

CONTABILIDAD DE GESTÃO NO SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO PORTUGUÊS EVOLUÇÃO HISTÓRICA RECENTE.

*Jorge Humberto Vaz Ribeiro
Telmo Manuel Rebola Pascoal*

*Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (Portugal)
Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. Introdução

No período compreendido entre 1907 e 1936 foram adoptadas algumas medidas legislativas tendentes à criação de sistemas de contabilidade pública e de controlo e fiscalização dos dinheiros públicos.¹

Assim, no ano de 1907 foi publicada uma lei sobre a organização da contabilidade pública que substituiu o sistema de exercício em benefício do de gerência. No ano de 1928 foi instituída pela Lei n.º 15465, de 14 de Maio, a reforma orçamental: o modelo de Orçamento Geral do Estado compreendia vários mapas destinados não só à expressão das receitas e das despesas do Estado, mas também à apreciação da situação financeira das autarquias locais e das colónias. No ano de 1930 é feita uma reforma da contabilidade pública (cf. Decreto com força de Lei n.º 18381, de 21 de Março): as contas passaram a ser elaboradas em referência a anos económicos com início a 1 de Julho e a terminarem em 30 de Junho do ano seguinte. A partir de 1936 o ano económico passou a coincidir com o ano civil (cf. art.º 1º do D.L. n.º 25299).

De salientar, que estes sistemas de contabilidade e de controlo das despesas e receitas públicas vigoraram até à década de noventa, não obstante no final da década de setenta tenha sido publicada legislação com finalidade de melhorar o sistema contabilístico (ainda em regime unigráfico) das autarquias locais e durante a década de oitenta tenham sido publicados alguns planos de contas sectoriais. Com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que instituiu as bases de contabilidade pública, da Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que veio estabelecer as regras orientadoras da elaboração dos orçamentos e do D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho, que definiu o regime da administração financeira do Estado, iniciou-se uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal.

Na sequência da publicação destes diplomas legais foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e outros de natureza sectorial que adiante identificaremos.

2. A contabilidade de gestão no sector público administrativo: antecedentes da actual reforma

No final dos anos setenta e princípio dos anos oitenta, o sistema contabilístico das autarquias locais, que se mantinha sem grandes afastamentos das regras instituídas na década de trinta, começava a dar sinais de alguns progressos no que respeitava à execução e controlo das suas despesas e receitas. No ano de 1979 foi aprovada a primeira Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro) que determinava a modificação do sistemas de contabilidade das autarquias locais. Em consequência disso, foi publicado também o D.L. n.º 243 /79, de 25 de Julho, que adoptou novas regras destinadas à elaboração, aprovação e execução dos orçamentos, bem como à elaboração e aprovação da conta de gerência.

¹ Para maiores desenvolvimentos *vide* PIRES CAIADO, A. C.: “Aspectos da Contabilidade Analítica na Contabilidade Pública em Portugal”, *in* Revista de Contabilidade e Comércio n.º 211, Vol. LIII, Setembro de 1996, pág. 325 e 326.

Pelo D. L. n.º 341/83, de 21 de Julho, (que revogou D.L. n.º 243/79) são aprovadas novas formas de execução da contabilidade das autarquias locais, mas ainda na base de caixa. Introduziram-se, no entanto, profundas inovações, nomeadamente no que respeitava aos planos de actividades e à classificação funcional das despesas, por forma a tornar o plano, o orçamento e a conta de gerência, instrumentos de gestão das autarquias que permitissem não só uma mais fácil análise por todos os destinatários, mas também uma maior eficiência na aplicação dos recursos atribuídos.

De acordo com o que estabelecia o art.º 33º do D.L. n.º 341/83, era da competência do órgão executivo a elaboração do relatório de actividades que explicitava, entre outras coisas, a execução do plano de actividade e incluía uma análise da situação financeira da autarquia, nomeadamente nos aspectos seguintes:

- Desvios entre receitas e despesas previstas e realizadas;
- Evolução do endividamento;
- Relação entre as receitas e as despesas correntes e as receitas e as despesas de capital.

Também a conta de gerência deveria ser desagregada nos seguintes elementos:

- Resumo da execução orçamental;
- Resumo das receitas e das despesas;
- Resumo das despesas segundo a classificação económico-orgânica;
- Resumo das despesas segundo a classificação funcional;
- Relação dos encargos assumidos e não pagos durante a gerência;
- Mapa de empréstimos de médio e longo prazo;
- Mapa de transferências para as freguesias e serviços municipalizados;
- Conta geral das operações de tesouraria.

Era, contudo, a informação relacionada com a execução do plano de actividades (a figurar no relatório de actividades) e com as despesas, segundo a classificação económico-orgânica e a classificação funcional, que mais parecia relacionar-se com a contabilidade de gestão.

No ano de 1997 é aprovada nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro). Aí reafirmou-se que as autarquias locais dispunham de autonomia financeira e que a mesma assentava, designadamente, nos seguintes poderes dos seus órgãos (cf. n.º 3 do art.º 1º):

- a) Elaborar, aprovar e alterar planos de actividades e orçamentos;
- b) Elaborar e aprovar planos e contas;
- c) Dispor de receitas próprias, ordenar e processar as despesas e arrecadar as receitas que por lei forem destinadas às autarquias;
- d) Gerir o património autárquico.

Dispunha também esta lei (cf. n.º 1 do art.º 23º) que o regime relativo à contabilidade das autarquias locais visava a sua uniformização, normalização e simplificação de modo a constituir um *instrumento de gestão económico-financeiro* e permitir a apreciação e o julgamento da execução orçamental e patrimonial.

No que respeitava à contabilidade dos serviços municipalizados e das empresas municipais e intermunicipais, a lei impunha que a mesma fosse elaborada de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade, com as necessárias adaptações. A contabilidade das freguesias continuava a limitar-se ao registo unigráfico das receitas e das despesas, salvo excepções.

Diga-se, antes de mais, que pela primeira vez, neste século, é imposto aos serviços da administração pública a elaboração de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão na base do

acréscimo. A concretização desta medida veio a ser sustentada pelo D.L. n.º 226/93, de 22 de Junho, que aprovou o plano de contas dos serviços municipalizados e federações de municípios, que, nos termos do seu art.º 2º, deveria compreender além da lista de contas da contabilidade geral e da contabilidade analítica, também as notas explicativas e os critérios de valorimetria.

É referido no preâmbulo do decreto-lei supra citado que “(...) a contabilidade analítica é aqui incluída como instrumento de gestão por excelência que permite determinar o valor das tarifas ou dos preços.

Para além da aplicação supra mencionada, a contabilidade analítica deverá ser utilizada na determinação do valor das obras efectuadas por administração directa e dos custos dos projectos participados por outras entidades nacionais ou comunitárias bem como na demonstração de resultados por funções e por actividade”.

No mesmo sentido apontava o n.º 1 do art.º 18º deste diploma legal. O n.º 2 deste normativo estabelecia ainda que as contas da classe 9 “Contabilidade Analítica” do aludido plano de contas, eram de utilização facultativa, podendo as entidades utilizar outras contas que considerassem mais adequadas. Tais contas, de dois dígitos, eram:

- 91 - Contas reflectidas
- 92 - Reclassificação de custos
- 93 - Existências
- 94 - Centros de custos
- 95 - Custos de exploração
- 96 - Custos das obras
- 97 - Periodificação de gastos
- 98 - Diferenças de incorporação e desvios
- 99 - Resultados analíticos

A partir da informação prestada pela contabilidade (geral e analítica) tornava-se obrigatório a elaboração dos seguintes documentos de prestação de contas (cf. n.º 1 do art. 12):

- Execução anual do plano plurianual de investimento;
- Balanço;
- Demonstração dos resultados [por naturezas];
- Demonstração dos resultados por funções e por actividades;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados;
- Demonstração da origem e da aplicação de fundos;
- Relatório da gestão.

A demonstração dos resultados por funções tinha por objectivo expressar os montantes dos custos e perdas, bem como dos proveitos e ganhos originados em funções de idêntica natureza que permitissem o apuramento do resultado líquido da actividade global e a discriminação dos custos, proveitos e resultados por actividades. Tais actividades eram: electricidade, água, saneamento, transportes colectivos, piscinas e balneários, e auxiliares e comuns.

O relatório da gestão, entre outras coisas, deveria expressar (cf. al. a) do n.º 8 do art.º 12): a evolução da gestão nos diferentes sectores de actividade em que actuavam, designadamente no que respeitava a investimentos, custos, proveitos e condições de exploração.

Além dos documentos de prestação de contas, a lei impunha também a elaboração de documentos previsionais para os serviços municipalizados e federações de municípios. De acordo com o que prescrevia o art.º 4º do D.L. n.º 226/93, os documentos previsionais obrigatórios eram:

- Plano plurianual de investimento;
- Orçamento financeiro;
- Demonstração previsional de resultados.

Este último documento consistia num mapa de previsão dos custos e perdas e, bem assim, dos proveitos e ganhos por naturezas que podiam ser realizados no exercício. Em termos orçamentais não estava prevista a elaboração da demonstração do resultado por funções, mas a lei não impedia que se fizesse.

A necessidade de outros serviços e instituições, pertencentes ao sector público administrativo, disporem de contabilidade em regime de acréscimo não se fez sentir unicamente nas autarquias locais. No ano anterior à publicação do plano de contas dos serviços municipalizados foi, pelo D.L. n.º 24/88, de 29 de Janeiro, aprovado o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS) que, entre outros, tinha por objectivo dotar estas instituições de um sistema de informação que tivesse em conta as necessidades de gestão, tanto nos aspectos orçamentais e patrimoniais, como nos aspectos de cálculo e controlo de custos.

Este plano de contas prevê a elaboração de uma contabilidade analítica “dirigida a áreas de variáveis controláveis” (administração e acção social). Para o efeito foi reservada a classe 9 para as contas da contabilidade de custos, as quais desagregadas em subcontas, identificadas de centros de custos, para onde serão imputadas algumas despesas registadas nas classes 3 (existências), 4 (imobilizações) e 6 (custos).

As contas de contabilidade de custos previstos no plano são:

- 9.04 - Administração
- 9.05 - Acções de formação profissional
- 9.06 - Funcionamento de estabelecimentos integrados - Infância e Juventude
- 9.07 - Funcionamento de estabelecimentos integrados – Família e Comunidade
- 9.08 - Funcionamento de estabelecimentos integrados – Invalidez e Reabilitação
- 9.09 - Funcionamento de estabelecimentos integrados – Terceira Idade
- 9.10 - Regimes de Segurança Social

Os documentos de prestação de contas previstos neste plano, para além de um conjunto de mapas com informação desagregada (designados por peças finais), são:

- Balanço analítico,
- Balanço sintético,
- Conta de execução orçamental,
- Demonstração de resultados líquidos.

A obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos resultados por funções, não está prevista no PCISS.

A saúde foi outro subsector público onde houve necessidade de produzir informação contabilística. Por despacho do Ministro da Saúde, foi publicado no Diário da República, II Série, de 8 de Outubro de 1991, o Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde (POCSS). Este plano de contabilidade compreende o quadro de contas, a conceitualização e âmbito das contas, os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas.

São documentos previsionais os seguintes:

- Orçamento financeiro [demonstração da origem e da aplicação de fundos];
- Orçamento económico de custos e proveitos;
- Orçamento de investimento.

Os documentos de prestação de contas previstos no POCSS são os que a seguir se indicam:

- Balanço analítico;
- Demonstração dos resultados [por naturezas];
- Conta de gerência;
- Mapa da situação económico-financeira e respectivos anexos de desenvolvimento;
- Mapa de contabilidade analítica e anexos de desenvolvimento;
- Relatório da gestão.

Por sua vez, os anexos ao mapa da situação económico-financeira incluem mapas de desenvolvimento de custos e proveitos. O mapa da contabilidade analítica está estruturado por secções homogéneas principais e secções homogéneas auxiliares, com o intuito de se produzir mapas síntese de custos. As primeiras são:

- Enfermarias – (resumo) – doente assistido
- Enfermarias – (resumo) – diária
- Consulta Externa – consulta
- Urgência - doente assistido

São secções auxiliares:

- Hemoterapia – transfusão
- Laboratório – análise
- Radiologia – exame
- Alimentação – refeição
- Lavandaria – Kg. roupa suja

Por último, é de referir que o relatório de gestão deverá, entre outras, prestar informação acerca da produtividade e da actividade e incluir outros indicadores de natureza económico-financeira.

Para algumas entidades do sector privado que exerçam actividades de natureza não empresarial e, em consequência disso, não estejam sujeitas às regras do Plano Oficial de Contabilidade (POC), são obrigadas a aplicar o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS). Este plano foi aprovado pelo D.L. n.º 78/88, de 3 de Março, e visa “dotar estas instituições de normas que, no campo da organização contabilística, possibilitem a apresentação das suas contas segundo conceitos e procedimentos uniformes, aceites e praticados por todos”. Trata-se de um instrumento de gestão que possibilita a análise de custos das actividades desenvolvidas pelos seus dirigentes, auxiliando-os na tomada de decisão.

O quadro e lista de contas incluem a classe 9 destinada à contabilidade de gestão e tem por objectivos imputar, aos centros de custos e de proveitos, os custos e proveitos registados na contabilidade patrimonial. Essas contas são:

- 96 - Custos das valências e de outras actividades
- 97 - Proveitos das valências e de outras actividades
- 99 – Resultados da contabilidade analítica.

Os centros de custos, centros de proveitos e centros de resultados, incluídos nas subcontas destas contas têm a seguinte designação: Infância e Juventude, Família e Comunidade, Invalidez e Reabilitação, Terceira Idade e Outras Actividades.

O plano indica quais os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas que estas entidades estão obrigadas a elaborar. Os primeiros documentos são os que a seguir se indicam:

- Conta de exploração previsional [demonstração dos resultados líquidos por naturezas previsional];
- Orçamento de investimentos; e
- Orçamento de desinvestimentos.

Os documentos de prestação de contas obrigatórios são os seguintes:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados líquidos [por naturezas];
- Demonstração de resultados das valências;
- Demonstração de resultados de outras actividades;
- Anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

A demonstração das variações dos fundos circulantes e a demonstração da origem e da aplicação de fundos, embora se encontrem previstos no plano de contas, não são de elaboração obrigatória.

As associações mutualistas, bem como as IPSS constituídas sob a forma de fundação com o objectivo exclusivo de gerir regimes profissionais complementares, apesar de serem entidades pertencentes ao sector privado não sujeitas à adopção do POC, encontram-se também obrigadas à elaboração de uma contabilidade em base de acréscimo. Para o efeito, foi, pelo D.L. n.º 422/93, de 28 de Dezembro, aprovado o Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM).

Os documentos de prestação de contas aí previstos são os seguintes:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados líquidos [por naturezas];
- Demonstração dos resultados das modalidades;
- Demonstração dos resultados das valências;
- Demonstração dos resultados das actividades;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados.

O quadro e o código de contas deste plano de contabilidade não indicam qualquer utilização para a classe nove, pelo que, não a reservando para elaboração da contabilidade de gestão, também não proíbe que tal classe se destine a esse fim.

A informação para efeitos de gestão é essencialmente sistematizada com recurso à demonstração dos resultados das modalidades, dos resultados das valências e dos resultados das actividades, as quais são produzidas por desdobramento dos custos e dos proveitos por naturezas.

De assinalar, que também o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados deve, entre outras coisas, prestar informações acerca do número médio de pessoas ao serviço da instituição no exercício, repartido por modalidades associativas, valências e outras actividades, bem como o número médio de utentes por valências e o número médio de associados repartidos por modalidades associativas.

3. A nova reforma da contabilidade pública: aspectos relevantes da contabilidade de gestão.

Na década de noventa iniciou-se uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal. Para isso foi importante a publicação dos três diplomas legais (atrás identificados), ou seja:

- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que definiu as bases da contabilidade pública;
- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que veio estabelecer um conjunto de novos princípios e regras orçamentais;
- D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho, que instituiu o regime da administração financeira do Estado.

De acordo com o previsto na Lei n.º 8/90, o regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da administração pública é, em regra, o da autonomia administrativa. O regime de excepção é o de autonomia administrativa e financeira.

Em relação aos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa, a lei veio estipular (cf. n.º 1 do art.º 14º e art.º 16º do D.L. n.º 155/92) que o sistema de contabilidade aplicável seria *unigráfico*, “devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”.

Já no que respeita aos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, o sistema de contabilidade seria *diagráfico* e moldado no Plano Oficial de Contabilidade ou em planos de contas sectoriais (v.g. Plano do Sector Bancário, Plano do Sector Segurador, etc.) (cf. n.º 2 do art.º 14º da Lei n.º 8/90 e art.º 45º do D.L. n.º 155/92) que prevêem, obviamente, a elaboração de contabilidade de gestão.

Os sistemas de contabilidade, tanto de uns organismos como de outros, deveriam prever, a par de uma contabilidade de caixa², uma contabilidade de compromissos ou encargos assumidos³ aquando do ordenamento de receitas (cf. art.º 15º da Lei n.º 8/90 e art.º 9º do D.L. 155/92).

A autorização e respectiva contabilização das despesas fica sujeita (cf. o estipulado no art.º 22º do D.L. n.º 155/92) à satisfação cumulativa de três requisitos:

- Conformidade legal, i.e., deve existir lei que autorize a despesa;
- Regularidade financeira, ou seja, a despesa deve estar inscrita no orçamento, ter cabimento e ser adequadamente classificada;
- Economia, eficiência e eficácia⁴, que são os conceitos que mais têm a ver com a contabilidade de gestão. Pretende-se com a sua aplicação: a obtenção do máximo rendimento com o mínimo dispêndio de recursos; o aumento de produtividade e da utilidade consentâneas com o volume de despesa efectuado.

O grau de consecução destes requisitos pode conseguir-se através da análise destes indicadores, os quais só se tornam possíveis se o sistema instituído contemple também a contabilidade de gestão, tanto histórica como previsional, em regime unigráfico ou diagráfico.

² A contabilidade de caixa que “consiste no registo do montante dos créditos libertados, nos termos do artigo 17, e de todos os pagamentos efectuados por actividades ou projectos e por rubricas orçamentais (cf. n.º 1 do art.º 15º do D.L. n.º 155/92):

³ Estabelece a propósito o n.º 1 do art.º 10º do D.L. n.º 155/92, o seguinte: “A contabilidade de compromissos ou encargos assumidos consiste no lançamento das obrigações constituídas, por actividades e com a indicação da respectiva rubrica de classificação económica, compreendendo: a) Os montantes, fixados ou escalonados para cada ano, das obrigações decorrentes da lei ou de contrato, como primeiro movimento da gestão do respectivo ano; b) As importâncias resultantes dos encargos assumidos nos anos anteriores e não pagos; c) Os encargos assumidos ao longo da gestão.

⁴ A este propósito, *vide* conceitos em AECA, “Principios de Contabilidad de Gestión”, *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Doc. n.º 16, Julho de 1997.

A este propósito e para efeitos de gestão económica e financeira, é de referir que, para os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, estavam previstos a elaboração de documentos previsionais como documentos de gestão, designadamente (cf. art.º 49º do D.L. n.º 155/92):

- Plano de actividades;
- Orçamento de tesouraria;
- Demonstração dos resultados [previsional]; e
- Balanço previsional.

A par da elaboração destes instrumentos de gestão, aqueles serviços e organismos ficavam ainda obrigados, à elaboração dos seguintes documentos de prestação de contas, reportados a 31 de Dezembro de cada ano (cf. n.º 1 do art.º 50º do citado decreto-lei):

- Relatório de actividades;
- Conta de fluxos de tesouraria;
- Balanço [analítico];
- Demonstração dos resultados⁵;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Impõe esta lei que no relatório de actividades o órgão de gestão expresse de forma clara a situação económico-financeira do serviço ou organismo público, informando da eficiência na utilização dos recursos, bem como da eficácia na realização dos objectivos previamente estabelecidos. A prestação destas informações poderá apoiar-se na elaboração de indicadores económico ou financeiros que permitam medir o grau de eficiência conseguido na utilização dos referidos recursos e, bem assim, o grau de eficiência da gestão quando comparado com os objectivos propostos.

O relatório de actividades (como relatório da gestão que é) deve ainda informar das perspectivas futuras de evolução da actividade do organismo ou serviço e também sobre a aplicação dos resultados⁶.

Na sequência das leis supra referenciadas e a fim de se lhes dar cumprimento, foi pelo D.L. n.º 232/97, de 3 de Setembro, aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)⁷. Este diploma legal, contrariamente ao que estipulava o art.º 14º da Lei n.º 8/90 e o art.º 9º do D.L. n.º 155/92, vem preceituar que:

“1º O Plano Oficial de Contabilidade Pública é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços da administração central, regional e local que não tenham a natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social (...).

2º O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.”

Significa isto, que já não são somente os serviços e organismos que gozem de autonomia administrativa e financeira aqueles que devem adoptar um plano de contas (tal como previa a Lei n.º 8/90 e D.L. n.º 155/92), mas também os serviços e organismos que gozem apenas de autonomia

⁵ Que se pressupõe que seja por natureza dos custos e dos proveitos.

⁶ Neste sentido, *vide* o n.º 11 da Resolução do Tribunal de Contas n.º 1/93, de 21 de Janeiro.

⁷ Simultaneamente foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCP), órgão independente e autónomo da Comissão (CNC), existente desde 1977 para o sector privado.

administrativa. Para estes serviços e organismos deixa de tornar-se obrigatória, de forma autonomizada, a elaboração da contabilidade de caixa, da contabilidade de compromissos e da contabilidade analítica (todas em regime unigráfico) para se tornar obrigatória a adopção de um sistema integrado de informação (em regime diagráfico) que permita a elaboração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (de gestão).

Este sistema integrado constitui um instrumento gestão e de avaliação das entidades públicas no respeito pelos requisitos gerais na autorização de despesas consagrados no D.L. n.º 155/92:

- Conformidade legal;
- Regularidade financeira;
- Economia, eficiência e eficácia.

Além destes objectivos, o POCP deverá, complementarmente, permitir aos responsáveis pela entidade que dirigem:

- A tomada de decisões estratégicas no que respeita à gestão do orçamento e, em especial, à gestão dos programas plurianuais (v.g. PIDAC - Plano de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central);
- Disponibilização de informação destinada ao controlo e fiscalização, pelas entidades com competência para o efeito (Tribunal de Contas, Direcção Geral do Orçamento, etc.);
- Obtenção de informações destinadas à elaboração de agregados macro-económicos e da Contabilidade Nacional.

O POCP compreende, para além das “considerações técnicas” (sobre os documentos de prestação de contas, quadro e código de contas e especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais), os princípios contabilísticos, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração dos resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às demonstrações financeiras, os próprios quadro e código de contas.

O quadro e o código de contas do POCP prevê 9 classes de contas:

- Contas de controlo orçamental (classe 0)
- Contas de balanço (classe 1 a 5)
- Contas de resultados (classes 6 a 8)

Tanto o quadro de contas como o código de contas do POCP não incluem quaisquer classe destinada à contabilidade analítica (de gestão), não obstante o ponto 2.5 estipular que a classe 9 se encontra reservada para esse efeito. Por este motivo, também não está previsto no POCP um modelo de elaboração de demonstrações dos resultados por funções. Os documentos que se referem à prestação de contas, cuja elaboração se torna obrigatória, são os seguintes:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados [por natureza];
- Mapas de execução orçamental:
 - Controlo orçamental – despesa;
 - Controlo orçamental – receita;
 - Fluxos de caixa.
- Anexos à demonstração dos resultados, que compreendem:
 - Caracterização da entidade;

- Notas ao balanço e à demonstração dos resultados;
- Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução.

Note-se, que o diploma legal que aprovou o POCP consagra no seu art.º 5º a possibilidade de criação de planos sectoriais para certas entidades do sector público administrativo. As autarquias locais constituem uma dessas entidades para as quais já foi, mediante publicação do D.L. n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro⁸, aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Autárquica (POCAL)⁹. Este aplica-se obrigatoriamente a todas as autarquias locais (Câmaras Municipais, Serviços Municipais e Juntas de Freguesia) e, bem assim, a entidades equiparadas tais como: áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e outras entidades que por lei estejam sujeitas à contabilidade das autarquias locais.

O POCAL, à semelhança do POCP (e porque aquele se trata de uma adaptação deste), compreende as considerações técnicas, os princípios e regras orçamentais e contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o quadro e o código de contas, o sistema contabilístico e de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e medidas específicos. No que respeita aos documentos previsionais obrigatórios, as autarquias locais deverão elaborar o plano anual de investimento e de actividades relevantes e o orçamento. Os documentos de prestação de contas das autarquias locais¹⁰ são os seguintes:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados [por naturezas];
- Mapas de execução orçamental;
 - Controlo orçamental – despesa;
 - Controlo orçamental – receita;
 - Fluxos de caixa;
- Anexos à demonstração financeira
- Relatório da gestão
- Mapa de execução anual do plano plurianual de investimentos.

Os quadros e os códigos de contas do POCAL encontram-se mais desenvolvidos do que aqueles que se encontram previstos no POCP. As contas (ou rubricas) são apresentadas segundo uma tripla classificação:

- funcional (funções gerais, funções sociais, funções económicas, outras funções);
- económica das receitas (correntes de capital) e das despesas (correntes e de capital);
- orçamental e patrimonial (que corresponde às contas integradas nas classes 0 a 8, previstas no POCP).

⁸ Aliás, já prevista no art.º 6º da lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, que aprovou o novo regime das finanças locais.

⁹ Que revogou o D.L. n.º 341/93, de 21 de Julho e o D.L. 226/93, de 22 de Junho (cf. art.º 12º do D.L. 54-A/99, de 22 de fevereiro).

¹⁰ Quando essas autarquias locais são freguesias dispensadas de remeter contas ao Tribunal de contas, os documentos de prestação de contas a elaborar são:

- Mapa de controlo orçamental – despesas;
- Mapa de controlo orçamental – receitas;
- Mapa de execução anual do plano plurianual de investimentos;
- Mapa de operações de tesouraria;
- Mapa de contas de ordem;
- Mapa dos fluxos de caixa
- Mapa dos empréstimos;
- Mapa de outras dívidas a terceiros;
- Caracterização da entidade;
- Relatório da gestão.

Constata-se assim, que (tal como no POCP) o quadro e o código das contas segundo a classificação orçamental e patrimonial também não contempla uma classe de contas para a contabilidade analítica (de gestão), não obstante se encontrar reservada a classe 9 para esse efeito. É que para estas entidades públicas a *contabilidade de gestão é de elaboração obrigatória* para o apuramento de custos por funções e para o cálculo subjacentes à fixação de tarifas e do preço dos bens e serviços (cf. ponto n.º 5 da “introdução” e ponto 2.8.3.1. das “considerações técnicas”). Trata-se, portanto, de um instrumento de gestão com regras legalmente definidas, a partir do qual são elaborados um conjunto de documentos destinados ao apuramento dos custos, consubstanciados nos seguintes mapas:

- Materiais;
- Cálculo do custos / hora mão de obra;
- Mão de obra;
- Cálculo de custo / hora máquina e viaturas;
- Máquinas e viaturas;
- Apuramento de custos indirectos;
- Apuramentos de custos de bens ou serviços;
- Apuramento de custos directos da função;
- Apuramento de custos por função.

Apesar da obrigatoriedade de determinação destes custos, a elaboração da demonstração de resultados por funções pelas autarquias é facultativa.

Na sequência da publicação do POCP e, adaptado deste, foi recentemente publicado, pela Portaria n.º 792/2000, de 20 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC–Educação). Este plano de contas deverá aplicar-se:

- 1º A todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos que estejam sob a sua tutela e não tenham a forma ou a designação de empresa pública.
- 2º A todas as entidades privadas cuja actividade principal seja a educação com despesas financiadas maioritariamente por dotações do Orçamento de Estado e/ou dos seus orçamentos privados.

De referir, que o POC-Educação tem por objectivos, à semelhança do POCP e do POCAL, criar condições para a implementação de um sistema que integre numa só contabilidade os aspectos orçamental, patrimonial e de gestão, com vista à tomada de decisões dos órgãos competentes, à prestação de informação aos utentes dos serviços e à análise da eficiência e da eficácia das despesas públicas.

Este plano de contabilidade compreende, para além de um conjunto de normas relacionadas com a contabilização de operações de natureza orçamental e patrimonial e de normas sobre a consolidação de contas, também normas sobre a implementação da contabilidade analítica. Apesar do quadro e do código de contas não identificar as que são destinadas à contabilidade analítica, reserva para este fim a classe nove¹¹.

São objectivos específicos da contabilidade analítica (de gestão) (cf. ponto n.º 2.8):

¹¹ Tal como no POCP e no POCAL, a classe 0 integra os custos de controlo orçamental, a classe 1 a 5 as contas de balanço e a classe 6, 7 e 8 para as contas de custos, proveitos e resultados.

- Obtenção do custo por actividades intermédias e actividades finais, o custo por aluno, o custo de outras actividades e o custo de serviços prestados ao exterior e, no caso das escolas pertencentes ao ensino superior, também o custo de cada projecto de investigação;
- Obtenção de informação acerca do custo dos serviços prestados aos utentes como contraprestação de um preço, uma taxa ou de uma propina e apurar o resultado económico que resulta da prestação de serviços;
- Justificar a aplicação, em actividades específicas, de receitas correntes e/ou de capital provenientes de actividades externas;
- Fornecer informação adequada que seja destinada à valorização dos activos fixos e circulantes para efeitos de contabilização das operações patrimoniais;
- Fornecer os elementos necessários à elaboração do relatório de gestão, à elaboração e análise de rácios de economia, eficiência e eficácia a inserir nesse relatório, e à elaboração da demonstração dos resultados por funções e actividades, bem como à elaboração dos quadros que constituem as notas sobre a contabilidade analítica inseridos no anexo às demonstrações financeiras.

A contabilidade analítica é obrigatória e deverá ser implementada segundo o sistema diacrónico e dualista num exercício económico que corresponda a um ano lectivo, com início em 1 de Outubro de cada ano e fim em 30 de setembro do ano seguinte. Assim, as contas e subcontas a criar para o efeito deverá dar a conhecer (cf. ponto 2.8.2.):

- Os custos de cada actividade de serviço interno;
- Os custos previsionais por cada produto ou serviço prestado;
- Os custos reais por cada produto ou serviço final;
- Os desvios entre os custos previsionais e os custos reais;
- Os proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados; e
- Os custos não imputados.

Da análise desagregada do saldo dos custos das subcontas da contabilidade analítica deverá ainda obter-se informação acerca:

- dos custos directos e indirectos;
- dos custos com:
 - pessoal docente;
 - pessoal não docente;
 - funcionamento;
 - amortizações, provisões e outros não especificados;
- dos custos totais incorridos no exercício económico, bem como o custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços de carácter plurianual, ou cuja duração não coincida com esse exercício.

O POC–Educação prevê a elaboração dos seguintes documentos previsionais:

- Plano de actividade;
- Plano de plurianual de investimento e mapa de execução anual;
- Orçamento.

Os documentos de prestação de contas previsto neste, são:

- O Relatório da gestão;
- Mapas de execução orçamental;

- Mapa de controlo orçamental de despesa;
 - Mapa de controlo orçamental de receita;
 - Demonstração dos fluxos de caixa;
- Balanço;
 - Demonstração dos resultados por naturezas;
 - Demonstração dos resultados por funções;
 - Anexos às demonstrações financeiras;
 - Parecer do órgão fiscalizador.

Anote-se, que (ao contrário do que previam outros planos de contabilidade pública), a elaboração da demonstração dos resultados por funções é obrigatória para as escolas abrangidas pelo POC- Educação (cf. ponto 2.2.1). Os elementos que a integram serão fornecidos através de 27 mapas agrupados em 7 conjuntos que a seguir se identificam:

- A1 - custos de actividade ou serviços internos de apoio;
- A2 - custos da actividade ensino;
- A3 - custos da actividade investigação;
- A4 - custos da actividade de apoio aos utentes;
- A5 - custos da actividade prestação de serviços;
- A6 - custos de outras actividades;
- A7 - custos de produção para a própria entidade.

4. Conclusões

Perante o que foi exposto pode concluir-se que:

1. A contabilidade pública não teve grandes desenvolvimentos nos primeiros noventa anos do século XX, não obstante lhe ter sido atribuída grande importância no final do século XVIII e nas primeiras décadas do século XIX, mercê da sua elaboração pelo então inovador sistema diagráfico.
2. Só a partir do final dos anos setenta deste século e na sequência da publicação da primeira Lei das Finanças Locais se começou a sentir a necessidade dos organismos e serviços públicos, designadamente das autarquias locais, de disporem de informação contabilística. Todavia, essa informação, apesar de constituir um instrumento de gestão económico-financeira, era ainda elaborada em sistema unigráfico.
3. O reconhecimento da necessidade de produzir essa informação conduziu a que se tivesse publicado, de forma isolada mas não articulada, alguns planos sectoriais, tanto para entidades pertencentes ao sector público administrativo, como para entidades privadas que fossem co-financiadas pelo Estado. Esses planos eram: Plano de Contas dos Serviços Municipalizados, Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, Plano Oficial de Contas do Sector da Saúde e Plano de Contas das Associações Mutualistas.
4. A nova reforma da contabilidade pública, nas vertentes orçamental, patrimonial e de gestão, iniciou-se com a publicação da Lei n.º 8/90, que instituiu as suas bases, complementado com o D.L. n.º 155/92, que desenvolveu os princípios nela enunciados.
5. Com a publicação do POCP foi dado mais um passo importante no desenvolvimento e normalização da contabilidade do sector público administrativo português. A partir deste plano de contabilidade os organismos e serviços públicos passaram a dispor de um sistema em regime diagráfico, de gestão e avaliação, integrando aspectos orçamentais, patrimoniais e económico-financeiros. Este plano de contabilidade prevê uma classe de contas específica para a contabilidade analítica.

6. Com a publicação do POCAL e do POC-Educação (dois planos baseados no POCP), deu-se continuidade à reforma e ao desenvolvimento da contabilidade, agora em subsectores específicos do sector público. Qualquer um destes planos prevê a elaboração de documentos com informação de natureza económico-financeira. Todavia, só POC-Educação torna obrigatória a elaboração, em regime diacrónico, da contabilidade analítica.
7. Simultaneamente à criação do POCP foi também criada a Comissão de Normalização Contabilística do Sector Público (CNCP). Esta comissão apesar de nela, ter representada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC para o sector privado) desenvolve as suas funções de forma independente. Julgamos que a existência de um só organismo normalizador, comum ao sector privado e público, seria mais vantajoso e profícuo.
8. Por último, é de dizer que a normalização contabilística no sector público e a consequente produção de informação que constitua um verdadeiro instrumento de gestão é, não só útil e desejável, mas ainda condição de sobrevivência do nosso modelo de vida em sociedade. Julgamos, contudo, que tal só poderá ter sucesso se for implementada de forma gradual e depois da admissão de técnicos com formação contabilística especializada e com experiência comprovada, acompanhada da correspondente atribuição de recursos financeiros.

5. Bibliografia

- Caetano, Marcelo; *Manual de Direito Administrativo, Vol. I*; Livraria Almedina, Coimbra, 1991.
- Freitas do Amaral, Diogo; *Curso de Direito Administrativo, Vol. I*, Livraria Almedina, Coimbra, 1993.
- Matos Carvalho, José Manuel; Marques de Almeida, José Joaquim; “Contabilidade de Gestão num Instituto Superior de Contabilidade e Administração”, in *Revista de Contabilidade e Comércio, Vol. II*, Ediconta, Porto, 1996.
- Pires Caiado, António Campos; Calado Pinto, A; *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Vislis Editores, Lisboa, 1997.
- Pires Caiado, António Campos: “Aspectos da Contabilidade Analítica na Contabilidade pública em Portugal”, in *Revista de Contabilidade e Comércio n.º 211*, Vol. LIII, Setembro de 1996, pág. 325 e 326.
- Sousa Franco, António .Luciano P. de; *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Vol. I, , Livraria Almedina, Coimbra, 1993.
- AECA, “Principios de Contabilidad de Gestión”, Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Doc. n.º 16, Julho de 1997.
- Pascoal, Telmo Manuel R.; POC-Educação como Instrumento de Gestão nas Escolas do Ensino Não Superior: Estrutura e Dificuldades de Implementação, Comunicação apresentada no 1º Simpósio sobre Organização e Gestão Escolar, Universidade de Aveiro, Maio de 2000.