

A HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL DA CONTABILIDADE PÚBLICA E O CASO PORTUGUÊS

Cláudia Teixeira (ISCAP)

INTRODUÇÃO

Actualmente, a nível mundial, assiste-se a um movimento normalizador em matéria contabilística que também abrange o sector público. Deste modo, as organizações públicas enfrentam novos reptos no domínio contabilístico (Pires Caiado, 2004). A *International Federation of Accountants* (IFAC) apresenta-se como líder neste processo de normalização tendo criado, para o efeito, um programa de normalização contabilística para o sector público. O modelo *New Public Management* conjuntamente com o enquadramento macroeconómico existente despoletou o surgimento de necessidades específicas de informação que motivaram, na generalidade dos países da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a reforma dos seus sistemas contabilísticos públicos. Todavia, é patente a diversidade contabilística destes sistemas contabilísticos tanto a nível internacional como a nível regional – nomeadamente na União Europeia (UE) – o que, de acordo com diversos autores, tem tido um impacto negativo na comparabilidade da informação produzida pelas diversas administrações públicas nacionais. Considerando o crescente desenvolvimento verificado em termos económicos e financeiros e a interdependência política entre os Estados, assistimos ao alargamento do âmbito de actuação da contabilidade pública, bem como ao aumento do número de utilizadores da informação por esta proporcionada (Ribeiro, 2004). Deste modo, a harmonização contabilística pública de cariz internacional é essencial para a reforma da contabilidade pública nos diversos países, encontrando-se em curso grandes transformações a nível dos normativos contabilísti-

cos. Neste contexto, afigura-se fundamental a definição do rumo a seguir relativamente à discussão e implementação de instrumentos e modelos de relato para o sector público.

Com o presente trabalho pretendemos, a primeira parte: compreender a evolução do conceito e significado da contabilidade pública; analisar os desenvolvimentos mais recentes no âmbito da nova estratégia de harmonização contabilística europeia; identificar os principais factores que promovem a diversidade contabilística nos sistemas de contabilidade pública e; conhecer o processo de harmonização internacional da contabilidade pública e seus reflexos nos países da UE. Na segunda parte, começamos por: realizar um breve enquadramento histórico da normalização da contabilidade pública em Portugal; identificar os principais documentos normalizadores e respectiva entidade normalizadora; e finalizamos com um conjunto de reflexões em torno desta problemática.

PARTE I – A CONTABILIDADE PÚBLICA E A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL

1. A EVOLUÇÃO DO CONCEITO E SIGNIFICADO DA CONTABILIDADE PÚBLICA: BREVE ENQUADRAMENTO

Tradicionalmente a contabilidade pública caracterizava-se, fundamentalmente, por (a) ser uma contabilidade de fluxos, não apresentando a situação patrimonial da entidade contabilística, (b) constituir um instrumento apropriado ao controlo da legalidade, ignorando o conceito de utilidade da informação contabilística para a tomada de decisão, (c) não atender à eficácia e eficiência da gestão, (d) recorrer ao registo unigráfico e (e) não adoptar os designados princípios contabilísticos geralmente aceites (Carvalho *et al.*, 1999). Esta situação manteve-se a nível internacional até, sensivelmente, ao último terço do século XX (Montesinos, 2003). Em paralelo, na administração pública vigorava um modelo de gestão tradicional caracterizado pela (a) centralização dos recursos, (b) elaboração de orçamentos com base em objectivos e programas pouco claros, e por (c) um ambiente de gestão pouco estimulante para os seus funcionários que tinha como reflexo *la idea de deterioro de la eficiencia en la actuación pública y la falta de corres-*

pondencia entre las aportaciones de los contribuyentes y los servicios ofrecidos por el Estado (Monzó, 2003: 7). Por tal facto, em finais da década de setenta, as administrações públicas dos diversos países começam a reequacionar o modelo de gestão pública adoptado, no sentido de promoverem a eficácia e eficiência na gestão dos recursos públicos. Este novo entendimento (e consciência) expressou-se no designado modelo *New Public Management*¹, que pretendia essencialmente *mejorar el funcionamiento de las entidades públicas a fin de alcanzar mayores niveles de rendimiento y eficiencia en su actuación y en el uso de los recursos públicos, (...) mejorando los niveles de responsabilidad y transparencia de la gestión pública* (Fernandes e Aibar, 2005:55). Deste modo, também a informação contabilística prestada pelas administrações públicas começou a ter subjacente uma perspectiva prática e operacional, que privilegiava a eficácia e a eficiência relativamente à prestação de contas. Ou seja, o sistema de contabilidade pública deveria ser capaz de fornecer, ele próprio, informação acerca da eficácia e eficiência na aplicação dos recursos públicos, isto é, informação sobre a qualidade da gestão praticada (Monzó, 2003). A nova filosofia de gestão assentava, fundamentalmente, em três princípios básicos: (a) equilíbrio financeiro estável, (b) orientação à qualidade dos serviços públicos, (c) transparência de informação e gestão.

Este cenário fomentou o desenvolvimento de uma corrente de opinião favorável à profunda reforma da prestação de contas por parte das entidades públicas, quanto à sua forma e conteúdo, terminologia adoptada, periodicidade e veículos utilizados na sua divulgação; *así del mismo modo que en el sector de las empresas se abandono el requisito de exactitud en beneficio del objetivo de la "imagen fiel", el énfasis en los aspectos formales, el control de la legalidad y el seguimiento del presupuesto anual se van desplazando hacia una información financiera acorde con los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA), que conduzcan a la imagen fiel.* (Montesinos, 2003: 164). De acordo com o mesmo autor, a evolução assistida nesta disciplina resultou na adopção de um modelo *dual* que contempla a coexistência de informação tanto de natureza económico-financeira (que observa os princípios contabilísticos geralmente aceites), como de natureza orçamental (que

¹ A designada Nova Gestão Pública.

cumpra os princípios legais e financeiros subjacentes ao modelo do orçamento anual). E acrescenta que, ainda que esta situação seja bastante frequente nos países ocidentais, sem criar problemas de maior, no entanto, parece estar destinada a desaparecer em prol de uma maior homogeneidade de critérios. É, assim, expectável (a médio prazo) uma integração da contabilidade pública no enquadramento conceptual geral da Contabilidade, o que implicará o recurso gradual a ferramentas teóricas e técnicas desenvolvidas no âmbito da contabilidade das empresas. Neste sentido, Aibar (2002:2) refere que *los indicadores de gestión o medidas de rendimiento se definen como instrumentos a través de los cuales puede expresarse la información relativa a los objetivos de una entidad, la actuación que ésta lleva a cabo para lograr esos objetivos, los recursos obtenidos, permitiendo, en consecuencia, realizar una evaluación y un seguimiento periódico de la situación y del desempeño de la entidad.*

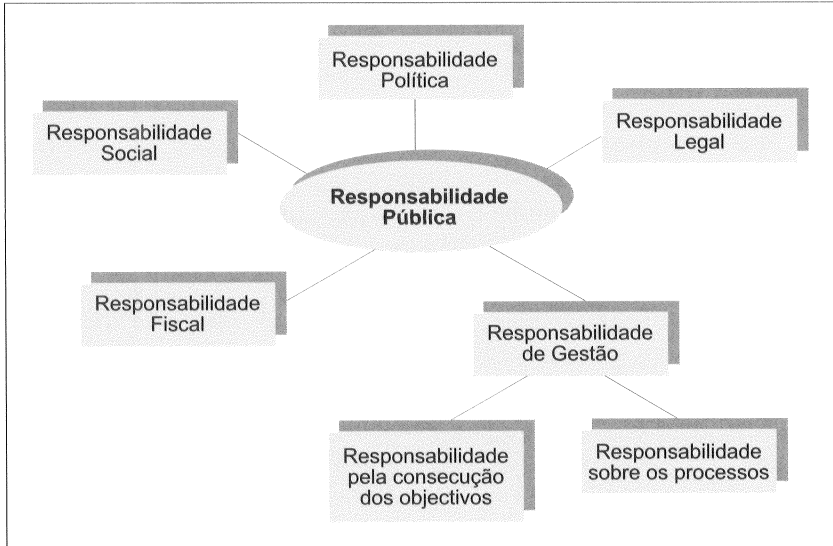
Presentemente a adopção da dígrafia, do regime do acréscimo como critério de reconhecimento contabilístico das operações, bem como do paradigma da utilidade da informação para a tomada de decisão, constituem os acontecimentos mais significativos da referida evolução da contabilidade pública (Montesinos, 2003).

O regime do acréscimo possibilita a obtenção de informação económico-financeira que permite a previsão das futuras consequências de decisões (sobre política fiscal, social, despesa, etc.) tomadas no presente por parte dos governos, quer a nível nacional, quer a nível regional. Portanto, trata-se de um critério que, entre outros aspectos, *mejora la base de rendición de cuentas, ampliando el concepto de rendición de cuentas a algo más que el cumplimiento estricto de la legalidad y proporciona una medida más útil sobre los efectos de la políticas gubernamentales* (Pina, 2004: 251).

Montesinos (2003) salienta, ainda, que a percepção dos desafios que actualmente se apresentam à contabilidade pública (e respectiva evolução provável) deverá ser enquadrada no domínio do *Buen Gobierno* perspectivando-se, deste modo, uma prestação de contas mais consentânea às características da moderna gestão pública e às necessidades dos utilizadores da informação contabilística produzida pelas entidades públicas. De resto, como menciona Aibar (2002) o tema e o conceito da responsabilidade pública são recorrentes na lite-

ratura sobre gestão pública. Na ilustração seguinte apresentamos uma síntese da autora relativa às diferentes facetas da responsabilidade pública.

Ilustração 1 – Facetas da responsabilidade pública



Fonte: Adaptado de Aibar (2002)

2. A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL: ESPECIAL REFERÊNCIA AO SECTOR PÚBLICO

2.1. Desenvolvimentos mais recentes da harmonização contabilística na UE

O fenómeno da globalização, em particular, da globalização económica verificada nas últimas décadas, tem fomentado uma abordagem de âmbito internacional relativamente ao normativo contabilístico visando, assim, garantir a comparabilidade da informação contabilística. Essa comparabilidade é alcançável através da designada harmonização contabilística, que se traduz na diminuição da diversidade contabilística (Monzó, 2003). Neste sentido, a União Europeia (UE) definiu determinados requisitos em matéria contabilística que, até meados da década de noventa, foram instituídos pelas seguintes Directivas:

(a) Directiva n.º 78/660/CEE (4ª Directiva), relativa à elaboração das contas anuais de certas forma de sociedades,

(b) Directiva n.º 83/349/CEE (7ª Directiva), referente às contas consolidadas,

(c) Directiva n.º 86/635/CEE, relativa às contas anuais e consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras e,

(d) Directiva n.º 91/674/CEE, referente a questões específicas da elaboração das contas anuais e consolidadas para as empresas de seguros.

Mas este processo de harmonização contabilística tem vindo a enfrentar diversas dificuldades de natureza legal, económica, social e cultural, decorrentes da multiplicidade de países envolvidos neste processo (Ferreira, 1999). Perante esta realidade a UE muda de rumo a nível da harmonização contabilística e põe em prática uma nova estratégia expressa no documento da Comissão Europeia designado “Harmonização Contabilística – uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional” (COM/95/508), no qual manifesta a necessidade de uma abordagem distinta das matérias contabilísticas e declara a intenção de acompanhar a crescente harmonização contabilística internacional desenvolvida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB)² (Rodrigues e Guerreiro, 2004). Posteriormente, em 2000, a Comissão Europeia através de um comunicado intitulado “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas” (COM/2000/359) renova o intuito patente no comunicado anterior e propõe a adopção das normas internacionais do IASB³, numa primeira fase, apenas para as contas consolidadas das sociedades cujos títulos sejam negociados num mercado regulamentado de qualquer Estado membro.

A dita estratégia é oficializada em 2002, por intermédio do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 que assim estabelece o normativo do IASB como sendo obrigatório para as entidades anteriormente mencionadas, cabendo aos Estados membros a opção de estender essa obrigatoriedade às restantes contas e entidades. Do mesmo modo, a definição de uma estratégia capaz de alcançar os fins visados, no sentido de se assegurar a comparabilidade exigida para o eficiente funcionamento

² À data denominado *International Accounting Standards Committee* (IASC)

³ *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS)

dos mercados de capitais na UE, será da responsabilidade dos Estados membros (Cañibano *et al.*, 2001).

Da leitura do citado Regulamento podemos identificar os principais argumentos invocados para justificar este novo rumo e os actuais objectivos no domínio da harmonização contabilística europeia. Na ilustração seguinte fazemos uma síntese desses argumentos e objectivos.

Ilustração 2 – Argumentos e objectivos da nova estratégia contabilística da UE

Argumentos/ Objectivos da Nova Estratégia Contabilística da UE	Garantir a comparabilidade da informação financeira produzida pelas entidades cotadas, necessária para alcançar um mercado único financeiro.
	Suprimir as limitações detectadas nas directivas comunitárias
	Defender os interesses dos investidores garantindo, deste modo, a confiança nos mercados financeiros e salvaguardando, nomeadamente, o recurso aos capitais financeiros em condições de igualdade.
	Assegurar a competitividade (a nível mundial) dos mercados de capitais europeus pela adopção do normativo do IASB.
	O recurso a um único conjunto de normas (de âmbito internacional) para as contas consolidadas das entidades cotadas apresenta diversas vantagens.
Cooperar com o IASB através da adopção (e gradual aproximação) do seu normativo para assim ampliar a sua aplicação e, deste modo, contribuir para o processo de convergência das normas e procedimentos contabilísticos a nível mundial.	

Fonte: Adaptado do Regulamento (CE) n.º 1606/2002

2.2. Os sistemas de contabilidade pública e a diversidade contabilística (em particular na UE)

São diversos os factores que podem influir na adopção de práticas e procedimentos contabilísticos em cada país, desde logo, temos as suas características culturais, políticas e sociais, bem como aspectos de natureza jurídica e económica (Ribeiro, 2004). Estes mesmos factores irão ter repercussões na celeridade da implementação das respectivas reformas da

contabilidade pública. Assim, *num cenário de globalização da actividade económica, a diversidade contabilística é uma das principais barreiras que se levanta à análise internacional das demonstrações financeiras* (Ribeiro (2004:156). Seguidamente apresentamos, por tópicos, as principais causas/factores da mencionada diversidade no âmbito da contabilidade pública na UE, as áreas onde esta se manifesta e respectivos efeitos.

Ilustração 3 – Sistemas de contabilidade pública e a diversidade contabilística

Causas/ /Factores	Sistema legal; organização do sector público; dimensão do país; objectivos da informação contabilística; destinatários da informação contabilística; organismos reguladores; habilitações académicas e profissionais a nível da contabilidade; diversidade de princípios e critérios contabilísticos; e características da envolvente.
Áreas	Regulamentação da contabilidade pública; objectivos da informação financeira; critérios de reconhecimento e princípios contabilísticos; apresentação das demonstrações financeiras e sua valorimetria; e informação orçamental.
Efeitos	Impossibilita a comparabilidade da informação e a respectiva leitura por parte dos utilizadores que desconheçam as normas contabilísticas do país em causa (por exemplo, aquando do recurso a financiamento externo); sendo a contabilidade pública uma fonte de informação para a contabilidade nacional, esta diversidade (e, disparidade) pode reflectir-se nesta última e, consequentemente, na aferição da relação entre os Estados membros; e inviabiliza a comparação entre as diversas administrações públicas.

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2004)

2.3. Harmonização Internacional da Contabilidade Pública e seus reflexos na UE

Percebemos, pois, que no domínio contabilístico as normas assumem especial significância dado que têm um impacto directo nas práticas contabilísticas e, por seu intermédio, na actividade socioeconómica em geral (Montesinos, 2003). No que diz respeito ao sector privado, a comparabilidade da informação contabilística tem sido alcançada atra-

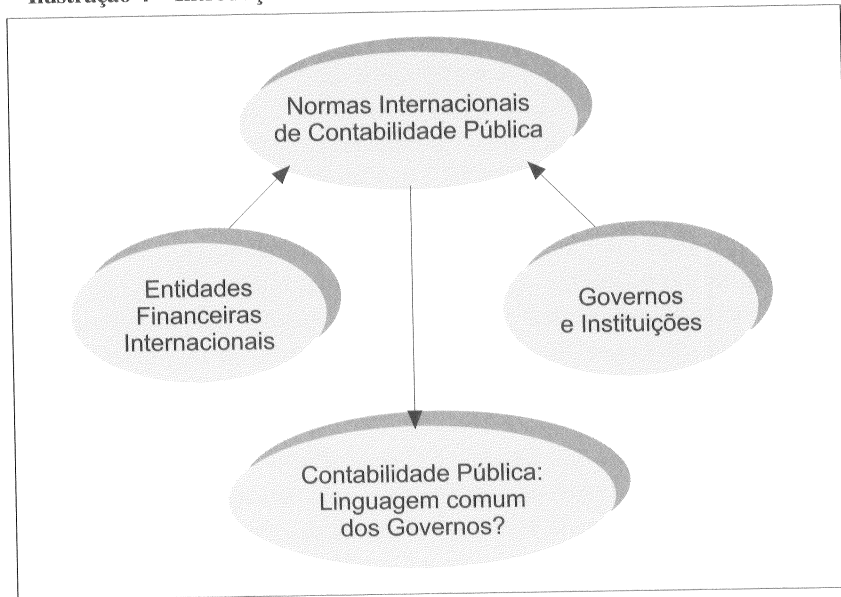
vés das normas do IASB (essencialmente, apoiadas pelos mercados financeiros) que recentemente foram também adoptadas pela UE, nos termos anteriormente apresentados. A adaptação destas normas ao sector público tem sido levada a cabo pela IFAC – através do seu Comité do Sector Público – resultando deste trabalho a emissão de um conjunto de normas, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)⁴. Verificamos que, tal como refere Monzó (2003:14) a harmonização contabilística no domínio privado serviu de motor para a reforma e harmonização no domínio público e que *se denota una palpable convergencia hacia la filosofia y principios que orientan la gestión empresarial, en la medida que se van importando al ámbito público determinadas prácticas privadas enfocadas tanto a incrementar la eficiencia y calidad de los servicios públicos, como al suministro de información bajo un prisma de utilidad para la toma de decisiones*. Relativamente à informação microeconómica de carácter geral produzida pelas entidades públicas, quem tem promovido a sua adopção têm sido, fundamentalmente, as entidades financeiras e creditícias internacionais, nomeadamente o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) (Montesinos, 2003). Todavia, estas normas foram sendo adoptadas por diversos organismos, tanto a nível internacional como a nível regional, designadamente, OCDE e UE, respectivamente. Neste sentido, a Comissão refere que *as IPSAS são consideradas fundamentais para as iniciativas que sejam orientadas no sentido do reforço da transparência e da responsabilidade de prestação de contas das administrações públicas. Os organismos e entidades do sector público foram fortemente encorajados pelo Comité do Sector Público da IFAC a adoptar as IPSAS e a participar activamente no seu processo de desenvolvimento dentro de um vasto processo mundial de convergência e harmonização* (COM, 2002:11). Todavia, a Comissão considera que as referidas normas devem ser adaptadas e completadas (em determinados aspectos) para que se seja possível alcançar um corpo de princípios, compatível e ajustado à realidade e necessidades dos Estados membros da UE. No que toca à aproximação das contabilidades dos governos nacionais não se vislumbram medidas efectivas no sentido de promovê-la para, assim, salvaguardar a comparabilidade da informação produzi-

⁴Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público.

da. Actualmente, as preocupações centrais neste domínio são concretas e limitam-se, quase exclusivamente, ao controlo do défice e à dívida pública. A quantificação (e acompanhamento) destas grandezas é realizada por meio da contabilidade nacional dos Estados membros, adaptada ao Sistema Europeu de Contas Nacionais (SEC 95).

Para Montesinos (2003), é questionável a eficácia resultante da adopção (por imposição pública) de normas provenientes de um organismo profissional de carácter privado. Na ilustração seguinte apresentamos uma síntese do autor que reflecte a sua opinião quanto à introdução das normas internacionais de contabilidade pública atendendo aos contornos citados.

Ilustração 4 – Introdução das normas internacionais de contabilidade pública



Fonte: Adaptado de Montesinos (2003)

Sintetizando podemos dizer que foram, essencialmente, as implicações macroeconómicas decorrentes da introdução da moeda única que pressionaram os Estados membros e acentuaram a necessidade de sistemas contabilísticos públicos comparáveis que permitam alcançar uma base homogénea de informação. A harmonização da contabilidade das entidades governamentais tem por finalidade *providenciar, quer a*

financiadores privados dos governos, quer a Instituições Financeiras Internacionais (Banco Mundial e FMI), uma imagem fiel e comparável dos países financiados assim como um estímulo para modernizar a contabilidade pública dos vários países (Ribeiro, 2004: 169).

Entrando em detalhe nesta temática, e de acordo com a referida autora, podemos destacar os principais fundamentos invocados na literatura para justificar a harmonização contabilística no sector público, assim:

- (a) ao obter-se uma base homogénea de informação atinge-se o propósito de, entre outros aspectos, facilitar a *externalização da actividade financeira das entidades públicas* (Ribeiro, 2004: 169);
- (b) tendo em consideração que, na maioria dos normativos, a informação desta natureza tem por princípio o mesmo fim último, ou seja, fundamentar a tomada de decisão e cumprir a prestação de contas, torna-se essencial eliminar a diversidade existente (de métodos e políticas) que compromete a comparabilidade e a convergência dos sistemas contabilísticos;
- (c) ao fomentar a comparabilidade da informação produzida pelas entidades públicas dos vários países facilita-se, entre outros aspectos, a função de organismos internacionais, como os já citados Banco Mundial e FMI, aquando da avaliação do risco de empréstimo;
- (d) dado que a contabilidade nacional recorre aos dados da contabilidade pública, uma coordenação entre estes sistemas de informação revela-se fundamental. Também imperativos como o controlo do défice público e da dívida pública representam factores determinantes para a convergência dos sistemas contabilísticos públicos, deste modo, se a contabilidade pública dos diversos países for homogénea constituirá um instrumento fundamental para alcançar os referidos desideratos;
- (e) o potencial do próprio processo de harmonização que, só por si, estimula o desenvolvimento e modernização de sistemas contabilísticos menos avançados/desenvolvidos; e
- (f) a possibilidade de se definir um quadro normativo de referência para os diversos sistemas contabilísticos públicos, nomeadamente da UE, decorrente de princípios de contabilidade pública estabelecidos a nível internacional.

Na ilustração seguinte apresentamos uma síntese dos fundamentos e obstáculos identificados, em particular, para a harmonização da contabilidade pública na UE.

Ilustração 5 – Harmonização da contabilidade pública na UE

Fundamentos	Necessidade de informação contabilística comparável e fiável a nível dos Estados-membros, bem como de informação consolidada das contas nacionais para, assim, fornecer uma imagem agregada da situação financeira da Comunidade Europeia e para facilitar as auditorias do Tribunal de Contas e da Comissão Europeia.
Obstáculos	Diferenças culturais existentes (incluindo os distintos idiomas); diferentes estádios de desenvolvimento económico; a cultura vigente na administração pública, em geral, caracterizada pela resistência à mudança e ainda assente numa perspectiva nacional, não valorizando a comparabilidade supranacional; a fraca pressão exercida pelos grupos interessados na informação produzida (isto, face à verificada no sector privado), no sentido de alcançar uma maior comparabilidade; as reacções nacionalistas à adopção de práticas contabilísticas provenientes de outros países; a ausência de um marco teórico comum que possa servir de referência.

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2004)

3. A CONTABILIDADE PÚBLICA NA UE E AS NORMAS DA IFAC

Como anteriormente referimos, a IFAC tem um Comité específico para o sector público, sendo a OROC a representante de Portugal neste domínio. O principal objectivo deste programa para o sector público prende-se com a elaboração de um conjunto de normas (IPSAS) baseadas, como já referimos, nas normas internacionais do IASB. A IFAC tem tido como principais preocupações a este nível (a) a adopção da base do acréscimo na contabilidade das entidades públicas (e definição de regras para o respectivo período transitório) e (b) a elaboração de uma norma específica para este sector, no âmbito dos fluxos de caixa (Pires Caiado, 2004). Até à data foram emitidas 21 normas - tendo as mesmas sido traduzidas para o nosso idioma pela OROC - que apresentamos na ilustração seguinte com a respectiva correspondência às normas do IASB.

**Ilustração 6 – Normas Internacionais de Contabilidade Pública
aprovadas pela IFAC**

IFAC(IASB)	Descrição
IPSAS 1 (IAS 1)	Apresentação das demonstrações financeiras
IPSAS 2 (IAS 7)	Demonstrações dos fluxos de caixa
IPSAS 3 (IAS 8)	Excedente ou déficit líquido do período, erros fundamentais e alteração das políticas contabilísticas
IPSAS 4 (IAS 21)	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
IPSAS 5 (IAS 23)	Custos de empréstimos obtidos
IPSAS 6 (IAS 28)	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas
IPSAS 7 (IAS 28)	Contabilização de investimentos em associadas
IPSAS 8 (IAS 31)	Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
IPSAS 9 (IAS 18)	Rédito de transacções de trocas
IPSAS 10 (IAS 29)	Relato financeiro em economias hiperinflacionárias
IPSAS 11 (IAS 11)	Contratos de construção
IPSAS 12 (IAS 2)	Inventários
IPSAS 13 (IAS 17)	Locações
IPSAS 14 (IAS 10)	Acontecimentos após a data de relato
IPSAS 15 (IAS 32)	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação
IPSAS 16 (IAS 40)	Propriedades de investimento
IPSAS 17 (IAS 16)	Activos fixos tangíveis
IPSAS 18 (IAS 14)	Relato por segmentos
IPSAS 19 (IAS 37)	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
IPSAS 20 (IAS 34)	Divulgação de partes relacionadas
IPSAS 21 (IAS 36)	Imparidade de activos não geradores de caixa

Fonte: IFAC (2006) e CNCAP (2006)

PARTE II – A NORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

1. BREVE ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

Segundo Pires Caiado (2004), desde o século XIX e até finais do século passado, a prestação das contas por parte dos organismos estatais portugueses, tal como a nível internacional, adoptava o designado regime de caixa. Estávamos, assim, no âmbito da anteriormente caracterizada contabilidade pública tradicional cujos objectivos prendiam-se, fundamentalmente, com a mera prestação de contas e controlo da legalidade (Rua e Carvalho, 2006). No entanto, a partir da década 80 começou a exigir-se ao sector público uma gestão eficaz, eficiente e responsável, o que despoletou um conjunto de iniciativas voltadas para a melhoria do funcionamento das entidades públicas. Essas iniciativas materializaram-se numa série de propostas de reforma para o referido sector pretendiam a reorganização da gestão pública, no âmbito do já citado modelo *New Public Management* (Fernandes e Aibar, 2005). Todavia as autoras referem que, no caso português, o recurso à lei para a introdução daquelas reformas condicionou o próprio processo em si com algumas excepções (v.g. autarquias locais).

Foi apenas na década de 90 que se registaram as primeiras alterações nesta matéria, aquando da problemática da normalização das contas do Estado e da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). No sentido de sintetizarmos as etapas mais significativas da actual reforma da contabilidade pública, começamos pela identificação dos principais acontecimentos neste domínio até Agosto de 1997. Para tal, na ilustração seguinte, procedemos a um enquadramento da citada RAFE e desenvolvimentos verificados na contabilidade pública em Portugal, até 1997.

Ilustração 7 – Enquadramento (e respectivos reflexos) da RAFE e desenvolvimentos verificados na contabilidade pública até 1997.

Período	Acontecimentos e desenvolvimentos na contabilidade pública em Portugal
(até) 1990	As obrigações dos organismos do sector público administrativo cingiam-se à prestação de informação de natureza orçamental relativa ao destino das verbas atribuídas; bem como à comprovação da execução das despesas e receitas de acordo com o Orçamento e à observância dos respectivos requisitos legais.
1990/ 1992	Início do actual processo de reforma da Contabilidade Pública, no âmbito da RAFE, através da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) e, posteriormente, do Regime de Administração Financeira do Estado (DL n.º. 155/92, de 28 de Julho).
(até) 1997	Foram criados planos de contabilidade para alguns dos sectores da Administração Pública (AP), uma vez que o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as directrizes contabilísticas emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) revelavam-se inadequados face às especificidades daqueles sectores.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ribeiro (2004)

2. O POCP e a CNCAP

A criação deste conjunto de planos reflectia uma normalização que decorria sem a prévia harmonização, o que acabou por se manifestar incongruente face aos objectivos nacionais nesta matéria. Deste modo, foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou, quer o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), quer a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).

Segundo Carvalho e Ribeiro (2004) o POCP pode ser considerado o primeiro plano oficial de contabilidade pública e constitui um marco de referência na actual reforma da contabilidade pública, dado que ao revogar os anteriores planos impediu uma normalização descoordenada e encheu um novo rumo em direcção à harmonização da contabilidade pública no nosso país. Também no domínio da normalização da contabilidade pública, o POCP permitiu a transição para uma contabilidade pública que,

para além de visar os objectivos da dita contabilidade pública tradicional, pretende disponibilizar informação de natureza económica e patrimonial útil para diversos utilizadores (Rua e Carvalho, 2006). Deste modo, a contabilidade pública deverá continuar a perseguir os tradicionais fins de controlo da legalidade visando, ainda, obter informação acerca da eficiência, eficácia e economia (Carvalho *et al.*, 1999).

A CNCAP foi criada, no âmbito do Ministério das Finanças, pelo diploma anteriormente citado e tem por missão *assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia* (CNCAP, 2004). Em síntese, podemos dizer que das tarefas que lhe foram atribuídas destacam-se: o acompanhamento (e apoio) na implementação do POCP e dos planos sectoriais de contabilidade. Quanto a estes últimos, *por definição, um plano sectorial abrange o tratamento das operações específicas dos organismos que compõem um determinado sector de actividade, sempre dentro do modelo definido no plano geral. Ou seja, o plano sectorial vai dar resposta às necessidades de informação dos organismos do respectivo sector, com o desenvolvimento adequado, mas tem que respeitar o modelo genérico do plano nacional* (Pires Caiado, 2004).

Na Ilustração 8 apresentamos os actuais planos sectoriais de contabilidade e respectivos diplomas legais de aprovação.

Ilustração 8 – Planos sectoriais de contabilidade (pública) e respectivos diplomas de aprovação

Planos Sectoriais de Contabilidade	Diploma legal que aprova o Plano
Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro
Plano Oficial de Contabilidade para o Sector de Educação (POC Educação)	Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)	DL n.º 12/2002, de 25 de Janeiro

Fonte: CNCAP (2006)

Em relação às entidades a quem se destinam os Planos Oficiais de Contabilidade de cariz público, POCP e respectivos planos sectoriais, na ilustração seguinte identificamos as entidades visadas pelos mesmos.

Ilustração 9 – Entidades visadas pelo POCP e planos sectoriais

Planos	Entidades
POCP	Organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública; e entidades da Segurança Social. Entidades de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado (OE). Nota: Excepto as entidades que utilizarem os planos sectoriais.
POCAL	As autarquias locais, entidades equiparadas (áreas metropolitanas, associações de freguesia e de municípios de direito público) e entidades sujeitas por lei ao regime de contabilidade das autarquias locais.
POC Educação	Organismos e serviços do Ministério da Educação e da Ciência e do Ensino Superior; organismos de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a da educação ou que dependam (directa ou indirectamente) das referidas entidades e que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos daquelas entidades.
POCMS	Serviços do Sistema Nacional de Saúde; organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a da saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das referidas entidades e que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos daquelas entidades.
POCISSSS	Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social, incluindo as das regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ribeiro (2004)

Segundo Pires Caiado (2004), Portugal adoptou um modelo aproximado daquele utilizado por outros países na Europa e que decorre da aprovação de um plano geral acompanhado de planos específicos para determinados sectores de actividade. Para Carvalho e Ribeiro (2004: 20) o POCP constitui um contributo para a normalização da contabili-

dade pública e assume igualmente uma particular importância nas autarquias locais, no sector da educação, da saúde e das instituições de solidariedade social, pois, ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer. A aplicação destes normativos promove uma maior convergência e coerência nas contas públicas, com o respectivo reflexo na informação decorrente da contabilidade nacional (Rua e Carvalho, 2006).

REFLEXÕES FINAIS

O fenómeno da globalização económica promoveu uma abordagem de cariz internacional no domínio contabilístico, com o intuito de se fomentar a comparabilidade da informação contabilística. Esta necessidade desencadeou um processo de harmonização contabilística, que tem como objectivo a diminuição da diversidade contabilística. Como anteriormente referimos, foram fundamentalmente as implicações macroeconómicas relativas à introdução da moeda única que pressionaram os Estados membros e determinaram a necessidade de uma base homogénea de informação decorrente de sistemas contabilísticos públicos comparáveis.

Todavia, a comparabilidade da informação relativa ao sector público tem-se deparado com diversos obstáculos, não se encontrando garantida por não existir uma normalização efectiva nesta área devido a diversos factores, nomeadamente os nacionalismos que se fazem sentir. Neste domínio tem sido considerada a proposta de normalização levada a cabo, a nível mundial, pela IFAC.

A preocupação de homogeneizar, a nível nacional, a informação contabilística por meio de um normativo comum teve como efeito a aprovação do POCP, que decorre de uma adaptação do POC; por outro lado, os planos sectoriais de contabilidade pública constituem adaptações do POCP (Carvalho *et al.*, 1999). Pires Caiado (2004) salienta que, pela natureza do processo de normalização contabilística verificado no nosso país – isto é, atendendo a que o nosso POC foi sistematicamente acolhendo as orientações das normas do IASB –, não se verificam grandes disparidades entre o POCP e as IPSAS.

No entanto, algo fundamental tem de ser realizado para se alcançar uma real e eficiente implementação desta nova contabilidade pública (Carvalho *et al.*, 1999). Portugal tem um POCP e respectivos planos sectoriais, legislação avulsa e notas interpretativas da CNCAP, mas, na realidade, persiste a necessidade de criar uma estrutura conceptual capaz de enquadrar/suportar teoricamente as especificidades da contabilidade pública nacional, bem como orientar o estabelecimento e interpretação de normas. (Rua e Carvalho, 2006).

BIBLIOGRAFIA

AIBAR, C. (2002), “La respuesta de las entidades públicas al desafío del desarrollo sostenible: el papel de los indicadores de gestión ambiental”, *Revista Galega de Economía*, Vol. 11, n.º 2, pp. 1-11.

CAÑIBANO, L., MORA, A., GARCÍA BENAÚ, M., GONZÁLEZ, B., LAÍNEZ, J. G., PEREGRINA, J., SUÁREZ, F., YEBRA, O., SÁEZ, P. (2001), *Informe de la Subcomisión para el estudio de la Normativa Comparada*, pp. 545-568. ICAC. Madrid.

CARVALHO, J., PINA, V., TORRES, L. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros, Lisboa.

CARVALHO, J., RIBEIRO, V. (2004), “Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, *Revista TOC* n.º. 56, pp.20 a 31.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS COM (1995) 508, *Harmonização Contabilística: uma Nova Estratégia Relativamente à Harmonização Internacional*, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, www.europa.eu.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS COM (2000) 359, *Estratégia da UE para o Futuro em Matéria de Informações Financeiras a Prestar pelas Empresas*, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, www.europa.eu.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS COM (2002) 755, *Modernização da Contabilidade das Comunidades Europeias*, www.europa.eu.

FERNANDES, M.J. e AIBAR, C. (2005), “Los factores que influyen el uso e implantación de indicadores de gestión: el caso de los ayuntamientos portugueses”, *Contabilidade e Gestão*, n.º 1, Julho.

FERREIRA, L. (1999), “Normas de contabilidade na União Europeia”, *Revista Contabilidade e Comércio*, n.º 220, pp.787-817.

MARQUES, M. e TEIXEIRA, C. (2006), “A opção da Bélgica e da Dinamarca face ao artigo 5º do Regulamento (CE) N.º 1606/2002”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, N.º 9, pp. 129-140.

MONTESINOS, V. (2003), “Panorama actual de la contabilidad pública: análisis de la situación española dentro de su entorno internacional”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 45., pp. 159-185.

MONZÓ, J. (2003), “Incidencia de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública: cuenta de resultados”, *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC n.º 23.

PINA, V. (2004), “La armonización contable internacional: especial referencia al sector público”, XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público – Los múltiples fines de la contabilidad pública, Janeiro.

PIRES CAIADO (2004), “A Contabilidade Pública em Portugal e as normas da IFAC”, www.min-financas.pt/cncap, acedido em 04/11/2006.

RIBEIRO, V. (2004), “A harmonização internacional dos sistemas contabilísticos públicos: especial referência a Portugal.”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol 1, n.º 2, 155-186.

RODRIGUES, L. L. e GUERREIRO, M. (2004), *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team, Lisboa.

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

TEIXEIRA, C. e MARQUES, M. (2006), “A nova estratégia contabilística europeia, o *enforcement* e a auditoria”, *Revista Auditoria Interna*, n.º 24, pp. 18-19.

UNIÃO EUROPEIA, Regulamento (CE) N.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Relato Financeiro (DOCE n.º L 243, de 11-9-2002), 2002.

www.cnc.min-financas.pt, consultado em 16/10/2006

www.min-financas.pt/cncap, consultado em 16/10/2006