-LEI n.º 232/1997. **D.R. I Série-A.** 203 (03-09-1997) 4594-4638.
 DECRETO-LEI n.º 166/1998. **D.R. I Série-A.** 144 (25-06-1998) 2814-2816.
 DECRETO-LEI n.º 54-A/1999. **D.R. I Série-A.** 44 (22-02-1999) 1018-(2) - 1018-(84).
 DECRETO-LEI n.º 135/1999. **D.R. I Série-A.** 94 (22-04-1999) 2126-2135.
 DECRETO-LEI n.º 166-A/1999. **D.R. I Série-A.** 111 (13-05-1999) 2564-(2) – 2564-(6).
 DECRETO-LEI n.º 191/1999. **D.R. I Série-A.** 130 (05-06-1999) 3145–3152.
 DECRETO-LEI n.º 269/2000. **D.R. I Série-A.** 255 (04-11-2000) 6178–6183.
 DECRETO-LEI n.º 12/2002. **D.R. I Série-A.** 21 (25-01-2002) 536–592.
 DECRETO-LEI n.º 26/2002. **D.R. I Série-A.** 38 (14-02-2002) 1156–1191.
 DECRETO-LEI n.º 78/2003. **D.R. I Série-A.** 95 (23-04-2003) 2568–2571.
 DECRETO-LEI n.º 25/2007. **D.R. I Série.** 27 (07-02-2007) 972-978.
 DECRETO-LEI n.º 18/2008. **D.R. I Série.** 20 (29-01-2008) 753-852.
 DECRETO-LEI n.º 158/2009. **D.R. I Série-A.** 133 (13-07-2009) 4375-4384.
 DECRETO-LEI n.º 72-A/2010. **D.R. I Série.** 117 (18-06-2010) 2166-(2)-2166-(30).
 DECRETO-LEI n.º 29-A/2011. **D.R. I Série.** 42 (01-03-2011) 1246-(2)-1246-(29).
 DESPACHO n.º 14672/2006. **D. R. II Série.** 132 (11-07-2006) 10702.
 DESPACHO n.º 3858-A/2007. **D.R. II Série.** 43 (01-03-2007) 5652-(92).
 DIAS, Maria Olívia – **Planos de Investigação Avançando Passo a Passo.** Lisboa: Maria Olívia Dias, 2010. ISBN 978-989-96786-0-6.
 DIRECÇÃO-GERAL DO ORÇAMENTO – **Calendário de disseminação do POCP** [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral do Orçamento, 2011. [Consult. 12 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.dgo.pt/RAFE/RIGORE/CalendarioDisseminacaoGERFIP_SD.xls>.
 FORTIN, Marie-Fabienne – **O processo de investigação: da concepção à realização.** 5.^a ed. Lisboa: Lusociência, Lda, 2009. ISBN 978-972-8383-10-7.
 INSTRUÇÃO n.º 1/2004. **D.R. II Série.** 38 (14-02-2004) 2641-2648.
 INSTRUÇÕES n.º 2/1997-2.^a secção. **D.R. I Série B.** 52 (03-03-1997) 923-931.
 LAANAN, Frankie Santos – **Accountability in Community Colleges: Looking toward the 21st Century** [Em linha]. USA: Barbara K. Townsend and Susan B. Twombly, 2001. [Consult. 3 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://books.google.com/books?id=I2uoAxkKfYkC&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false>.
 LEI n.º 8/1990. **D. R. I Série.** 43 (20-02-1990) 685-687.
 LEI n.º 6/1991. **D.R. I Série-A.** 42 (20-02-1991) 822-827.
 LEI n.º 98/1997. **D. R. I Série-A.** 196 (26-08-1997) 44014424.
 LEI n.º 91/2001. **D.R. I Série-A.** 192 (20-08-2001) 5352-5369.
 LEI n.º 23/2003. **D.R. I Série-A.** 150 (02-07-2003) 3792.
 LEI n.º 2/2004. **D.R. I Série-A.** 12 (15-01-2004) 293-301.

- LEI n.º 3/2004. **D.R. I Série-A.** 12 (15-01-2004) 301-311.
- LEI n.º 4/2004. **D.R. I Série-A.** 12 (15-01-2004) 311-317.
- LEI n.º 10/2004. **D.R. I Série-A.** 69 (22-03-2004) 1586-1589.
- LEI n.º 48/2004. **D.R. I Série-A.** 199 (24-08-2004) 5633-5655.
- LEI n.º 51/2005. **D.R. I Série-A.** 166 (30-08-2005) 5155-5171.
- LEI n.º 66-B/2007. **D. R. I Série.** 250 (28-12-2007) 9114-(2)-9114(21).
- LEI n.º 3-B/2010. **D.R. I Série.** 82 (28-04-2010) 1466-(66)-1466-(384).
- LEI n.º 48/2010. **D. R. I Série.** 203 (19-10-2010) 4585.
- LEI n.º 22/2011. **D. R. I Série.** 98 (20-05-2011) 2828-2857).
- LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/1989. **D.R. I Série.** 155 (08-07-1989) 2734-(2)-2734-(68).
- LEI ORGÂNICA n.º 2/2002. **D.R. I Série-A.** 198 (28-08-2002) 6072-6094.
- MARQUES, Maria da Conceição – **Prestação de Contas no Sector Público.** Lisboa: Dislivro, 2002. ISBN 972-8604-48-3.
- MELO, Tiago – **Gestão de Recursos Orçamentais e Materiais.** Curso FORGEP. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 2010.
- MENDES, Manuel Vieira – A Reforma da Administração Pública em Portugal. In **Seminário do Sindicato dos Trabalhadores da Função Pública do Norte** [Em linha]. Porto: Sindicato dos Trabalhadores da Função Pública do Norte, 2003. [Consult. 30 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL: http://www.stfpn.pt/arquivo/seminario7Maio/Texto_integral_Eng_VieiraMendes.pdf>.
- MENDES, Mário S. – **Manual de Contabilidade – O POCP.** Curso FORGEP. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, 2006.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – **O papel da Orçamentação por Programas para a gestão de recursos na Administração Pública** [Em linha]. Lisboa: Grupo de Trabalho para a Implementação Piloto da Orçamentação por Programas, 2010. [Consult. 12 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.min-financas.pt/informacao-economica/informacao-economica-diversa/orcamentacao-por-programas/o-papel-da-orcamentacao-por-programas-para-a-gestao-de-recursos-da-administracao-publica>>.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – **Portugal - Memorando de políticas económicas e financeiras** [Em linha]. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.min-financas.pt/informacao-economica/informacao-economica-diversa/memorando-de-politicas-economicas-e-financeiras-fmi>>.
- NEVES, Arminda – **Gestão na Administração Pública.** Lisboa: Pregaminho, 2002. ISBN 978-972-711-376-7.
- NOGUEIRA, Sónia P.; CARVALHO, João Baptista da Costa. A Contabilidade Pública em Portugal: opinião de especialistas. In **XIII Encuentro AECA –La eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa** [Em linha]. Córdoba: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2006. [Consult. 08 Jul. 2011]. Disponível em WWW:<UURL:<http://biblioteca>>.

digital.ipb.pt/bitstream/10198/2024/1/Artigo%5BCordoba%5D.pdf>. ISBN 84-89959-98-6.

O'DONNELL, Guillermo – Horizontal Accountability in New Democracies. In **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies** [Em linha]. USA: Lynne Rienner Publishers, Inc, 1999. [Consult. 5 Set. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://books.google.com/books?id=MD8Vx1HLOZgC&pg=PA29&dq=O%27Donnell+accounttability&hl=en&ei=aWw4TpDzGIqZ8QOEVLz3Ag&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=2&ved=0CC4Q6AEwAQ#v=onepage&q=O%27Donnell%20accountability&f=false>.

O'DONNELL, Guillermo – Notes on Various Accountabilities and Their Interrelations. In **Enforcing the Rule of Law: Social Accountability in the New Latin American Democracies** [Em linha]. USA: University of Pittsburgh Press, 2006. [Consult. 18 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://books.google.com/books?id=Mx0Y6H3_GP0C&pg=PA29&dq=O%27Donnell+accountability&hl=en&ei=aWw4TpDzGIqZ8QOEVLz3Ag&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&ved=0CDUQ6AEwAg#v=onepage&q=O%27Donnell%20accountability&f=false>.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – **VIII Congresso da EUROSAI** [Em linha]. Lisboa: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, 2011. [Consult. 5 Set. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.tcontas.pt/pt/imprensa/CR-Final_PT.pdf>.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – **Public Management Occasional Papers n.º 14 Ethics in the Public Service: Current Issues and Practice** [Em linha]. Organization for Economic Co-Operation and Development, 1996. [Consult. 25 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.oecd.org/dataoecd/59/24/1898992.pdf>.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – **Public Sector Transparency and accountability: Making it happen** [Em linha]. Organization for Economic Co-Operation and Development, 2002. [Consult. 25 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://books.google.com/books?id=VR3Ag39jInYC&pg=PA209&dq=greate+oversight+and+accountability+through+direct+public+scrutiny&hl=pt-PT&ei=sxWHTv34Hsqg8QOpyKQ9&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CCwQ6AEwAA#v=onepage&q=greater%20oversight%20and%20accountability%20through%20direct%20public%20scrutiny&f=false>.

PEREIRA, Renato; ESTEVAM, Mariana e ALMEIDA, Rui - **Harmonização Contabilística Internacional – Análise das suas implicações em Portugal**. Lisboa: Editora Bnomics, 2009. ISBN 9978-989-8184-18-4.

PORTARIA n.º 819/1980. **D.R. I Série**. 237 (13-10-1980) 3364-3367.

PORTARIA n.º 671/2000. **D.R. II Série**. 91 (17-04-2000) 7068-7106.

PORTARIA n.º 794/2000. **D.R. I Série-B**. 218 (20-09-2000) 4976-5054.

PORTARIA n.º 898/2000. **D.R. I Série-B**. 225 (28-09-2000) 5250-5314.

QUADROS, Elias – **O Sistema Português de Suporte à Ética da Administração Pública** [Em linha]. Lisboa: Instituto Superior de Ciências de Administração, 2008. [Consult. 25 Jun. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://cegep.iscad.pt

/index.php/noticias/50--o-sistema-portugues-de-suporte-a-etica-da-administracao-publica>.

REGULAMENTO (CE) n.º 1606/2002. **Parlamento Europeu e do Conselho**. L 243 (11-09-2002) 1-4.

RESOLUÇÃO n.º 1/1993. **D. R. I Série-B**. 17 (21-01-1993) 215-231.

RESOLUÇÃO n.º 4/2001-2.ª Secção (Instruções n.º 1/2001). **D. R. II Série**. 191 (18-08-2001) 13957-13961.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 135/2002. **D. R. I Série-B**. 268 (20-11-2002) 7298-7302.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 90/2005. **D.R. I Série-B**. 93 (13-05-2005) 3358-3359.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 124/2005. **D.R. I Série-B**. 149 (04-08-2005) 4502-4504

SARMENTO, Manuela – **Gestão pela Qualidade Total na Indústria do Alojamento Turístico: Casos práticos sobre avaliação da qualidade da gestão e da satisfação do cliente**. Lisboa: Escolar Editora, 2003. ISBN 972-592-155-0. p. 147.

SILVA, Eusébio Pires – **Sebenta – Contabilidade Pública Avançada (1.º Semestre 2009/2010)**. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2009.

SOARES, Luís Miguel P. – **A Ética na Administração Pública**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2008. ISBN 978-9896-4600-75.

TRIBUNAL DE CONTAS – O Controlo Interno das Entidades Públicas e a sua Articulação com a actividade das instituições superiores de controlo. In **Seminário da Organização das ISC da CPLP** [Em linha]. Macau, 2009. [Consult. 30 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:http://www.sislog.com/ta/IMG/pdf/Controlo_Interno-2.pdf>.

APÊNDICES

I – CARTA DE APRESENTAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Recipients

New/Unsent 4 - Send to everyone who hasn't received an email message yet

Subject

Envio de questionário.

Message

No âmbito do Curso de Mestrado em Contabilidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, foi desenvolvido o presente questionário, que dará suporte ao projecto de dissertação com o título "Accountability aplicada aos Serviços e Fundos Autónomos", realizado sob a orientação da Senhora Professora Doutora Paula Gomes dos Santos. Com este trabalho pretende-se dar resposta a um conjunto de questões, com vista a determinar a forma como o processo de responsabilização associada à prestação de contas se encontra evidenciado na organização e da existência de mecanismos que permitam aferir da conformidade legal dos actos gestionários.

A participação do vosso organismo no preenchimento deste questionário terá uma importância fulcral na conclusão do presente estudo, pelo que desde já agradeço o tempo despendido na resposta a todas as questões até ao próximo dia 31 de Julho.

Através do link [SurveyLink] poderá aceder ao questionário em causa, o mesmo encontra-se estruturado em duas partes, uma primeira onde se pretende identificar a organização e uma segunda onde se pretende recolher informação contabilística e de gestão, num total de 36 questões.

Será preservado o anonimato de todas as respostas e as mesmas apenas serão utilizadas para fins académicos.

Caso necessite de informação adicional poderá contactar-me através do endereço dissert.mestrado@gmail.com.

Grata pela vossa atenção, apresento os meus melhores cumprimentos,

Cristina Santos

[OptOutLink]

Sender

Cristina Santos (dissert.mestrado@gmail.com)

Test message

[Send test message](#) - Sends a preview of this email message to an address of your choice.

Delivery Schedule

Sent on: Jul 01, 2011 04:57 AM

II – PERGUNTAS CONSTANTES DO QUESTIONÁRIO

[Sair do inquérito »](#)

Accountability aplicada aos Serviços e Fundos Autónomos

1. Identificação do Organismo

1. O Organismo que representa é um Serviço ou Fundo Autónomo?
Se responder Não, acabe aqui o questionário. Desde já agradeço a sua participação. *

Sim
 Não

2. O Organismo possui estrutura orgânica e estatutos aprovados? *

Sim
 Não
 Apenas um. Qual?

2. Informação Contabilística e de Gestão

1. O Organismo possui contabilidade orçamental? *

Não
 Sim. É Unigráfica ou Digráfica?

2. O Organismo possui contabilidade patrimonial? *

Sim
 Não

3. O Organismo encontra-se a utilizar o POCP ou outro plano sectorial? *

Sim
 Não
 Se se encontra obrigado e não utiliza indique, por favor, as razões:

4. O Organismo possui contabilidade analítica? *

Sim
 Não

5. O Organismo possui sistema informático para registo contabilístico? *

Não
 Sim. Qual?

6. O Organismo presta contas anualmente? *

Sim
 Não



7. A que Entidades presta contas? *

- Tribunal de Contas
- Direcção-Geral do Orçamento
- Ministério da Tutela
- Instituto Nacional de Estatística



8. O Organismo cumpre os prazos estabelecidos para a prestação de contas? *

- Sim
- Não
- Às vezes



9. Na impossibilidade de prestar contas dentro do prazo, pede prorrogação de prazo? *

- Sim
- Não
- Às vezes



10. O Organismo, na prestação de contas, utiliza as recomendações n.º 1/2004 ou n.º 1/2001 do Tribunal de Contas? *

- Sim
- Não
- Às vezes



11. Os documentos de prestação de contas são elaborados manualmente ou através de sistema informático? *

- Manual
- Por meio informático



12. A prestação de contas é feita por via electrónica ou em papel? *

- Papel
- Via electrónica

▼ **13. As contas são verificadas e assinadas, por quem? ***

- Gestor Público
- Director
- Coordenador
- Técnico

▼ **14. Na prestação de contas, o Organismo elabora relatório de gestão? ***

- Sim
- Não
- Às vezes
- Se respondeu que sim ou às vezes, diga quem é o responsável pela sua elaboração (posição que ocupa na empresa)

▼ **15. Na prestação de contas, o Organismo elabora relatório de actividades? ***

- Sim
- Não

▼ **16. O Organismo faz o envio do fecho mensal (execução mensal) à Direcção-Geral do Orçamento (DGO)? ***

- Sim
- Não
- Nem sempre. Quais as razões?

▼ **17. O Organismo elabora planos de acção anuais? ***

- Sim
- Não

18. O Organismo envolve todos os colaboradores na persecução dos objectivos anuais? *

Não

Sim. De que forma?

19. É divulgado junto dos colaboradores, o resultado da monitorização dos objectivos fixados para cada ano? *

Sim

Não

20. O Organismo faz avaliação de desempenho de acordo com as disposições da Lei n.º 66-B/2007? *

Sim

Não

21. O Organismo cumpre os objectivos anuais fixados no QUAR? *

Sim

Não

Se respondeu Não, indique por favor as razões

22. O Organismo possui sistema de controlo interno e manuais de procedimentos? *

Ambos

Apenas um. Qual?

23. O Organismo publicita as suas contas? *

Não

Sim. Onde?

24. Existe descentralização administrativa (delegação de competências) do órgão máximo para os dirigentes? *

Sim

Não

25. No âmbito da descentralização, a mesma é acompanhada por uma cultura de responsabilização? *

Não

Sim, De que forma?

26. Existe segregação de funções na Organização? *

Sim

Não

Se respondeu Não, indique por favor as razões

27. A adjudicação de bens e serviços é feita de acordo com as normas da contratação pública? *

Sim

Não

28. O organismo possui órgão de fiscalização (Fiscal Único)? *

Sim

Não

29. Concorda com a existência de serviços partilhados na Administração Pública? *

Sim

Não

30. Concorda com a necessidade de adaptar os planos de contabilidade pública ao novo sistema de normalização contabilística (SNC)? *

Sim

Não

▼

31. Qual o n.º de órgãos sociais (Directores e Sub-Directores, Presidente e Vogais) a que o seu Organismo se encontra obrigado? *

▼

32. Por quantos anos são eleitos os órgãos sociais? *

▼

33. O Serviço promove inquéritos de satisfação? *

Sim

Não

Se respondeu Sim, refira se são internos e/ou externos

▼

34. De que forma é percebido a forma como o Serviço serve o melhor interesse dos Utentes/Cidadãos? *

▼

III – LISTA DE ENTIDADES (SFA) CONSTANTES DO OE DE 2010

Entidades	N.º
01- Encargos Gerais do Estado	8
ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA	
COFRE PRIVATIVO DO TRIBUNAL DE CONTAS - SECÇÃO REGIONAL DA MADEIRA	
COFRE PRIVATIVO DO TRIBUNAL DE CONTAS - SECÇÃO REGIONAL DOS AÇORES	
COFRE PRIVATIVO DO TRIBUNAL DE CONTAS - SEDE	
CONSELHO SUPERIOR DE MAGISTRATURA	
ENTIDADE REGULADORA PARA A COMUNICAÇÃO SOCIAL	
PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA	
SERVIÇO DO PROVIDOR DE JUSTIÇA	
02 - Presidência e Conselho de Ministros	6
ACIDI, IP-GESTOR DO PROGRAMA ESCOLHAS	
AGENCIA PARA A MODERNIZAÇÃO ADMINISTRATIVA, I.P.	
GABINETE DO SECRETÁRIO-GERAL DO SIRP E ESTRUTURAS COMUNS AO SIED E AO SIS	
INSTITUTO DO DESPORTO DE PORTUGAL	
SERVIÇO DE INFORMAÇÕES DE SEGURANÇA	
SERVIÇO DE INFORMAÇÕES ESTRATÉGICAS DE DEFESA	
03 - Negócios Estrangeiros	2
FUNDO PARA AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS	
INSTITUTO CAMÕES, IP	
04 - Finanças e Administração Pública	12
CAIXA GERAL DE APOSENTAÇÕES	
COMISSÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS	
FUNDO DE ACIDENTES DE TRABALHO	
FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO ADUANEIRO	
FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIO	
FUNDO DE GARANTIA AUTOMÓVEL	
FUNDO DE REABILITAÇÃO E CONSERVAÇÃO PATRIMONIAL	
FUNDO DE REGULARIZAÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA	
INSTITUTO DE GESTÃO DA TESOUREARIA E DO CRÉDITO PÚBLICO	
INSTITUTO DE SEGUROS DE PORTUGAL	
INSTITUTO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO	
SERVIÇOS SOCIAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
05 - Defesa Nacional	6
INSTITUTO DE ACÇÃO SOCIAL DAS FORÇAS ARMADAS	
INSTITUTO HIDROGRÁFICO	
LABORATÓRIO MILITAR DE PRODUTOS QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS	
MANUTENÇÃO MILITAR	
OFICINAS GERAIS DE FARDAMENTO E EQUIPAMENTO	
OFICINAS GERAIS DE MATERIAL DE ENGENHARIA	
06 - Administração Interna	4
AUTORIDADE NACIONAL DE PROTEÇÃO CIVIL	
COFRE DE PREVIDÊNCIA DA P.S.P.	
SERVIÇOS SOCIAIS DA G.N.R.	
SERVIÇOS SOCIAIS DA P.S.P.	
07 - Justiça	3
INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA E DE INFRA-ESTRUTURAS DA JUSTIÇA, IP	
INSTITUTO NACIONAL DE MEDICINA LEGAL	
INSTITUTO NACIONAL DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL	

Entidades	N.º
08 - Economia, Inovação e Desenvolvimento	8
AUTORIDADE DA CONCORRÊNCIA	
ENTIDADE REGULADORA DOS SERVIÇOS ENERGÉTICOS	
INSTITUTO DE APOIO ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS E A INOVAÇÃO IP	
INSTITUTO DE TURISMO DE PORTUGAL IP	
INSTITUTO FINANCEIRO PARA O DESENVOLVIMENTO REGIONAL	
INSTITUTO PORTUGUÊS DA QUALIDADE	
INSTITUTO PORTUGUÊS DE ACREDITAÇÃO	
LABORATORIO NACIONAL DE ENERGIA E GEOLOGIA IP	
09 - Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas	4
INSTITUTO DA VINHA E DO VINHO	
INSTITUTO DE FINANCIAMENTO DA AGRICULTURA E PESCAS I P	
INSTITUTO DOS VINHOS DO DOURO E DO PORTO	
INSTITUTO NACIONAL DE RECURSOS BIOLÓGICOS, I.P.	
10 - Obras Públicas, Transporte e Comunicações	9
AUTORIDADE METROPOLITANA DE TRANSPORTES DE LISBOA	
AUTORIDADE METROPOLITANA DE TRANSPORTES DO PORTO	
AUTORIDADE NACIONAL DAS COMUNICAÇÕES - ICP	
INSTITUTO DA CONSTRUÇÃO E DO IMOBILIÁRIO	
INSTITUTO DA MOBILIDADE E DOS TRANSPORTES TERRESTRES	
INSTITUTO DE INFRA-ESTRUTURAS RODOVIÁRIAS	
INSTITUTO NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL	
INSTITUTO PORTUARIO E DOS TRANSPORTES MARITIMOS	
LABORATÓRIO NACIONAL DE ENGENHARIA CIVIL	
11 - Ambiente e do Ordenamento do Território	17
ADMINISTRAÇÃO DA REGIAO HIDROGRAFICA DO ALENTEJO	
ADMINISTRAÇÃO DA REGIAO HIDROGRAFICA DO ALGARVE	
ADMINISTRAÇÃO DA REGIAO HIDROGRAFICA DO CENTRO	
ADMINISTRAÇÃO DA REGIAO HIDROGRAFICA DO NORTE	
ADMINISTRAÇÃO DA REGIAO HIDROGRAFICA DO TEJO	
COMISSÃO DE COORDENAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DE LISBOA E VALE DO T	
COMISSÃO DE COORDENAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DO ALENTEJO	
COMISSÃO DE COORDENAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DO ALGARVE	
COMISSÃO DE COORDENAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DO CENTRO	
COMISSÃO DE COORDENAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL DO NORTE	
ENTIDADE REGULADORA DOS SERVIÇOS DAS ÁGUAS E DOS RESÍDUOS	
FUNDO DE INTERVENÇÃO AMBIENTAL	
FUNDO DE PROTECÇÃO DOS RECURSOS HÍDRICOS	
FUNDO PARA A CONSERVAÇÃO DA NATUREZA E DA BIODIVERSIDADE	
FUNDO PORTUGUES DE CARBONO	
INSTITUTO DA CONSERVAÇÃO DA NATUREZA E DA BIODIVERSIDADE	
INSTITUTO DA HABITAÇÃO E DA REABILITAÇÃO URBANA	
12 - Trabalho e Solidariedade Social	2
INSTITUTO DE GESTÃO DO FUNDO SOCIAL EUROPEU	
INSTITUTO DO EMPREGO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL	

Entidades	N.º
13 - Saúde	34
ADMINISTRAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA DE SAÚDE, IP	
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DE LISBOA E VALE DO TEJO,IP	
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO ALENTEJO,IP	
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO ALGARVE,IP	
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO CENTRO,IP	
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DE SAÚDE DO NORTE,IP	
CENTRO DE HISTOCOMPATIBILIDADE DO CENTRO	
CENTRO DE HISTOCOMPATIBILIDADE DO NORTE	
CENTRO DE HISTOCOMPATIBILIDADE DO SUL	
CENTRO HOSPITALAR DE CASCAIS	
CENTRO HOSPITALAR DE TORRES VEDRAS	
CENTRO HOSPITALAR DO OESTE NORTE (CHON)	
CENTRO HOSPITALAR PSIQUIATRICO DE COIMBRA	
CENTRO HOSPITALAR PSIQUIATRICO DE LISBOA	
CENTRO MÉDICO DE REABILITAÇÃO DA REGIÃO CENTRO - ROVISCO PAIS	
ENTIDADE REGULADORA DA SAÚDE - ORÇ.PRIV	
HOSPITAL ARCEBISPO JOÃO CRISÓSTOMO - CANTANHEDE	
HOSPITAL CÂNDIDO DE FIGUEIREDO - TONDELA	
HOSPITAL CURRY CABRAL	
HOSPITAL DE JOAQUIM URBANO	
HOSPITAL DE POMBAL	
HOSPITAL DE S. MARCOS - BRAGA	
HOSPITAL DISTRITAL DE ÁGUEDA	
HOSPITAL DR. FRANCISCO ZAGALO - OVAR	
HOSPITAL JOSÉ LUCIANO DE CASTRO - ANADIA	
HOSPITAL N.S. DA CONCEIÇÃO - VALONGO	
HOSPITAL REYNALDO DOS SANTOS - VILA FRANCA DE XIRA	
HOSPITAL VISCONDE DE SALREU - ESTARREJA	
INEM-INSTITUTO NACIONAL DE EMERGENCIA MEDICA, IP	
INFARMED - AUTORIDADE NACIONAL DO MEDICAMENTO E PRODUTOS DE SAÚDE, IP	
INSTITUTO NACIONAL DE SAÚDE DR. RICARDO JORGE	
INSTITUTO OFTALMOLÓGICO DR. GAMA PINTO	
INSTITUTO PORTUGUÊS DE SANGUE	
MATERNIDADE DR. ALFREDO DA COSTA	
14 - Educação	5
AGÊNCIA NACIONAL PARA A QUALIFICAÇÃO, I.P.	
EDITORIAL DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	
ESCOLA PORTUGUESA DE DILI	
ESCOLA PORTUGUESA DE MOÇAMBIQUE	
GABINETE DE GESTÃO FINANCEIRA DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA	
15 - Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	95
ESCOLA SUPERIOR DE ENFERMAGEM DE COIMBRA	
ESCOLA SUPERIOR DE ENFERMAGEM DE LISBOA	
ESCOLA SUPERIOR DE ENFERMAGEM DO PORTO	
ESCOLA SUPERIOR DE HOTELARIA E TURISMO DO ESTORIL	
ESCOLA SUPERIOR NÁUTICA INFANTE D.HENRIQUE	
ESTÁDIO UNIVERSITÁRIO DE LISBOA	
FUNDAÇÃO PARA A CIÊNCIA E TECNOLOGIA, I.P.	
INSTITUTO DE INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA E TROPICAL, I.P.	
INSTITUTO DE METEOROLOGIA, I.P.	
INSTITUTO POLITÉCNICO BRAGANCA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE LEIRIA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE PORTALEGRE	

Entidades	N.º
INSTITUTO POLITECNICO DE SANTARÉM	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE SETUBAL	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE TOMAR	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO	
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU	
INSTITUTO POLITÉCNICO DO CAVADO E DO AVE	
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO	
INSTITUTO SUPERIOR DE ENGENHARIA DE LISBOA	
INSTITUTO SUPERIOR DE ENGENHARIA DO PORTO	
INSTITUTO TECNOLÓGICO E NUCLEAR, I.P.	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANCA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE LEIRIA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE PORTALEGRE	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE SANTAREM	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE SETÚBAL	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE TOMAR	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU	
SAS - INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO	
SAS - UNIVERSIDADE BEIRA INTERIOR	
SAS - UNIVERSIDADE DA MADEIRA	
SAS - UNIVERSIDADE DE COIMBRA	
SAS - UNIVERSIDADE DE ÉVORA	
SAS - UNIVERSIDADE DE LISBOA	
SAS - UNIVERSIDADE DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO	
SAS - UNIVERSIDADE DO ALGARVE	
SAS - UNIVERSIDADE DO MINHO	
SAS - UNIVERSIDADE DOS AÇORES	
SAS - UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA	
SAS - UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA	
UC - FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA	
UC - FACULDADE DE MEDICINA	
UL - CENTRO DE RECURSOS COMUNS E SERVIÇOS PARTILHADOS	
UL - FACULDADE DE BELAS-ARTES	
UL - FACULDADE DE CIÊNCIAS	
UL - FACULDADE DE DIREITO	
UL - FACULDADE DE FARMÁCIA	
UL - FACULDADE DE LETRAS	
UL - FACULDADE DE MEDICINA	
UL - FACULDADE DE MEDICINA DENTÁRIA	
UL - FACULDADE DE PSICOLOGIA	
UL - INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS	
UL - INSTITUTO DE EDUCAÇÃO	
UL - INSTITUTO DE GEOGRAFIA E ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO	
UL - REITORIA	
UMIC - AGÊNCIA PARA A SOCIEDADE DO CONHECIMENTO, I.P.	
UNIVERSIDADE ABERTA	
UNIVERSIDADE DA BEIRA INTERIOR	
UNIVERSIDADE DA MADEIRA	
UNIVERSIDADE DE COIMBRA	
UNIVERSIDADE DE ÉVORA	
UNIVERSIDADE DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO	
UNIVERSIDADE DO ALGARVE	
UNIVERSIDADE DO MINHO	

Entidades	N.º
UNIVERSIDADE DOS AÇORES	
UNL - ESCOLA NACIONAL DE SAÚDE PÚBLICA	
UNL - FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA	
UNL - FACULDADE DE CIÊNCIAS MÉDICAS	
UNL - FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS	
UNL - FACULDADE DE DIREITO	
UNL - FACULDADE DE ECONOMIA	
UNL - INSTITUTO DE TECNOLOGIA QUÍMICA E BIOLÓGICA	
UNL - INSTITUTO HIGIENE E MEDICINA TROPICAL	
UNL - INSTITUTO SUPERIOR ESTATÍSTICA E GESTÃO DA INFORMAÇÃO	
UNL - REITORIA	
UTL - FACULDADE DE ARQUITECTURA	
UTL - FACULDADE DE MEDICINA VETERINÁRIA	
UTL - FACULDADE DE MOTRICIDADE HUMANA	
UTL - INSTITUTO SUPERIOR CIÊNCIAS SOCIAIS POLÍTICAS	
UTL - INSTITUTO SUPERIOR DE AGRONOMIA	
UTL - INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO	
UTL - INSTITUTO SUPERIOR TÉCNICO	
UTL - REITORIA	
16 - Cultura	6
CINEMATECA PORTUGUESA - MUSEU DO CINEMA, I.P.	
FUNDO DE FOMENTO CULTURAL	
FUNDO DE SALVAGUARDA DO PATRIMÓNIO CULTURAL	
INST DE GEST DO PATRIMONIO ARQUITECTÓNICO E ARQ, I.P.	
INSTITUTO DO CINEMA E DO AUDIOVISUAL , I.P.	
INSTITUTO DOS MUSEUS E DA CONSERVAÇÃO, I.P.	
Total de entidades	221