

HU4923.16+.M43
2005



UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM: GESTÃO/MBA

**A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA NA REGIÃO AUTÓNOMA DA
MADEIRA**

– O TRIBUNAL DE CONTAS E O PROCESSO DE REFORMA –

TELMO PEDRO MARQUES MENDES

ORIENTAÇÃO: Doutora Maria Clara Peres Sousa Cabrita dos Santos

Júri:

Presidente: Doutora Maria Clara Peres Sousa Cabrita dos Santos

Vogais: Doutora Carolina Feliciano de Sá Cunha Machado

Dr. António Anselmo Aníbal

Fevereiro/2005



UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM: GESTÃO/MBA

**A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA NA REGIÃO AUTÓNOMA DA
MADEIRA**

– O TRIBUNAL DE CONTAS E O PROCESSO DE REFORMA –

TELMO PEDRO MARQUES MENDES

ORIENTAÇÃO: Doutora Maria Clara Peres Sousa Cabrita dos Santos

Júri:

Presidente: Doutora Maria Clara Peres Sousa Cabrita dos Santos

Vogais: Doutora Carolina Feliciano de Sá Cunha Machado

Dr. António Anselmo Aníbal



LISTA DE QUADROS E GRÁFICOS.....	5
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	7
1.1 – ENQUADRAMENTO	7
1.2 – PROPÓSITO E OBJECTIVOS DO ESTUDO.....	9
1.3 – HIPÓTESES A TESTAR.....	10
CAPÍTULO II – QUESTÕES DE NATUREZA TEÓRICA E REVISÃO DA LITERATURA.....	12
2.1 – CARACTERIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA.....	12
2.1.1 – O Estado e a Reforma da Administração.....	12
2.1.2 – Nova administração financeira do Estado: um processo de reforma ou melhorias em curso?.....	16
2.2 – A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO.....	20
2.2.1 A importância da reforma.....	20
2.2.2 As causas da reforma.....	21
2.2.3 O modelo de reforma.....	23
2.2.3.1 Introdução.....	23
2.2.3.2 A Descentralização da gestão e os regimes de autonomia.....	24
2.2.3.3 A Contabilidade Pública e os regimes de autonomia.....	27
2.2.4 Resultados da adopção da Reforma da administração financeira do Estado.....	39
2.3. – OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	40
2.3.1 Centralização e Integração da Informação.....	40
2.3.2 Descrição do estágio actual do Sistema de Informação da RAFE.....	42
2.3.3 Circuitos de informação financeira na RAM.....	46
2.4 – O SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO.....	47
2.4.1 Enquadramento.....	47
2.4.2 Articulação do controlo financeiro interno com o controlo financeiro externo.....	50
2.5 – O TRIBUNAL DE CONTAS E A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA.....	52
2.5.1 – Conceito, Importância e tipologias de ISC.....	52
2.5.2 – O Tribunal de Contas Português.....	54
2.5.2.1 – Visão, Missão e Quadro de Actuação.....	54
2.5.2.2 – Enquadramento Jurídico.....	56
2.5.2.3 – Estrutura e Composição.....	59
2.5.2.4 – Funcionamento.....	60
2.5.2.5 – Princípios Fundamentais.....	63

2.5.2.6 – Competência/Poderes.....	64
2.5.2.7 – As Entidades Controladas.....	67
2.5.2.8 – Planeamento e Controlo de Actividades.....	68
3.4.3 – O Papel do Tribunal de Contas na Reforma da Administração Pública.....	69
CAPÍTULO III – ESTUDO.....	76
3.1 – INTRODUÇÃO.....	76
3.2 – FASES DO TRABALHO	76
3.3 – IDENTIFICAÇÃO E SELECÇÃO DAS ENTIDADES	77
3.4 – ELABORAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS	81
3.5 – ESTRUTURA DOS QUESTIONÁRIOS	81
3.6 – TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	82
3.6.1 – Administração Regional Indirecta	82
3.6.1.1 – Administração financeira dos FSA e seu Enquadramento Jurídico.....	82
3.6.1.2 – Estrutura e Organização dos FSA.....	88
3.6.1.3 – Sistemas contabilísticos.....	93
3.6.1.4 – Sistemas de informação.....	97
3.6.1.5 – Recursos humanos.....	100
3.6.1.6 – Principais obstáculos à adopção da RAFE	101
3.6.2 – Administração Regional Directa.....	103
3.6.3 – Pontos fracos do regime de administração financeira da RAM	104
3.7 – CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES	105
3.8 – CONCLUSÕES.....	109
BIBLIOGRAFIA.....	111
ANEXOS.....	116
ANEXO I. QUESTIONÁRIOS	117
ANEXO II. RESPOSTAS INSUFICIENTES AOS QUESTIONÁRIO.....	135
ANEXO III. ACERVO LEGAL DA RAFE.....	138
ANEXO IV. RELAÇÃO DE SIGLAS	143

LISTA DE QUADROS E GRÁFICOS

Quadro I – Características dos regimes de autonomia.....	26
Quadro II – Universo dos planos sectoriais de contas.....	33
Quadro III – Características dos planos sectoriais de contas.....	34
Quadro IV – Características da <i>tradicional</i> e da <i>nova contabilidade pública</i>	36
Quadro V – Documentos de prestação de contas	37
Gráfico I – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas.....	50
Quadro VI – Sistema de Instituições Superiores de Controlo na U.E.....	54
Quadro VII – Universo da Administração Regional Directa.....	79
Quadro VIII – Universo da Administração Regional Indirecta.....	80
Gráfico II – Regime jurídico da administração financeira: FSA.....	82
Gráfico III – Esforços desenvolvidos pelos FSA no âmbito da RAFE	83
Gráfico IV – Evolução do n.º de FSA	84
Quadro IX – Receitas próprias dos FSA face às despesas totais em 31/12/2002.....	85
Gráfico V – Encargos assumidos e não pagos excluindo o CHF e o CRS.....	87
Gráfico VI – Elaboração de instrumentos de gestão previsional: FSA	90
Gráfico VII – Elaboração de documentos de prestação de contas: FSA	92
Gráfico VIII – Elaboração do Balanço Social: FSA.....	93
Gráfico IX – Sistema contabilístico vigente nos FSA.....	94
Gráfico X – Adopção do POCP: FSA	95
Gráfico XI – Previsão de implementação do POCP: FSA	96
Gráfico XII – Sistema de contabilidade analítica nos FSA	97
Gráfico XIII – Informatização do sistema contabilístico: FSA	99
Gráfico XIV – Informatização do sistema de gestão dos recursos humanos pelos FSA.....	100
Gráfico XV – Acções de formação ministradas aos FSA sobre a RAFE.....	101
Gráfico XVI – Obstáculos à Adopção da RAFE.....	103
Quadro X – Relação entre o Volume financeiro e a implementação da RAFE: FSA	107
Quadro XI – Respostas Insuficientes perante o questionário	137

Quadro XII – Artigos da CRP relativos ao Tribunal de Contas	139
Quadro XIII – Relação de Siglas	144



CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1.1 – ENQUADRAMENTO

O sistema político/social português diferenciou-se, nos dois últimos séculos, por quatro fases distintas: a consagrada pela revolução liberal, no século XIX; a implantação da República, operada em 1910; posteriormente o surgimento do Estado novo, surgido nos anos 20; e, finalmente, o período iniciado com a revolução operada em 1974.

As mutações drásticas que estes marcos assinalaram na história, não foram acompanhadas pela profunda alteração das características essenciais da administração pública, que se revelaram transversais a todo o período que atrás se referiu. Com efeito, a estrutura pesada e vincadamente burocrática, abrigada no carácter eminentemente regulamentador da actuação pública, foi-se ampliando progressivamente e, não obstante o seu carácter centralista, cresceu numa ordem de complexidade que a obrigou a desconexões e duplicação de funções dentro da própria macro estrutura administrativa, resultante de um Estado de Providência, intervencionista, capaz de assegurar directamente a realização de funções requeridas pelos cidadãos.

Contudo, nos últimos anos, vários desafios se têm colocado ao nível da gestão da Administração Pública. Destacam-se, aqui, os decorrentes das mudanças políticas, quer pelas pressões exercidas pelo objectivo de integrar a moeda única, estimulando a necessidade de reformar a gestão pública, quer pelas alterações políticas que promoveram a descentralização local e regional, a desconcentração dos serviços, a necessidade de redução da intervenção do Estado na economia, por contrapartida da assunção de um carácter eminentemente regulador, da concorrência entre as nações na captação do investimento estrangeiro, tantas vezes condicionado pela eficiência e pela eficácia das respectivas administrações públicas, da criação de entidades administrativas vocacionadas para dar resposta a problemas sociais bem delimitados.

Perante o nível das exigências colocadas à Administração Pública foram desenvolvidos, por diversas vezes, diagnósticos de situação que, em diversas circunstâncias, se revelaram precários no que concerne à obtenção de uma compreensão global do problema, ao seu rigor e

à sua objectividade. Consequentemente, também as correspondentes propostas apresentadas enfermaram, muitas vezes, de uma natureza cirúrgica e desenraizada de uma estratégia, revelando-se lentas na sua aplicação chegando, noutros casos, a caracterizar-se por um total grau de inaplicabilidade, acarretando efeitos nulos, se não contrários ao sentido estratégico necessário e, simultaneamente dependentes de um tempo que é o dos ciclos políticos.

Baptista Dias (2003) afirma que existe uma incapacidade dos governos para a produção de reformas administrativas estruturais, bem como uma inabilidade para a execução dos normativos jurídicos que lhes dão seguimento. A inadequação dos modelos de gestão da reforma, a ausência de competências científicas e técnicas e ainda alguns factores exógenos são apontados por este autor como causas da inviabilização das reformas preconizadas.

É neste contexto que se destaca uma das mais importantes reformas públicas encetadas, a da administração financeira do Estado, desde logo pelo seu carácter global, profundo e drasticamente divergente com a realidade anteriormente verificada. A sua abrangência ultrapassa a implementação de métodos mais modernos de administração financeira dos recursos públicos, na medida em que transporta já uma filosofia de quantificação, de avaliação e de informação, com base em indicadores objectivos, do desempenho das várias entidades integrantes da Administração Pública.

É pois, facilmente perceptível a amplitude das transformações preconizadas. Na verdade, os sistemas de avaliação e de informação, entendidos como peça chave da administração dos recursos públicos, vêm colocar em primeira linha conceitos essenciais de modernidade de todo o serviço público, dos quais sublinhamos a economia, a eficiência e a eficácia da gestão dos recursos. Sublinha-se, todavia, que a concretização de uma avaliação nos termos expostos, apenas se torna possível no desenvolvimento criterioso de estruturas conceptuais e tecnológicas que permitam a disponibilização de dados relativos à previsão quantificável do desempenho esperado para cada unidade orgânica, definido no quadro global administrativo, ao desempenho efectivamente alcançado, à avaliação dos resultados obtidos, das alternativas de actuação futura para incremento do desempenho e, por fim, pela responsabilização pelos resultados alcançados.

1.2 – PROPÓSITO E OBJECTIVOS DO ESTUDO

As entidades do Sector Público Administrativo (SPA) português são, muitas vezes, encaradas como unidades orgânicas impregnadas de estaticidade, desperdício, ineficácia e de opacidade ao nível dos seus propósitos e do seu desempenho. A comparação com a imagem organizacional associada ao sector privado leva, desde logo, a repensar as razões que justificam as disparidades ao nível da cultura organizacional, da estratégia, da própria estrutura orgânica, do poder das tecnologias adoptadas e da sua renovação e dos próprios modelos de gestão (Bilhim, 2000).

As transformações políticas operadas internamente em Portugal, a sua integração europeia, a internacionalização da economia e a crescente consciencialização social, entre outros factores, têm colocado, na Administração Pública, uma pressão sem precedentes, conducente à sua reorganização, incrementando os níveis de eficácia e eficiência conhecidos actualmente.

Na realidade, os desafios colocados ao SPA, vão além dos colocados ao sector privado, na medida em que não está em questão apenas a sobrevivência e o desenvolvimento económico daquelas entidades, mas sobretudo a macro-estrutura que elas representam e na qual as entidades privadas estão sedeadas, referimo-nos ao Estado Português.

Salienta-se, no entanto, que existem expectativas diferentes por parte de cada um daqueles dois sectores relativamente aos resultados a alcançados. O sector privado tem, na maioria dos casos, uma perspectiva de criação de riqueza para distribuição pelos respectivos sócios. O SPA visa, essencialmente, a disponibilização de bens e serviços que produz para a colectividade.

Todavia, a gestão dos recursos públicos não exclui a adopção de critérios de racionalidade económica. Importa, sim, compreender o equilíbrio alcançado entre a garantia da prestação de serviços entendidos como essenciais à sociedade e o seu efectivo contributo social, isto é, revela-se fundamental que, após a tomada de decisão política se consiga avaliar os resultados obtidos e o modo como foram utilizados os recursos disponíveis. Para tal é necessário dotar o aparelho administrativo de indicadores objectivos, designadamente os técnicos e os financeiros, suportados por adequados sistemas de informação, aproximando o modelo de avaliação de resultados, no que à objectividade diz respeito, ao modelo existente na gestão empresarial. É necessário avaliar para melhorar.

É no sentido atrás expresso, que a Reforma da Administração Financeira (RAFE) não deve ser apenas entendida enquanto reforma do sistema de contabilidade pública, designadamente pela introdução da digrafia e da normalização e da contabilidade pública, na verdade a sua abrangência vai bastante além da inovação ao nível dos registos das operações.

A RAFE encerra em si um conjunto de regras aplicáveis ao Estado Português, disciplinadoras da gestão financeira dos recursos colectivos. O seu objectivo é o de dotar as entidades da Administração Pública de um conjunto alargado de instrumentos de gestão, extensíveis à Gestão Orçamental, à Contabilidade Pública e à gestão do Tesouro.

Contudo, ainda não existem estudos empíricos aprofundados de avaliação da implementação da reforma na contabilidade e gestão financeira públicas em Portugal.

É nesta medida, que o desenvolvimento da presente pesquisa se centrou em três objectivos nucleares:

- Observação e análise do nível de adopção da RAFE na Região Autónoma da Madeira;
- Descrever a experiência das organizações da Administração Pública regional da Madeira na implementação da reforma, designadamente nas vertentes associadas ao desenvolvimento dos sistemas de informação, à formação dos recursos humanos e à adopção dos sistemas contabilísticos;
- Identificar as vantagens, os elementos determinantes e os obstáculos no avanço do processo reformador em referência;

Complementarmente pretende-se, ainda:

- Avaliar a importância e a profundidade da reforma concebida;
- Compreender o papel da auditoria pública externa, designadamente o desempenhado pelo Tribunal de Contas enquanto órgão supremo de controlo financeiro das despesas e da gestão dos recursos públicos das entidades da Administração Pública da RAM.
- Identificar, com base nos elementos disponíveis, o estágio actual de implementação da RAFE na Administração Pública portuguesa;

1.3 – HIPÓTESES A TESTAR

Na prossecução dos objectivos nucleares atrás expostos, foram equacionadas 3 hipóteses com o propósito de analisar a relação existente entre determinados factores externos e internos à própria organização da Administração Regional da Madeira e que se suspeita serem determinantes para o nível de adopção da Reforma da Administração Financeira.

É definida uma primeira hipótese sobre a influência do grau de autonomia das instituições e o desenvolvimento de esforços na adopção da RAFE. Uma segunda, sobre o volume e a complexidade das operações financeiras das organizações e o nível de adopção da reforma.

Por último, equaciona-se a relação entre a criação de um quadro normativo regulamentador e o acolhimento de aspectos essenciais da reforma por parte das instituições em apreço.

Pretende-se aferir da existência de uma correlação forte entre dois factores internos e um terceiro externo e o grau de concretização da reforma pelas entidades do sector público administrativo regional, que, a verificar-se, poderá sugerir uma associação entre a criação de determinadas condições e o sucesso na implementação desta reforma que conta já com mais de 14 anos para a fase de implementação.

Na hipótese 1 sustenta-se que: *o grau de autonomia de uma organização está associado à criação de condições internas para a adopção da RAFE. Pressupõe-se que quanto maior é o grau de autonomia, maior é a capacidade de implementação de medidas consagradas na reforma.*



Na hipótese 2 afirma-se que: *nos organismos com maior grau de autonomia existe uma associação positiva entre a adoção dos requisitos constantes da Lei de Bases da Contabilidade Pública, bem como do Decreto-Lei que a regulamenta e o volume das operações financeiras de uma organização com regime de autonomia alargado.*

A hipótese 3 estatui que: *a existência de um quadro normativo regulamentar estimula a concretização da Reforma da Administração Financeira.*

Importa, por último, sublinhar que o presente documento não produz qualquer inferência sobre a necessidade de reformar a administração pública e consequentemente, sobre os moldes em que se deveria desenvolver o processo reformador. Todavia, pretende-se que ele constitua um elemento de reflexão que permita, por um lado identificar os contributos concretos da RAFE para a modernização da Administração e equacionar os contributos da sua extensão à Administração da Regional da Madeira e por outro, perceber o nível de adoção da reforma, os principais obstáculos sentidos e as condições necessárias para o sucesso da sua implementação.

CAPÍTULO II – QUESTÕES DE NATUREZA TEÓRICA E REVISÃO DA LITERATURA

2.1 – CARACTERIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA

2.1.1 – O Estado e a Reforma da Administração

A Administração Pública, pode ser entendida como um conjunto de pessoas colectivas públicas (em alguns casos, também de pessoas colectivas privadas), seus órgãos e serviços que desenvolvem a actividade administrativa (Tavares, 2000), visando a gestão de questões relacionadas com a organização, funcionamento, actividade da colectividade e das relações com os administrados.

No âmbito do Direito Administrativo, o conceito de Administração Pública pode ser entendido em dois sentidos(Tavares,2000):

- O *orgânico* (ou subjectivo) – enquanto conjunto de pessoas colectivas públicas, seus órgãos e serviços que desenvolvem uma determinada actividade;
- E o *material* (ou objectivo) – em que o conceito de Administração pública coincide com a actividade (ou a função) administrativa em si mesma.

A actividade administrativa substancia-se na prática de actos cujo objectivo é a satisfação das necessidades públicas colectivas, ou seja, as intrínsecas à própria vida em sociedade. Auxiliamo-nos pois, do conceito *material*, para desenvolvermos uma primeira reflexão, que por justeza, não pode, aqui, ser ignorada.

A função administrativa é desenvolvida por todas as pessoas colectivas que integram a administração pública. É na sua actuação que as administrações se constituem como o interface permanente e mediatizado do Estado, a sua face, a sua real representação (Aníbal, 2001).

A importância da Administração Pública, resulta da sua capacidade de concretizar as funções do Estado, de forma eficaz, eficiente e económica, tendo em conta o impacto do seu desempenho no relacionamento entre o Estado e o cidadão, e a forma como cada um

percepciona o outro. Por isso se afirma que a actividade administrativa é, como tal, resultante de um modelo global, mais lato, que se instrumentaliza através da actuação técnica e se enquadra num âmbito conceptual, mais alargado e que corresponde ao modelo do Estado.

Vislumbra-se pois, que é improdutivo pensar a *Reforma da Administração Pública*, sem previamente compreendermos se o modelo ou tipo de Estado e as suas relações com a sociedade são os adequados. Fica, todavia, explicitada a existência de uma relação de interdependência entre uma efectiva reforma da administração e uma reforma do Estado.

Propõe, J. Gomes Canotilho (2000), alguns condicionalismos externos, como ponto de partida para a compreensão dos novos papéis do Estado:

1. Globalização e internacionalização dos bens e factores de mercado, tornando a concorrência transnacional;
2. Desemprego estrutural resultante da crescente substituição do trabalho e do capital nos sectores tradicionais da produção industrial;
3. Passagem de funções e competências tradicionalmente exercidas pelo Estado nacional, para organizações internacionais;
4. Mudança de valores sociais, maior consciência social;
5. Percepção de um insuficiente grau de eficácia das normas jurídicas emanadas do Estado;
6. Impacto provocado na sociedade pela absorção das novas tecnologias de informação e comunicação.

Complementarmente, são, ainda, propostas três questões de reflexão acerca das tarefas do Estado:

1ª - Que tarefas são da competência do Estado? (sistema aberto de tarefas estaduais);

2ª - Deve o Estado assumir a produção autónoma de bens e serviços? (qualificação material das tarefas do Estado);

3ª - Uma tarefa pública deve ser realizada pela própria administração pública? (formas de prossecução das tarefas públicas);

Mas é relativamente à última questão, que se entende que uma tarefa pública que não seja prosseguida directamente pelo Estado, não pressupõe necessariamente, o seu alheamento ou abandono, mas tão só a escolha de uma outra forma de prosseguir o interesse público na concretização da tarefa em causa. O Estado continua “responsável”, mas o modo como se propõe atingir o fim público pauta-se por métodos tendencialmente mais efectivos, eficientes e económicos. Introduce-se, assim, uma problemática vasta, que é a da cooperação e da coordenação entre a administração pública e os privados.

Constata-se, em suma, que as questões em torno das atribuições do Estado, além de controversas, são evolutivas, e nas últimas décadas têm tido uma apreciável deslocação na sua centralidade, abandonando a liberalização e privatização a que se havia assistido nas décadas de setenta e oitenta, como forma de suplantar os resquícios de Estado intervencionista, até se centrar, nos anos noventa, nas competências de agente regulador, na medida em que o seu nível de intervenção na economia se circunscreve às garantias de estabilidade macroeconómica, de equidade nas relações entre os agentes económicos e de redistribuição de rendimentos.

A Constituição portuguesa de 1933 introduziu, pela primeira vez, o conceito de intervenção directa dos poderes públicos, com carácter subsidiário e correctivo, na defesa da economia nacional, sob um modelo de representação orgânica dos interesses. Este regime corporativo viria a subsistir até 1974, momento em que foi nacionalizada uma parte significativa do tecido empresarial, designadamente da banca. Todavia, a Constituição de 1976 consagrava a economia portuguesa como uma economia aberta, mas “corrigida” através da intervenção estatal.

O Estado português tinha dois tipos de funções, uma enquanto agente económico, outra enquanto agente regulador. Esta realidade ainda hoje se verifica, todavia, as sucessivas revisões constitucionais previram, gradualmente, um modelo de economia mista, no respeito pelos princípios basilares de uma economia de mercado, onde a intervenção do Estado passa sobretudo pela regulação dos poderes privados e públicos, tendo-se iniciado, no final dos anos oitenta, um movimento de privatizações e reprivatizações, no sentido de comprimir e

simplificar o seu papel na economia. É neste enquadramento que se questiona a dimensão da própria Administração Pública e o desequilíbrio orçamental sistémico decorrente do consumo de recursos colectivos para o funcionamento da própria administração.

Aspectos tão relevantes como o abandono pelo Estado, de um determinado número de funções, por ele tradicionalmente desempenhadas, ou da sujeição de pessoas colectivas públicas ao regime de direito privado, ou mesmo de fenómenos de verdadeira desregulamentação (no sentido de não intervenção do Estado), pressupõem um modelo de enquadramento geral, cuja definição tem de ser anterior à definição de modelos de gestão das instituições, e da sua actuação, a pautar, necessariamente, por questões de eficiência, economia e eficácia.

No decurso das décadas de 80 e 90, a maioria dos países da OCDE, após a crise do *Welfare State* e das administrações públicas prestacionais, concretizaram programas de profundas reformas administrativas no sentido de tornarem as administrações mais ágeis, pequenas, eficientes, modernas e, portanto, menos pesadas no consumo de recursos públicos (OCDE, 1992). As reformas encetadas combinaram medidas de privatização, agenciação através de institutos públicos, autonomização (transferência de poderes para o sector social não lucrativo, de que são exemplo instituições particulares de solidariedade social), descentralização de funções do Estado e desconcentração dos seus poderes, quer para as autarquias, quer pela criação de institutos com maior autonomia, contratação de gestores públicos, adopção de melhores técnicas de avaliação de resultados com base em indicadores de performance, extensíveis também aos programas e políticas públicas e consequente responsabilização pelos resultados alcançados (OCDE, 1995).

De acordo com a perspectiva de Baptista Dias (2003), os modelos de gestão da reforma administrativa instituídos em Portugal deixam transparecer uma ideia de inadequação, constituindo eles mesmos uma fonte de ineficácia e de ineficiência. O autor, constata ainda que a reforma administrativa não tem constituído uma prioridade para os governos, apesar do recente agendamento da reforma e das linhas orientadores definidas pelo XV Governo Constitucional, sendo que os esforços anteriormente desenvolvidos para a concretização da reforma padeceram de uma tendência de expansão, isto é, culminaram em novas missões e serviços ou na redução da despesa numa perspectiva redutora e apenas de curto prazo.

Nos termos expressos pela DGAP (2001), embora os diversos governos constitucionais entendam como benéfica a desgovernamentalização, a ausência de conotação política na nomeação de gestores públicos, a melhoria da qualidade dos serviços, a aproximação aos cidadãos, a maior eficiência e a eficácia dos serviços públicos, consta-se que a governamentalização foi reforçada e a partidarização não se reduziu. Simultaneamente verificou-se uma abundante produção legislativa de reduzida aplicabilidade, gerando, segundo Baptista Dias (2000) um amplo sentimento de irresponsabilidade dos dirigentes no cumprimento dos programas e políticas públicas, transferido também para os restantes agentes económicos e cidadãos.

Em suma, persistem resistências à introdução de novos modelos de gestão e à reforma do Estado administrativo (Rocha, 2001), persistindo uma gestão e cultura tradicionais geradoras de atritos à mudança (Araújo, 2002), e neste contexto a resposta que a Administração Pública consegue oferecer é dada através de uma sobreposição de funções, do crescimento das despesas e do aumento do número de funcionários públicos, constituindo hoje um dos primordiais factores da baixa produtividade nacional (Baptista, 2003).

2.1.2 – Nova administração financeira do Estado: um processo de reforma ou melhorias em curso?

As condições e a frequência com que se emprega a palavra *reforma*, quer por razões de mera propaganda política, ou simplesmente por puro desconhecimento, levam a que o seu sentido seja desvirtuado. Importa pois, não confundir *reforma* com *mudança*.

De acordo com a abordagem sistémica, a Administração é concebida como um conjunto de relacionamentos entre variáveis, que absorvem mudanças e são susceptíveis de serem transformados. A mudança é uma consequência da própria dinâmica interna, que necessariamente existe em qualquer tipo de organização (Caiden, 1969). Consequentemente, se a organização incorpora as alterações sem resistência, está-se em presença de meras mudanças, caso contrário, os choques existentes resultam de um processo de reforma. Todavia esta abordagem pressupõe que toda a reforma comporte um nível relevante de resistência.

Assim, revela-se fundamental, num primeiro momento, perceber em que medida as alterações que estão a ser produzidas correspondem efectivamente a um processo reformador, ou apenas dizem respeito a alterações naturais, consequentes à própria actividade da administração. Num segundo momento, importa identificar o grau de resistência esperado em organizações com um conjunto de regras, rotinas e práticas que definem e legitimam os intervenientes na Administração Pública portuguesa.

Bjur e Caiden (1978) afirmam que as burocracias institucionalizadas reagem à mudança resistindo sobretudo se ela se processar em sentido contrário ao modelo de gestão que tradicionalmente foi adoptado. Ora, a reforma da administração financeira do Estado, mais do que criar um novo enquadramento jurídico capaz de suportar uma normalização contabilística pública e um regime de unidade de tesouraria, ela consubstanciou-se numa ruptura cultural, introduzindo um paradigma de gestão por objectivos, até então inexistente, suportado na racionalidade económica e na produção de indicadores de performance

A Reforma da Administração Financeira do Estado surge no seguimento do movimento do New Public Management (NPM) que se generalizou amplamente por toda a OCDE (Kickert, 1997), infligindo alterações ao nível da orgânica das entidades, dos seus procedimentos e da cultura administrativa existente (Hood, 1995).

O NPM centra-se no conceito de que existem no sector privado técnicas de gestão centradas nos resultados, visando o incremento da performance das organizações que, tendencialmente, são mais efectivas e eficientes que as técnicas tradicionalmente usadas na Administração Pública. Os traços significativos do NPM assentam numa óptica de gestão privada, numa racionalidade managerial (Gow e Dufour, 2000), pelo abandono da racionalidade político-jurídica (Weberiana), isto é, a primazia da optimização dos recursos, através de uma utilização económica, eficaz e eficiente, sobreposta ao princípio da legalidade.

Note-se que o mecanismo de melhoria da gestão privada reside no correcto funcionamento do mercado concorrencial existindo, nesta medida, uma selecção natural dos agentes económicos que devem continuar a operar. Este movimento encerra um conceito de privatização do sector público, sendo que as actividades que necessariamente devem ser asseguradas pelo Estado devem ser sujeitas a uma avaliação da performance através de indicadores de eficiência, eficácia e de economia. É neste seguimento que se tem assistido, sobretudo desde a década de

90, à realização de parcerias publico-privadas, de recurso a *outsourcing* para a prestação de determinados serviços até então desenvolvidos pelo próprio Estado, à desregulação, às privatizações e reprivatizações, à definição de preços dos serviços públicos já próximos daqueles que o mercado praticaria, à certificação de qualidade dos departamentos dependentes da Administração. Além da transferência de funções essenciais da administração pública, para mecanismos próximos dos de mercado, Dror (2000) propõe ainda a implementação de “centros de quase orçamentação, custos e lucros” como algumas das soluções possíveis na melhoria da performance dos gestores públicos.

Assim, a gestão financeira do sector público, enquanto actividade de captação e aplicação de fundos, integrando as actividades de planeamento, orçamentação, arrecadação de receitas e realização de despesas, controlo de todo o processo de cobranças e pagamentos, contabilização das operações e análise dos resultados obtidos, tem por objectivos a definição e a implementação de estratégias que permitam por um lado maximizar os recursos públicos aplicados e por outro garantir um equilíbrio duradouro das contas públicas.

Enquanto instrumento da política financeira governamental, a gestão financeira deverá garantir que as metas definidas sejam alcançadas (eficácia), com o mínimo de recursos públicos aplicados (economia) e obtendo o máximo de rendimento em função dessa mesma aplicação de recursos (eficiência).

Ora, se é certo que a gestão financeira pública se encontra condicionada a uma função de utilidade pública desempenhada pelos serviços e organismos, não é menos correcto afirmar que é exigido o menor esforço contributivo para a obtenção dos melhores resultados e portanto importa avaliar opções, métodos e resultados.

A avaliação é uma realidade que em Portugal tem vindo crescentemente a integrar a rotina dos gestores públicos. A sua actividade pressupõe a existência de um momento, contínuo ou periódico, de avaliação do seu desempenho, na medida em que gerem recursos que não são os seus e por eles devem prestar contas.

No fluxo financeiro associado ao exercício de uma função pública é facilmente destrinchável a entrada de verbas indispensáveis ao cumprimento da missão e objectivos da entidade. Todavia, a mensuração do produto obtido da gestão dessa verba já não é tão pacífica, podendo, em última instância, comprometer um processo claro e objectivo de avaliação. Aqui

reside um dos estímulos para os esforços que a Administração Pública tem desenvolvido no sentido de implementar uma gestão por objectivos.

Conforme exposto por Drucker (1954), a gestão por objectivos consiste no planeamento e controlo administrativo, assente no princípio de que o alcance metódico dos resultados só é possível definindo os objectivos que se pretendem atingir e as áreas de negócio onde se pretende actuar. Estamos pois em presença de um processo em que os decisores, colocados nos seus vários níveis hierárquicos, identificam e identificam-se conjuntamente com metas pré-definidas, especificando ainda as áreas de actuação de cada colaborador, os resultados esperados, servindo estes critérios como um referencial orientador da sua actuação mas também da avaliação de desempenho (Odiorne, 1979).

Gordon e Heivilin (1982) afirmam que a gestão por objectivos pode ser usada em conjugação com o processo orçamental. Sublinha-se que o orçamento pode ser entendido como um instrumento de previsão que traduz financeiramente os objectivos propostos pela organização. É nesta perspectiva que seria redutor percepcionar a RAFE como uma mera reforma contabilística, pois ela transporta conceitos de racionalidade económica e de gestão, onde os indicadores de performance são essenciais. Ou seja, esta reforma além de visar a melhoria do funcionamento da Administração Pública, designadamente através da melhor administração financeira dos seus recursos, ela pretende ainda introduzir conceitos de gestão privada que através de medidas objectivas permitam aferir o desempenho alcançado pelas organizações. Aqui reside o verdadeiro choque com o modelo tradicional do sistema de administração financeira do Estado.

Existem, agora, condições de afirmar que as alterações na administração financeira do Estado mais se enquadram num processo reformador do que num simples processo de melhorias administrativas. A resistência criada é, por consequência superior, o que leva a equacionar a ligação entre as resistências existentes e o tempo que decorreu desde o início da implementação da RAFE até ao ponto em que ela hoje se encontra, inacabada. A este respeito, o Tribunal de Contas, referiu no Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2001¹, que existe uma “[...] inércia das entidades que, em cada Ministério, são responsáveis pela

¹ Cfr. Parecer do Tribunal de Contas sobre a CGE 2001, Cap. III – Execução Orçamental da Despesa, pp. III.13.

aplicação desse regime”, uma vez que, “[...] não existem actualmente razões de natureza técnica que obstem à implementação do RAFE[...]”.

2.2 – A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

2.2.1 A importância da reforma

A racionalização da gestão pública e a disciplina das finanças públicas são pressupostos de base para que se construam respostas a desafios tão sérios como os que resultam da cada vez mais profunda internacionalização da economia, do papel das organizações internacionais, do número crescente de empresas com uma verdadeira dimensão transnacional², ou dos diversos agrupamentos económicos – que não sendo uma realidade nova, adoptam padrões de comportamento mais marcantes – veja-se o caso da União Europeia, que parece dar passos significativos no sentido da federalização.

Os modelos propostos para uma nova gestão pública comportam graus de exigência elevados quer no que respeita ao desempenho, quer ao próprio sistema de controlo dos serviços públicos prestados. Neste contexto, a avaliação abandona o papel ambíguo e secundário subjogado à noção de que o valor do serviço público, tantas vezes entendido como não mensurável, é sempre sustentável independentemente do tipo de desempenho. A modernização da Administração Pública está, nesta perspectiva, condicionada à existência de sistemas de avaliação e de informação adequados, através dos quais seja possível medir o grau de eficácia, eficiência e economia dos serviços prestados aos cidadãos.

Ainda que não seja equacionável sujeitar as organizações públicas às leis de mercado, é essencial, por um lado, dotá-las de mecanismos ágeis, compatíveis com os objectivos definidos, e por outro, definir critérios objectivos de avaliação de performance. A implementação de sistemas de informação adequados, capazes da recolha e tratamento de dados, que traduzam convenientemente a realidade das entidades da Administração Pública é pois, um dos primeiros passos estruturantes a dar.

A inadiabilidade de uma efectiva implementação da reforma administrativa e financeira parece já estar sublinhada a carregado no pensamento de quem entende a modernização do país como uma prioridade. A este propósito, concluiu-se na Declaração de Lisboa, da I Conferência Ibero-Americana de Ministros da Administração Pública e Reforma do Estado, que a reforma pressupõe necessariamente a existência de um Estado comprometido com o bem-estar económico, as liberdades políticas e a coesão social, orientado para atingir a eficácia das instituições e organizações estatais nos diferentes níveis do governo.

Também pela sua abrangência e profundidade, não pode, a reforma, ser perspectivada sob a significância de mera mudança. As condições e a frequência com que se emprega a palavra *reforma*, quer por razões de mera propaganda política, ou simplesmente por puro desconhecimento, levam a que o seu sentido seja desvirtuado. Importa pois, não confundir

² Barlett, C. & Goshall, S. (2000), *Transnational Management*, pp. 2-16.



mudança com reforma, sendo esta última, um fenómeno estrutural e por isso profundo nas suas consequências³. É com este entendimento que aqui se reflecte acerca da Reforma Administrativa e Financeira do Estado.

Todavia, além das razões já expostas que contextualizam a dimensão desta reforma existe uma outra, que resulta do próprio enquadramento jurídico português: o grau de exigência colocado pela própria constituição, quer num nível jurídico quer financeiro da modernização do Estado e das instituições públicas. Destacam-se alguns dos princípios constitucionais e orientações que enquadram a Administração Pública:

- Princípio da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadão (art. 266.º, n.º 1);
- Implementação de uma estrutura desburocratizada e a desconcentrada, de modo a aproximar os serviços das populações e assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva (art. 267.º, n.º 1);
- Racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5);
- Princípio da boa administração ou do mérito (subentendido pelos princípios acima enunciados, ainda que não tenha uma referência expressa na Constituição);
- Princípio da legalidade (arts. 266.º, n.º 2, e 268.º, n.º 4, da CRP);
- Princípio da igualdade (arts. 266.º, n.º 2, e 13.º da CRP).

A europeização, a internacionalização selectiva e a globalização constituem três desafios, cuja adaptação de Portugal se constrói, por um lado, sobre o rigor, exigência crítica e responsabilidade, e por outro sobre um permanente sentido reformistas (Franco, 1999).

2.2.2 As causas da reforma

Mais do que por uma concepção ideológica oriunda de um gabinete, a reforma da administração financeira foi impulsionada por causas incontornáveis, umas com uma abrangência geral, outras com um âmbito mais restrito e portanto específico.

³ A este propósito, existem diversas abordagens que propõem a distinção entre os dois conceitos. Dessas perspectivas, destacamos a abordagem sistémica, que concebe a Administração como um conjunto de relacionamentos entre variáveis, que absorvem mudanças e, por essa via, são susceptíveis de serem transformadas. A mudança é uma consequência da própria dinâmica interna, que necessariamente existe em qualquer tipo de organização. Consequentemente, se a organização incorpora as alterações sem resistência, está-se em presença de meras mudanças, caso contrário, os choques existentes resultam de um processo de reforma. Sublinha-se que esta abordagem pressupõe que toda a reforma comporta um nível relevante de resistência (Caiden, 1991).

Uma das causas de carácter geral resulta da incontestável inadequação do regime anteriormente vigente⁴, que na verdade é um entrave quotidiano à correcta gestão dos recursos públicos e à racionalização da despesa pública.

Note-se que com excepção das alterações induzidas ao orçamento quer pelo texto constitucional de 1976, quer pela revisão constitucional operada em 1982, e pelas leis de enquadramento de 1977 e 1983, o regime vigente até 1989, ainda se encontrava assente nas estatuições de diplomas que remontavam a 1928/1929 e 1930/36, designadamente o Decreto 18381, de 24 de Maio de 1930, bem como na 3ª Carta de Lei de 1908 (Silva, 1992). O regulamento de contabilidade pública vinha do ano 1881.

As características da Administração Pública de então, em nada coincidem com as que actualmente preenchem o quotidiano. Estava-se em presença de uma administração de dimensão reduzida, de tipo tradicional, burocrática, assente num universo em que a totalidade ou quase totalidade era constituído por serviços simples ou dependentes, com discriminação de todas as despesas na parte substancial do orçamento, moldada num sistema de autorizações rígido e essencialmente legalista (Sousa, 1999).

Subsistia também um orçamento do Estado, primordial instrumento financeiro de síntese, com uma estrutura essencialmente orgânica (assente em despesas dos serviços dependentes), elaborado por método de tipo incremental, com as fases da sua elaboração, aprovação e execução separadas no tempo.

Todavia, as transformações operadas nas décadas de 60 e 70 originaram fortes focos de inadequação entre a resposta potenciada pela Administração Pública e as reais necessidades de modernização.

A resposta adaptativa com vista a ultrapassar as disfunções verificadas consubstanciou-se por um lado no aumento significativo do número de serviços e organismos que foram conquistando um regime intermédio, designado por autonomia administrativa, as mais das vezes, um regime híbrido formado por uma amálgama de elementos de outros regimes financeiros, traduzido essencialmente por meras requisições de fundos à contabilidade pública e competência própria para a autorização das despesas (Sousa, 1999). Todavia, a esta realidade não correspondeu uma alteração estrutural do modelo de gestão pública e simultaneamente não foi enquadrada por um ordenamento coerente que estatuisse, por um lado, acerca de um sistema de verdadeira desconcentração administrativa, e por outro, previsse um sistema de controlo financeiro e de gestão. O aproveitamento de vazios e inadequações legais, a busca de expedientes vantajosos e de artificialismos confortáveis transformaram o sistema então vigente num regime de administração financeira ambíguo e desequilibrado, com óbvios impactos na Administração Pública.

No outro prato da balança, aumentou exponencialmente o número de serviços autónomos (autonomia financeira e administrativa), que em nada se relacionou com a generalização de capacidade para gerar receitas próprias, ou sequer pela existência de razões políticas ponderosas. Mais uma vez se assistiu a um expediente de fuga à rigidez do regime geral aplicável aos serviços sem autonomia. A consequência era inevitável e fez-se sentir ao nível

⁴ Tal como adiante se aprofunda, o anterior regime financeiro ainda subsiste em diversos organismos, ainda que conjuntamente com outras entidades que já adoptaram o novo regime de administração financeira do Estado.

da profunda desorçamentação e consequentes dificuldades para a gestão orçamental do Estado, agravando ainda mais um regime de administração financeira que já se caracterizava por um grau de eficiência e eficácia muito baixo (Sousa, 1999).

Inexistia, portanto, um modelo global claro e coerente de organização e funcionamento, baseado numa adequada desconcentração administrativa, flexível e sujeita a um sistema de controlo eficaz, com as características que abaixo se expõem de forma sucinta:

- Inadequação do regime vigente às necessidades de uma boa gestão dos recursos públicos e das exigências de uma moderna Administração Pública;
- Atrasos no processo administrativo de decisão;
- Disfuncionalidades que acarretam desnecessários prejuízos para os administrados;
- Desmotivação e menor responsabilidade dos dirigentes e quadros médios;
- Criação de uma imagem social de ineficiência e incapacidade que se alastra a um conjunto significativo de cidadãos;
- Diversidade de regimes financeiros coexistentes, impedindo uma visão global da administração financeira;
- Opacidade relativa a inúmeros aspectos contabilísticos e de gestão⁵ com inevitáveis consequências em sede de elaboração orçamental;
- Existência de um sistema orçamental desadequado e afectado por inúmeras situações de desorçamentação, que não continha uma programação por actividades, ou uma classificação económica das despesas e receitas adequada, ou ainda uma contabilidade analítica adequada.

O sistema contabilístico então vigente, obsoleto e obstaculizador, constituiu mais um elemento para que se reunissem insustentáveis e impulsionadoras da concepção e implementação da reforma da administração financeira.

2.2.3 O modelo de reforma

2.2.3.1 INTRODUÇÃO

Resulta da exposição até aqui feita, que as consequências produzidas pela Reforma da Administração Financeira do Estado extravasam o âmbito financeiro, na medida em que aquela comporta uma profunda alteração dos princípios e métodos de gestão na administração financeira e, por essa via, materializa-se num vector de modernização da Administração Pública.

⁵ Exemplifica-se, a este propósito, as profundas lacunas ao nível da inventariação e do balanço patrimonial, como aliás tem sido mencionado de forma reiterada nos sucessivos pareceres sobre a Conta da RAM emitidos pela SRMTC.

A RAFE incorpora, em sentido amplo, a reforma da contabilidade pública e a reforma do Tesouro. Para Barbosa da Silva, a reforma encetada assenta nos seguintes princípios⁶:

- Descentralização da gestão versus centralização da informação. A gestão orçamental é descentralizada e a responsabilidade da execução orçamental cabe aos vários serviços dotados de diferentes níveis de autonomia;
- Separação dos Fundos e Serviços Autónomos (com autonomia administrativa e financeira) dos serviços que apenas detêm autonomia administrativa;
- Administração por resultados, tendo por base sistemas de informação capazes de propiciar a introdução de uma metodologia de avaliação; e
- Unidade de Tesouraria, que entre as suas características principais se destacam a centralização de fundos, a existência de um sistema de pagamentos de grandes transacções (SPGT) e de um sistema de compensação do Tesouro e de uma conta única de liquidação no Banco de Portugal, evitando acréscimos de custos desnecessários resultantes do diferencial entre taxas de juro activas e passivas.

2.2.3.2 A DESCENTRALIZAÇÃO DA GESTÃO E OS REGIMES DE AUTONOMIA

Um dos primeiros passos dados no processo de reforma prende-se com a alteração da estrutura do orçamento, bem como dos princípios e métodos da gestão orçamental, através dos artigos 108.º a 110.º da CRP, com a redacção dada pela Lei Constitucional n.º 1/89⁷. O modelo de gestão orçamental constitui aliás uma das principais características da administração financeira em Portugal.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública⁸ consubstancia um modelo de Administração Pública com alargada autonomia administrativa e estabelece um novo sistema de administração financeira dos serviços que integram a Administração do Estado. O sistema de administração financeira prevê dois tipos de serviços: os serviços com autonomia administrativa, que constituem o regime geral, e os fundos com autonomia administrativa e financeira, regime excepcional.

O regime geral circunscreve a sua autonomia aos actos de gestão corrente indispensáveis à plena realização dos objectivos da entidade. Este nível de autonomia é traduzido na capacidade de autorizar a realização de despesas e do seu pagamento⁹. A evolução relativamente ao modelo anteriormente vigente reside no facto de o gestor público deixar de ser um mero garante da regularidade processual para passar a assumir a responsabilidade pela

⁶ As Tecnologias de informação na Reforma da Contabilidade Pública, artigo publicada na Revista Informação & Informática.

⁷ Cfr. art.ºs 105.º e 106.º da quinta revisão constitucional (Lei Constitucional n.º 1/2001).

⁸ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

⁹ Cfr. n.º 1 do art.º 2º da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro.

execução dos objectivos definidos para o organismo. Nesta acepção, este regime de autonomia pressupõe a existência de uma administração financeira própria, distinta da administração financeira do Estado, perspectivando a obtenção de garantias da máxima economia, eficiência e eficácia.

Uma vez que o exercício de autorização de despesas correntes é uma competência própria do gestor, conseqüentemente deixa de ser necessária a autorização ministerial, pelo que o processo de despesa fica circunscrito aos próprios serviços.

A realização de pagamentos é efectuada mediante solicitação mensal de libertação de créditos à DGO e pela apresentação dos compromissos assumidos e a assumir durante o mês¹⁰. Após análise do pedido, a DGO ordena a libertação dos créditos através da emissão de uma ordem de crédito na conta do serviço do Tesouro. A análise efectuada em nada diminui as competências dos serviços de contabilidade dos próprios organismos, uma vez que impende ainda sobre eles a responsabilidade de conferir e liquidar as despesas. Os pagamentos são registados pelo sistema informático do serviço através dos meios de pagamento emitidos directamente sobre o Tesouro.

Já a atribuição da autonomia financeira e administrativa é, nos termos da citada Lei n.º 8/90, e do Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho – que desenvolve a Lei de Bases e que regula a sua execução – reservada para os seguintes casos excepcionais, quando verificados cumulativamente¹¹:

- Pela necessidade de uma adequada gestão que só nos termos deste regime de autonomia seja possível; e
- Quando as receitas próprias do organismo atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias.

Todavia, pode ainda ser atribuída autonomia administrativa e financeira em função de razões ponderosas reconhecidas por lei ou decreto-lei, nomeadamente as que se insiram no âmbito de projectos de co-financiados pelo orçamento das Comunidades Europeias¹². A atribuição deste regime é também possível nos casos em que exista imperativo constitucional, independentemente de estarem reunidas as condições atrás enunciadas¹³.

A razão subjacente à dotação dos organismos do regime de excepcionalidade deriva da necessidade de estimular a capacidade de autofinanciamento dos serviços e organismos que podem gerar receitas próprias. Esta razão encontra-se intimamente ligada ao conceito de que da descentralização da gestão pode resultar uma redução estrutural do défice do sector público

¹⁰ Cfr. n.º 2 do art.º 3.º da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro.

¹¹ Cfr. n.º 1, do art.º 6.º da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro.

¹² Cfr. n.º 4, do art.º 6.º da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro.

¹³ Cfr. n.º 3, do art.º 6.º da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro.

administrativo, na medida em que se estimula uma melhor gestão dos recursos públicos só possível pelo aumento da autonomia e consequente responsabilização e controlo dos serviços.

É portanto compreensível que as inovações contidas neste regime tenham uma abrangência muito significativa.

Ao nível da receita, a descentralização – feita por via da responsabilização dos gestores dos próprios organismos, antes centrada na Direcção Geral de Impostos – pressupõe que os serviços administradores passem a ser responsáveis pela gestão de todo o ciclo da receita: planeamento, orçamentação, execução e controlo. Verifica-se um movimento de receita sempre que se realize um registo de liquidação prévia efectuada pelo organismo ou que se verifique um acto da iniciativa do devedor, ou seja, a autoliquidação. Em qualquer umas das situações, existe lugar ao preenchimento de um documento uniformizado que suporta a cobrança directamente para o Tesouro e que dá conhecimento da operação ao serviço e à DGO.

Sintetizam-se as Principais características de autonomia dos dois tipos de serviços definidos na Lei de Bases da Contabilidade Pública:

Quadro I – Características dos regimes de autonomia

Principais Características	Serviços Autonomia Administrativa	Serviços Autonomia Administrativa e Financeira
Dotação orçamental	Inscrição no OE discriminadamente	Inscrito globalmente no OE.
Previsão de Fundos	Do OE através de Pedido de Libertação de Crédito.	Receitas próprias e OE através de transferência.
SalDOS de Caixa	Ficam no Tesouro	Transitam para o ano seguinte.
Sistema de Contabilização	Unigráfico	Digráfico
Pagamentos	Efectuados por Transferência bancária directamente sobre o Tesouro	Sobre o Tesouro em regime de homebanking ou banco comercial
Comunicação à DGO	Diária (através de meios informáticos)	Mensal ou trimestral
Sistemas Informáticos	Usam desenvolvidos pelo Instituto de Informática	Usam sistemas próprios

Fonte: Tavares, J. e Castel Branco, J. (1998), A administração Financeira do Estado Em Portugal, Ministério das Finanças.

O Regime da Administração Financeira cria condições basilares para uma efectiva e correcta administração dos recursos financeiros públicos, desde logo porque pressupõe uma adequada uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos. A realidade da contabilidade pública em Portugal é ainda largamente marcada pelo sistema unigráfico tendo por base uma contabilidade de caixa. O modelo de administração financeira iniciado em 1990 com a Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, vinculava já os organismos públicos com Autonomia Administrativa e Financeira ao sistema Digráfico, constituindo assim uma primeira aproximação ao sistema contabilístico adoptado por empresas privadas.

A criação deste modelo de contabilidade orçamental possibilita já o conhecimento com a maior antecedência possível das necessidades de financiamento, que embora dando ainda uma importância fulcral à contabilidade de caixa, definiu, ao nível da despesa, uma contabilidade de compromissos assente no registo contabilístico tempestivo dos compromissos assumidos pelo Estado.

Também ao nível da receita, é possível por um lado aproximar o registo da sua liquidação do momento em que aquela nasce e, por outro, criar um sistema de registo de previsões que possibilite o conhecimento do modo mais atempado possível da entrada das cobranças na tesouraria do Estado.

Note-se a especial relevância que este modelo hoje assume, na medida em que a saúde da economia e os critérios de convergência europeus limitam os níveis de endividamento, como expressão máxima de que não é moralmente aceitável pedir a gerações futuras o pagamento de benefícios que não usufruirão. Assim, a perspectiva tradicional de receita/despesa (óptica de tesouraria), limitada numa perspectiva temporal de um ano, deve dar lugar a uma óptica económica, numa perspectiva de médio e longo prazo, quer no que respeita às demonstrações financeiras prestadas, quer, desde logo, às demonstrações financeiras previsionais, garantindo a sustentabilidade do equilíbrio das contas públicas.

Em suma, o sistema de contabilidade de compromissos, a par do sistema de contabilidade de caixa, dota as entidades da capacidade de previsão e planeamento ao nível da tesouraria, tornando-a mais rigorosa e possibilitando uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços.

2.2.3.3 A CONTABILIDADE PÚBLICA E OS REGIMES DE AUTONOMIA

A Contabilidade, enquanto actividade que utiliza processos descritivo-quantitativos na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, tem por objectivo quantificar tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões de gestão (Borges 1995).

O acrescido interesse de um correcto registo da situação financeira das entidades provém ainda da necessidade de controlar as fontes de financiamento e das operações, para que possa existir uma correcta avaliação e comparação com outras unidades económicas do desempenho obtido, reportando aos “stakeholders” uma informação fidedigna e clara sobre a situação financeira.

Ao nível da Administração Pública, prevê o art.º 14.º da referida Lei 8/90, que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão. Mais, estatui no n.º 2 do mesmo artigo que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutra plano de contas oficial (sectorial) que se revele adequado.

Posteriormente, e também com base no Decreto-lei n.º 155/92, foi admitida a possibilidade de aqueles organismos aprovarem um plano de contabilidade próprio, com base no POC das empresa, ou mesmo adoptarem o POC.

O modelo empresarial marcou, portanto, o início da reforma da contabilidade pública. Uma vez que a busca se fez (e faz) no sentido da eficiência (resultados obtidos em função dos recursos aplicados nas actividades ou serviços), eficácia (resultados obtidos em função dos objectivos definidos) e economia (consumo de recursos necessários em qualidade e quantidade ao menor custo possível), era necessário dotar os organismos de um sistema com vincada tradição naquelas três áreas.

Foi, também, entendido que a contabilidade analítica é um instrumento privilegiado de produção de informação de gestão, que alavanca o conhecimento da estrutura de custos do serviço e da sua correspondência com os resultados atingidos, pelo que o art.º 14.º da lei 8/90, veio estatuir a necessidade da implementação deste sistema contabilístico.

Se, num plano teórico, se pretendesse compartimentar em momentos jurídicos a reforma da administração financeira, então, a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) marcaria o início do segundo momento.

Note-se que previamente à adopção do POCP, a Administração Pública adoptou generalizadamente a contabilidade orçamental ou, nalguns casos, planos de contabilidade adaptados do POC privado, tendo como consequências as situações que abaixo se assinalam:

- Impossibilidade de uma correcta avaliação e registo do imobilizado e do património financeiro das entidades;
- Incipiente percepção dos resultados obtidos;
- Incapacidade de dar resposta aos quesitos de regularidade e legalidade financeira, bem como subalternização do orçamento aprovado, no caso das entidades que adoptaram planos adaptados do POC;
- Proliferação de diversos sistemas contabilísticos, dificultando, ou mesmo inviabilizando o processo de consolidação nacional de contas;
- Falta de uniformização nas classificações contabilísticas das operações realizadas.

A elaboração de um plano de contas oficial extensível a toda a Administração Pública teve como propósito a definição de “[...]um conjunto de princípios gerais comuns no domínio da contabilidade, tendo por referência o POC, com o objectivo de integração e consolidação das contas do sector público administrativo (SPA), quer na óptica da contabilidade pública, quer na da contabilidade nacional.”¹⁴. Visou-se assim uma “[...] adopção de princípios gerais comuns no domínio da contabilidade, cuja harmonização permita, conjuntamente, a flexibilidade de gestão e a garantia dos objectivos de compatibilização e análise global.”¹⁵

¹⁴ Cfr. Resolução do Conselho de Ministros n.º 23/95, de 12 de Junho.

¹⁵ Idem.

Conforme se refere no DL n.º 232/97, de 3 de Setembro, que instituiu o POCP, o “[...] principal objectivo do POCP (...) é a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica [...]”.

Esta transformação da contabilidade pública fez com que a prestação de contas públicas se revestisse de uma imprescindibilidade no que respeita à tomada de decisões de gestão, permitindo a análise e o controlo não só da economia, eficácia e eficiência dos resultados obtidos, mas integrar esses aspectos tradicionalmente acolhidos pelo sector privado com um outro factor fundamental a quem gere recursos públicos: o respeito pelo princípio da legalidade.

Ainda que com significativo atraso, o POCP, cuja concepção ficou concluída no ano de 1997, tem como objectivo a integração num só plano dos três sistemas de contabilidade atrás referidos, a saber: a orçamental, a patrimonial e a analítica ou de custos. Estes sistemas revestem agora carácter de obrigatoriedade, utilizam o método digráfico como sistema de registo e, ainda que autónomos, estão integrados num só plano de contas.

Naquele sentido, importa aqui distinguir os conceitos de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

A contabilidade orçamental, tradicionalmente adoptada pelo sector público, constitui um sistema contabilístico de carácter vincadamente legalista, na medida em que se baseia num orçamento – instrumento previsional relativamente rígido – e num quadro jurídico – disperso e complexo, no caso português – que regula as cobranças de receitas e a realização de despesas. A gestão financeira é neste sistema reduzida à condição do respeito pelos limites legalmente fixados, na execução, liquidação e controlo do orçamento. Neste tipo de contabilidade surgem em destaque as noções de disciplina e de controlo de legalidade na obtenção e na aplicação dos recursos públicos.

O registo dos movimentos contabilísticos é feito numa óptica de tesouraria (recebimentos e pagamentos), isto é, sempre que ocorre um fluxo monetário. Os resultados são apurados pela diferença entre o montante global de recebimentos e de pagamentos. O DL n.º 155/92, de 28 de Julho apresenta, no n.º 1 do art.º 15.º a seguinte noção de contabilidade de caixa:

“... consiste no registo do montante global dos créditos libertados, [...] e de todos os pagamentos efectuados por actividades ou projectos e por rubricas orçamentais.”

Nesta medida que fica excluído o registo da situação patrimonial da entidade, bem como a análise da eficiência e da eficácia da gestão.

Conforme posição expressa pela OCDE em 2002 (Blondal, 2003), em mais de metade dos seus países membros prevalecia uma contabilidade pública assente num sistema de contabilístico de caixa, tendo, nos restantes países, sido implementadas reformas contabilísticas, mas apenas parcialmente.

A contabilidade patrimonial¹⁶, assente numa óptica económica (custos e proveitos), dá uma informação sobre o património da entidade e revela ainda as suas variações ao longo do

¹⁶ Existem autores que apresentam outras designações para a contabilidade patrimonial, como sejam a de *contabilidade geral*, *contabilidade financeira*, *contabilidade de acréscimo*, *digráfica* ou *de partidas dobradas*.

exercício económico. Esta óptica contabilística permite ainda conhecer com rigor as relações económicas da organização com entidades exteriores, com sejam os fornecedores, os clientes, o Estado, devedores e os credores e é comumente utilizada pelo sector empresarial. No caso português os registos contabilísticos são actualmente feitos em obediência ao POC, sendo que o reporte para grupos internacionais fica, normalmente sujeito a normas contabilísticas internacionais. Em 2005 tornou-se obrigatória a adopção de normas internacionais de contabilidade para as empresas cotadas em bolsa.

A contabilidade patrimonial permite portanto o reconhecimento dos custos e dos proveitos independentemente do momento em que ocorrem as receitas ou os recebimentos e as despesas ou os pagamentos. O conjunto das demonstrações financeiras permite obter uma visão mais completa da situação financeira e patrimonial da entidade, bem como de contingências susceptíveis de influenciar a apreciação das demonstrações financeiras, através da sua expressão no relatório de gestão e nos anexos ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. A informação financeira prestada neste termos constitui portanto um precioso auxílio a decisões de gestão mais eficientes, económicas e eficazes. Também a avaliação de desempenho relativamente a estimativas iniciais conta com indicadores mais precisos, conferindo-lhe assim maior rigor e objectividade.

Devido ao reconhecimento das vantagens da adopção de um óptica económica, muitas das reformas da administração financeira pública prevêm a implementação da contabilidade patrimonial na Administração Pública, como aliás é recomendado por diversas entidades, das quais destacamos a OCDE e o FMI¹⁷.

A contabilidade analítica oferece um registo de custos e proveitos de exploração com um nível de detalhe capaz de suportar uma análise desagregada dos resultados incorridos por área produtiva. Esta informação revela-se fundamental para que a gestão possa avaliar os contributos individuais para o conjunto da organização.

A articulação entre as três ópticas contabilísticas é assegurada pelo POCP através do registo num único sistema de informação das operações orçamentais e das operações financeiras. Assim, mantendo na essência a estrutura de classes consagrada no POC, o POCP veio adaptar a classe 0 como uma nova classe de contas de controlo orçamental e de ordem. Nestes termos é possível fazer a passagem dos registos pelas fases orçamental (aprovações e modificações de natureza orçamental, realização de cabimentos, compromissos e processamentos) patrimonial e financeira. A conta 25 “Devedores e credores da execução do orçamento” permite a ligação da óptica orçamental à patrimonial, na medida em que permite o registo dos movimentos correspondentes ao reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros (liquidação da receita) ou de um débito (processamento ou liquidação da despesa), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos.

Por outro lado, sempre que se verifique um recebimento ou pagamento, associados a um proveito ou um custo, respectivamente, haverá lugar ao registo de um movimento nas contas de Fluxos de Caixa. Consequentemente verificam-se alterações ao nível do Balanço na medida em que a composição do activo e do passivo é alterada, pelo aumento ou diminuição de responsabilidades de ou para com terceiros.

¹⁷ Cfr. The effectiveness of public expenditure in Portugal, Fevereiro de 2003, OCDE e Portugal: Report on the observance of standards and codes – fiscal transparency module, Novembro de 2003, FMI.

Assim o próprio conjunto das demonstrações financeiras permite a ligação entre as diversas ópticas. O Balanço e a Demonstração dos Resultados assumem uma perspectiva patrimonial, sendo que os mapas de controlo da receita e da despesa, bem como o dos Fluxos de caixa permitem aferir da execução orçamental.

Existe, por fim, uma garantia de correspondência entre as contas nacionais das administrações públicas e os códigos consagrados no novo classificador económico de receitas e despesas públicas, sobre o qual o sistema contabilístico se baseia.

Conforme se exporá ao longo do presente trabalho, apesar de ainda não se verificar a adesão generalizada dos organismos da administração directa e indirecta ao POCP, a sua cobertura é já bastante ampla. É objectivo governamental que em 2005-2006 o POCP a adopção do POCP esteja generalizada a toda a administração central. Para tanto, está a ser desenvolvido um sistema integrado que compatibilize a informação e dê resposta às necessidades quer dos SAA quer dos FSA. Esta aplicação está a ser disponibilizada pelo Instituto de Informática em articulação com a DGO¹⁸.

Um outro factor que concorre para a importância acrescida de uma rápida implementação do POCP decorre do facto de a determinação dos macro-agregados da contabilidade nacional, como sejam o PIB, o PNB, FBCF, entre outros, terem por fonte de informação, entre outros elementos, os financeiros disponibilizados pelas entidades que integram a Administração Pública. O Sistema Português de Contabilidade Nacional (SCNP 95) baseia-se no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95), que constitui-se como um plano de normas contabilísticas comuns aplicável, obrigatoriamente aos estados membros da U.E., permitindo o acompanhamento das contas públicas, o controlo e a orientação da política monetária europeia, a verificação do cumprimento do Pacto de Estabilidade e Crescimento, bem como a definição, coordenação e a avaliação económica das políticas públicas.

É então possível aferir que a uniformização de princípios contabilísticos e a fiabilidade das fontes de informação contabilística nacionais são dois quesitos essenciais na formação dos agregados nacionais dos estados membros. Considerando que a elaboração das contas nacionais pressupõe a recolha de informação de diversas entidades e que simultaneamente obriga à interpretação de diversas convenções ratificadas por Portugal, torna-se essencial que o sector da Administração Pública, designadamente no fornecimento directo dos dados pelas diversas entidades que o compõem, contribua de forma fiável e universalmente interpretável para a elaboração de macro agregados de contabilidade nacional credíveis (Dias, 1996 e Quintela, 1999).

É neste enquadramento que o POCP, enquanto plano uniformizador e oficial, contribui de forma imprescindível para a obtenção de agregados nacionais com as características já citadas. Assim, a necessidade de estender o POCP a todas as entidades da administração pública, conforme prevê o DL que o instituiu, e não apenas às entidades que o exigem pelo grau de complexidade das operações financeiras praticadas, constitui o maior estímulo de origem externa para a sua adopção generalizada.

¹⁸ Cfr. Informação n.º 7/03 – SDG, Tribunal de Contas.

Note-se que após a implementação generalizada, o POCP permitirá um processo de consolidação contabilística muito mais célere e fiável. Esta situação decorre de duas vantagens obtidas com este plano oficial:

1. Por um lado existe um conjunto uniforme de códigos de classificação económica que tem correspondência com os códigos adoptados para o sistema nacional de contabilidade pública. Esta correspondência é portanto garantida entre os códigos de classificação de origem dos dados (prestação de contas da diversas entidades) e de destino dos dados (sistema de contas nacional). Actualmente, o Orçamento de Estado prevê um conjunto de ajustamentos que são feitos para converter os dados prestados numa óptica de caixa (tesouraria) para os critérios SEC 95, designadamente através dos factores de correcção constantes do *Quadro de passagem da contabilidade pública à contabilidade nacional*.
2. Por outro lado, a consolidação é facilitada pela definição, *a priori*, dos critérios utilizados no registo, de modo a possibilitar a agregação e a comparabilidade dos dados. O POCP adopta um conjunto de princípios contabilísticos que devem ser respeitados e prevê ainda, para todas as entidades da Administração Pública, uma contabilidade de acréscimo (*accrual*) competente para contribuir para a correcta avaliação da posição financeira, a liquidez e o efectivo desempenho financeiro das entidades. Deixará, portanto, de coexistir contas prestadas de acordo com uma óptica meramente orçamental e de tesouraria e outras baseadas numa perspectiva de *accrual*.

Importa ainda referir que no respeitante ao SEC 95, interessa sublinhar que este sistema europeu assenta num sistema de contabilização digráfica, onde a obtenção dos recursos provoca modificações no balanço, no lado do passivo e a sua utilização variações do lado do activo, critério que se encontra previsto pelo POCP.

Por último, naquilo que respeita ao sistema de contas europeu, deve ainda afirmar-se que o POCP fornece também informação relativa aos activos e passivos não considerados pela contabilidade orçamental, permitindo, no respeito pelos mesmos princípios contabilísticos adoptados a nível europeu, a obtenção de dados patrimoniais para o SEC 95,

Todavia, a aproximação ao POC adoptado pelas empresas trouxe, necessariamente entraves associados a indispensáveis adaptações às especificidades daqueles organismos. A anterior generalização de planos sectoriais de contabilidade, inconsistentes e incoerentes entre si, bem como a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, levaram ao desenvolvimento do POCP comum a todos os serviços públicos, capaz de facilitar análises das demonstrações financeiras, análises comparativas, auditorias externas, entre outros.

A existência de dois sistemas contabilísticos diferenciados, um para o sector privado, outro para o sector público, relaciona-se, em parte, com o facto de existirem objectivos diferentes, utilizadores da informação contabilística também diferenciados, e, pelo facto de o sistema contabilístico do sector público prever, necessariamente, a óptica orçamental e registar os bens de domínio público, e portanto, existem contas que não são utilizadas pelos dois tipos de entidades.

A criação de diversos planos de contabilidade (planos sectoriais de contas) foi subordinada à corrente designada de “Europa Continental” (Carvalho, 2000), caracterizada por um sistema contabilístico que assenta num plano oficial de contas aprovado pelo governo. Deste modo, a realidade portuguesa consagrou, além do POCP, a aprovação de planos específicos para alguns sector públicos, nomeadamente o autárquico (POCAL), da saúde (POC-MS), da segurança social (POCISS) e o da educação (POC-Educação).

O universo abrangido por cada um dos planos de contabilidade é apresentado no quadro seguinte:

Quadro II – Universo dos planos sectoriais de contas

Disposição de Entidades Contabilísticas por planos de contas				
POCP	POC-Educação	POCISSSS	PC-Saúde	POCAL
Organismos da Administração Central, Regional e Local, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como a segurança social	Todos os organismos e serviços do Ministério da Educação.	Todas as instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.	Serviços do Sistema Nacional de Saúde	Todas as autarquias locais
Entidades privadas com receita maioritariamente proveniente do O.E.	Todos os organismos de direito privado sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a Educação ou que dependam indirectamente das entidades referidas integradas no Ministério da Educação, desde que disponham de receitas maioritariamente do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.	Instituições de solidariedade e segurança social das Regiões Autónomas da Madeira e Açores.	Outros serviços dependentes do Ministério da saúde.	Entidades Equiparadas: - Áreas metropolitanas; - Assembleias municipais; - Associações de freguesias e de municípios.

Fonte: Fernandes, O. e Carvalho, J. – POC-Educação – Acção de Formação de 29 de Outubro de 2003 – 1ª Sessão – Tribunal de Contas.

Destacam-se relativamente ao POCP e aos planos de contas sectoriais as seguintes características:

- A classe 9, reservada aos registos no âmbito da contabilidade analítica é facultativa;
- O sistema de contabilidade orçamental é um sistema não flexível, impedindo a criação de outras contas ou sub-contas;
- O sistema de contabilidade patrimonial POC-MS é o que apresenta maior desagregação em contas e sub-contas;

- Apenas o POCAL e o POC-Educação prevêm um regime simplificado para algumas das suas entidades contabilísticas.

A par de aspectos comuns a cada plano, que como foi já sublinhado, se prendem com a existência de três sistemas contabilísticos obrigatórios (o patrimonial, o orçamental e o analítico), da digrafia como método de registo das operações, existem, contudo, especificidades para cada um deles:

Quadro III – Características dos planos sectoriais de contas

Planos de Contabilidade	Especificidades
POCP	<ul style="list-style-type: none"> - 3 sistemas contabilísticos: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Orçamental; ▪ Patrimonial; ▪ Analítico ou de custos. - Digrafia; - Comissão de Normalização contabilística da Administração Pública.
POCAL	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de controlo interno; - Provisões para cobrança duvidosa; - Contabilidade de custos; - Mapas previsionais (PPI); - Regime geral e simplificado; - Princípios orçamentais; - Classificação funcional; - Classificação orgânica.
POC-MS	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de controlo interno; - Prestação de contas: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Balanço e anexos; ▪ Demonstração de resultados e anexos; ▪ Mapas orçamentais; ▪ Mapas de situação económico-financeira; ▪ Relatório de gestão. - Sub-contas em compras, equipamento básico, subcontratos, custos com pessoal, materiais de consumo, etc.
	<ul style="list-style-type: none"> - Princípios orçamentais e princípios contabilísticos:

POCISS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contribuintes. - Provisões; - Outros devedores.
POC-Educação	<ul style="list-style-type: none"> - Consolidação de contas; - Regime geral e simplificado; - Contabilidade analítica; - Certificação de contas; - Todas as fases da receita e da despesa podem ser objecto de registo na classe zero; - Conta 64 – Pessoal.
Extra POCP	<ul style="list-style-type: none"> - Classificação económica das despesas e receitas; - CIBE (cadastro de inventário dos bens do Estado); - Princípios orçamentais.

Fonte: Carvalho, J. Costa (2000), 10 anos de reforma da contabilidade pública em Portugal, (ed.) INA

Sistematizam-se nos pontos seguintes algumas características/vantagens do POCP:

- Introduce a digrafia na Administração Pública;
- Mantém a importância do sistema de contabilidade orçamental como um sistema de informação para a gestão com tendência crescente para a inclusão do princípio da especialização (ainda vigora o princípio de caixa);
- Completa a informação orçamental com a informação patrimonial e de gestão;
- Aproxima a contabilidade pública à contabilidade empresarial;
- Permite maior homogeneização dos sistemas contabilísticos a nível central e local e disponibiliza os dados necessários para a elaboração das contas do sector público, importantes para a aferição do cumprimento dos compromissos assumidos perante a União Europeia;
- Revaloriza o papel dos sistemas de informação contabilística a nível interno, como suporte do processo de gestão, e a nível externo no que concerne a transparência de prestação de contas;
- Introduce informação (além da orçamental) que permite avaliar a economia, eficácia e eficiência dos serviços públicos, obrigando à implementação de uma contabilidade patrimonial e analítica.

O quadro seguinte contrapõe as características da *tradicional* e da *nova* contabilidade pública:

Quadro IV – Características da *tradicional* e da *nova* contabilidade pública

Contabilidade Pública Tradicional	Contabilidade Pública actual
Base de Caixa (óptica de tesouraria) Base de Compromissos (registo de direitos e obrigações)	Base de Caixa (óptica de tesouraria) Base de Compromissos (registo de direitos e obrigações) Óptica Patrimonial e princípio da especialização dos exercícios (custo/proveito; activo/passivo; resultados económicos)
Registo unigráfico – Regra geral	Digrafia – Regra Geral
Contabilidade Orçamental	Contabilidade Orçamental Contabilidade Patrimonial Contabilidade analítica
Controlo e execução do orçamento	Controlo e execução do orçamento Gestão económica e patrimonial
Inventário do imobilizado registado e valorizado pelo custo de aquisição	Inventário físico do imobilizado valorizado de acordo com custo com a afectação dos custos de desvalorização.

Fonte: Fernandes, O. e Carvalho, J. – POC-Educação – Acção de Formação de 29 de Outubro de 2003 – 1ª Sessão – Tribunal de Contas.

Em termos genéricos apontam-se os seguintes documentos de prestação de contas no âmbito da nova contabilidade pública:

Quadro V – Documentos de prestação de contas

Documentos de Prestação de Contas	
Informação orçamental	- Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos; - Modificações ao Plano Plurianual de Investimentos; - Controlo Orçamental das despesas e receitas; - Anexos.
Informação Financeira	- Fluxos de caixa; - Contas de ordem; - Operações de Tesouraria.
Informação da situação patrimonial, económica e financeira	- Balanço; - Conta de resultados; - Anexos.
Informação sobre a gestão	- Relatório de Gestão.

Fonte: Fernandes, O. e Carvalho, J. – POC-Educação – Acção de Formação de 29 de Outubro de 2003 – 1ª Sessão – Tribunal de Contas.

Resumem-se ainda os principais objectivos a alcançar com a adopção do POCP:

- Integração consistente das contabilidades orçamental e patrimonial e de custos;
- Estabelecimento de regras e procedimentos;
- Respeito pelos princípios contabilísticos;
- Racionalização das dotações aprovadas e da gestão de tesouraria;
- Uniformização de critérios de contabilização;
- Obtenção de elementos para a contabilidade nacional;
- Disponibilização adequada de informação patrimonial.

O POCP constitui, ainda hoje, um grande desafio que se coloca à administração financeira. Primeiramente, por que a sua aplicação generalizada está ainda longe de ser alcançada. Depois, mesmo as entidades que já instituíram o POCP, ainda não o utilizam em toda a sua extensão. A título de exemplo, refira-se a recorrente *desatenção* relativamente ao tratamento contabilístico do património (deficiente cadastro – incompleto e inadequadamente valorizado). Nesta medida, o POCP representaria uma facilidade adicional decorrente da consolidação da informação e criação de um verdadeiro balanço do Estado e das Regiões Autónomas.



Porém, a abolição do anterior regime, ainda que gradual, tem excedido significativamente os prazos inicialmente definidos. Logo o art.º 56.º do DL n.º 155/92 havia previsto expressamente que a transição para o novo regime financeiro decorreria durante o ano económico 1993. Tal delonga, ainda que parcialmente compreensível pela natureza estrutural dos princípios e métodos de gestão orçamental e de contabilidade pública incorporados nesta reforma, parece ter colocado, de forma sistemática, continuados embaraços na plena aplicação do actual regime.

Entre os principais factores responsáveis pelos sucessivos adiamentos da efectiva implementação da reforma destacam-se:

- Construção tardia e temporalmente espaçada de um tecido legislativo que enquadrasse adequadamente a adopção da RAFE;
- Insuficiência de recursos humanos quer nas equipas de apoio aos serviços, quer nas equipas de desenvolvimento das aplicações;
- Carência de qualificação dos recursos humanos no aproveitamento das potencialidades das aplicações informáticas;
- Ausência de uma estratégia adequada de sistemas de informação;
- A “...inércia das entidades que, em cada Ministério são responsáveis pela aplicação desse regime”, uma vez que, “...não existem actualmente razões de natureza técnica que obstem à implementação do RAFE...”¹⁹.

É neste enquadramento que paralelamente aos serviços abrangidos pelos dois níveis de autonomia ora referidos, subsistem ainda situações “híbridas”. Existem ainda serviços que detêm sistemas de informação tecnologicamente desactualizados, que apesar de darem resposta às necessidades de mero tratamento interno dos dados (entenda-se tratamento de informação no seio da própria entidade) e de corresponderem às expectativas das qualificações humanas aí existentes, tais sistemas revelam-se também obstaculizadores à efectiva adopção da reforma da administração financeira. Nesta medida, ainda hoje subsistem excepções à RAFE²⁰.

Existem, ainda, casos em que a integração no sistema de informação e de gestão orçamental se realizou através de uma “solução concentradora” que não garante a descentralização orçamental necessária ao controlo pormenorizado da unidade orçamental, impedindo a necessária desagregação para um acompanhamento de detalhe quer das receitas, quer das despesas por serviço.

¹⁹ Cfr. Parecer do Tribunal de Contas sobre a CGE 2001, Cap. III – Execução Orçamental da Despesa, pp. III. 13.

²⁰ Cfr. se refere no Relatório sobre os Sistemas de Informação da administração Financeira do Estado, elaborado pelo Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, em Julho de 2003, incluem-se nas excepções à implementação da RAFE os estabelecimentos de ensino no Ministério da Educação, os serviços externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, parte significativa das entidades do Ministério da Defesa Nacional e alguns dos serviços do Ministério da Justiça).

Ainda de acordo com o referido relatório, a DGO aponta as leis orgânicas como fundamento destas situações de excepção, alegando ainda que estas, não são impeditivas do acompanhamento por serviço, tendo em conta que existem códigos a outro nível que possibilitam, numa óptica de caixa, o acompanhamento individualizado por serviço.

Por último, salienta-se que o orçamento do Estado está necessariamente constituído pelos critérios orçamentais dos serviços com autonomia administrativa. Todavia, anexa também os orçamentos dos serviços com autonomia financeira, reforçando-se o cumprimento de regras orçamentais, nomeadamente o princípio da universalidade, indispensável a uma perspectiva integrada.

2.2.4 RESULTADOS DA ADOÇÃO DA REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

Relativamente ao anterior regime de administração financeira vigente, são hoje comumente reconhecidas melhorias ao nível da gestão financeira dos serviços e organismos. Expõem-se agora, resultados alcançados, bem como tendências de evolução com o processo de reforma ainda em consolidação. Salienta-se que os aspectos abaixo evidenciados não representam metas já alcançadas, mas antes evoluções relativamente ao modelo anteriormente vigente:

- Melhor gestão da despesa pública e das suas aplicações por via da maior autonomia de gestão resultante da desconcentração e descentralização administrativas e da responsabilização dos gestores;
- Melhoria da informação de gestão dos serviços pela implementação de um modelo contabilístico mais ajustado ao conhecimento do serviço e pelo desenvolvimento dos sistemas informáticos de suporte;
- Significativos passos no sentido da uniformização dos critérios de contabilização;
- Melhor informação e mais atempada relativamente ao acompanhamento da execução orçamental dos serviços que é hoje possível de ser acompanhada ao dia e obter o fecho do mês com os pagamentos e as cobranças consolidadas no dia útil seguinte ao fim do mês para os pagamentos e 3 dias úteis após para as receitas;
- Diminuição dos encargos financeiros decorrente da unidade de tesouraria e da centralização do dinheiro do Estado que foi possibilitada pela emissão de meios de pagamento e da cobrança ser realizada directamente sobre o Tesouro;
- Integração da gestão de caixa com a contabilização pela automatização dos sistemas locais e centrais a qual possibilita que um serviço quando emite um pagamento está a criar simultaneamente um registo na caixa e outro nas tabelas de suporte contabilístico do serviço e dos sistemas centrais;
- Diminuição do tempo de processamento de um pagamento para 48 horas (contando com a sua confirmação pelo sistema de compensação) permitindo a obtenção de descontos de pronto pagamento;
- Conhecimento das cobranças no dia útil seguinte, por balcão cobrador e por grandes agrupamentos de receita. A consolidação pode estar concluída 3 dias depois;
- Melhor serviço aos cidadãos facilitando o pagamento das receitas que passou a ser feito pelo uso de um documento normalizado em quase todas as instituições de crédito e nas máquinas ATM;

- Conhecimento atempado das necessidades de financiamento pela contabilização das receitas e despesas no momento mais próximo do seu nascimento: liquidação e compromisso, permitindo uma maior margem de manobra na obtenção das disponibilidades financeiras necessárias à execução orçamental;
- Consequente modernização dos serviços através da introdução de novos métodos de trabalho.

Em todo o processo de desenvolvimento deste modelo foi tida a preocupação de criar um sistema que possua uma elevada operacionalidade. Este aspecto considerado como um aspecto forte desta reforma é analisado mais detalhadamente ponto “Os sistemas de informação financeira”.

Como um dos pontos fracos de todo este processo destaca-se a falta de desenvolvimento de um modelo efectivo de avaliação do desempenho dos serviços embora tenha sido criada a estrutura necessária à obtenção da informação para a mesma²¹.

Reportando-nos ao estágio actual da reforma, é possível constatar os decisivos passos dados ao nível conceptual de um moderno sistema de administração financeira do Estado e da criação do correspondente edifício legislativo – ainda que este tenha sido excessivamente dilatado no tempo. Verifica-se também, a ruptura em termos tecnológicos com um passado que esteve durante tantos anos estagnado – e este desafio ao nível dos sistemas de informação ainda não está ganho. Resta pois assumir que o próximo grande desafio (por enquanto timidamente assumido) se situa ao nível dos recursos humanos. Elevados níveis de qualificação e empenho, aprofundamento de uma consciência de rigor e de controlo de gestão são factores intangíveis, mas que marcaram a diferença nos resultados alcançados no âmbito da RAFE.

2.3. – OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA

2.3.1 Centralização e Integração da Informação

No Despacho n.º 5175/2002 (2.ª série), de 8 de Março, de Sua Excelência o Ministro das Finanças, são formuladas diversas considerações acerca da administração financeira do Estado. Entre os pontos abordados, permitimo-nos sublinhar os seguintes:

- A consolidação das Finanças Públicas e a afirmação da estabilidade macroeconómica são factores estratégicos orientados para o desenvolvimento;
- A actualização do Programa de Estabilidade e Crescimento, reafirma em concreto o objectivo de consolidação das Finanças Públicas nacionais, no quadro de uma estratégia de médio e longo prazo;
- O esforço acrescido de disciplina e rigor orçamental, credibilizador das Finanças Públicas, tem necessariamente de ser associado a um conjunto de mudanças

²¹ Ver a este respeito o ponto 5.1 – Centralização e integração da informação.

estruturais da administração financeira do Estado, de entre as quais assume importância essencial o reforço e aperfeiçoamento dos sistemas e tecnologias de informação.

O actual regime de autonomia dos serviços – e o regime excepcional de autonomia em particular – comporta níveis mais alargados de autonomia e de conseqüente responsabilização e portanto pressupõe um dever redobrado de “prestação de contas” consubstanciado na disponibilização de informação ordenada, uniformizada e fidedigna.

Todavia, conforme se expõe no Relatório sobre Sistemas de Informação da Administração Financeira do Estado, elaborado pelo Conselho Coordenador do SCI, uma das grandes dificuldades na implementação e manutenção de tecnologias de informação na Administração Pública tem desde logo origem na diversidade de sistemas existentes, na variedade de processos, no número de intervenientes em cada processo, e na complexidade do tecido legislativo, impulsionado pelas constantes alterações normativas. Ao invés de um sistema integrado e centralizador, continuam a subsistir soluções “retalhadas”, para processos que continuam lentos, redundantes e pesados na recolha, processamento e distribuição de informação²².

O desenvolvimento das Tecnologias de informação na administração financeira do Estado tem-se pautado pela ausência de uma estratégia global. Da análise dos fluxos de informação financeira é possível extrair que as entidades ao nível do controlo estratégico do SNC, apenas obtêm informações globais mínimas relativas à actividade económica das entidades controladas. A margem para melhorar os sistemas existentes é, por essa razão, enorme.

Atendendo por um lado, à profundidade da mudança necessária e por outro à morosidade anteriormente verificada na implementação do “novo” Regime de Administração Financeira do Estado, nomeadamente nas vertentes dos actuais sistemas de informação e da indispensável – e ainda insuficiente – qualificação dos recursos humanos, depreende-se que a estratégia de implementação de um novo sistema de informação financeira não se pode circunscrever ao plano regulamentar e orientador. É incontornável a adopção de uma tática de acompanhamento “no campo” do processo de substituição dos antigos sistemas existentes na administração financeira, por intermédio de uma entidade capaz de garantir critérios de uniformização, integração e de transversalidade dos processos e sistemas.

Se é certo que actualmente existem nesta área boas soluções de informação, aliás compatíveis entre si, e que alguns dos serviços já as adoptaram, também é irrefutável que sem a construção de circuitos de integração da informação não será possível tratar tempestivamente os dados relativos à actividade dos serviços públicos. As estruturas de dados e os procedimentos funcionais devem, portanto, ser pensados e desenhados de forma transversal e articulada para toda a administração financeira.

Complementarmente, a informação financeira disponível deve dar resposta não só às exigências de um controlo da legalidade e da regularidade financeira, mas deve também dotar os organismos de controlo de uma bateria de dados atinentes à apreciação da boa gestão financeira, associando a informação financeira à actividade operacional dos serviços e aos

²² Ver a este propósito o Sumário Executivo do Relatório dos Sistemas de Informação da Administração Financeira do Estado, Conselho Coordenador do SCI, Julho de 2003, pp. 3-20.

objectivos por estes assumidos. A responsabilização dos gestores públicos é pois um dos vectores da RAFE e nesta perspectiva o conhecimento dos resultados obtidos não poderá ser dissociado do conhecimento dos custos incorridos. Note-se que também neste aspecto, a uniformização da informação e a adopção de critérios geralmente aceites permite a comparação da actividade desenvolvida com a praticada por outras entidades públicas ou não²³.

2.3.2 Descrição do estágio actual do Sistema de Informação da RAFE²⁴

Dispõe o art.º 17.º da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, sobre a necessidade da completa informatização da administração financeira do Estado.

No cumprimento daquela disposição, optou-se pela criação de um sistema de informação e gestão orçamental único, assente num centro de dados (localizado no Instituto de Informática), que consolida a informação macro necessária para a gestão do OE. Este sistema, denominado SIGO – Sistema de Informação e Gestão Orçamental, integra os seguintes softwares de suporte:

- Sistema de Informação Contabilística (SIC) – vocacionado para o suporte às necessidades dos SAA, uma vez que os FSA utilizam aplicações próprias disponíveis no mercado. Através deste sistema, os serviços elaboram a proposta de orçamento e remetem-na à DGO ou à DROC (no caso dos serviços regionais). Este sistema comporta ainda o registo das alterações orçamentais, dos cabimentos, dos compromissos, dos duodécimos e reposições, bem como o registo da receita cobrada (pelo momento da entrega nas Tesourarias de Finanças;
- Sistema de Gestão de Recursos Humanos (SRH) – o desenvolvimento deste sistema deve-se à importância que os recursos humanos têm na expressão orçamental dos serviços (normalmente superior a 50%), o que levou a considerar que só poderia haver uma boa gestão orçamental desde que assente numa correcta gestão dos recursos humanos. Este sistema não é exclusivo aos SAA;
- Sistema de Gestão da Receita (SGR) – Além da gestão da receita, este sistema preconiza ainda o objectivo do exercício de um controlo a nível central, da legalidade e regularidade, bem como da apreciação da gestão das receitas administradas pelo serviço. Este sistema não se encontra generalizado a todos

²³ A este propósito foram desenvolvidas várias abordagens, das quais se destaca as desenvolvidas por Robert Kaplan e Leif Edvinsson sobre a performance e alinhamento estratégico concretizadas no conceito de Balanced Scorecard.

²⁴ Pela abrangência e profundidade envolvidas, não se revela ajustado, em sede do presente relatório, o desenvolvimento autónomo do levantamento e caracterização dos sistemas de informação da administração financeira do Estado, designadamente da RAM, apesar do evidente interesse que tal estudo comporta. Por tal facto, o presente ponto contém também a sistematização de algumas conclusões retidas no Relatório sobre os Sistemas de Informação da Administração Financeira do Estado, elaborado pelo Conselho Coordenador em Julho de 2003, assinalando-se tal facto ao longo do texto sempre que surjam tais sistematizações.

os serviços²⁵ e revela-se nalguns casos desajustado às necessidades concretas das entidades. Consequentemente, foram adoptadas diversas soluções informáticas para dar resposta a nível do processamento e do pagamento salarial. Esta situação não uniforme implica demoras no processo, bem como intervenções “manuais” no sistema, com o correspondente risco que as mesmas acarretam pela falta de padronização. Aliado a um insatisfatório sistema de gestão está a falta de meios para a optimização dos recursos humanos numa perspectiva global;

- Sistema de Gestão Patrimonial (SGP) – Este sistema nunca chegou a ter uma aplicação concreta.

Relativamente aos serviços sem autonomia financeira, o SIC e o SRH assumiram um carácter de obrigatoriedade, uma vez que se considerou serem imprescindíveis por um lado à própria gestão orçamental e dos recursos humanos das entidades, e por outro, ao envio de dados para centralização da informação, designadamente para a Base de Dados do Orçamento (BDO), localizada na DGO.

Do lado da despesa, o sistema integra todos os pagamentos efectuados por via electrónica com recurso ao tesouro, tendo para tal desenvolvido os sistemas Meios de Pagamento do Tesouro (MPT) e Sistema de Compensação do Tesouro (SCT), localizados no Instituto de Informática, permitindo ligação automática ao sistema SIBS. Os pedidos de Libertação de créditos podem ser efectivados mediante recurso ao SIC. Periodicamente é enviado o PLC para o Sistema Central de Contabilidade (SCC) e a respectiva autorização efectiva-se mediante troca de ficheiros dos dois sistemas. Contudo subsiste nos fluxos de informação o suporte dos dados em papel, uma vez que continuam a ser enviados à DGO um conjunto de mapas em papel retirados do próprio SIC, previstos no n.º 1 do art.º 18.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho.

Algumas das soluções informáticas centralizadoras da informação proveniente dos serviços e organismos não se encontram ainda em pleno funcionamento²⁶, constituindo mais um elemento de distorção no normal fluxo de informação. Salienta-se ainda, conforme alerta o Conselho Coordenador do SCI, que estes sistemas se encontram desenvolvidos em MAPPER (sistema com comercialização descontinuada no mercado, e com poucos técnicos qualificados para a sua gestão).

Como principais vantagens dos sistemas e processos associados à realização de despesas destaca-se a existência de uma plataforma de contabilização e de controlo orçamental comum a todos os SAA, permitindo a consolidação dos dados para o OE e o acompanhamento da execução orçamental na medida da despesa.

Todavia, tal como acontece no SRH, também ao nível da centralização de dados no SCC ocorrem intervenções manuais, por vezes sem conhecimento formal da DGO²⁷. Mais uma vez, esta situação coloca questões sérias quanto à fiabilidade dos sistemas de controlo interno.

²⁵ Na óptica do Conselho Coordenador do SCI tal situação resulta da falta de recursos humanos disponíveis.

²⁶ De que é exemplo o sistema de suporte à decisão EIS – Executive Information System.

²⁷ Cfr. relatório dos Sistemas de Informação da Administração Financeira do Estado, elaborado pelo Conselho Coordenador do SCI em Julho de 2003.

Adicionalmente, o sistema não possibilita a guarda de elementos históricos uma vez que a produção de dados é anual e independente. Esta situação constitui uma limitação às actividades de controlo, designadamente na realização de auditorias.

Ao nível da receita, o processo de implementação da RAFE tem sido mais moroso. A aplicação contabilística inicial não se generalizou dado que se encontrava ferida de diversas ineficiências e desajustamentos. Por outro lado, a definição legal da responsabilidade pela contabilização e as respectivas instruções apenas foram publicadas em 1999 e 2002 respectivamente²⁸. A entrada em funcionamento do SGR verificou-se em 2002, ainda que com algumas restrições de ordem técnica.

Foi adoptado um sistema destinado à administração e contabilização das receitas do Estado e das Operações Específicas do Tesouro. Uma das aplicações deste sistema, insere-se no âmbito da própria entidade administradora da receita, que periodicamente e com recurso à solução informática deve enviar os dados para consolidar centralmente. A consolidação dos dados é assegurada pelo Sistema Central de Receitas (SCR), localizado no Instituto de Informática.

As soluções informáticas locais acima referidas foram desenvolvidas internamente pelo Instituto de Informática. Já as aplicações centrais foram adquiridas externamente, ainda que apresentem um considerável nível de adaptação.

Os constrangimentos verificados ao nível da ligação entre os sistemas locais de cobrança e os sistemas centrais têm conhecido algumas disfunções, designadamente no que respeita aos impostos sobre o rendimento, IVA, Imposto de Selo, Imposto de circulação e camionagem e Contribuição Autárquica. Os problemas identificados³⁰ colocam-se a dois níveis. Por um lado existe perda de histórico mensal na medida em que os resultados de cada pesquisa se sobrepõem aos anteriormente obtidos em cada mês, apagando a base incremental necessária num sistema contabilístico. Por outro lado, colocam-se problemas ao nível do princípio da especialização dos exercícios, conquanto a informação para contabilização da receita chegue em data posterior ao encerramento do mês ou mesmo da CGE. Tal situação ocorre porque a recolha da informação proveniente de uma parte muito significativa das Tesourarias de Finanças é feita em papel, sendo necessário proceder à leitura óptica dos comprovativos de pagamentos antes de se actualizarem os sistemas centrais.

Além da informação que é centralizada automaticamente através dos sistemas centrais, existem ainda os dados recolhidos pelas Direcções de Finanças distritais e regionais, relativos aos impostos administrados e cobrados pelas Tesourarias de Finanças. Contudo, surgem divergências significativas entre os dados das receitas cobradas pelas entidades administradoras e os dados apontados pela DGT enquanto entidade responsável pela rede de cobranças, como reiteradas vezes o Tribunal de Contas tem afirmado no Parecer sobre a Conta.

O sistema contabilístico das receitas apresenta ainda mais algumas incongruências. Uma vez que tem por objectivo contribuir para a elaboração da CGE e simultaneamente permitir um controlo da contabilização das diferentes receitas e confirmação das entradas dos fundos nas caixas do tesouro, coloca-se uma situação de incompatibilidade entre os dois universos, uma

²⁸ Ver a este respeito o DL n.º 301/99, de 5 de Agosto e a Portaria n.º 1122/2000 (2.ª série), de 28 de Julho.

vez que para a CGE apenas relevam as receitas do Continente e para a segunda situação concorrem todas as receitas independentemente do local de cobrança ou o seu destinatário.

No âmbito dos fundos de tesouraria, não existem ligações automáticas entre os sistemas do Tesouro e da DGO, no que concerne à reconciliação e contabilização das entradas e saídas de fundos, pelo que os fluxos de informação estão, também, suportados em papel.

Os FSA, apesar de não se encontrarem abrangidos pelo SIGO, têm o dever de prestar contas, designadamente pelo fornecimento dos seguintes documentos até 31 de Maio do ano seguinte aquele a que se reportam²⁹:

- Relatório de gestão;
- Conta dos fluxos de tesouraria;
- Balanço analítico;
- Demonstração dos resultados líquidos;
- Anexo ao balanço e à demonstração de resultados; e
- Parecer do órgão de fiscalização.

Contudo, estes documentos financeiros apenas podem ser produzidos caso os serviços possuam um plano de contabilidade. Recordar-se que o POCP foi publicado em 1997. A par da falta de determinação para a implementação daquele plano, verificaram-se e ainda se verificam lacunas sérias na formação dos recursos humanos. Nesta medida, o processo de implementação tem-se prolongado no tempo e ainda não se encontra totalmente concluído.

Para estes serviços e organismos, não foi proposta qualquer aplicação informática, cabendo-lhes a procura autónoma da solução mais adequada.

Os FSA transmitem informação financeira para a DGO por suporte informático e nalguns casos em papel. Esta informação é digitada no GEPRIVATIVO – aplicação disponibilizada pela DGO que permite o fluxo de informação para os sistemas centrais de acompanhamento da execução orçamental dos FSA. Todavia, este fluxo de informação apresenta sistematicamente algumas limitações que se enunciam:

- Incumprimento dos Prazos de envio;
- Inexistência de um registo histórico a nível central, na medida em que apenas fica o registo da acumulação (trimestral) dos dados enviados mensalmente; e
- Incapacidade, perante os dados e tecnologias disponíveis para realizar a consolidação da informação entre organismos.

²⁹ Cfr. n.º 1 do art.º 50.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho.

2.3.3 Circuitos de informação financeira na RAM

De acordo com informação recolhida pela Inspeção Regional de Finanças, existe falta de integração entre os vários serviços do Governo Regional, apesar de existir controlo ao nível da execução orçamental.

É ainda a Inspeção Regional que aponta os seguintes pontos fortes e fracos relativamente aos sistemas de informação da administração financeira regional:

- Pontos Fortes:
 - a) Existência de um controlo eficaz ao nível da execução orçamental; e
 - b) Transmissão da informação sobre a execução orçamental e sobre a situação da dívida é feita via correio electrónico;
- Pontos Fracos:
 - a) Carência de integração da informação entre os vários serviços do Governo Regional. A integração apenas se verifica na fase de criação do processo de despesa e até à autorização para o respectivo pagamento;
 - b) Falta de automatismo em determinadas operações, designadamente na área da tesouraria;
 - c) Inexistência de um programa informático único e adequado para os serviços regionais; e
 - d) Baixo nível de adopção do POCP, mesmo por parte dos serviços com autonomia administrativa e financeira.

De acordo com a observação efectuada pelo Conselho Coordenador do SCI, em termos médios, os sistemas de informação são caracterizados por um elevado nível de procedimentos manuais e a informação financeira é enviada em suporte de papel com intervenção do utilizador para a constituição e leitura da informação. O prejuízo comportado por esta situação é amplificado atendendo à distância geográfica da Região relativamente aos órgãos de centralização da informação. Neste sentido, os fluxos de informação em suporte informático, além de mais céleres são também mais económicos.

A Secção Regional do Tribunal de Contas, está actualmente a desenvolver uma acção instrumental no sentido de avaliar o grau de implementação da RAFE na RAM, bem como dos planos sectoriais de contas. Nesta medida, pela obtenção de dados exhaustivos e concretos estarão criadas condições para uma reflexão sobre a implementação da RAFE na RAM, considerando as especificidades regionais e as condicionantes relativas à autonomia. Salienta-se a este respeito que o DL n.º 155/92, de 28 de Julho se encontra adaptado pela RAA, mas não pela RAM.

Por outro lado deve definir-se uma estratégia, bem como objectivos concretos e assinalados num horizonte temporal para a criação e implementação de um sistema informático único e integrado em todo o Governo Regional, garantindo uniformização dos procedimentos e a consolidação da informação.

Deve existir um superior empenho das entidades regionais, no sentido de acompanhar a implementação global do POCP que se está já a operar no Continente. Um estreito relacionamento entre a Direcção Regional de Informática revela-se significativo no sentido de adaptar o software uniforme de integração do POCP com o SIC.

As entidades competentes devem também estar atentas aos últimos desenvolvimentos que se verificaram relativamente à concretização do conceito de POCP integrado, uma vez que se encontra em curso o desenvolvimento de interfaces predefinidos que permitem a integração e consolidação automática da informação proveniente do POCP e restantes planos de contas sectoriais.

Atendendo ao actual nível de qualificação dos recursos humanos na área da administração financeira, considera-se que a sua formação é uma incontornável prioridade. Os recursos humanos qualificados além de constituírem um factor crítico de sucesso (elemento sem o qual não é possível alcançar resultados satisfatórios), podem revelar-se ainda um factor de vantagem competitiva, na medida em que permitem distinguir o serviço ou produto oferecido dos demais existentes.

2.4 – O SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO

2.4.1 Enquadramento

O actual regime de administração financeira do Estado consagra um novo sistema de controlo de gestão, de modo a conciliar as exigências de autonomia com as necessidades de um rigoroso controlo³⁰.

O sistema de controlo financeiro assenta num modelo que consagra diferentes níveis de controlo.

O controlo externo é assegurado pela Assembleia da República, que integra uma comissão parlamentar consignada ao acompanhamento da execução orçamental e que conta ainda com o Tribunal de Contas, órgão supremo de controlo financeiro, com poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro.

O Tribunal de Contas tem a responsabilidade de avaliar globalmente o sistema de controlo interno que abaixo se descreve. Para tal tem acesso aos programas de auditoria aplicados pelas diversas entidades de controlo interno, os respectivos relatórios, como fonte complementar para a definição do seu plano de controlo. A faculdade de, em situações específicas, coordenar acções e os critérios aplicados pelos órgãos de controlo interno, tem ainda lugar nas competências do Tribunal

O controlo interno é subdividido em três níveis.

³⁰ Nos termos admitidos pelas notas preambulares do DL n.º 155/92, de 28 de Julho.

O autocontrolo consubstancia um primeiro nível de controlo associado directamente à própria gestão do serviço ou organismo e desenvolvido por unidades competentes inseridas na hierarquia do próprio organismo.

Num segundo nível, situa-se o controlo das finanças públicas exercido por entidades que são externas às entidades controladas, mas que estão estruturalmente integradas na lógica da Administração Pública e, portanto, não podem incluir-se no controlo externo. Este controlo é designado de *controlo de 2.º nível*. Estas entidades podem realizar inspecções ordinárias e extraordinárias – neste último caso devem ser determinadas superiormente – adoptando métodos de auditoria, com vista ao apuramento da legalidade, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia das operações.

O terceiro nível, ou nível estratégico, engloba a Inspeção Geral de Finanças, órgão de controlo financeiro de alto nível e situa-se no topo do sistema nacional de controlo interno, a Direcção Geral do Orçamento e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. A sua actividade de controlo abrange todo o sector público administrativo e empresarial, privado e cooperativo.

É ainda competência da IGF coordenar o sistema de controlo interno do sector público, nomeadamente através do Conselho Coordenador do SCI. Este conselho, presidido pelo Inspector Geral de Finanças, congrega duas vezes por ano, todos os responsáveis pelos departamentos de auditoria interna reunidos em secções especializadas com o intuito de definir políticas e estratégias de controlo, harmonização de procedimentos e definição dos programas de auditoria. O Presidente do Tribunal de Contas está presente nas citadas reuniões na qualidade de observador.

Nesta acepção, tanto a avaliação dos sistemas de controlo existentes, como a promoção de acções de articulação entre as diferentes entidades com responsabilidades no sistema de controlo inserem-se na abrangência do controlo de alto nível.

Enquanto garante da legalidade e regularidade financeira e economia, eficiência e eficácia, compete ainda à IGF assegurar o relacionamento com o Tribunal de Contas e uma ligação funcional com as inspecções-gerais sectoriais e outros órgãos de controlo, nacionais e comunitários, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo³¹.

Resultante da regulamentação comunitária no que respeita a fundos comunitários de apoio ao desenvolvimento estrutural, foi desenvolvido e implementado um sistema específico de controlo do Quadro Comunitário de Apoio, onde surgem reforçadas as funções de avaliação e controlo sobre a utilização dos recursos comunitários. Este sistema de controlo encontra-se estruturado em três níveis, o controlo de alto nível – assegurado pela Inspeção Geral de Finanças –, o controlo de segundo nível – assegurado pelos interlocutores e órgãos de inspeção e controlo das entidades públicas com intervenção nos fundos comunitários – e o

³¹ Cfr. alínea j) do n.º 3 do art.º 12.º do DL n.º 158/96, de 3 de Setembro.

controlo de primeiro nível – assegurado pelos órgãos de gestão e entidades gestoras dos Fundos Comunitários³².

Cabe aqui sublinhar que uma das características mais relevantes deste novo sistema reside na importância consagrada ao exercício do autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos, designadamente pelo controlo interno ser sistemático, concomitante e sucessivo e libertando os órgãos superiores de controlo a uma actuação mais global e abrangente, designadamente através dos testes aos sistemas de controlo interno.

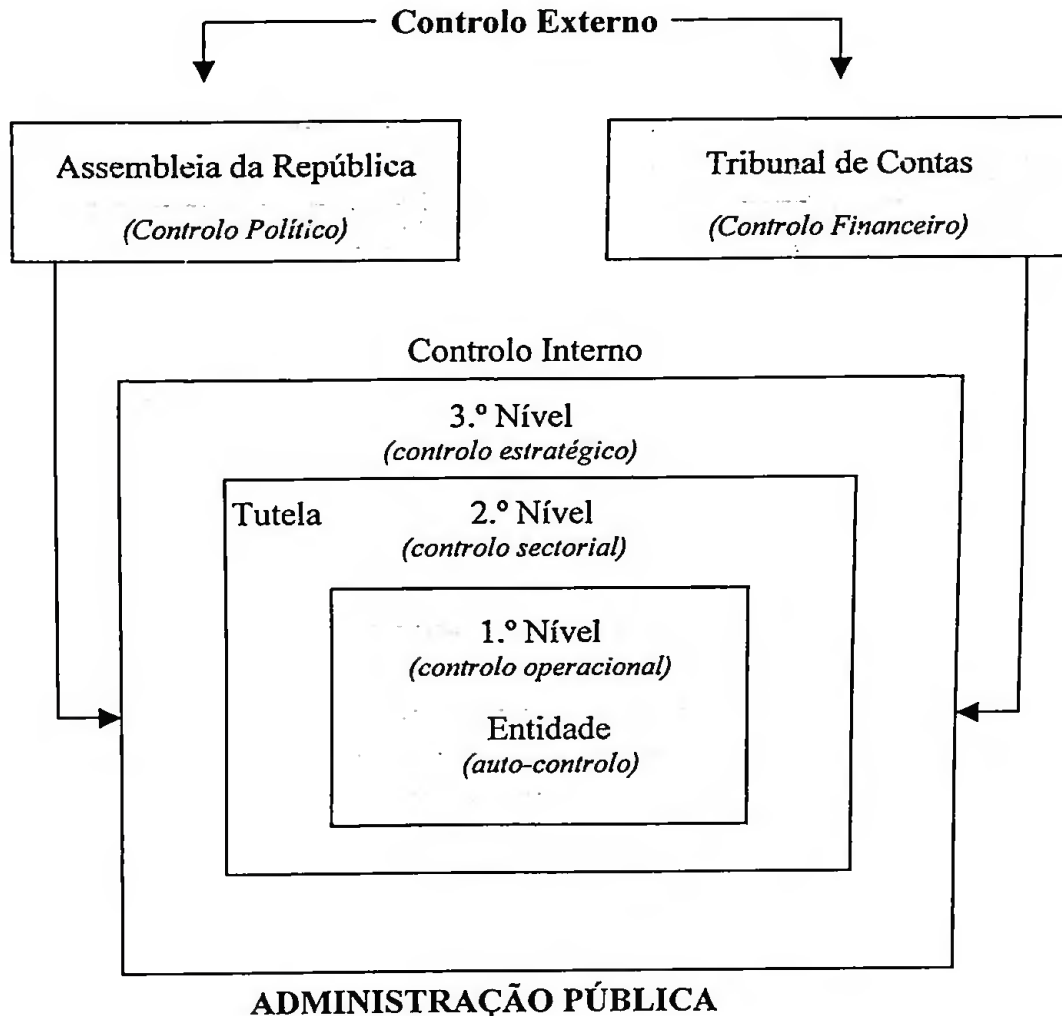
Pode pois concluir-se pelos três princípios de base subjacentes a sistema:

1. A suficiência do controlo, evitando quer as áreas de risco não controladas, quer as áreas sujeitas a uma sobreposição de controlos;
2. A complementaridade do controlo, garantindo os limites e as áreas de actuação das diversas entidades de controlo adoptando procedimentos padronizados ou pelo menos aceites por qualquer outra entidade de controlo;
3. A relevância do controlo, garantindo que as acções são definidas em obediência a um plano que contemplou, entre outros elementos, uma análise de risco e de materialidade das operações.

Apresenta-se o seguinte esquema relativo ao sistema nacional de controlo:

³² Ver a este respeito a Auditoria ao sistema de controlo interno dos fundos comunitários Relatório n.º 19/2003-FS/SRMTC – Processo n.º 4/03 – Aud/FS.

Gráfico I – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas



Fonte: Tribunal de Contas (1999), Manual de Auditoria e de Procedimentos, Vol. I (Ed.) Tribunal de Contas, Lisboa, pp. 32.

2.4.2 Articulação do controlo financeiro interno com o controlo financeiro externo

O controlo financeiro interno consiste num conjunto de processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os activos, assegurar a validade e autenticidade dos registos contabilísticos, e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira³³. Este controlo é exercido por órgãos inseridos na macro-estrutura da Administração Pública, e portanto associado à sua gestão, ainda que tais entidades estejam dotadas de independência técnica.

³³ Cfr. Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I (1999), (Ed.) Tribunal de Contas, Lisboa, cfr. Anexo I – Glossário, pp.11.

Por seu turno, o controlo externo é entendido como sendo a fiscalização realizada por um organismo externo e independente da entidade fiscalizada. Este conceito vai além da mera independência técnica, pois consubstancia-se em diversas garantias de independência, de que são exemplo, no caso do Tribunal de Contas, o autogoverno, a capacidade de determinar o plano de acção sem ingerências de outros órgãos e no próprio estatuto de independência da instituição e dos seus membros.

Tendo presente os dois conceitos, pode agora inferir-se que a articulação entre os dois tipos de controlo se faz em dois grandes planos.

O primeiro materializa-se na medida em que o controlo interno se encontra directamente relacionado com as funções e o desempenho da gestão. Esta facticidade é tão mais evidente se nos referirmos em particular ao autocontrolo³⁴.

O actual regime de administração financeira, pelos níveis de autonomia consagrados, pressupõe a existência de adequados órgãos de autocontrolo. Nesta medida, nenhuma despesa pode ser autorizada sem prévia verificação da conformidade legal, financeira e da sua economia, eficiência e eficácia pelo respectivo departamento de contabilidade e de auditoria. Sendo o controlo interno indissociável da gestão, necessariamente o controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas deverá incidir sobre os sistemas de controlo interno da Administração Pública.

Todavia, e num segundo plano, havendo concluído pela adequabilidade e fiabilidade do sistema de controlo interno, é possível e desejável que no âmbito do sistema nacional de controlo exista uma articulação entre as actividades de controlo financeiro interno e externo, de modo a assegurar a racionalidade e eficácia dos recursos utilizados no sistema de controlo nacional, garantindo simultaneamente uma cobertura adequada do universo visado.

A articulação entre os dois sistemas de controlo constitui um mecanismo privilegiado para assegurar a selectividade e flexibilidade do controlo financeiro externo. Salienta-se que recai sobre aquelas entidades um dever especial de colaboração, indispensável à plena efectivação do controlo que se pretende eficaz da gestão orçamental. Conforme dispõe o n.º 2 do art.º 12.º da Lei 89/97, de 26 de Agosto, este dever especial de colaboração das referidas entidades compreende:

- A comunicação ao Tribunal dos seus programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades;
- O envio dos relatórios das suas acções, por decisão ministerial ou do órgão competente para os apreciar, sempre que contenham matéria de interesse para a acção do Tribunal, concretizando as situações de facto e de direito integradoras de eventuais infracções financeiras;
- A realização de acções, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados.

³⁴ O autocontrolo é a actividade de controlo financeiro exercida pelos serviços que integram as entidades ou organismos responsáveis pela execução e gestão orçamental.

A complementaridade dos dois sistemas permite ainda a não sobrecarga do plano de fiscalização do Tribunal de Contas e por outro um nível mínimo de interferência no decurso quotidiano e normal das entidades auditadas, evitando que se preste a mesma informação a mais do que uma entidade fiscalizadora.

É de especial importância destacar que nos termos em que a relação entre o controlo financeiro externo e interno é estabelecida, faz deste último sistema de controlo uma extensão da entidade encarregada do controlo financeiro externo. É pois nesta perspectiva que os critérios fixados pela instituição suprema de controlo devem prevalecer sobre os critérios e objectivos normalmente seguidos pelo serviço de controlo interno, quando realiza por iniciativa própria acções da mesma natureza. Também nestas circunstâncias a independência da instituição suprema de controlo deve prevalecer sobre as dependências hierárquicas e funcionais do serviço de controlo interno em causa.

Ainda que sejam evidentes as vantagens desta articulação, dita a prática que nos últimos anos, e de forma sistemática, não tem sido possível minimizar as zonas de sobreposição das acções de fiscalização das entidades que compõem o sistema nacional de controlo. Tal facticidade tem sido por diversas vezes exposta nomeadamente nas reuniões do Conselho Coordenador do SCI. O Senhor Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas, na sua comunicação na 11.^a reunião³⁵ referiu a necessidade de melhorar a articulação dos programas de fiscalização, através do seu conhecimento tempestivo, a fim de evitar redundâncias. Já na 13.^a reunião, e tendo-se verificado em 2003 a ocorrência de várias sobreposições entre as várias Inspeções e também com o Tribunal de Contas – resolvidas por via de contactos bilaterais – entendeu-se ser necessário um plano de acção concertado baseado em “intenções e não em planos já aprovados”.

2.5 – O TRIBUNAL DE CONTAS E A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

2.5.1 – Conceito, Importância e tipologias de ISC

As Instituições Supremas de Controlo das finanças públicas (ISC) reúnem várias características que as diferenciam das restantes instituições de controlo. Estas instituições são órgãos públicos, externos e independentes da macro-estrutura da Administração Pública. Exercem ainda o mais elevado nível de controlo. O destinatário privilegiado da sua actuação é o parlamento.

No entanto, comparando as ISC existentes nos vários países, é possível distinguir três sistemas de ISC de controlo financeiro, cuja classificação se prende com a sua estrutura,

³⁵ Cfr. consta da informação n.º /02 - GDG de 26 de Fevereiro, do Tribunal de Contas. O Tribunal participa nas reuniões deste Conselho como observador, conforme disposto no art.º 8.º do DL n.º 166/98, de 25 de Junho.

organização, poderes e relacionamento com outros órgãos do Estado (Tavares, 1999). São eles:

- O sistema de Tribunal de Contas;
- O sistema de Auditor Geral; e
- O sistema misto: Tribunal de Contas / Auditor Geral.

Os *tribunais de contas*, de natureza colegial, têm capacidade para exercer, a função jurisdicional de julgamento, complementarmente à função de fiscalização/auditoria, efectivando, daquele modo, a responsabilidade financeira. O controlo da legalidade e da regularidade decorre, pois, do exercício da função jurisdicional, e, conseqüentemente, algumas das instituições integradas neste sistema tendem a privilegiá-lo. Este controlo formal é exercido à posteriori (controlo sucessivo), mas pode também ser exercido à priori (fiscalização prévia), cuja abrangência tem conhecido, em vários países, importantes restrições.

O *sistema de auditor geral*, além de não incorporar a função jurisdicional, exercendo portanto apenas funções de auditoria, caracteriza-se também por ser um órgão singular. Tem, tradicionalmente, um relacionamento mais estreito e frequente com o parlamento e privilegia o controlo da gestão financeira. Neste sistema, as instituições exercem normalmente um controlo concomitante e sucessivo.

Existe ainda o sistema misto que incorpora características dos dois sistemas anteriores. Deste sistema fazem parte instituições de natureza colegial, mas que não exercem uma função jurisdicional, cingindo-se a funções exclusivas de auditoria.

É hoje consensual que o controlo da legalidade e da regularidade financeiras não é suficiente para garantir um controlo íntegro da actividade financeira. Do mesmo modo que o controlo da boa gestão financeira, nomeadamente nas vertentes da economicidade, da eficiência e da eficácia fica empobrecido sem o controlo da legalidade e da regularidade. A auditoria integrada, na medida em que congrega estes dois tipos de controlo, é entendida como um objectivo a alcançar pela instituições supremas de controlo e representa a utilização óptima dos meios de auditoria (Tavares, 1999).



O quadro seguinte expõe o sistema de instituições superiores de controlo adoptado por cada país pertencente à União Europeia.

Quadro VI – Sistema de Instituições Superiores de Controlo na U.E.

Estados Membros da UE	Sistema de ISC
Alemanha	Misto
Áustria	Misto
Bélgica	Tribunal de Contas
Dinamarca	Auditor Geral
Espanha	Tribunal de Contas
Finlândia	Auditor Geral
França	Tribunal de Contas
Grécia	Tribunal de Contas
Itália	Tribunal de Contas
Irlanda	Auditor Geral
Luxemburgo	Tribunal de Contas
Países Baixos	Misto
Portugal	Tribunal de Contas
Reino Unido	Auditor Geral
Suécia	Auditor Geral
Tribunal Contas Europeu	Misto

2.5.2 – O Tribunal de Contas Português

2.5.2.1 – VISÃO, MISSÃO E QUADRO DE ACTUAÇÃO

O Tribunal de Contas é a instituição suprema de controlo financeiro em Portugal e visa garantir a melhor utilização dos recursos públicos, assegurando que a actuação dos gestores desses recursos se pauta de acordo com critérios de legalidade, qualidade, transparência e que existe uma responsabilização pela actividade desenvolvida.

O Tribunal de Contas enquanto órgão externo à macro-estrutura administrativa tem por missão controlar e avaliar a regularidade, a legalidade e a qualidade das operações financeiras desenvolvidas na gestão dos fundos e valores públicos de origem nacional e comunitária³⁶.

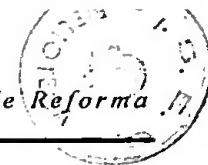
Nesta medida, e conforme se irá desenvolver seguidamente, o Tribunal fiscaliza prévia, concomitante e sucessivamente a realização de despesas e a forma como é gerido o erário público, dirigindo recomendações às entidades auditadas, aos responsáveis, aos órgãos de tutela do governo e órgãos representativos. No cumprimento da sua missão pode ainda julgar responsáveis por infracções ao princípio da legalidade e regularidade financeira.

Como forma de tornar mais transparente a sua actuação e de alcançar os fins propostos, o Tribunal pode ainda decidir a difusão dos seus relatórios através de qualquer meio de comunicação social, após comunicação às entidades interessadas.

Cumpre ainda sublinhar neste ponto que o meio externo ao Tribunal tem sofrido significativas mudanças. Desde logo o modo e a extensão da intervenção do Estado na economia. Assim, cenários como o das privatizações ou reprivatizações de algumas funções que eram asseguradas à mais de 20 anos pelo estado, ou mesmo a realização de parcerias público-privadas constituem motivos suficientes para que se reveja frequentemente o papel do Tribunal de Contas e o modo como esta instituição desempenha as suas funções.

Mas outras alterações vêm alterar o seu universo de controlo. Tome-se o exemplo da empresarialização de actividades que estavam integradas directamente na Administração Pública, a orientação política dada às funções do Estado, enquanto agente regulador e menos interventivo, ou a introdução de conceitos derivados do New Public Management, que consagram a definição de objectivos como método de gestão, generalizando a avaliação da qualidade e do desempenho das organizações públicas e dos seus funcionários, ou a implementação de um novo regime de administração financeira do Estado ou ainda o facto de se progressivamente se estarem a consagrar novas normas internacionais de contabilidade pública.

³⁶ Vd. www.tcontas.pt



Também a sociedade civil cada vez se mostra mais atenta e exigente quanto à transparência e ao rigor imprimido na gestão dos recursos colectivos, aguardando por uma responsabilização eficaz e eficiente em função dos resultados obtidos pelos gestores.

Também a evolução registada ao nível do processamento da informação, designadamente através do recurso a novas tecnologias de informação vem constituir por um lado um desafio, mas também uma oportunidade para o Tribunal. Note-se que as auditorias a desenvolver cada vez mais se encontram dependentes da adopção de ferramentas informáticas e da capacidade da sua utilização, de modo a permitir o tratamento de grandes quantidades de complexos dados mas que, simultaneamente permitem o controlo de um universo maior de operações. Por outro lado, a Administração Pública tem uma tradição burocrática muito dependente do suporte em papel. Ora a desmaterialização de procedimentos e decisões comporta, associadamente à maior eficiência, maiores riscos.

Pelas razões expostas, o Tribunal de Contas deve procurar sempre a melhoria da qualidade na sua actuação, de modo a consolidar-se como elemento fundamental e também como agente de aprofundamento do sistema nacional de controlo.

2.5.2.2 – ENQUADRAMENTO JURÍDICO

A criação de um Tribunal de Contas é uma opção político-constitucional, que os estados tomam ao nível da sua própria estrutura. Esta é, aliás, uma das características que distingue este Tribunal dos órgãos de controlo interno, constituídos no seio de um sistema de controlo.

Nas sucessivas Constituições ou Cartas Constitucionais portuguesas, o papel do Tribunal de Contas era omissivo ou estava definido de forma incipiente e ambígua. Contudo, é atribuído ao Tribunal de Contas, na Constituição de 1976, bem como nas cinco revisões constitucionais subsequentes (1982, 1989, 1992, 1997 e 2001), um estatuto claro e mais desenvolvido.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) enquadra o Tribunal de Contas no rol dos outros tribunais³⁷, e, portanto, define-o como um órgão de soberania³⁸. Consequentemente,

³⁷ Cfr. n.º 1 do art.º 209.º da CRP.

também os direitos e princípios constitucionais definidos para os tribunais se aplicam ao Tribunal de Contas, nomeadamente os constantes nos seguintes artigos da CRP:

- Art.º 203.º – Princípio da Independência e da exclusiva sujeição à lei;
- Art.º 202.º, n.º 3 – Direito à coadjuvação das outras autoridades;
- Art.º 205.º – Princípio da fundamentação, da obrigatoriedade e da prevalência das decisões;
- Art.º 206.º – Princípio da publicidade.

Mas, a par destes princípios comuns, a constituição reconhece ao Tribunal de Contas as características de um tribunal especializado, de natureza financeira, com competências singulares face a outros tribunais e daí decorre o seu estatuto de tribunal supremo. Note-se que o art.º 214.º da CRP, estatui, desde logo, que cabe ao Tribunal de Contas a fiscalização suprema da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei lhe mandar submeter. Mais, a constituição chama a si, no citado artigo, a definição das competências essenciais do Tribunal de Contas, designadamente:

- a) Emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social;
- b) Emitir parecer sobre as contas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira;
- c) Efectivar a responsabilidade por infracções financeiras, nos termos da lei;
- d) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.

O Tribunal de Contas

Ao nível legislativo, importa destacar dois momentos essenciais. Um primeiro, que se prende com a reforma do Tribunal operada pela Lei 86/89, de 8 de Setembro, que, no intuito do reforço da independência do Tribunal de Contas, teve como linhas mestras as seguintes:

³⁸ Cfr. n.º 1 do art.º 110.º da CRP.

- Alteração da composição do Tribunal, elevando o n.º de Conselheiros para 18, dois dos quais nas Secções Regionais dos Açores e da Madeira;
- Forma de recrutamento dos Conselheiros, a nomeação não mais foi feita pelo Ministro das Finanças, consagrando-se a nomeação por concurso público;
- Criação de duas secções especializadas, a de fiscalização prévia e a da fiscalização sucessiva;
- Redução do âmbito da fiscalização prévia;
- Consagração da Direcção-Geral do Tribunal de Contas como serviços do próprio Tribunal, deixando de estar administrativamente dependentes do Ministério das Finanças, dotando, conseqüentemente, o Presidente do Tribunal de competência ministerial;
- Consagração do autogoverno do Tribunal.

Do segundo momento, também ele reformador, decorrente da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), aprovada pela lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, ressaltam os seguintes aspectos:

- Alargamento do âmbito do controlo do Tribunal até às entidades, de qualquer natureza, com participação de capitais públicos ou que sejam beneficiárias a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos;
- Criação de um verdadeiro sistema integrado de fiscalização prévia, concomitante e sucessiva;
- Redução em cerca de 90% da actividade de fiscalização prévia;
- Reforço e aperfeiçoamento dos poderes de controlo sucessivo;
- Separação clara das funções de auditoria e jurisdicional;
- Consagração do controlo da gestão financeira, segundo critérios de economicidade, eficiência e eficácia, como uma das atribuições do Tribunal;
- Reforço dos mecanismos que possibilitam a cooperação com o parlamento;

- Previsão expressa do relacionamento com a comunicação social.

Também na Lei 98/97 se encontraram consagrados os princípios constitucionais, nomeadamente nas disposições relativas às garantias de independência do Tribunal de Contas, do seu autogoverno, da inamovibilidade e irresponsabilidade dos seu juízes e exclusiva sujeição destes à lei.

2.5.2.3 – ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO

O Tribunal é composto por 16 juízes na Sede e mais um juiz em cada uma das Secções Regionais³⁹.

A nomeação bem como a exoneração do presidente do Tribunal resultam directamente da Constituição da República Portuguesa⁴⁰, e só podem ser promulgadas pelo Presidente da República, mediante proposta do Governo, aliás, uma das garantias de independência deste órgão.

Como decorre também do enquadramento jurídico exposto, os juízes do Tribunal de Contas têm categoria, direitos e prerrogativas idênticos aos do Supremo Tribunal de Justiça, sendo recrutados mediante concurso público, cuja composição do Júri se encontra fixada na Lei e são nomeados pelo Presidente do Tribunal⁴¹.

O Tribunal de Contas, tem sede em Lisboa e dispõe de três secções especializadas na Sede e de duas Secções Regionais de competência genérica, uma na Região Autónoma dos Açores e a outra na Região Autónoma da Madeira, criadas pela Lei n.º 23/81, tendo no entanto entrado em funcionamento seis anos mais tarde.

³⁹ Cfr. Artigo 14.º da LOPTC.

⁴⁰ Cfr. Alinea m) do artigo 133.º da CRP.

⁴¹ Cfr. Art.ºs 18.º a 20.º da LOPTC.

As Secções especializadas contêm em si finalidades diversas. A 1ª Secção exerce as competências de fiscalização prévia, podendo, em certos casos, exercer fiscalização concomitante. A 2ª Secção desenvolve funções de fiscalização concomitante e sucessiva de verificação e controlo e auditoria. À 3ª Secção cabe a função jurisdicional, ou seja, compete-lhe o julgamento dos processos de efectivação de responsabilidades e de multa⁴².

A descentralização do Estado, prevista na CRP, compreende, nomeadamente a existência de Regiões Autónomas, a dos Açores e a da Madeira, dotadas de autonomia político-administrativa. É pois, perante um quadro constituído por especificidades como seja a atribuição de funções políticas a órgãos regionais directamente eleitos, traduzidas, por exemplo, na existência de um Governo Regional, ou de uma Assembleia Legislativa Regional, que se impõe um controlo próximo da actividade financeira desenvolvida por aqueles órgãos.

O início do funcionamento das secções Regionais dos Açores e da Madeira, respectivamente nos anos 1986 e 1987, representou, uma melhoria *qualitativa* no controlo das finanças públicas do país (Tavares, 1999).

O exercício das competências das Secções Regionais desenvolve-se de igual modo daquelas que são cometidas na Sede às secções especializadas, mas no entanto com as devidas adaptações e restrito ao âmbito da respectiva Região. As competências das 1ª e 2ª Secções são exercidas, com as necessárias adaptações, pelo juiz da Secção Regional em sessão ordinária semanal, com a assistência obrigatória do Ministério Público e a participação, como assessores, do subdirector-geral e do auditor-coordenador⁴³.

2.5.2.4 – FUNCIONAMENTO

O Tribunal de Contas, na Sede, reúne em plenário geral, em plenário de secção, em subsecção e em sessão diária de visto⁴⁴. Do plenário Geral fazem parte todos os juizes, incluindo os das

⁴² Cfr. artigo 15.º da LOPTC.

⁴³ Cfr. n.º 1 do Artigo 105.º da LOPTC.

⁴⁴ Cfr. n.º 1 do artigo 71.º da LOPTC.

secções Regionais, reunindo sob convocatória do Presidente ou a solicitação de pelo menos um terço dos seus membros, quando seja necessário decidir sobre assuntos da respectiva competência.

As secções reúnem em plenário pelo menos uma vez por semana e sempre que o presidente as convoque, por sua iniciativa ou a solicitação dos juízes que as compõem. O Plenário compreende os juízes que integram a respectiva secção, sendo que o número de juízes que compõem cada uma das secções é definido em plenário geral⁴⁵.

Em sessão diária de visto, os juízes da 1ª Secção, estando de acordo, podem conceder ou reconhecer a isenção ou dispensa de visto, e solicitar informações ou elementos adicionais aos respectivos serviços e organismos. No caso de inexistência de acordo, o poder de decisão compete à 1ª Secção, em subsecção.

A 1ª Secção, em subsecção, é ainda competente para, designadamente, ordenar a realização de auditorias relativas ao exercício da fiscalização prévia e concomitante, sendo ela que aprova os respectivos relatórios, e comunicar ao Ministério Público os casos de infracção financeira detectados no exercício da sua acção de controlo. A aprovação do regulamento interno, tal como as instruções sobre a organização dos processos de fiscalização prévia a remeter ao Tribunal, são atribuições do Plenário. É ainda da sua competência o julgamento dos recursos finais em matéria de visto.

No âmbito das competências da 2ª Secção, a aprovação dos relatórios de verificação externa de contas e de auditoria é da competência da subsecção, sempre que haja unanimidade. O âmbito de competências é também extensível à homologação de verificações internas das contas que devam ser devolvidas aos serviços e organismos, bem como à ordenação da verificação externa de contas na sequência de uma verificação interna. É também secção que pode ser decidido solicitar a coadjuvação dos órgãos de controlo interno e o recurso a empresas de auditoria e de consultores técnicos⁴⁶. Também aqui o plenário aprova as instruções sobre o modo como as entidades devem organizar as suas contas de gerência e fornecer os elementos ou informações necessários à sua fiscalização. O Plenário aprova ainda

⁴⁵ Cfr. n.º 2 do artigo 72.º e n.º 3 do artigo 73.º da LOPTC.

⁴⁶ Cfr. n.º 2 do artigo 78.º da LOPTC.

o regulamento do seu funcionamento, os manuais de auditoria e procedimentos de verificação a adoptar pelos serviços de apoio.

A 3ª Secção, encarregada dos julgamentos dos processos de efectivação de responsabilidades financeiras e de multa, funciona em Plenário de Secção e em 1ª instância, com juiz singular. É em 1ª instância que são decididos todos os processos da competência daquela secção, cabendo ao Plenário o julgamento dos recursos das decisões proferidas naquela instância, na Sede e nas Secções Regionais. Ao Plenário, compete ainda, julgar os recursos dos emolumentos fixados nos processos de verificação de contas e nos de auditoria da 2ª Secção e das Secções Regionais, e os pedidos de revisão das decisões transitadas em julgado, proferidas pelo Plenário ou em 1ª instância⁴⁷.

O Tribunal de Contas dispõe de serviços de apoio técnico e administrativo, compostos pelo Gabinete do Presidente e pela Direcção-Geral, incluindo os serviços de apoio das Secções Regionais. Estes serviços de apoio técnico são, aliás, corolário da independência e subordinados ao autogoverno do Tribunal.

O Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro, define a organização e estrutura da Direcção-Geral, incluindo os serviços de apoio das Secções Regionais. Um dos principais aspectos estatuidos neste diploma prende-se com a existência de um corpo especial de fiscalização e controlo integrado por carreiras altamente qualificadas, com um estatuto remuneratório adequado à natureza das funções exercidas. São ainda criadas unidades de apoio técnico segundo as competências de cada secção.

A Direcção-Geral garante o apoio técnico ao Tribunal, substanciando-o em duas vertentes, uma é a do apoio instrumental, a outra, a do apoio técnico-operativo. A área de apoio instrumental integra os departamentos de Gestão Financeira e Patrimonial, de Gestão e Formação de Pessoal, de Sistemas e tecnologias de Informação, de Arquivo, Documentação e Informação, de Relações Externas e também a Secretaria do Tribunal. A área de apoio técnico-operativo, funcionalmente dependente do Tribunal, desempenha funções de natureza operativa, consultiva, de estudo investigação e planeamento. As funções de natureza operativa são executadas pelos departamentos de Auditoria, de Verificação Interna de Contas e de

⁴⁷ Cfr. artigo 79.º da LOPTC.

Controlo Prévio e Concomitante. As funções de natureza consultiva de estudo, investigação e planeamento são asseguradas pelo departamento de Consultoria e Planeamento.

Aos serviços de apoio das Secções Regionais compete o desempenho de idênticas funções que os serviços de apoio da Direcção-Geral, ainda que com as necessárias adaptações.

A definição da competência material, da organização e do funcionamento dos departamentos que constituem os serviços de apoio compete ao Presidente, tendo em conta as linhas de organização e de funcionamento estabelecidas pelo Tribunal e constam do Despacho n.º 46/2000-GP, de 27 de Abril relativamente aos da Sede, e do Despacho n.º 56/2000-GP, de 7 de Junho, quanto aos das Secções Regionais.

2.5.2.5 – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

As instituições superiores de controlo, independentemente do seu sistema (Tribunal de Contas, Auditor Geral e sistema Misto), têm características essenciais que são comuns. Dessa comunhão resultou, em 1953, a International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), uma organização na órbita da Organização das Nações Unidas, visando promover a troca de informações e de experiências, da qual o Tribunal de Contas Português é membro fundador. Esta organização, aprovou *princípios básicos de controlo financeiro*, acolhidos pelo Tribunal no desempenho das suas funções de controlo e auditoria. Além desses princípios, os poderes de fiscalização e auditoria norteiam-se pelas *normas gerais de auditoria* internacionalmente aceites, bem como no próprio *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, elaborado no âmbito das competências da 2ª Secção, como atrás se expôs.

Daqueles princípios, destacam-se os mais estruturantes (Tavares, 1999):

- a) Princípio da *necessidade do controlo financeiro*, progressivamente com maior ênfase em aspectos *substanciais*, e não apenas *formais*;
- b) Princípio da *possibilidade legal*, de controlo de todos os recursos públicos;
- c) Princípio da *selectividade* do controlo, em função de critérios como sejam a materialidade financeira, o nível de risco, a oportunidade e a actualidade;

- d) Princípio da *oportunidade/actualidade* do controlo, evitando o desenvolvimento de trabalho sobre realidades ultrapassadas, com a consequente perda de interesse perante os resultados obtidos.
- e) Princípio do *Contraditório*, expressamente consagrado na Lei 98/97 e estrutural para o Tribunal, conquanto que é um valor fundamental de um Estado de Direito.

2.5.2.6 – COMPETÊNCIA/PODERES

Para o cumprimento das atribuições que legalmente estão cometidas ao Tribunal no quadro da sua jurisdição é necessária a atribuição de um conjunto de poderes, cujo exercício traduz a efectiva actividade deste órgão. Esses poderes podem ser classificados em função de vários critérios: *natureza, conteúdo e momento* do seu exercício (Tavares, 1999).

Quanto à sua *natureza*, é possível distinguir, por um lado, os poderes de fiscalização/controlo, traduzidos na avaliação da actividade financeira pública, nomeadamente pela emissão do parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, sobre as contas das Regiões Autónomas, pela verificação de contas e realização de auditorias. Por outro, os poderes jurisdicionais, em especial o julgamento da responsabilidade financeira, tendo como base os resultados das fiscalizações realizadas.

Conforme resulta do estatuído no art.º 5.º, n.º1, os poderes jurisdicionais surgem como um complemento e uma sequência dos poderes de fiscalização, formando um todo global e coerente dentro do sistema de controlo.

Resulta também clara a separação da função de fiscalização da função de jurisdicional, nomeadamente pela existência de três secções especializadas⁴⁸.

Quanto ao *conteúdo*, podem destringir-se os poderes de controlo da legalidade e da regularidade, de controlo da gestão financeira (economia, eficiência e eficácia) e por último da avaliação, entre outras matérias, da execução de programas e projectos.

⁴⁸ Cfr. art.º 15.º da LOPTC.

A exigência de um controlo que vá além da legalidade formal e incida também na legalidade substancial, onde se inclui a apreciação da boa gestão financeira, ou seja, a economia, eficiência e eficácia, encontra hoje suporte quer na constituição (v.g. art.ºs 214.º e 266.º), quer na Lei 98/97, de 26 de Agosto (vg. art.ºs 1.º, n.º 1.º e 5.º, n.º 1, alínea f)), ou mesmo no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho (v.g. art. 22.º). Importa, todavia, sublinhar que o controlo da gestão financeira, nomeadamente na avaliação por critérios económicos de uma determinada opção, não constitui um controlo político. Adicionalmente, deve ser também sublinhado o facto de que o controlo da legalidade, bem como o controlo da economicidade, da eficiência e da eficácia, não se excluem, antes se complementam.

Finalmente, quanto ao *momento* do exercício do controlo, há que distinguir os poderes de fiscalização prévia, de fiscalização concomitante e os de fiscalização sucessiva.

A fiscalização prévia tem por finalidade verificar se os actos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras directas ou indirectas estão conforme às leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria⁴⁹. Esta modalidade de fiscalização é exercida mediante a concessão ou recusa do visto, ou através da declaração de conformidade, sendo que as consequências da recusa se traduzem na ineficácia do respectivo acto ou contrato. Todavia, é relativamente consensual o entendimento de que da fiscalização prévia pode pender alguma desresponsabilização de quem administra e alguma co-responsabilização de quem controla. Neste enquadramento, desde 1998 que se tem verificado a uma drástica redução do peso da fiscalização prévia na actividade do tribunal (aproximadamente 90%), por contrapartida do controlo concomitante, designadamente no acompanhamento da execução de actos e contratos, ou de orçamentos, programas e projectos e, em geral, da actividade financeira sob jurisdição do Tribunal.

A avaliação da actividade financeira e dos sistemas de gestão e controlo interno das entidades sob a jurisdição e poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas ou apenas sobre os seus poderes de controlo financeiro, traduz a actividade de fiscalização sucessiva. São características marcantes deste poder de fiscalização as seguintes:

⁴⁹ Cfrt. art.º 44.º, n.º 1 da LOPTC

- Critérios de selectividade, garantindo a combinação entre o risco financeiro, adequabilidade e segurança dos sistemas de decisão e controlo interno, oportunidade de controlo e ciclo de cobertura;
- Consagração do princípio do contraditório;
- Consagração das auditorias como método privilegiado do controlo financeiro (incluindo auditorias financeiras, de gestão, integradas, orientadas, de sistemas, etc.);
- Nítida separação entre a função de controlo financeiro da função jurisdicional;
- Exercício da função de fiscalização baseada nos métodos e técnicas definidos no Manual de Auditoria e de Procedimentos elaborado pelo Tribunal.

A fiscalização sucessiva consubstancia-se⁵⁰ na:

- Apreciação da execução do Orçamento do Estado e das Regiões Autónomas, concretizada através da emissão de parecer sobre essas contas;
- Realização de auditoria às contas das entidades do SPA, com vista a efectuar a avaliação dos respectivos sistemas de controlo interno, apreciando a legalidade, eficiência e eficácia da sua gestão financeira;
- Realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza sobre a legalidade, boa gestão financeira e sistemas de controlo interno, tendo por base actos, procedimentos, aspectos parcelares da gestão financeira ou a sua globalidade das entidades sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo;
- Verificação interna de contas, concretizada na demonstração numérica das operações que resultam no crédito e débito de gerência, com evidência dos saldos de abertura e de encerramento.

⁵⁰ Nos termos do art.º 5.º da LOPTC

2.5.2.7 – AS ENTIDADES CONTROLADAS

Aquando da exposição acerca do enquadramento constitucional do Tribunal de Contas, afirmou-se que este é um Tribunal de natureza financeira. As atribuições que legalmente lhe estão cometidas correspondem à necessidade de controlo dos dinheiros públicos. Logo o n.º1 do art.º 1.º da LOPTC, estatui que o Tribunal fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras. Consequentemente, perante um âmbito tão alargado de competências existe também um universo vasto de entidades sujeitas à actuação do Tribunal, em geral todas aquelas que tenham a seu cargo a gestão de dinheiros ou valores públicos.

A jurisdição e os poderes de controlo financeiro do Tribunal sujeitam todas as entidades do Sector Público Administrativo⁵¹, a saber:

- O Estado e os seus serviços;
- As Regiões Autónomas e os seus serviços;
- As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como áreas metropolitanas;
- Os institutos públicos; e
- As instituições de Segurança Social.

Todavia, encontram-se apenas sujeitas aos poderes de controlo financeiro do Tribunal as seguintes entidades⁵²:

- As associações públicas, associações de entidades públicas ou de entidades públicas e privadas que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas sujeitas ao seu controlo de gestão;
- As empresas públicas;

⁵¹ Cfr. o n.º1 do art.º 2.º da LOPTC.

- As sociedades de capitais exclusivamente públicos, constituídas pelo Estado, por outras entidades públicas ou por ambos em associação;
- As sociedades em que se associem capitais públicos e privados, nacionais ou estrangeiros, quando a parte pública controle de forma directa a gestão;
- Empresas concessionárias da gestão de empresas públicas de sociedades de capitais públicos ou de sociedades de economia mista controladas e as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos;
- As fundações de direito privado que recebam anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, relativamente à utilização desses fundos;
- As entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da legalidade dos mesmos dinheiros e valores públicos.

2.5.2.8 – PLANEAMENTO E CONTROLO DE ACTIVIDADES

O Tribunal de Contas instituiu, desde 1986, instrumentos de gestão que abrangem toda a sua actividade conducente à realização da sua missão. São esses instrumentos o plano de acção, o orçamento, o relatório de actividades e contas.

Desde 1989, que o programa de acção definido anualmente tinha em consideração a impossibilidade de tudo controlar. A opção da selectividade tende pois a favorecer o controlo do que é essencial e um controlo orientado por níveis de qualidade superior.

⁵² Cfr. o n.º2 do art.º 2.º da LOPTC.

3.4.3 – O Papel do Tribunal de Contas na Reforma da Administração Pública

Como instituição suprema de um controlo coordenado e integrado no sistema nacional de controlo, o Tribunal de Contas desempenha um papel fundamental no controlo da boa gestão financeira dos recursos na medida em que esta tem efeitos directos sobre a aplicação dos dinheiros públicos.

É no sentido acima descrito que o controlo financeiro do Tribunal não se limita à mera verificação da legalidade das operações financeiras, no seu sentido estrito (conforme ou não com a Lei ou com a ordem jurídica), mas incide na apreciação da boa gestão financeira pautada por critérios de economia, eficácia e eficiência.

O Governo é o responsável pelo planeamento, pela gestão (no respeito pelos três critérios acima enunciados) e pelo controlo da utilização dos recursos públicos, sendo a Assembleia da República o órgão responsável pela distribuição de recursos públicos, bem como pela fiscalização da sua utilização. É enquanto gestor dos recursos públicos que o Governo presta contas, perante o Parlamento, no que respeita aos recursos utilizados e o respectivo retorno obtido.

As demonstrações financeiras produzidas pelo Governo enquanto instrumento objectivo e de quantificação financeira, constituem um dos principais instrumentos na devida prestação de contas sobre as responsabilidades públicas assumidas. Estas peças financeiras devem permitir uma apreciação da utilização dada aos recursos, mas também do efectivo cumprimento da legislação financeira, bem como da situação financeira do Estado. Todavia, a informação financeira mais do que instrumento de controlo, assume-se primeiramente como um instrumento auxiliar na gestão desenvolvida pelo próprio Governo.

O Orçamento de Estado assume-se como um instrumento financeiro fundamental, na medida em que constitui uma baliza de actuação do Governo e um meio primordial para o controlo da acção governativa. Ele é a expressão financeira das prioridades definidas pelo governo, bem como da previsão das receitas e despesas a incorrer no ano. A sua execução traduz a capacidade do Governo no alcance dos objectivos previamente definidos.

Como já foi amplamente focado ao longo do presente trabalho, compete ao Tribunal de Contas, entre outras atribuições, emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da

segurança social, sendo a conta aprovada pelo Plenário da Assembleia da República após emissão daquele Parecer. O Plenário deve ainda deliberar sobre a remessa ao Ministério Público do correspondente Parecer. Está subjacente uma função de apoio técnico ao Parlamento, para que este se possa pronunciar competentemente sobre a Conta apresentada.

Todavia, como ficou também já expresso, o Orçamento é preparado numa óptica de caixa, sendo o reflexo de movimentos de receita e de despesa anual. Ora, se este documento consolidado e portanto de dimensão mais abrangente é elaborado nesta óptica, é natural que o estímulo dado às diversas entidades que integram a Administração Pública seja o de estas prestarem contas também numa óptica de tesouraria.

Assistimos portanto a um controlo parlamentar excessivamente centrado em questões de fluxos monetários associados à execução orçamental imprimida pelo Governo. Esta pode constituir uma perspectiva limitada da verdadeira natureza financeira das operações do governo, na medida em que não existe uma produção sistemática de documentos financeiros que de forma objectiva permitam tecer uma apreciação entre outros, sobre os seguintes elementos:

- A situação financeira do Estado;
- O activo imobilizado existente, a sua valorização e respectiva vida útil;
- A capacidade do activo existente em fazer face a encargos futuros e certos;
- O retorno financeiro gerado pelos investimentos estatais;
- Nível de eficiência e de eficácia da despesa pública;
- Capacidade de auto-financiamento;
- Necessidades de financiamento alheio.

Este tipo de informações pode ser obtido através de uma contabilidade de *accrual basis*, de modo a permitir:

- Uma perspectiva de longo prazo dos impactos financeiros das decisões tomadas, não se limitando à observação anual de tesouraria;

- Uma avaliação do contributo prestado por cada serviço ou entidade pública;
- Uma ponderação sobre a necessidade de recorrer a *outsourcing* ou a recursos existentes na própria Administração Pública;
- Decidir sobre as formas de financiamento mais adequadas e o montante necessário para cada uma das unidades orgânicas;
- Fazer a gestão equilibrada das necessidades de financiamento futuras.

Note-se que, conforme alguns relatórios de auditoria e inclusive alguns dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado emitidos pelo Tribunal de Contas vêm chamando à atenção, assiste-se, por vezes, a factos que parecem revelar práticas de desorçamentação, ou apontam para um desconhecimento rigoroso de compromissos futuros, ou se reportam à classificação de acções de desinvestimentos como sendo operações de receita corrente, ou evidenciam um “corte” tardio ou prematuro das operações associadas ao exercício económico, conforme seja ou não conveniente imputar receita ou despesa no ano em causa.

Todavia, conforme afirma Allen Schick (2002), poucos são os Estados que adoptam uma lógica de *accrual* ao Orçamento anual. Algumas das razões subjacentes a esta situação podem resultar do facto de este sistema de acréscimo subalternizar os princípios subjacentes à legalidade e disciplina financeiras (Blondal, 2003).

Deve também ter-se em conta que a adopção desta perspectiva de acréscimo leva, tendencialmente, e na ausência de uma análise completa e cuidada, a situações de excesso de liquidez ou de dificuldades de tesouraria, na medida em que o custo ou o proveito gerado por uma determinada operação é registado no momento em que tem lugar e não no momento do pagamento ou do recebimento. Ora esta situação aliada a situações de cobrança difícil ou morosa pode gerar problemas de défice orçamental no ano. Todavia, este facto por si só não torna a óptica orçamental satisfatória, na medida em também esta não se tem revelado eficaz para o exercício do controlo do défice orçamental.

Também no que respeita à realização de investimentos podem surgir situações de choque entre as ópticas económica e de tesouraria. Note-se que, normalmente o pagamento se realiza após a realização do investimento. Todavia, o reconhecimento dos custos associados é desenvolvido ao longo da vida útil desse investimento.

Mas outro tipo de questões mais concretas se impõem à adopção deste modelo, até pelas próprias entidades integradas na Administração Pública, como seja o caso da valorização do património histórico e cultural, obras públicas desenvolvidas anteriormente e para as quais não existem elementos que permitam uma valorização rigorosa.

Ora é este tipo de apreciação que se revela bem mais complexa do que a simples apreciação dos fluxos monetários exigida pela óptica de tesouraria.

Torna-se portanto compreensível que exista uma resistência generalizada à adopção deste modelo. A capacidade de análise financeira e do controlo da despesa pública por parte do parlamento sai assim enfraquecida (Matheson e Kwon, 2003).

O Parlamento vê-se assim numa de duas situações:

1. Ou o seu papel de controlo perde relevância em função da sua menor capacidade interventiva;
2. Ou recorre a pareceres especializados produzidos ou por comissões de análise ou por entidades especializadas.

Como referido, existem hoje vários estados, entre os quais o Estado Português, que optam pela lógica de tesouraria para a elaboração, execução e controlo do orçamento, mas enveredam por uma lógica de acréscimo no que se refere à contabilidade financeira. Todavia resultam inconvenientes do uso de duas lógicas distintas, desde logo pela falta de comparabilidade da informação e pela complexidade acarretada por coexistência desta dualidade.

Por outro lado é certo que sendo o orçamento o instrumento primordial e aquele sobre o qual as atenções do Parlamento incidem, então todas as outras peças de demonstração financeira estarão subalternizadas, constituindo mais um esforço para o qual não há uma utilidade devida e portanto retorno dos custos de produção desta informação, bem como da ligação entre os dois sistemas não serão certamente compensados.

Ora, num ponto os autores parecem estar em acordo, se por um lado a óptica económica tem maior complexidade que a de tesouraria, é também certo que uma análise adequada daquela

informação facilita a avaliação rigorosa da governação e permite a tradução transparente da gestão dos recursos públicos.

É precisamente neste ponto que a actuação de uma instituição superior de controlo pode ter um papel fundamental, o de auxílio técnico ao parlamento na tomada de uma posição sobre a demonstração governamental da gestão dos recursos públicos.

As práticas da boa gestão financeira encontram-se necessariamente enquadradas numa estrutura administrativa que, entre outros aspectos, as deve potenciar. Assim, o Tribunal, sem efectivar juízos de valor, mas tão só apreciações de cariz restritamente técnico, pode prestar um contributo para o incremento dos níveis de eficiência e eficácia da administração.

Importa, antes de mais, salientar que a evolução ocorrida no modo e no grau de intervenção pública do Tribunal, sofreu significativas evoluções nos últimos anos. Se inicialmente se assistiu a uma redução significativa da actividade conexas com a fiscalização prévia, não é menos certo que o efeito pedagógico da fiscalização prévia tem permitido atingir resultados positivos em função das recomendações e observações emitidas pelo Tribunal.

Por outro lado, o reforço do controlo concomitante e sucessivo, por meio de realização de auditorias que vão mais além que aquilo que o controlo de custos pressupõe, permite conhecer aprofundada e globalmente as causas que condicionam ou potenciam o desempenho das entidades controladas.

Em suma, pode referir-se que no desempenho da sua actividade, nomeadamente na apreciação da fiabilidade, consistência e integridade das contas, bem como na apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, o Tribunal contribui para a melhoria da gestão pública nos seguintes moldes:

- A auditoria enquanto forma de controlo externo constitui um pilar fundamental na modernização da Administração Pública sendo, simultaneamente, um símbolo dessa mesma modernidade;
- Como resultado directo da sua actuação, e na medida em que o Tribunal de Contas possui uma visão global e integrada da actuação da Administração Pública, as recomendações efectuadas, designadamente em sede de auditorias de gestão, revestem-se de uma importância reforçada, incidindo fundamentalmente sobre a

forma de supressão de deficiências verificadas ao nível da gestão financeira, da organização e do funcionamento dos serviços e organismos, procedendo-se posteriormente ao apuramento da efectividade do acatamento das recomendações;

- Efectividade do Sistema Nacional de Controlo Financeiro, designadamente pela intervenção coordenadora do Tribunal assente no dever especial de colaboração dos serviços de controlo interno, nomeadamente as inspecções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria e organismos da Administração Pública⁵³. Nesta medida é possível ramificar a intervenção do Tribunal, na prossecução dos princípios da boa gestão financeira e consequente modernização dos órgãos da administração.

Estes contributos da instituição suprema de controlo financeiro em Portugal estão no seguimento de que os tradicionais procedimentos de fiscalização são desadequados às novas formas de gestão que se vão praticando e que cada vez mais são exigíveis.

É neste sentido que se empreenderam as sucessivas reformas de organização e processo do Tribunal Contas, permitindo uma adequação aos objectivos exigíveis a uma instituição de controlo externo moderna.

A actuação eficaz do Tribunal constitui um garante da credibilidade do próprio Estado, na medida em que a actuação financeira se encontra controlada por profissionais, alguns pertencentes a um corpo especial de fiscalização, com acentuado perfil técnico que com a sua experiência podem na medida das suas competências para assegurar a boa gestão pública dos recursos.

É nesta perspectiva de cooperação para um objectivo comum que a realização de auditorias deve ser entendida. As auditorias, antes de mais ajudam a renovar sistematicamente a noção de responsabilidade na gestão – *accountability* – exigindo que desde logo a utilização de recursos seja criteriosa e dela se possa prestar contas.

A auditoria externa enquanto exame feito por um auditor dos documento de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre esses mesmos

⁵³ Cfr. art.º 12.º da Lei 98/97, de 26 de Agosto – LOPTC.

documentos, de modo a atribuir-lhe a maior credibilidade (TC, 1999) revela-se um elemento essencial na prestação de contas pelo Governo.

Todavia não se deve perder de vista o facto de nas empresas o objectivo último ser a criação de mais valia para o accionista e portanto a análise da situação económico financeira anual ser um dos aspectos sobre o qual se centram mais atenções. Já o sector público, que persegue objectivos sociais, não pode aferir da boa ou má gestão apenas com base no resultado financeiro final obtido. É nesta perspectiva que a aferição da boa gestão dos recursos disponíveis em função das escolhas políticas que foram soberanamente tomadas se revela uma das áreas primordiais de actuação do Tribunal de Contas.

Enquanto processo de melhoria da gestão financeira dos recursos, a adopção da RAFE tem sido sistematicamente recomendada pelo Tribunal nos Diversos Pareceres e Relatórios sobre a Conta Geral do Estado e a Conta das Regiões autónomas, bem como em diversas auditorias elaboradas.

CAPÍTULO III – ESTUDO

3.1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende, através dos dados recolhidos relativos a questionários dirigidos à Administração Pública da Região Autónoma da Madeira, avaliar o grau de implementação da Reforma da Administração Financeira na RAM e dos planos sectoriais de contas e, bem assim, suportar a confirmação ou a negação de três hipóteses formuladas, a saber:

- **Hipótese 1:** O grau de autonomia de uma organização está associado à criação de condições internas para a adopção da RAFE. Pressupõe-se que quanto maior é o grau de autonomia, maior é a capacidade de implementação de medidas consagradas na reforma;
- **Hipótese 2:** Existe uma associação positiva entre a adopção dos requisitos constantes da Lei de Bases da Contabilidade Pública, bem como do Decreto-Lei que a regulamenta e o volume das operações financeiras de uma organização com regime de autonomia alargado;
- **Hipótese 3:** A existência de um quadro normativo regulamentar estimula a concretização da Reforma da Administração Financeira.

Assim, o signatário da presente dissertação elaborou, enquanto Técnico Verificador Superior do Corpo Especial de Fiscalização do Tribunal de Contas – Secção Regional da Madeira, os questionários que suportam as hipóteses e as conclusões agora plasmadas neste documento.

Mais se realizou, com base nas respostas obtidas, foi desenvolvida uma análise e interpretação dos dados recolhidos e uma apreciação do enquadramento jurídico e teórico da RAFE e dos planos sectoriais.

O trabalho então desenvolvido, culminou num anteprojecto de relatório de auditoria, levado a sessão ordinária da Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas tendo sido aprovado em 2 de Dezembro de 2004, após a supervisão dos respectivos dirigentes daquela instituição.

3.2 – FASES DO TRABALHO

O processo de recolha de dados reveladores do grau de implementação da RAFE ao nível da Administração Regional compreendeu dois momentos distintos:

1. Numa primeira fase, solicitou-se à DROC uma relação dos serviços e organismos da Administração Regional Directa e Indirecta que a 31 de Dezembro de 2002 e a 31 de Dezembro de 2003 se encontravam integrados no novo regime de administração financeira do Estado e dos que aplicavam o POCP ou um dos planos sectoriais;

2. Numa segunda fase, foi solicitado às entidades referidas no ponto anterior, através da DROC, o preenchimento de um questionário detalhado capaz de suportar uma avaliação concreta do grau de implementação da reforma em apreço.

No âmbito da execução da primeira fase, a DROC remeteu uma listagem de alguns FSA que, em 2002 e em 2003, já haviam implementado o POCP. Todavia, compulsados os esclarecimentos prestados, apurou-se que, além da manifesta insuficiência dos dados, eles padecem de inconsistências várias, situação que, aliás, é reforçada pelas respostas remetidas no âmbito dos questionários mais detalhados previstos na 2ª fase.

Consequentemente, optou-se por abranger todas as entidades da Administração Regional através da elaboração de dois questionários, sendo um vocacionado para os serviços e organismos da Administração Regional Directa, e, o outro, para as entidades da Administração Regional Indirecta.

Considerando que são atribuições da DROC⁵⁴, entre outras matérias, as seguintes:

- Superintender na contabilidade pública regional;
- Tomar e propor medidas normativas de organização, simplificação e uniformização dos serviços e organismos em matéria de contabilidade pública regional;
- Centralizar e coordenar a escrituração e a contabilização das receitas e despesas públicas e das operações de tesouraria; e
- Assegurar, no âmbito da contabilidade pública, a aplicação de metodologias que permitam procedimentos coerentes e o tratamento agregado da informação;

Foi solicitado à DROC que procedesse à distribuição dos questionários a todas as entidades da Administração Pública Regional, solicitando ainda a junção das respostas obtidas e a sua remessa a esta Secção Regional.

3.3 – IDENTIFICAÇÃO E SELECÇÃO DAS ENTIDADES

Pretendendo-se estudar o Grau de implementação da RAFE na Administração Pública regional, o universo abrangido é constituído por todas as entidades que constituem a Administração Regional Directa e Indirecta, designadamente os serviços simples, os serviços com autonomia administrativa e, finalmente, os serviços com autonomia administrativa e financeira.

Deste modo, os questionários abrangeram todo o universo que é constituído por 97 entidades, designadamente 50 FSA e 47 entidades da Administração Regional Directa.

⁵⁴ Cfr. art.º 2.º do DRR n.º 19/2003/M, de 18 de Agosto.

Ainda que os questionários direccionados à Administração Regional Directa tenham sido remetidos directamente a 47 organismos e serviços, designadamente aos Gabinetes dos Secretários Regionais, às Direcções Regionais e às Inspecções Regionais das Secretarias Regionais, da Vice-Presidência e ainda ao Gabinete da Presidência do Governo Regional, a sua abrangência, bem como a das respostas obtidas, é extensível a todos os restantes serviços simples integrados e dependentes daquela estrutura orgânica.

Neste contexto, importa destacar a obtenção de uma taxa de resposta de 98%⁵⁵, isto é, das 97 entidades visadas foram recebidas 95 respostas.

Os dois quadros seguintes identificam as entidades visadas pelos questionários, ordenadas em função da estrutura orgânica governamental:

⁵⁵ O Centro Hospitalar do Funchal e o Centro Regional de Saúde foram extintos em 2003, pela constituição Serviço Regional de Saúde, E.P.E. Os questionários não abrangeram, também, a ALRM.

Quadro VII – Universo da Administração Regional Directa

Presidência do Governo Regional	
Gabinete Regional	
Vice-Presidência do Governo Regional	
Gabinete do Vice-Presidente	
Direcção Regional da administração pública do Porto santo	
Conselho Económico e Social da RAM	
Direcção Regional do Comércio, Indústria e Energia	
Direcção Regional dos Assuntos Europeus e Cooperação Externa	
Direcção Regional de Administração da Justiça	
Direcção Regional da Administração Pública e Local	
SRRH	SRE
Gabinete do Secretário Regional e serviços dependentes	Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio
Inspeção Regional das Actividades Económicas	Direcção Regional de Educação
Direcção Regional de Trabalho	Direcção Regional de Administração Educativa
Inspeção Regional do Trabalho	Direcção Regional de Formação Profissional
SRTIC	Direcção Regional de Educação Especial e Reabilitação
Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio	Direcção Regional de Planeamento e Recursos Educativos
Direcção Regional de Turismo	SRPF
Direcção Regional dos Assuntos Culturais	Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio
SREST	Gabinete da Zona Franca da Madeira
Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio	Gestão Regional do Interreg
Direcção Regional de Obras Públicas	Direcção Regional de Orçamento e Contabilidade
Direcção Regional do Ordenamento e Território	Direcção Regional de Planeamento e Finanças
Direcção Regional de Estradas	Direcção Regional do Património
Direcção Regional dos Transportes Terrestres	Inspeção Regional de Finanças
Direcção Regional de Geografia e Cadastro	Direcção Regional de Informática
SRARN	Direcção Regional de Estatística
Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio	SRAS
Direcção Regional de Agricultura	Gabinete do Secretário Regional e serviços de apoio
Direcção Regional de Florestas	Direcção Regional de planeamento e Saúde Pública
Direcção Regional de Pecuária	Direcção Regional de Segurança Social
Direcção Regional de Pescas	Serviço Regional de Prevenção da Toxicodependência
Direcção Regional do Ambiente	
Direcção Regional do Saneamento Básico	

Quadro VIII – Universo da Administração Regional Indirecta

Vice-Presidência do Governo Regional	
Instituto de Desenvolvimento Empresarial Gabinete de Gestão da Loja do Cidadão	
SRRH	SRE
Instituto do Bordado, Tapeçaria e Artesanato da Madeira	Instituto de Desporto da RAM
Instituto da Juventude da Madeira	Escola Profissional de Hotelaria e Turismo da Madeira
Instituto Regional de Emprego	Conservatório – Escola Profissional das Artes da Madeira
SRTC	Escola Básica e secundária de Gonçalves Zarco
Centro de Estudos História Atlântico	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos de Bartolomeu Perestrelo
SREST	Escola Básica e Secundária de Machico
Laboratório Regional de Engenharia Civil	Escola Básica e Secundária da Calheta
SRAS	Escola Básica e Secundária Padre Manuel Alvares
Centro Regional de Saúde	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos do Estreito Câmara Lobos
Centro Hospitalar do Funchal	Escola Básica e Secundária de Santa Cruz
Serviço Regional de Protecção Civil	Escola Básica e Secundária Prof. Dr. Freitas Branco
Direcção Regional de Gestão e Desenvolvimento dos Recursos	Escola Básica e Secundária da Ponta do Sol
Centro de Segurança Social da Madeira	Escola básica dos 2º e 3º ciclos Dr. Horácio Bento de Gouveia
SRPF	Escola Básica de Santo António
Instituto de Gestão de Fundos Comunitários	Escola Básica e Secundária Bispo D. Manuel F. Cabral
SRARN	Escola Básica e Secundária D. Lucinda Andrade
Fundo Especial Extinção da Colonia	Escola Secundária Jaime Moniz
DRA-PAR: Programa de Apoio Rural	Escola Secundária Francisco Franco
Fundo Regional de Intervenção e Garantia Agrícola	Escola básica do 3º ciclo do Funchal
Fundo Madeirense de Seguro de Colheitas	Escola Secundária Dr. Ângelo Augusto da Silva
Instituto de Habitação da Madeira	Escola Básica e Secundária do Carmo
Instituto do Vinho da Madeira	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos do Caniço
Parque Natural da Madeira	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos dos Louros
	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos de São Roque
	Escola Básica e secundária do Porto Moniz
	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos Dr. Alfredo F. N. Júnior
	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos da Torre – Câmara de Lobos
	Escola Básica dos 2º e 3º ciclos do Caniçal
	Escola Básica do Porto da Cruz
	Fundo Gestão p/ Acompanhamento Prog Form

Todavia, uma parte significativa das respostas aos questionários ficou caracterizada por importantes omissões ou por respostas ambíguas e escassas, designadamente no que concerne ao desenvolvimento de esforços para a aproximação da actividade de administração financeira de cada uma das entidades aos parâmetros actualmente vigentes no regime de administração financeira do Estado. Esta prática parece indiciar um grau de descomprometimento da generalidade dos serviços e organismos relativamente às exigências colocadas pela necessária reforma da administração financeira regional.

A situação agora exposta apesar de constituir uma limitação à extensão das análises elaboradas não constitui qualquer prejuízo para a coerência das observações que se irão formular ao longo do presente documento.

O questionário efectuado às entidades da Administração Pública regional foi distribuído após o dia 25 de Junho de 2004, tendo-se encerrado o prazo para recepção de respostas a 31 de Outubro de 2004.

3.4 – ELABORAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS

O número de questões assumiu uma relevância significativa na concepção dos questionários, na medida em que a dimensão do questionário teria de favorecer o equilíbrio entre um questionário que permitisse com o detalhe necessário cumprir os objectivos propostos, mas que simultaneamente não exigisse um tempo desproporcional no seu preenchimento e, sobretudo, não causasse um impacto negativo na resposta por parte dos inquiridos, respondendo de forma muito limitada às muitas questões colocadas.

Com base neste conceito, optou-se por uma solução mista, na medida em que as questões fechadas facilitam a rapidez na resposta e a facilidade na sua análise, mas tendo em conta as matérias abordadas não seria razoável que os questionários fossem constituídos apenas por este tipo de questões. Assim, pretendeu-se incentivar a adição de informação que pudesse enriquecer a análise efectuada, bem como a junção de todos os elementos que consubstanciem as afirmações produzidas.

Verifica-se que muitas das questões que compõem o questionário incluíram a possibilidade de expressar, descrever, qualificar ou quantificar as matérias em apreço, ainda que com algum prejuízo ao nível da padronização das respostas obtidas para a análise posterior dos dados.

Salienta-se ainda que foram várias as entidades que aduziram elementos comprovativos e pelo menos enriquecedores relativamente a algumas das situações descritas, de que são exemplo os planos de actividade, os orçamentos ou mesmo os relatórios de actividade.

3.5 – ESTRUTURA DOS QUESTIONÁRIOS

Ambos os questionários encontravam-se estruturados de acordo com os seguintes vectores:

1. Enquadramento jurídico;
2. Estrutura e organização dos organismos/serviços;
3. Sistemas contabilísticos;
4. Sistemas de Informação;
5. Recursos humanos;
6. Obstáculos à adopção da RAPE;

Foi ainda solicitado às entidades questionadas que na resposta fossem anexados todos os elementos tidos por convenientes, de forma a assegurar que as informações prestadas, além de claras e exactas, se revelassem exaustivas e fundamentadas. Foi ainda fixada a faculdade de as entidades poderem aduzir outras informações consideradas relevantes.

3.6 – TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Atendendo à realidade em estudo e ao que a literatura sobre esta temática aponta, considerou-se vantajosa a categorização e a análise dos dados em função dos regimes de autonomia que caracterizam as entidades.

3.6.1 – Administração Regional Indirecta

3.6.1.1 – ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DOS FSA E SEU ENQUADRAMENTO JURÍDICO

A primeira questão colocada aos FSA insere-se no vector relativo ao enquadramento jurídico, e pretende aferir, desde logo, o conhecimento que as entidades têm do normativo em causa, bem como da sua aplicação. Indica-se a questão apresentada

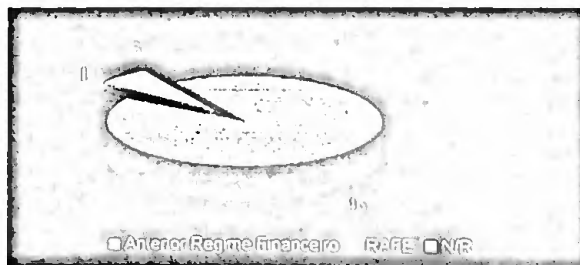
Questão 1.1

Indique qual o regime jurídico que enquadra, desde 2002, a actividade de administração financeira desse organismo.

De entre o universo de 50 FSA, há a registar a ausência de 3 respostas, de 46 entidades que afirmam não enquadrar a sua actividade no regime em referência e apenas uma entidade, o CSSM afirma enquadrar a sua actividade com os princípios do sistema de administração da actividade financeira do Estado consagrados na LBCP.

Todavia, deve ter-se em conta que a aprovação orçamental do CSSM está condicionada pela consolidação orçamental no IGFSS que se encontra inserido na Administração Central.

Gráfico II – Regime jurídico da administração financeira: FSA

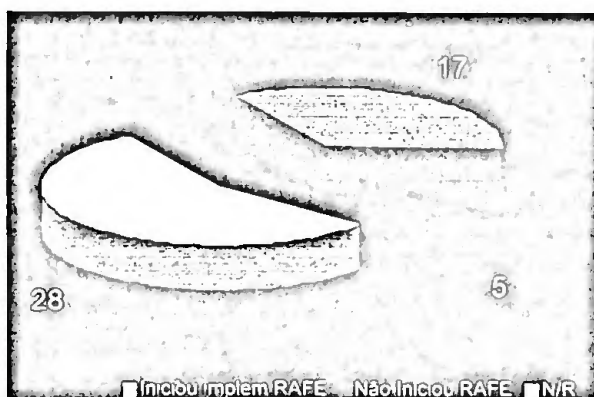


Se é certo que a aplicação do regime de administração financeira está, desde logo, limitada pela ausência de uma transposição para o ordenamento jurídico regional das normas indispensáveis, também é certo que a maioria dos serviços financeiramente autónomos ainda não desenvolveu esforços significativos no sentido de adoptar um conjunto consistente de

métodos e instrumentos basilares exigíveis a uma administração financeira eficaz, eficiente e económica, conforme se detalhará ao longo do presente documento.

A este respeito, foi ainda solicitado às entidades que identificassem os esforços já desenvolvidos no âmbito da *Reforma*. Esquematizam-se os resultados obtidos:

Gráfico III – Esforços desenvolvidos pelos FSA no âmbito da RAFE



É notável o facto de apenas 17 fundos autónomos terem explicitado os esforços já desenvolvidos para a efectiva aproximação ao novo regime. Cerca de 56% das entidades são omissas quanto aos esforços desenvolvidos tendentes à adopção dos preceitos consagrados na RAFE. Apesar desta omissão, e com base na análise das questões seguintes é possível concluir que 21 entidades já produziram modificações que ao nível da administração financeira são consonantes com alguns dos postulados consagrados na RAFE.

Como adiante se desenvolve, pode afirmar-se que, *grosso modo*, o empenho dos serviços na implementação de um regime de administração financeira moderna se encontra, actualmente, restrito à aquisição de algumas aplicações informáticas, verificando-se a inexistência de sistemas contabilísticos adequados, de formação actualizada e orientada dos recursos humanos para este desafio de modernização da administração regional.

Dado o panorama agora descrito no que concerne à integração plena ou não dos FSA nos quesitos propostos pela *Reforma*, importa antes demais perceber o significado financeiro deste subsector institucional no conjunto da Administração Pública regional.

Os sub-tópicos seguintes são esclarecedores quanto ao significado dos FSA no cômputo global da administração financeira regional. Enfatiza-se o peso actual dos serviços e institutos, destacando-se a evolução das suas necessidades de financiamento, aliás, crescentes ao longo dos 3 últimos anos, conforme se expõe abaixo, de acordo com a seguinte estrutura:

- A evolução dos FSA na RAM;
- As receitas próprias e o regime de autonomia;
- A actividade financeira dos FSA;

➤ Manutenção do regime alargado de autonomia na RAM.

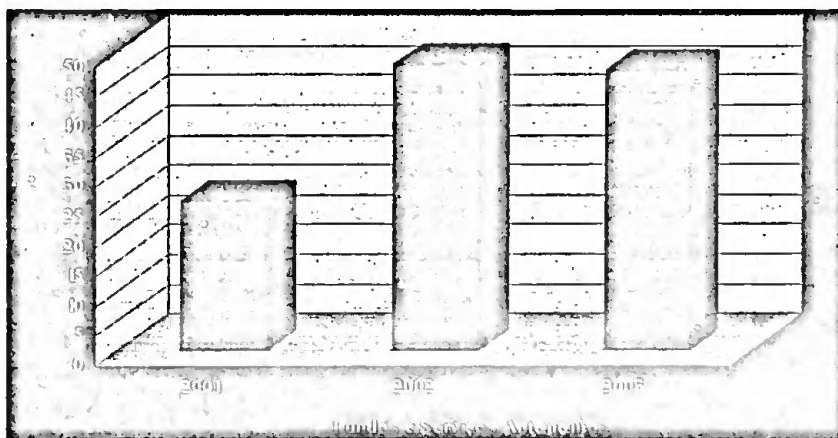
A) A evolução dos FSA na RAM

Os FSA actuam sob a orientação das respectivas tutelas, pendendo sobre eles a responsabilidade directa na gestão das suas receitas orçamentais, para a concretização dos planos de actividades aprovados.

Com a atribuição deste grau mais elevado de autonomia, o Governo Regional pretende aproximar a tomada de decisão da gestão aos cidadãos, criando condições para a obtenção de ganhos de eficiência e celeridade na actuação da Administração Regional⁵⁶.

Ainda que a LBCP limite a atribuição deste regime alargado às entidades que, apenas por imperativos de gestão, requeiram, além do mais, uma autonomia financeira, mas que cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de 2/3 das despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias⁵⁷, conforme estatui o seu art.º 6.º, constata-se que o número de FSA (que em 2001 se havia quedado em 25), duplicou no decurso do ano 2003, coexistindo, actualmente, 47 organismos autónomos⁵⁸, resultante, em grande medida, da criação de mais 24 fundos escolares. O gráfico seguinte traduz a realidade descrita:

Gráfico IV – Evolução do n.º de FSA



B) As receitas próprias e o regime de autonomia

⁵⁶ Cfr. Relatório relativo ao Orçamento da RAM para 2004.

⁵⁷ Não se encontram abrangidas por este critério as entidades que disponham do regime alargado de autonomia por imperativo constitucional ou as que se relacionem directamente com a gestão de projectos co-financiados pelas Comunidades Europeias.

⁵⁸ Excluem-se a Assembleia Legislativa Regional, uma vez que não se encontra hierarquicamente dependente da Administração Regional, o Centro Hospitalar do Funchal e o Centro Regional de Saúde, tendo estes dois centros sido extintos pela criação do Serviço Regional de Saúde, E.PE.

Como referido, o regime de autonomia administrativa e financeira efectiva-se num quadro de excepcionalidade, constituindo, aliás, um dos princípios orientadores da reforma da contabilidade pública. Aquele regime permite aos serviços que dispõem de uma efectiva capacidade de auto-suficiência, uma maior adequação da sua gestão através de um grau superior de autonomia.

O quadro seguinte, conforme consta do Relatório e Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta da RAM, é revelador da proporção das receitas próprias dos FSA em relação à sua despesa total:

Quadro IX – Receitas próprias dos FSA face às despesas totais em 31/12/2002⁵⁹

Designação	TOTAL receitas próprias	2/3 da Despesa Total	% Rec. Própria
IDE	995,57	652.464,85	0,2
IFC	1.700,80	1.058.125,00	0,2
DRA-PAR	21,38	139.391,33	0,0
FEEC	47,57	130.909,80	0,0
FMSC	107.465,21	145.210,05	74,0
FRIGA	3.536,91	910.098,17	0,4
IVM	167.628,30	937.339,07	17,9
PNM	19.474,44	1.004.348,67	1,9
IHM	3.699.455,62	3.043.361,99	121,6
LREC	121.765,91	775.192,35	15,7
CEHA	4.574,91	131.085,76	3,5
IBTAM	192.242,25	739.744,93	26,0
IJM	114.479,66	1.001.757,43	11,4
IRE	44.533,17	1.256.703,40	3,5
EPHTM	496.783,27	689.839,39	72,0
FGAPFP	21.655,86	38.317,90	56,5
IDRAM	107.953,86	3.293.961,60	3,3
C-EPAM	179.781,12	2.420.707,76	7,4
F. Escolares	4.550.085,50	6.631.467,09	68,6
SRPC	0,00	899.306,95	0,0
Total	9.834.181,31	25.899.333,49	38,0

Fonte: Relatório e Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta da RAM de 2002

Perante os dados evidenciados, impõe-se a formulação das seguintes observações:

- Do total dos serviços e fundos autónomos referidos, apenas quatro detêm autonomia administrativa e financeira por estarem relacionados com a gestão de projectos co-financiados pela União Europeia (DRA-PAR, FRIGA, FGAPFP e IFC);

⁵⁹ Uma vez extintos, excluíram-se, do quadro em apreço, o Centro Hospitalar do Funchal e o Centro Regional de Saúde. Manteve-se nesta estrutura o IHM uma vez que a sua transformação em entidade pública empresarial apenas ocorreu em 2004, com a publicação do DLR n.º 27/2004/M, de 24 de Agosto, estando o âmbito desta análise circunscrito aos anos 2002 e 2003.

- Destacam-se de entre os restantes serviços o FMSC, o IHM e, globalmente, os fundos escolares, que revelaram um valor de receitas próprias superior aos dois terços das despesas totais;
- As receitas próprias dos restantes fundos e serviços autónomos representam, globalmente, apenas 5,5% das receitas totais;
- Os organismos regionais abrangidos pelo regime excepcional apresentam, de forma continuada, uma capacidade insignificante para gerarem receitas⁶⁰. Por essa razão e com excepção dos organismos criados para a gestão de programas co-financiados pela UE, será, quanto aos mais, compreensível a manutenção do estatuto que actualmente dispõem, por opção de política governativa e não quanto à sua sustentabilidade segundo a óptica financeira.

Determina a LBCP, no seu art.º 7.º, que o não cumprimento dos requisitos para atribuição da autonomia administrativa e financeira, durante dois anos consecutivos, determinará a cessação do respectivo regime financeiro, e a aplicação do regime geral de autonomia administrativa. É nessa medida que se torna compreensível que o Orçamento do Estado para o ano de 2003⁶¹, num esforço de racionalização administrativa e financeira, tenha identificado, no seu art.º 3.º, 42 serviços que passaram ao regime geral, o de autonomia administrativa.

Embora tal facto não se possa transpor directamente para a realidade regional, a sua observação poderá constituir um motivo adicional de reflexão, com vista a contribuir para um mais elevado desempenho funcional da Administração Regional, entendida no seu todo.

C) A actividade financeira dos FSA

Os últimos exercícios económicos do Governo Regional têm conhecido uma crescente actividade financeira dos FSA, assumindo, assim, uma preponderância cada vez mais clara na administração financeira da RAM.

A situação descrita é notória atendendo, por exemplo, às situações de incumprimento perante terceiros, expressa pelo valor dos encargos assumidos e não pagos que ascendeu, em 2003, a cerca de 33,6 milhões de euros⁶², situação que merece especial consideração, atendendo a que este tipo de responsabilidades, excluindo as assumidas pelo Centro Hospitalar do Funchal e pelo Centro Regional de Saúde⁶³, registou pelo segundo ano consecutivo uma taxa de crescimento superior a 41%, conforme revela o gráfico seguinte:

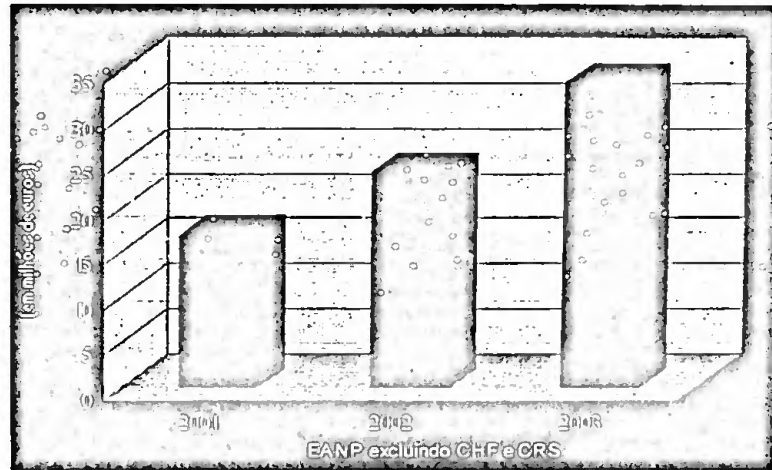
⁶⁰ Cfr. Relatório e Parecer sobre a Conta da RAM – 2002, Tribunal de Contas, Capt. VII, pg. 142, Vol. II.

⁶¹ Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

⁶² Cfr. Listagem dos encargos assumidos e não pagos referentes a 31 de Dezembro de 2003 – DROC, ofício n.º SAI 2990/04, de 21 de Setembro.

⁶³ Os EANP pelos dois centros em referência transitaram para o Serviço Regional de Saúde, E.P.E., aquando da sua criação, deixando de figurar na Conta da RAM.

Gráfico V – Encargos assumidos e não pagos excluindo o CHF e o CRS



A análise evolutiva dos encargos assumidos e não pagos permite extrair três ordens de conclusões.

- É expressiva a progressão destes encargos, designadamente quando comparada com as taxas de crescimento das receitas próprias e das transferências do ORAM;
- De um modo geral, os FSA com mais responsabilidades não pagas são, simultaneamente, os que apresentam os mais expressivos ritmos de crescimento anual desses encargos assumidos;
- Subsiste, de forma continuada, uma assumpção de despesas para além da real capacidade financeira deste subsector institucional⁶⁴.

Da análise efectuada às demonstrações financeiras, bem como da realidade que tem pautado os FSA ao longo dos últimos exercícios económicos, emergem dois motivos fundamentais para esta persistente situação de não pagamento oportuno dos encargos assumidos:

- Um, relacionado com a sobreavaliação orçamental da generalidade dos serviços públicos, contornando, artificialmente, a restrição orçamental (a exigência de cabimento prévio das despesas), sem que, em boa verdade, existam os correspondentes meios financeiros (ou mesmo perspectivas de cobrança), necessários ao seu pagamento;
- O outro, derivado do sub-financiamento orçamental das actividades dos organismos autónomos, que, em ordem a não inviabilizarem o seu funcionamento, assumem despesas com violação das normas legais a que estão sujeitos, como foi apurado em exercícios anteriores.

O controlo da despesa orçamental torna necessário um conhecimento mais rigoroso e próximo possível da sua origem, sendo essa uma das razões fundamentais para a contabilização dos

⁶⁴ Cfr. Relatório e Parecer sobre a Conta da RAM – 2002, Tribunal de Contas, Vol. II., Capt. VII.



compromissos assumidos, revelando-se de imprescindível utilidade ao nível da gestão da dívida.

Acaso estes organismos fossem detentores de um regime de autonomia mais restritivo, a utilização de créditos orçamentais encontrar-se-ia sujeita a uma forma de controlo prévio a efectuar pela Direcção de Orçamento e Contabilidade que, com base no desempenho financeiro anterior e com base nas necessidades de financiamento previstas, com racionalidade, libertaria os créditos orçamentais, consagrando assim essa forma de controlo mais próxima e directa.

O valor actual do incumprimento dos FSA permite antever a necessidade da concretização da RAFE, visto que os atrasos que já se verificam e os que ainda se perspectivam, prejudicam o cumprimento dos objectivos de uma administração financeira moderna e dentre estes, os de controlo interno, da responsabilidade directa da própria Administração Regional.

Note-se, finalmente, que a dimensão das dívidas a terceiros, para além de condicionar a viabilidade da execução orçamental dos anos seguintes, não só põe em causa a capacidade negocial da Região perante os seus fornecedores (com prováveis reflexos ao nível do custo dos fornecimentos e dos encargos financeiros que lhes estão associados), como pode afectar a qualidade e celeridade do serviço público prestado às populações.

D) Manutenção do regime alargado de autonomia na RAM

A dependência das transferências do orçamento regional, associada à inexistência de um regime de unidade de tesouraria, dificulta a optimização da gestão de Tesouraria do Governo Regional. Note-se que, já em 2002, eram reflexos directos desta situação os cerca de 5 milhões de euros de receitas orçamentais que transitaram da gerência anterior, e os 268,5 mil euros provenientes de juros dos depósitos bancários dos FSA

Ora, perante os factos já expostos, e face a um clima em mutação e, por isso, cada vez mais complexo, a criação de entidades com regime de autonomia alargada deve pautar-se no âmbito de um quadro normativo regional capaz de definir critérios uniformes e claros para a atribuição desse regime autónómico, enquadrando, por essa via, o exercício da actividade financeira regional nos princípios de administração financeira do Estado.

Os três pontos seguintes identificam em que medida a organização e o funcionamento dos FSA, os seus sistemas de informação e os níveis de formação dos recursos humanos, constituem, actualmente, um condicionalismo à adopção da RAFE na Região.

3.6.1.2 – ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DOS FSA

No segundo grupo de questões, pretendeu-se avaliar o impacto que as exigências consagradas no regime de administração financeira em referência têm assumido nos serviços que já desenvolveram esforços na sua implementação.

Nesta medida pretendeu-se aferir com a questão 2.1 as modificações ao nível da composição da estrutura organizacional, bem como da sua dimensão. Indica-se a questão apresentada

Questão 2.1

Indique se, no âmbito da RAFE âmbito, foram produzidas modificações organizacionais, detalhando, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) *Alterações desenvolvidas ao nível da estrutura orgânica do serviço;*
- b) *Admissões, reafectações ou cessação de contratos de trabalho;*
- c) *Custos totais associados à reorganização.*

Cerca de 38% das entidades afirmaram ter produzido modificações organizacionais, não ao nível da estrutura orgânica, mas antes pela admissão de pessoal técnico para desenvolver operações específicas e lida com sistemas de informação vocacionados para a administração financeira consagrada na RAFE.

Nenhuma entidade conseguiu quantificar de modo satisfatório os custos totais associados à reorganização, situação que passa desde logo pela falta de um sistema que permita de forma expedita efectuar pesquisas de custos e proveitos por centro de custos conforme se preconiza no novo regime financeiro.

Questão 2.2

A segunda questão vai no sentido de aferir quais os *out-puts* de gestão previsional que as entidades têm produzido de forma regular, de modo a pelo menos permitir a comparabilidade dos resultados entre dois exercícios económicos.

Indique se os instrumentos de gestão previsional admitidos pelo art.º 49.º do DL n.º 155/92 têm sido produzidos, numa base sistemática, desde 2002.

- *Solicita-se que, em caso afirmativo, seja anexada cópia do último plano de actividades aprovado, bem como do orçamento de tesouraria, da demonstração de resultados e balanço previsional.*

Antes de mais, cumpre salientar que a um regime mais alargado de autonomia deve corresponder, necessariamente, maior responsabilidade na gestão dos recursos públicos e, nessa medida, quer a LBCP, quer o DL n.º 155/92 que a executa, definem um sistema de controlo sistemático sucessivo, que, entre outros aspectos, incide sobre um conjunto de elementos de índole contabilística e financeira, quer os previsionais, como também os de prestação de contas. Assim, dispõe o n.º 1 do art.º 49 daquele diploma que “*a gestão económica e financeira dos organismos autónomos é disciplinada pelos seguintes instrumentos de gestão previsional:*

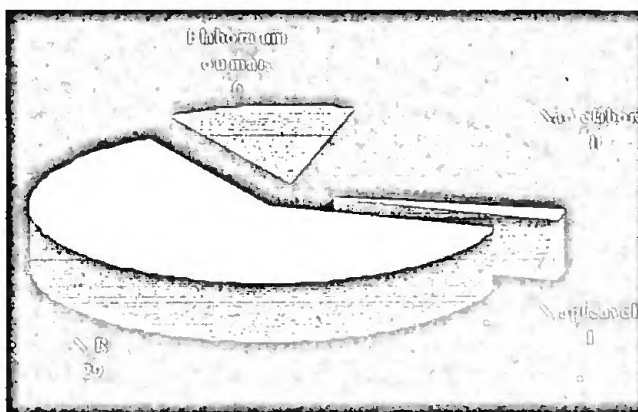
- a) *Plano de actividades;*
- b) *Orçamento de tesouraria;*
- c) *Demonstração de resultados;*
- d) *Balanço previsional.”*

Note-se que a implementação quer do plano quer do relatório de actividades na Administração Pública surge no âmbito da adopção de uma gestão por objectivos. Estes dois instrumentos consubstanciam-se como “complemento das experiências na área orçamental”, designadamente pela “aplicação progressiva de novas práticas de planeamento, orçamentação e controlo”, no intuito de se desenvolver uma aproximação à cultura gestionária.

Assim, há a registar o facto de cerca de 64% das entidades não ter prestado qualquer esclarecimento, alegando que não enquadrava a sua actividade no regime de administração financeira em causa.

De entre as entidades que já desenvolveram esforços para a adopção da RAFE, apenas 6 entidades (cerca de 35,5%) afirmam elaborar pelo menos um dos instrumentos previsionais consagrados no art.º 49.º do supra citado diploma, cifrando-se em 11 as entidades que afirma não elaborar qualquer um daqueles instrumentos.

Gráfico VI – Elaboração de instrumentos de gestão previsional: FSA



Todavia, a maioria das entidades que elabora pelo menos um dos instrumentos previsionais consagrados, refere-se, em exclusivo, ao plano de actividades que, pelo seu carácter pouco desenvolvido, não permite estabelecer uma ligação directa com o orçamento de tesouraria ou com qualquer outro instrumento financeiro previsional, nos termos em que, aliás, já dispunham as Circulares n.ºs 1127 e 1156, ambas da Série A, de, respectivamente, 23 de Maio de 1986 e 4 de Abril de 1988.

Ora, se pela sua natureza os orçamentos devem traduzir as políticas assumidas, concretizáveis através dos programas, estando estes, por sua vez assentes num conjunto coordenado de actividades, é essencial que exista uma correspondência entre os planos financeiro e de actividades. Nesta medida, a elaboração de um orçamento por actividades deve ser entendida como a expressão financeira das actividades previstas, permitindo a todo o momento o seu controlo ao nível da execução financeira, obrigando a uma elaboração mais criteriosa da previsão das actividades, do seu cronograma, das despesas que lhes estão afectas, e das justificações perante os desvios registados.

A interligação, transparente e benéfica, entre meios financeiros e actividades, e numa perspectiva mais lata, entre os recursos e as opções políticas, vem facilitar o controlo sobre a racionalidade económica das decisões, designadamente quanto à sua eficiência, eficácia e economia.

Também os documentos de prestação de contas, a elaborar anualmente pelos organismos autónomos, conforme disposto no art.º 50.º do DL n.º 155/92, constituem um elemento essencial para o exercício do controlo financeiro. Nestes termos, estatui o n.º 1 do citado art.º 50, que os FSA devem elaborar os seguintes documentos de prestação de contas, com referência a 31 de Dezembro do ano anterior:

- “a) Relatório de actividades do órgão de gestão;*
- b) Conta dos fluxos de tesouraria [...];*
- c) Balanço analítico;*
- d) Demonstração de resultados líquidos;*
- e) Anexos ao balanço e à demonstração de resultados;*
- f) Parecer do órgão fiscalizador.”*

Neste sentido, as entidades foram questionadas sobre que tipo de documentos suportam a respectiva prestação de contas. Transcreve-se a questão colocada:

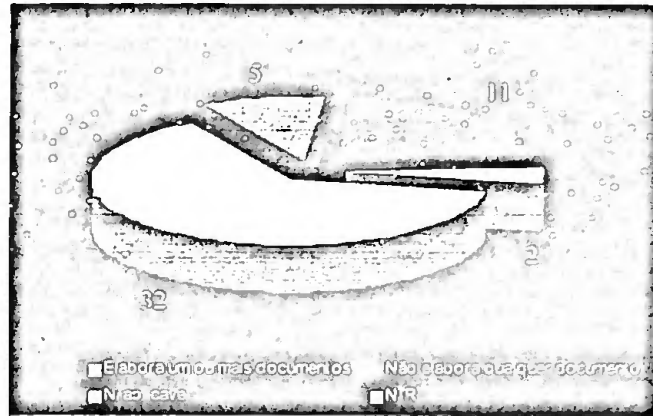
Questão 2.3

Indique o exercício económico apartir do qual têm sido elaborados, numa base sistemática, todos os documentos previstos no citado art.º 50.º ou, caso contrário, qual a data prevista e que esforços já foram desenvolvidos para a prestação de contas naqueles termos.

Todavia, e como expectável, parece existir uma relação próxima entre a elaboração de instrumentos previsionais e a produção de peças financeiras nos termos do art.º 50 do citado diploma.

Assim, na RAM, parece haver espaço para significativas melhorias nesta área, considerando os seguintes resultados obtidos:

Gráfico VII – Elaboração de documentos de prestação de contas: FSA



Conforme resulta explícito do gráfico anterior, apenas 5 das entidades inquiridas afirmam elaborar pelo menos um dos documentos de prestação de contas e 11 não elaboram qualquer documento nos termos definidos pelo DL n.º 155/92.

Contudo, à semelhança da situação descrita ao nível dos instrumentos previsionais, na generalidade das situações, os documentos em referência confinam-se ao relatório de actividades do órgão de gestão e à conta dos fluxos de tesouraria, elaborada de acordo com o esquema de classificação económica das receitas e das despesas públicas.

Sublinha-se que o balanço analítico, as demonstrações de resultados líquidos e os respectivos anexos são peças financeiras que, apesar de fundamentais, ainda não são elaboradas, uma vez que dependem da existência de um sistema de contabilidade patrimonial ainda não implementado como adiante se conclui.

Um outro elemento fundamental à caracterização da estrutura e funcionamento dos organismos e serviços em apreço, prende-se com os instrumentos que estes dispõem para o planeamento e gestão nas áreas sociais e de recursos humanos, conquanto que os custos nesta área se revelam, em termos históricos, dos mais significativos. O balanço social fornece um conjunto de informações essenciais sobre a situação social da empresa, pondo em evidência pontos fortes e fracos na vertente da organização dos recursos humanos, no grau de eficiência dos investimentos sociais e dos programas de acção orientados para esse capital humano⁶⁵.

Se anteriormente as entidades da Administração Pública Indirecta elaboravam de forma voluntariosa, mas pouco uniforme o balanço social, com o DL n.º 155/92, a sua apresentação tornou-se obrigatória para os FSA.

Tecidas estas considerações, importa expor a questão seguinte plasmada no questionário, com a qual se pretendeu aferir sobre o conjunto de entidades que de uma forma recorrente elaboram o balanço social.

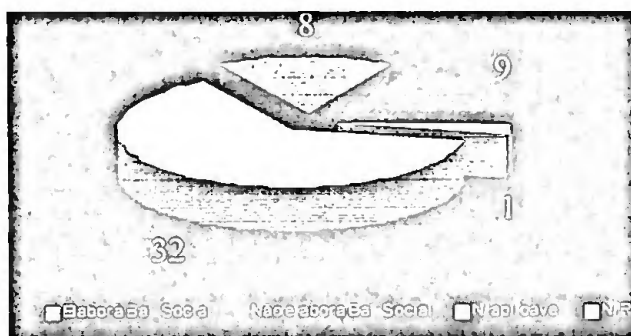
⁶⁵ Cfr. considerações preambulares do DL n.º 190/96, de 9 de Outubro.

Questão 2.4

Indique se esse organismo apresenta anualmente, desde 2002, o balanço social, conforme previsto no art.º 51.º, também do DL n.º 155/92.

Uma vez mais, uma parte significativa dos FSA, escudada no facto de não enquadrar a sua actividade no regime de administração financeira do Estado, optou por não prestar informações sobre a elaboração do documento em referência, constatando-se que apenas 8 entidades afirmaram elaborar anualmente o balanço social.

Gráfico VIII – Elaboração do Balanço Social: FSA



3.6.1.3 – SISTEMAS CONTABILÍSTICOS

Conforme estatuído no n.º 2 do art.º 14.º, o sistema contabilístico dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira é o digráfico, devendo estes adoptar o POCP ou um dos seus planos sectoriais, alcançando uma contabilidade orçamental e simultaneamente patrimonial.

Tendo em atenção aquelas disposições, foram colocadas aos FSA um conjunto de questões atinentes à identificação e avaliação dos sistemas contabilísticos vigentes em cada entidade.

Assim, retratam-se os resultados obtidos com a seguinte questão:

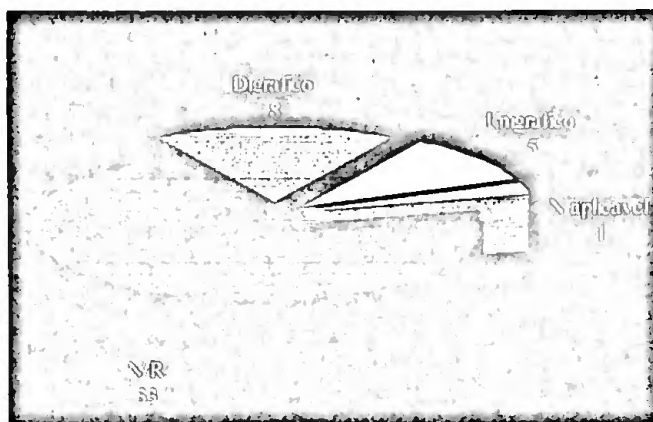
Questão 3.1

Especifique qual o sistema contabilístico em vigor nesse serviço e a respectiva data de implementação.

Os resultados obtidos, conforme se evidencia no gráfico seguinte, apresentam-se bastante reveladores quanto ao incipiente nível de utilização de um sistema digráfico no conjunto dos FSA.

Assim, apenas 16% das entidades afirmam ter implementado um sistema digráfico, sendo que 72% dos FSA optaram por não se pronunciar quanto ao sistema contabilístico adoptado.

Gráfico IX – Sistema contabilístico vigente nos FSA



Atendendo a que o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, sete anos após a LBCP, visa criar condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, e “(...) é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social (...)”, podendo existir “formas simplificadas dessa aplicação” e “planos sectoriais que se mostrem indispensáveis”, questionaram-se os FSA nos seguintes termos:

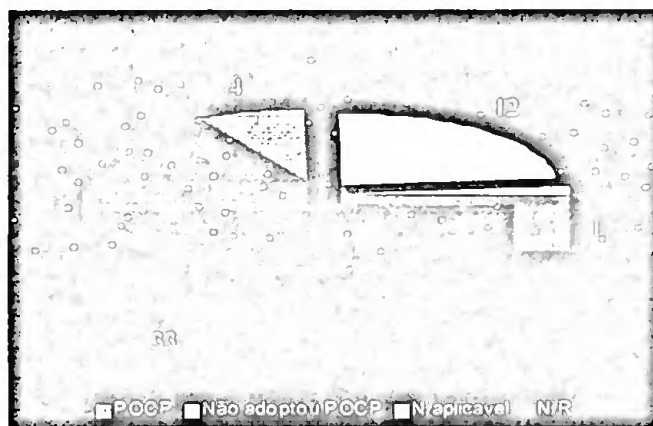
Questão 3.2

Indique, caso esse organismo disponha de um sistema digráfico, se o POCP, ou um dos seus planos sectoriais se encontra integralmente aplicado e operacional em todas as suas vertentes, designadamente na patrimonial.

Do conjunto de respostas obtidas, parece também resultar que a adopção do POCP na RAM não é ainda uma realidade extensiva ao conjunto dos organismos regidos por uma autonomia alargada. Note-se que apenas 8% das entidades visadas afirmam ter actualmente implementado o POCP. Cerca de 24% afirmam ainda não possuir um plano oficial de contabilidade e, uma vez mais, obteve-se uma taxa de não resposta na ordem dos 68%.

O gráfico seguinte é elucidativo quanto à situação descrita:

Gráfico X – Adopção do POCP: FSA



Todavia, perante a possibilidade de existirem fundos e serviços que, apesar de ainda não terem adoptado o POCP, se encontram contudo em fase de implementação, optou-se por colocar, nos casos aplicáveis, a seguinte questão:

Questão 3.3

Caso a entidade ainda não disponha de um plano oficial de contabilidade, indique a data prevista para a sua implementação e os passos já tomados nesse sentido.

Ora, a questão acima descrita, além de pretender avaliar a profundidade dos esforços desenvolvidos para a implementação do POCP, visou ainda concretizar o momento da sua implementação.

Os FSA que afirmam estar actualmente em fase de implementação do POCP ascenderam a 10, e destes, 8 prevêem que a implementação esteja concluída até final do ano 2005.

Para esta questão à a registar uma taxa de ausência de resposta na ordem dos 17%. Apesar de a generalidade dos FSA não concretizar os esforços desenvolvidos, 83% quiseram indicar uma data prevista de implementação.

O Gráfico seguinte espelha a proporção de respostas em função das datas indicadas.

Gráfico XI – Previsão de implementação do POCP: FSA



Um outro elemento relevante ao nível dos sistemas contabilísticos, prende-se com a detenção por parte dos FSA de uma contabilidade analítica, nos termos previstos pelo LBCP e pelo DL n.º 155/92.

O sistema de contabilidade analítica, enquanto sub-sistema de informação, tem por objectivo a medida e análise dos custos, dos proveitos e dos resultados relacionados com os diversos objectivos prosseguidos pelas organizações, análise prosseguida de uma forma analítica e, logo, não globalizante, como ocorre com a contabilidade geral. A adopção deste sistema é indispensável à avaliação dos resultados de gestão e, nessa medida, a sua implementação, além de obrigatória para as entidades com autonomia administrativa, é imprescindível aos FSA.

É neste contexto que o art.º 14.º da Lei 8/90 estatui a contabilidade analítica enquanto instrumento privilegiado de produção de informação de gestão, que alavanca o conhecimento da estrutura de custos do serviço e da sua correspondência com os resultados atingidos.

Pelas razões atrás expostas, questionou-se os fundos e serviços sobre a existência de uma contabilidade analítica e sobre as suas potencialidades.

Questão 3.4

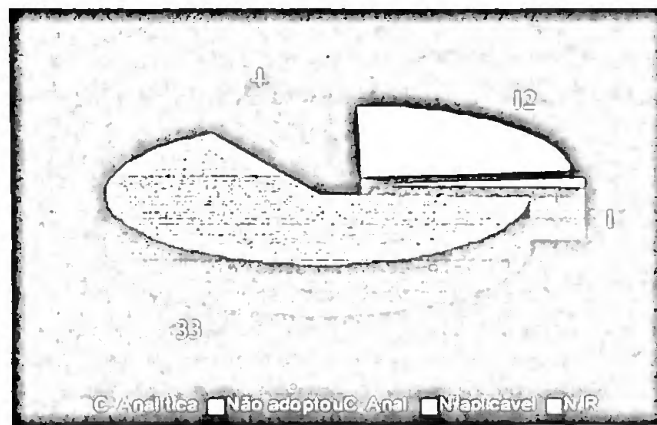
No caso desse serviço dispor de uma contabilidade analítica, indique se esse sistema permite o conhecimento dos:

- a) *Custos, considerando que estes devem ser exostos de acordo com a estrutura organizativa do organismo, com as actividades que desenvolve ou com a natureza dos custos incorridos; e dos*
- b) *Proveitos, sob uma estrutura que permita a sua comparação com os custos incorridos.*

Contudo, e atendendo a que esta contabilidade surge como um sistema de maior detalhe que a contabilidade patrimonial, a situação verificada na Região não poderia ser mais favorável que a verificada ao nível da implementação do POCP.

Assim, para esta questão em concreto, voltou a verificar-se uma ausência de respostas na ordem dos 66%. Cerca de 24% das entidades afirmaram não possuir um sistema de contabilidade analítica e apenas 8% confirmaram possuir uma contabilidade analítica que permita o conhecimento dos custos e dos proveitos nos termos surgidos na questão colocada. Para melhor visualização da situação apontada apresentam-se os dados no gráfico seguinte:

Gráfico XII – Sistema de contabilidade analítica nos FSA



A análise das respostas obtidas permite ainda inferir que é precisamente no que ao património concerne, que muitos dos organismos têm apresentado dificuldades de adopção do POCP, designadamente na avaliação e na inventariação patrimonial, no respeito pelos princípios essenciais previstos pelo CIBE.

3.6.1.4 – SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

A importância de sistemas de informação adequados reside na capacidade que estes podem oferecer na recolha e tratamento dos dados financeiros e de gestão, traduzindo adequadamente a realidade das entidades da Administração Pública e permitindo uma gestão por resultados, bem como o respectivo acompanhamento e controlo.

O carácter imprescindível dos sistemas de informação fica reforçado pela própria consagração do POCP nos FSA, na medida em que estes sistemas aparecem como suporte basilar ao processo de gestão, num nível interno e num nível externo, como instrumento auxiliar à transparência da prestação de contas.

Neste sentido, o conhecimento dos sistemas de informação existentes numa entidade, permite obter um reflexo da eficácia e eficiência da administração financeira exercida, facultando ainda preciosas pistas sobre a fiabilidade dos registos existentes.

Os sistemas de informação constituem uma das chaves na implementação da reforma. Note-se que eles têm implicações directas enquanto suporte aos sistemas contabilísticos, mas têm também um profundo impacto ao nível dos recursos humanos enquanto utilizadores. É também verificável que a introdução de sistemas de informação relevantes pode obrigar a produzir diversas alterações orgânicas. Portanto, estamos em presença de uma area central no processo reformador.

Assim, neste grupo de questões pretendeu-se apurar:

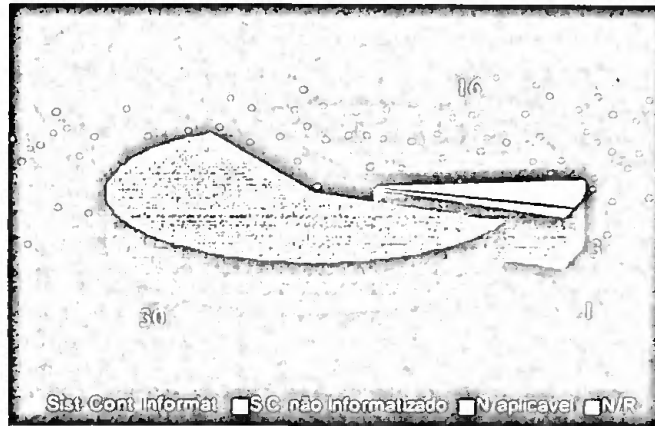
- 1 - Quais os sistemas de informação existentes;
- 2 - Quais as capacidades reais dos sistemas de informação adoptados;
- 3 - A adequabilidade dos sistemas de informação;
- 4 - Dificuldades sentidas na implementação dos sistemas de informação.

Questão 4.1

Indique:

- a) *Quais as aplicações informáticas existentes para suporte ao sistema contabilístico? Indique a data da sua implementação;*
- b) *As diversas aplicações informáticas encontram-se integradas entre si, de modo a que as informações constantes num dos módulos se repercutam nos restantes?*
- c) *O sistema contabilístico encontra-se totalmente informatizado? No caso da informatização não ser completa, detalhe quais as áreas onde subsistem processamentos/registos manuais?*
- d) *O sistema contabilístico existente corresponde a uma solução padronizada disponível no mercado ou foi desenvolvido especificamente para esse organismo?*

Gráfico XIII – Informatização do sistema contabilístico: FSA



Contudo, também neste campo, apenas 16 das entidades inquiridas afirmaram possuir um sistema de informação que suporte satisfatoriamente o sistema contabilístico. A quase totalidade das entidades que responderam positivamente implementaram o sistema “Gestor” compatível com um sistema de contabilidade patrimonial.

É interessante constatar que o baixo grau de informatização dos serviços e organismos e a ausência de uma estratégia adequada ao nível dos sistemas de informação haviam já constituído dois dos principais factores responsáveis pelos sucessivos adiamentos da efectiva implementação da RAFE.

Se é certo que actualmente alguns dos FSA contam já com soluções de informação aparentemente adequadas, também é irrefutável que, sem a construção de circuitos de integração da informação ao nível regional, não será possível tratar tempestivamente os dados relativos à actividade das entidades. As estruturas de dados e os procedimentos funcionais devem, portanto, ser pensados e desenhados de forma transversal e articulada para toda a administração financeira regional.

Complementarmente, a informação financeira disponível deve dar resposta, não só às exigências de um controlo da legalidade e da regularidade financeira, mas deve também dotar os organismos de uma bateria de dados atinentes à apreciação da boa gestão, associando a informação financeira à actividade de gestão dos serviços e aos programas por estes assumidos.

A responsabilização dos gestores públicos é pois um dos vectores consagrados pela RAFE e nesta perspectiva o conhecimento dos resultados obtidos não pode ser dissociado do conhecimento dos custos incorridos. Note-se que, também neste aspecto, a uniformização da informação e a adopção de critérios geralmente aceites permite a comparação da actividade desenvolvida com a praticada por outras entidades, sejam públicas ou não.

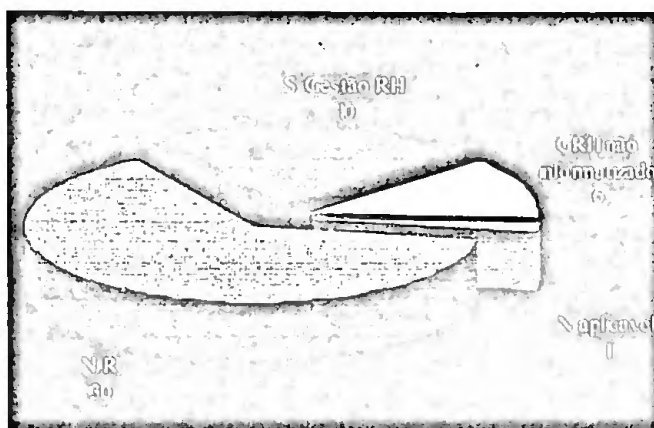
Questão 4.2

Solicita-se que indique se o sistema de gestão de recursos humanos, caso exista, possui um interface com o sistema contabilístico e se se encontra dotado de módulos de suporte para:

- a) A gestão de pessoal;
- b) O processamento de abonos e descontos; e
- c) A gestão da área relativa à formação profissional.

Cerca de 20% dos FSA conseguiram implementar o sistema de gestão de recursos humanos “RH+”, que permite a integração automática dos dados produzidos no sistema “Gestor”.

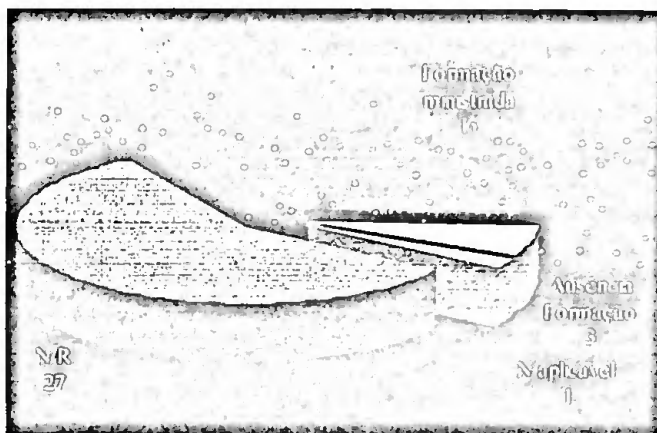
Gráfico XIV – Informatização do sistema de gestão dos recursos humanos pelos FSA



3.6.1.5 – RECURSOS HUMANOS

Quando inquiridos sobre as acções de formação ministradas no âmbito da RAFE, 32% dos FSA identificaram diversas acções de formação promovidas. Todavia, apenas duas entidades consideraram suficientes as acções de formação frequentadas.

Gráfico XV – Acções de formação ministradas aos FSA sobre a RAFE



A análise dos planos e relatórios de formação dos FSA permite constatar os seguintes factos:

- Existem situações de grande desfasamento temporal entre as acções ministradas e a aplicabilidade prática dos conhecimentos recebidos, sendo questionável a utilidade dos recursos aplicados na frequência daqueles programas;
- Parece existir uma grande rigidez nos temas propostos nas acções de formação frequentadas, indiciando que alguns FSA aceitam as propostas existentes no mercado, ao invés de procurarem activa e criteriosamente as acções que mais se adequam às suas necessidades.

3.6.1.6 – PRINCIPAIS OBSTÁCULOS À ADOÇÃO DA RAFE

a) Iniciativa legislativa

É da competência da Secretaria Regional do Plano e Finanças, entre outras matérias, estudar, definir e orientar a política da Região nas áreas financeira, cambial, fiscal, orçamental, do planeamento, da estatística e da inspecção financeira e patrimonial e promover as acções tendentes à respectiva execução.

Tendo em atenção aquelas atribuições, o Conselho do Governo, no esforço de tornar a Administração Pública Regional eficiente e integrada, nomeadamente através da abolição da gestão dispersa da actividade financeira, acompanhando os critérios normalizados e as soluções proporcionadas pelas tecnologias de informação, reduzindo inúmeras actividades geradoras de custos materiais e humanos desnecessários, incumbiu o Secretário Regional do Plano e Finanças, através da Resolução n.º 306/2004, de 22 de Março, de promover todas as medidas e acções necessárias à definição, planeamento, implementação, desenvolvimento, coordenação, acompanhamento e controlo do Sistema Integrado de Gestão e Administração Financeira da RAM (GESTRAM).

Contudo, a análise das respostas aos questionários remetidos pelo Serviço de Apoio desta Secção Regional, permite constatar que as entidades integradas na Administração Regional Directa e Indirecta desconhecem a existência de uma actuação concreta no âmbito da implementação do supra-citado sistema, bem como da data previsível para a adopção da RAFE.

Sublinha-se, por último, que não foram aduzidos pela DROC quaisquer elementos de progresso sobre o processo evolutivo do citado sistema.

b) Outros obstáculos à adopção da RAFE

Questionadas sobre as razões fundamentais para a não implementação da RAFE, foi solicitado às entidades que enquadrassem as suas respostas nos termos seguintes:

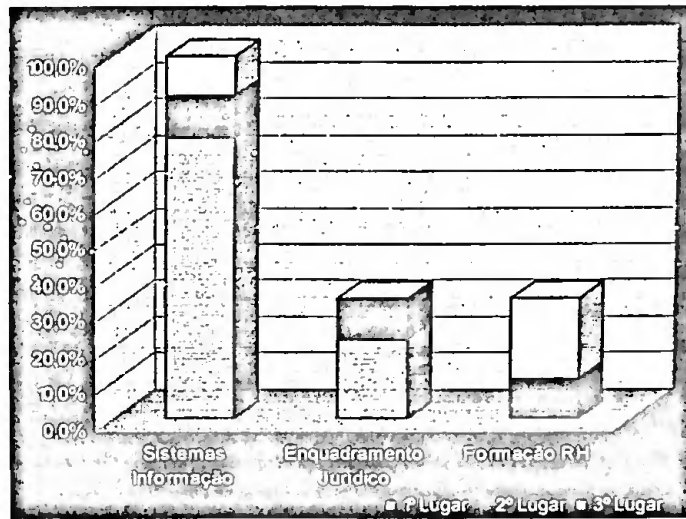
Questão 6

A adopção quer do Regime de Administração Financeira do Estado, quer da própria Reforma num sentido mais lato, conheceram sucessivos adiamentos na sua implementação, à revelia do disposto no art.º 56.º do DL n.º 155/92. Indique, sucintamente, as razões que, para o caso específico desse organismo, considera serem fundamentais para a referida demora, enquadrando-as, se possível nas seguintes vertentes:

- a) Infra-estruturas tecnológicas/Sistemas de informação;*
- b) Enquadramento Jurídico;*
- c) Formação dos Recursos Humanos;*
- d) Outras.*

Resulta apreciável o facto de cerca de 82% das entidades abrangidas pelo questionário não terem explicitado quais as razões que se afiguraram obstaculizadoras à efectivação da reforma, invocando, na sua maioria, que aguardam pelas orientações da entidade que as tutela.

De entre as 9 entidades que identificaram obstáculos à adopção da RAFE, 7 consideraram a aquisição e a adequada implementação dos sistemas de informação como o principal desafios para a adopção do novo regime de administração financeira, conforme evidencia o gráfico seguinte:

Gráfico XVI – Obstáculos à Adopção da RAFE

Ainda naquele contexto, constatou-se que são as entidades que já possuem um grau de informatização mais elevado, aquelas que indicam os sistemas de informação como o principal obstáculo. Essa preocupação traduz bem o esforço tecnológico que se perspectiva na reforma da administração financeira regional, evidenciando ainda que a maioria das entidades que ainda não desenvolveu qualquer esforço de mudança parece desconhecer o nível de exigência das solicitações que se lhes vão colocar, no futuro, para a consagração de métodos de administração financeira mais eficientes e eficazes.

3.6.2 – Administração Regional Directa

A RAFE, marcada pela sua morosidade, em parte resultante da construção de um tecido legislativo vasto e temporalmente disperso, como já se havia referido, mas também vincado pelos inúmeros obstáculos práticos encontrados na implementação desses mesmos normativos, ainda não conheceu qualquer desenvolvimento na RAM, embora diversos diplomas legais consagrem a aplicação da reforma nas Regiões Autónomas, sem prejuízo das competências próprias dos órgãos de governo regional.

Com base nas respostas remetidas, constata-se que as entidades da Administração Regional Directa não possuem autonomia administrativa, revestindo, portanto, uma natureza de serviços simples.

O sistema de contabilidade dos serviços com autonomia administrativa deve ser o unigráfico e deve ainda ter acoplado uma contabilidade analítica, essencial à gestão por resultados. Na medida em que as entidades não se enquadram no regime de administração financeira em referência, esta não é, conseqüentemente a realidade regional.

Verifica-se que os serviços simples têm apresentado uma escrituração da actividade financeira organizada com base numa contabilidade de caixa, apresentando anualmente uma relação de compromissos assumidos e não pagos.

Os serviços da Administração Regional Directa não identificaram elementos concretos que permitam concluir pela existência de um grau de informatização adequado capaz de responder satisfatoriamente a necessidades essenciais ao nível da gestão económica, financeira e patrimonial, hoje indispensáveis a uma administração financeira eficaz, eficiente e económica.

As entidades questionadas afirmaram não se enquadrarem no regime de administração financeira e não identificaram potenciais esforços para o enquadramento da sua actividade financeira naquele regime. Desconhecem, ainda, qualquer calendarização prevista para a adopção da RAFE, o que por si só é revelador de uma ausência de previsão, no imediato, da adopção da RAFE.

Importa sublinhar que não se impunha, perante a Região, a tarefa de criação de um novo regime de administração financeira, conquanto que, após a transposição das normas nacionais para o seu ordenamento jurídico, bastaria adaptar à realidade regional o modelo de reforma e seus sistemas de informação, já globalmente adoptados e experimentados a nível nacional e que, de um modo geral, se tem revelado mais eficiente e eficaz que o modelo anteriormente vigente.

3.6.3 – Pontos fracos do regime de administração financeira da RAM

Pela conjugação dos dados relativos ao grau de adopção da RAFE atrás expostos e, bem assim, das conclusões do Conselho Coordenador do SCI da Administração Financeira⁶⁶, é possível enunciar os seguintes aspectos considerados fracos da actual administração financeira regional:

- e) Carência de integração da informação entre os vários serviços do Governo Regional. A integração apenas se verifica na fase de criação do processo de despesa e até à autorização para o respectivo pagamento;
- f) Falta de automatismo em determinadas operações, designadamente na área da tesouraria;
- g) Inexistência de uma aplicação informática única adequada para os serviços regionais; e
- h) Baixo nível de adopção do POCP, mesmo por parte dos serviços com autonomia administrativa e financeira.

De acordo com a observação efectuada pelo Conselho Coordenador do SCI, em termos médios, os sistemas de informação são caracterizados por um elevado nível de procedimentos manuais e a informação financeira é enviada em suporte de papel com intervenção do utilizador para a constituição e leitura da informação.

⁶⁶ Cfr. relatório final do Conselho Coordenador do SCIAFE relativo ao levantamento e caracterização dos circuitos de informação financeira estabelecidos entre a Administração Financeira do Estado e as entidades total ou parcialmente financiadas pelo Orçamento de Estado, Julho de 2003.

Destaca-se ainda a necessidade do total empenho das entidades regionais no sentido de acompanhar a implementação global do POCP na Administração Pública. Neste âmbito, a actuação da Direcção Regional de Informática revela-se fundamental no sentido de apresentar uma solução compatível com a futura integração do POCP com o SIC.

Por todas estas razões expostas, as entidades competentes devem estar atentas aos últimos desenvolvimentos que se verificaram relativamente à concretização do conceito de POCP integrado, uma vez que se encontra em curso o desenvolvimento de interfaces predefinidos que permitem a integração e consolidação automática da informação proveniente do POCP e restantes planos de contas sectoriais.

Atendendo ao actual nível de qualificação dos recursos humanos na área da administração financeira, a sua formação parece ser uma prioridade.

3.7 – CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES

Primeira Hipótese

Na primeira hipótese estabelece-se que o grau de autonomia das entidades que integram a Administração Pública se encontra associado à criação de condições internas para a adopção da RAFE. Assim, definiu-se que quanto maior for o grau de autonomia, maior é a capacidade de implementação das medidas previstas na *Reforma*.

Está subjacente a esta hipótese que a *Reforma*, apesar da profundidade das mudanças previstas e das resistências que tendencialmente pode criar, ela representa vantagens inquestionáveis ao nível da administração financeira. Assim, as mais-valias registar-se-ão não apenas para uma avaliação e um controlo mais facilitados e objectivos do desempenho da entidade, mas desde logo porque oferece ganhos ao nível da eficiência, eficácia e economia de procedimentos.

Neste sentido, pressupôs-se que as entidades da Administração Regional que tiverem autonomia alargada, designadamente a autonomia financeira, adoptarão por livre iniciativa algumas das medidas previstas na RAFE, independentemente da adopção pelos órgãos de tutela, nomeadamente as Secretarias Regionais.

Para a verificação da hipótese, considerámos por um lado as entidades abrangidas pelos *Questionário I – autonomia administrativa* e, por outro, as entidades com um regime de autonomia alargado, cujas respostas respeitaram ao *Questionário II – autonomia administrativa e financeira*.

Efectivamente, constatou-se que as entidades com maior grau de autonomia foram as únicas que desenvolveram esforços significativos para a adopção da RAFE, sendo que um dos FSA se enquadra já no âmbito do regime de administração financeira do Estado.

Todos os serviços integrados na Administração Regional Directa indicaram não se enquadrar naquele regime, uma vez que não existe qualquer transposição para a Região Autónoma da Madeira.

Mais afirmaram, que aguardam instruções directas da tutela para desencadear um processo de aproximação ao novo regime de administração financeira e que, nesses termos, não dispõem de uma data previsível para a transição.

Regista-se também o facto de nenhuma entidade da Administração Regional Directa ter informado sobre qualquer esforço significativo tendente a adopção de alguns dos critérios de eficiência e eficácia previstos na RAFE.

Por contrapartida, e como se expôs na análise das respostas aos questionários, 48% das entidades com um regime de autonomia alargada aproveitaram já algumas das vantagens que a *Reforma* consagra.

Assim, no universo em apreço, verificou-se uma associação positiva entre o grau de autonomia e o nível de adopção de medidas consagradas na RAFE.

Segunda Hipótese

A segunda hipótese defende que o volume das operações financeiras constitui um estímulo à adopção de princípios de administração financeira mais eficazes e eficientes, designadamente os consagrados pela RAFE.

Por essa razão deve existir uma associação entre o referido volume e o grau de implementação da RAFE.

Com base na Conta da Região Autónoma da Madeira Relativa ao ano 2003, suportadas nas contas de gerência dos FSA, é possível aferir que o respectivo volume financeiro das entidades que constituem a Administração Regional Indirecta.

Por outro lado, tome-se como bons indicadores do grau de implementação da RAFE as respostas às seguintes questões:

Questão 1.1

Indique qual o regime jurídico que enquadra, desde 2002, a actividade de administração financeira desse organismo.

Se essa entidade enquadra a sua actividade no novo Regime de Administração financeira, solicita-se que responda às questões seguintes. Caso contrário, indique a data prevista de transição para o novo regime, explicitando os esforços que neste sentido têm sido desenvolvidos e considere o questionário concluído

Questão 3.2

Indique, caso esse organismo disponha de um sistema digráfico, se o POCP, ou um dos seus planos sectoriais se encontra integralmente aplicado e operacional em todas as suas vertentes, designadamente na patrimonial.

Questão 3.3

Caso a entidade ainda não disponha de um plano oficial de contabilidade, indique a data prevista para a sua implementação e os passos já tomados nesse sentido.

Questão 4.2

Solicita-se que indique se o sistema de gestão de recursos humanos, caso exista, possui um interface com o sistema contabilístico e se se encontra dotado de módulos de suporte para:

- d) A gestão de pessoal;
- e) O processamento de abonos e descontos; e
- f) A gestão da área relativa à formação profissional.

Assim, apresenta-se uma tabela de associação entre volume financeiro de cada entidade e o cumprimento dos requisitos necessários à adopção da RAFE, abrangidos pelas quatro questões anteriores:

Quadro X – Relação entre o Volume financeiro e a implementação da RAFE: FSA

(em euros)

Designação	Volume Financeiro	Esforços desenvolvidos - RAFE -	POCP	POCP Data Previsível	Sistema Contabilístico Informatizado
IFC	141.341.666,04	x	-	2004	x
IDE - RAM	38.393.696,84	x	x	-	x
IHM	29.979.029,80	x	-	2004	x
IDRAM	29.633.700,82	x	-	2006	x
FGAPFP	25.969.613,26	x	-	2005	x
IRE	11.085.440,89	x	-	2005	x
C-EPAM	5.662.508,98	-	-	-	-
EPHTM	5.505.249,72	x	-	2007	x
IVM	2.895.772,17	x	-	2004	x
FRIGA	2.440.251,59	-	-	-	-
PNM	2.219.640,96	-	-	-	-
IJM	1.903.896,65	-	-	-	-
LREC	1.806.904,40	x	x	-	x
SRPC	1.742.866,97	-	-	2005	-
IBTAM	1.678.251,78	x	-	2005	x
DRA-PAR	1.012.090,57	-	-	-	-
CEHA	377.777,71	-	-	-	-
FMSC	372.345,05	-	-	-	-
FEEC	223.889,95	-	-	-	-
DRGDR	98.004,81	x	x	-	x
F. Escolar	15.787.232,94	a)	-	-	-
CHF	48.579.034,01	b)	-	-	-
CRS	35.431.499,79	b)	-	-	-
ALR	14.273.820,23	c)	-	-	-

Fonte: Conta da Região Autónoma da Madeira de 2003 e respostas aos questionários constantes dos anexos.

- a) F. Escolar representa conjuntamente os 26 fundos escolares, pelo que a relevância de cada um em termos financeiros é bastante reduzida.
- b) O CHF e o CRS foram extintos em 31 de Maio por contrapartida da criação do SRS, E.P.E.
- c) A ALR não se enquadra na Administração Regional, pelo que ficou excluída da análise.

O quadro acima permite concluir que todos os FSA com um volume financeiro anual acima dos 10 milhões de euros desenvolveram esforços relevantes no sentido de adopção da RAFE, bem como tinham implementado o POCP ou este estava em fase adiantada de implementação no ano 2004. Conclui-se também que as entidades com maior volume financeiro dotaram os seus sistemas financeiros com sistemas de informação adequados, em muitos dos casos já capazes de suportar a estrutura do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Terceira Hipótese

A terceira hipótese relaciona-se com o estímulo que poderá constituir a existência de um enquadramento normativo que transponha para a Região Autónoma da Madeira a legislação existente a nível nacional.

Leve-se em consideração que a legislação nacional define os traços essenciais da reforma e, num plano mais concreto regulamenta-a, designadamente através de decretos-lei. Todavia o normativo existente a nível nacional não coloca em prejuízo as competências próprias das Assembleias Legislativas Regionais.

Como o Tribunal de Contas tem vindo a alertar em cede dos sucessivos Relatórios e Pareceres sobre a Conta da Região Autónoma da Madeira, existe um vazio legal no ordenamento jurídico regional, no que respeita à transposição de normas reguladoras da RAFE.

Salienta-se, que tendo em consideração que existe já um enquadramento jurídico satisfatório da RAFE ao nível do ordenamento jurídico nacional, o Tribunal de Contas afirma no seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado relativa ao ano 2003, que se encontravam efectivamente integrados no RAFE, para o processamento das despesas de funcionamento, 406 organismos com autonomia administrativa (19,9% do universo) e, para as despesas inscritas no Cap. 50 – "Investimentos do Plano", 157 organismos (89,2%).

Mais se afirmou naquele parecer, solucionados os aspectos de natureza técnica relativos aos sistemas informáticos de suporte, não subsistiam razões que obstassem à implementação do RAFE, regulado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, pelo que o atraso na sua concretização fica a dever-se à inércia das entidades responsáveis, em cada Ministério, pela aplicação desse regime.

É portanto possível verificar que os níveis de adesão à reforma parecem ser substancialmente superiores aos verificados na Região Autónoma da Madeira.

Um segundo factor, talvez o mais expressivo, que parece denotar uma associação positiva entre a implementação da RAFE e a existência de um enquadramento jurídico adequado, prende-se com o facto de entre o universo de 97 entidades questionadas, 50 entidades terem referido expressamente que não desenvolveram qualquer esforço ou não respeitam ainda os princípios consagrados pela RAFE pela ausência de um enquadramento jurídico regional adequado.

Conclusão relativa às hipóteses formuladas

Pode concluir-se pelo atrás exposto, que de forma global, foi possível confirmar as hipóteses estabelecidas no presente trabalho, verificando-se, assim, que existe uma associação positiva entre o grau de autonomia das entidades, a complexidade das operações financeiras no caso dos fundos e serviços autónomos e a existência de um adequado acolhimento jurídico da RAFE e o nível de implementação de medidas enquadradas naquela reforma.

3.8 – CONCLUSÕES

Os trabalhos realizados no âmbito desta acção, orientada para a avaliação do grau de implementação da RAFE e da adopção dos planos sectoriais de contas na RAM permitiram, com base nos resultados dos questionários a 47 entidades da Administração Regional Directa e 50 entidades da Administração Regional Indirecta, entre outros elementos de análise⁶⁷, formular as seguintes observações:

- O ordenamento jurídico regional é omissivo quanto à implementação da RAFE, não obstante diversos diplomas nacionais consagrarem a sua aplicação às Regiões Autónomas, sem prejuízo das competências próprias dos órgãos de governo regional;
- Apenas uma entidade da Administração Regional afirma enquadrar a sua actividade nos princípios consagrados na RAFE;
- O subsector institucional dos FSA, globalmente considerado, não dispõe de um conjunto de métodos e meios atinentes ao alcance dos níveis de eficiência, eficácia e de economicidade consagrados no actual regime de administração financeira do Estado;
- Verifica-se que uma parte significativa dos FSA tem assumido, de forma continuada, um nível de despesas superior à sua real capacidade financeira, situação que seria objecto de uma forma de controlo mais próxima e directa caso se verificasse a adopção dos princípios consagrados na RAFE;
- Subsiste uma significativa dependência dos FSA relativamente às transferências do orçamento regional, associada, em alguns casos, à reduzida dimensão financeira e organizacional, comportando, por esta via, dificuldades na gestão da Tesouraria do Governo Regional;
- Os FSA apresentam, na sua maioria, uma incapacidade sistemática para gerarem receitas próprias que atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, nos termos previstos no art.º 6.º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro. Assim, excluídos os serviços criados para a gestão de programas co-financiados pela UE ou os abrangidos pelo regime de autonomia alargada por imperativo constitucional, será, quanto aos restantes, compreensível a manutenção do estatuto que actualmente dispõem, por

⁶⁷ Ver a este respeito o ponto 3.4 *Metodologia* do presente documento.

opção de política governativa e não quanto à sua sustentabilidade segundo uma óptica financeira;

- Apenas 6 FSA afirmam elaborar pelo menos um dos instrumentos previsionais consagrados no art.º 49.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho. Todavia, verifica-se que a maioria das 6 entidades elabora, exclusivamente, um plano de actividades incapaz de estabelecer uma ligação directa com o orçamento de tesouraria ou com qualquer outro instrumento financeiro previsional nos termos em que, aliás, já dispunham as Circulares n.ºs 1127 e 1156, ambas da Série A, de, respectivamente, 23 de Maio de 1986 e 4 de Abril de 1988;
- Apenas 8 FSA afirmam elaborar regularmente o balanço social, conforme disposto no art.º 51.º do DL n.º 155/92, de 28 de Julho. O mesmo se verifica no tocante à preparação do balanço analítico, das demonstrações de resultados líquidos e dos respectivos anexos, conforme estatui o art.º 50.º, também do citado diploma, resultado da dependência de um sistema de contabilidade patrimonial para a produção daquelas peças financeiras;
- Apenas 4 FSA adoptaram o POCP ou um dos planos sectoriais de contas, verificando-se a mesma proporção de organismos autónomos no que respeita à implementação de um sistema de contabilidade analítica. De entre as causas para a não adopção do POCP, destaca-se a dificuldade na avaliação e na inventariação patrimonial;
- Das entidades inquiridas, 16 afirmaram possuir um sistema de informação que suporta, de modo adequado, o sistema contabilístico implementado;
- Existe, em algumas situações, um desfasamento temporal significativo entre as acções de formação ministradas no âmbito da RAFE e a oportunidade para a aplicabilidade prática dos conhecimentos recebidos, obrigando à sua reactualização;
- Denota-se alguma rigidez nos temas propostos nas acções de formação frequentadas, indiciando que em algumas situações foram aceites programas existentes no mercado, ao invés de se procurarem activa e criteriosamente as acções que mais se adequassem às necessidades dos FSA;
- Tendo presente o quadro de respostas aos questionários, é de sublinhar a fraca consciencialização da maioria das entidades que ainda não desenvolveu qualquer esforço de mudança, relativamente ao nível de exigência das solicitações que se lhes colocarão para a consagração de métodos de administração financeira mais eficientes e eficazes.

BIBLIOGRAFIA

1. Aníbal, A. Anselmo, *Revista de Administração Local*, n.º 186; Novembro – Dezembro 2001, *As Administrações e a Cidadania*.
2. Aníbal, A. Anselmo (2001), *As administrações e a cidadania*, in *Revista de Administração Local*, n.º 186, pp 801-811.
3. Araújo, J. Filipe, *Tendências recentes de abordagem à reforma administrativa*, *Revista portuguesa de administração e políticas públicas* Vol.I, n.º 1, 2000.
4. Araújo, J. Filipe, *Gestão pública em Portugal: Mudança e persistência institucional*, Quarteto Editora, Coimbra.
5. Barlett, C. e Ghoshal, S. (2000), *Transnational Management, Text, cases, and readings in cross-border management*, third edition, (Ed.) McGraw-Hill international Editions
6. Baptista Dias, José P.(2000), *Crise do Estado e políticas de segurança: Avaliação de políticas públicas*. Dissertação de Mestrado, Braga: Universidade do Minho.
7. Baptista Dias, José P.(2003), *Modernizar a governação, reformar a administração – Contributo para a reforma administrativa*, in 1º Congresso nacional da Administração Pública: Os vectores da mudança, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
8. Bilhim, João Abreu de Faria (2000), “Estrategas e Planeadores na Administração Pública” em *Estratégia e Planeamento na Gestão e Administração Pública*, Forum 2000: Renovar a Administração Pública, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas: 197-211.
9. Bjur, Wesley E. e Gerald Caiden, 1978, *On Reforming institutional bureaucracies*, in *International Revue of Administrative Science*, n.º 44, pp. 359-365.
10. Blondal, Jon R. (2003), *Accrual Accounting and Budgeting: Key issues and recent developments*, OCDE.
11. Borges, A., Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues (1995), *Elementos de Contabilidade Geral*, Rei dos Livros, Lisboa.

12. Caiado, António C. Pires e Ana Calado Pinto, 1997, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, Vislis Editores, Lisboa.
13. Caiden, Gerald E., 1969. Administrative Reform, Aldine Publishing Company, Chicago.
14. Caiden, Gerald E., 1991. Administrative Reform, Comes of Age, Walter de Gruyter, New York.
15. Canotilho, J. (2000), Paradigmas de Estado e paradigmas de administração pública, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração.
16. Carvalho, J. (2000), 10 anos de reforma da contabilidade pública em Portugal, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração.
17. Carvalho, J. e Lourdes Torres Pradas (1999), temas de Contabilidade Pública.
18. Colectânea de Legislação do Tribunal de Contas, Tribunal de contas, Lisboa 2003.
19. DGAP (2001), Regime geral da função pública, Lisboa Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública.
20. Dias, Pedro J. Nunes (1996), Critérios de convergência: Uma reflexão sobre os problemas estatísticos postos pela sua aplicação, INE.
21. Dror, Yehezkel (2000), Os grandes desafios da moderna gestão pública: trajectórias a seguir, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração.
22. Drucker, Peter (1954), The practice of management, Harper & Row, New York.
23. Farinha, J. (1980), O Tribunal de Contas na administração portuguesa, Boletim Trimestral da Direcção-Geral do Tribunal de Contas, n.º 2, pp. 28-42, Lisboa.
24. FMI (2003), Portugal: Report on the observance of standards and codes – fiscal transparency module, Novembro de 2003.
25. Franco, A. Sousa, Reforma da Administração Financeira, (Ed.) Ministério das Finanças, Lisboa, 1999.
26. Gow, J. e Caroline Dufour, 2000, Is the new public management a paradigm? Does it matter?, in International Review of Administrative Science, Vol. 66, pp. 573-597.



27. Hood, C. (1995), Contemporary Public Management: A new global paradigm?, in Public Policy and Administration, Vol, 10, N.º 2.
28. Kickert, Walter (1987), Public Management and Administrative Reform in Europe.
29. Machete, Rui, Modernização do Estado – Instituições Públicas. Que modelos de gestão? - A reforma administrativa – a perspectiva jurídico-política, (Cege), Lisboa 199X
30. Matheson, Alex e Hae Sang Kwon (2003), Public Sector Modernisation: a new agenda, OCDE.
31. Moreira, Vital (1999), O Tribunal de Contas e a reforma da Administração Pública– Comemorações dos 150 anos do Tribunal de Contas, conferência de 10 de Novembro de 1999.
32. OCDE (2003), The effectiveness of public expenditure in Portugal, Fevereiro de 2003.
33. Odiome, George (1979), Administração por objectivos: um sistema de liderança administrativa para os nossos dias, Editora Record, Rio de Janeiro.
34. Pablo Rodríguez, J. (1997), Responsabilidad y contabilidad en las administraciones públicas, OCEX, n.º12, pp. 63-67.
35. PUMA: OCDE (1992), Gestion Publique: Profils des Pays de L’OCDE. Paris: OCDE
36. PUMA: OCDE (1995), La gestion publique eem mutation: Les reformes dans les Pays de L’OCDE. Paris: OCDE
37. Quintela, Isabel e Paula Ferreira Borges(1999), O sector institucional das Administrações Públicas e a Transição do SEC 79 para o SEC 95 – Implicações, INE.
38. Relatório dos Sistemas de Informação da Administração Financeira do Estado, Conselho Coordenador do SCI, Julho de 2003
39. Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2001, Tribunal de Contas
40. Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2002, Tribunal de Contas
41. Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2003, Tribunal de Contas

42. Rocha, Oliveira (2000), Contabilidade e gestão pública, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
43. Rocha, Oliveira (2000), Gestão pública e modernização administrativa, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
44. Rodrigues, Luís Carvalho (2000), Gestão e Reforma administrativa, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
45. Shick, Allen (2002), Does budgeting have a future?, OCDE
46. Silva, B. (1992), A Reforma da Administração Financeira do Estado, in *O Economista – Anuário da Economia Portuguesa*, pp. 61-66.
47. Silva, B.(1994), *Management Público: reforma da administração financeira do Estado*, (ed.) Rei dos Livros, Lisboa.
48. Sousa, Jorge Silva (1999), *Modernização do Estado – Instituições Públicas. Que modelos de gestão? A reforma da administração financeira do Estado. Contribuição para um novo modelo de gestão pública*, (Cege), Lisboa
49. Tavares, José F.(1991), *Algumas reflexões sobre a administração pública portuguesa e a sua reforma*, *Revista do Tribunal de Contas*, N.º 9-10.
50. Tavares, José F.(1998), *Administração, controlo, avaliação e responsabilidade*, in 1º Encontro INA: *A avaliação na Administração Pública*, Lisboa.
51. Tavares, José F.(1999), *Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos – Comemorações dos 150 anos do Tribunal de Contas*, conferência de 6 de Julho de 1999.
52. Tavares, José F.(2000), *Administração Pública e Direito Administrativo: guia de estudo*, Almedina (ed.), Lisboa.
53. Tavares, José F.(2000), *As responsabilidades na gestão pública: seu enquadramento*, Tribunal de Contas (ed.), Lisboa.

54. Trindade, Rui e Sanches, Daniel (2000), Contributos da Auditoria para a gestão pública moderna, Moderna gestão pública, (ed.) INA – Instituto Nacional de Administração, Lisboa.
55. I Conferência Ibero-Americana de Ministros da Administração Pública e Reforma do Estado, Portugal-Sintra, 27/28 de Julho de 1998, CLAD (Centro Latino Americano de Administracion para el Desarrollo)
56. III Encontro dos Tribunais de Contas da comunidade dos países de língua portuguesa.

ANEXOS

ANEXO I. QUESTIONÁRIOS

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

Instruções de preenchimento

1. O presente questionário, elaborado no âmbito da acção de fiscalização para a análise do grau de implementação da RAFE e dos planos sectoriais de contas, é direccionado para os serviços simples e para os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa.
2. Na resposta ao questionário devem ser anexados todos os elementos tidos por convenientes, por forma a assegurar que as informações prestadas, além de claras e exactas, se revelem exaustivas e fundamentadas.
3. Além dos pontos focados no questionário, deverão, ainda, ser aduzidas outras informações que a entidade considere relevantes, no âmbito do grau de implementação do regime de administração financeira.
4. A resposta ao questionário deverá ser remetida à Direcção Regional de Orçamento e Contabilidade, identificando a entidade a que respeita, devendo, ainda, encontrar-se datada e rubricada pelo responsável pela sua elaboração.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

1. Enquadramento legal

Enquadramento	Questão
<p>A Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de bases da contabilidade pública – consagra os princípios do sistema de administração da actividade financeira do Estado, tendo o DL n.º 155/92, de 28 de Julho, constituído o primeiro passo na criação da legislação complementar necessária à execução da referida Lei.</p> <p>O art.º 58.º daquele diploma complementar determina que <i>“O regime estabelecido no presente diploma bem como as bases gerais definidas pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, aplicam-se à administração financeira das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, sem prejuízo das competências próprias dos órgãos de governo regional.”</i>⁶⁸. Constatam-se, todavia, que o processo de transição para o regime de administração financeira na RAM não se encontra enquadrado pelas normas regionais necessárias. Esta persistente falta de iniciativa dos competentes órgãos regionais tem conduzido a que se considere favorável a aplicação extensiva, à RAM, das normas transitórias previstas anualmente nos Decretos-Lei de execução do Orçamento do Estado, designadamente no que respeita à manutenção dos diplomas entretanto revogados pelo n.º 1 do art.º 57.º do DL n.º 155/92, para os serviços e organismos que ainda não apresentem condições para a realização da referida transição.</p>	<p>1.1. Indique qual o regime jurídico que enquadra, desde 2002, a actividade de administração financeira desse organismo.</p>

⁶⁸ Na Região Autónoma dos Açores, foi publicado o DLR n.º 7/97/A, de 24 de Maio, que adapta a Lei n.º 8/90 e o DL n.º 155/92 às especificidades regionais.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

Se essa entidade enquadra a sua actividade no novo Regime de Administração financeira, solicita-se que responda às questões seguintes. Caso contrário, indique a data prevista de transição para o novo regime, explicitando os esforços que neste sentido têm sido desenvolvidos e considere o questionário concluído.

2. Organização e funcionamento dos Serviços e Organismos

Enquadramento	Questão
<p>O regime de administração financeira do Estado consagra princípios essenciais de uniformidade, promovendo uma visão de conjunto da Administração Pública, conforme dispõem os art.ºs 4.º da Lei n.º 8/90 e 6.º do DL n.º 155/92.</p>	<p>2.1. Indique se, neste âmbito, foram produzidas modificações organizacionais, detalhando, entre outros, os seguintes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Alterações desenvolvidas ao nível da estrutura orgânica do serviço; b) Admissões, reafectações ou cessação de contratos de trabalho; c) Custos totais associados à reorganização.
<p>Os serviços e organismos devem elaborar o plano anual de actividades nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do citado DL n.º 155/92.</p>	<p>2.2. O plano anual de actividades tem sido, desde 2002, sistematicamente elaborado?</p> <p>Solicita-se que, em caso afirmativo seja anexada cópia do último plano aprovado.</p>
<p>Resulta do n.º 2, ainda do artigo atrás citado, o dever de elaboração de um relatório anual de gestão.</p>	<p>2.3. O relatório anual de gestão tem sido elaborado, sistematicamente, desde 2002?</p> <p>Solicita-se que, em caso afirmativo seja anexada cópia do último relatório aprovado.</p>

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

3. Sistemas contabilísticos e planos sectoriais

Enquadramento	Questão
<p>A Lei de bases da contabilidade pública, nos seus art.ºs 14.º e 15.º e, bem assim, o DL n.º 155/92 nos art.ºs 9.º e 10.º, dispõem sobre os sistemas de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa.</p> <p>Mais abrangente, o POCP, aprovado pelo DL n.º 232/97, de 3 de Setembro, é aplicável, entre outras entidades, a todos os serviços e organismos da administração central, local e regional, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, pretendendo-se, por via deste plano, integrar num único sistema de informação, as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica.</p>	<p>3.1. Especifique qual o sistema contabilístico em vigor nesse serviço e a respectiva data de implementação.</p> <p>3.2. Indique, caso esse organismo disponha de um sistema digráfico, se o POCP, ou um dos seus planos sectoriais se encontra integralmente aplicado e operacional em todas as suas vertentes, designadamente na patrimonial.</p> <p>3.3. Caso a entidade ainda não disponha de um plano oficial de contabilidade, indique a data prevista para a sua implementação e os passos já tomados nesse sentido.</p>
<p>Os art.ºs 14.º da Lei n.º 8/90 e 6.º do DL n.º 155/92 estatuem, ainda, sobre a organização de uma contabilidade analítica.</p>	<p>3.4. No caso desse serviço dispor de uma contabilidade analítica, indique se esse sistema permite o conhecimento dos:</p> <p>c) Custos, considerando que estes devem ser expostos de acordo com a estrutura organizativa do organismo, com as actividades que desenvolve ou com a natureza dos custos incorridos; e dos</p> <p>d) Proveitos, sob uma estrutura que permita a sua comparação com os custos incorridos.</p>
<p>O sistema contabilístico adoptado deve permitir a contabilização dos encargos assumidos pelo ordenamento de despesas, com indicação da respectiva rubrica de classificação económica, conforme art.ºs 15.º da Lei n.º 8/90 e 10.º do DL n.º 155/92.</p>	<p>3.5. Explícite se esse sistema de contabilização compreende o registo dos seguintes aspectos:</p> <p>a) Encargos assumidos que transitam de anos anteriores;</p> <p>b) Montante de encargos assumidos, relativo a cada ano, decorrentes de lei ou de contrato, como primeiro movimento da gestão do respectivo ano.</p>

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

4. Sistemas de Informação

Enquadramento	Questão
<p>Dando cumprimento à determinação expressa no art.º 17.º da Lei n.º 8/90, bem como às demais regras orientadoras estatuídas no DL n.º 155/92, foi conceptualizado um sistema informático dos serviços⁶⁹, actualmente suportado pelas seguintes aplicações que automatizam o processamento da informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> - SIC – Sistema de Informação Contabilística; - SGRH – Sistema de Gestão de Recursos Humanos; e - SGR – Sistema de Gestão de Receitas. 	<p>4.1 Neste âmbito, indique quais as aplicações que se encontram implementadas e a respectiva data de início de funcionamento.</p>
<p>A aplicação informática de suporte contabilístico deverá permitir o cumprimento integral das exigências do sistema contabilístico previsto no DL n.º 155/92.</p>	<p>4.2 Explícite se, nesse serviço, a aplicação informática permite:</p> <ul style="list-style-type: none"> g) O registo dos cabimentos prévios, de acordo com o planeamento das actividades e dos encargos prováveis (cfr. art.º 13.º); h) O registo atempado dos compromissos, por actividades e com indicação da respectiva rubrica de classificação económica (cfr. art.º 10.º); i) A realização de pedidos de libertação de créditos, nos termos do art.º 17.º; j) A construção informática dos elementos constantes das alíneas a) a e) do n.º 1 do art.º 18.º do mesmo diploma.

⁶⁹ Cfr. n.º 2 da Circular Série A, n.º 1225, de 4 de Março de 1994 da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

<p>Um sistema informatizado para gestão de recursos humanos, deverá possuir um interface com o sistema contabilístico de modo a garantir uma integração automática de todas as informações relevantes para a contabilização destes custos.</p>	<p>4.3 Solicita-se que indique se o sistema de gestão de recursos humanos, caso exista, possui um interface com o sistema contabilístico e se se encontra dotado de módulos de suporte para:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) A gestão de pessoal; b) O processamento de abonos e descontos; e c) A gestão da área relativa à formação profissional.
<p>Para o suporte das referidas aplicações, os serviços devem estar habilitados com infra-estruturas informáticas mínimas, nomeadamente as referidas no n.º 10 da Circular Série A, n.º 1225, de 4 de Março de 1994, da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.</p>	<p>4.4 Indique:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Qual o sistema operativo existente (p. ex. Unix, Windows, outro)? b) Qual a base de dados disponível (p. ex. Oracle, SQL Server, outras)? c) Que linguagem/ferramentas de programação estão em utilização (p. ex. Oracle, SQL, outras)? d) O custo de aquisição das referidas aplicações;
<p>4.5 Foi efectuada consulta prévia ao Instituto de Informática ou celebrado algum protocolo de cooperação, no sentido de obtenção uma configuração adequada do sistema às necessidades dos serviços, dentro dos critérios de eficiência, eficácia, economia e de uniformização?</p>	
<p>A migração de dados para novas aplicações informáticas constitui um processo que requer especial acuidade no seu acompanhado, de modo a evitar potenciais erros de omissão, de duplicação, de compensação, de imputação ou de aritmética. Tal cuidado deve ser complementado, desde logo com a elaboração de um adequado planeamento, mas também de um controlo à posteriori.</p>	<p>4.6 No caso de a transição de sistema já se ter verificado ou estar prevista, pretende-se que indique se:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) foi desenvolvido um plano relativo à migração dos dados para os novos sistemas. b) Se foi desenvolvido um controlo à posteriori, solicitando-se que sejam especificados os seguintes aspectos: <ul style="list-style-type: none"> - Que controlos foram exercidos após a integração dos dados, de modo a garantir a correcta transição? - Quem efectuou os controlos? - Foram detectadas divergências? Quais os procedimentos adoptados nessas situações? - Indique outras situações que considere relevantes, decorrentes do processo de transição.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO I – Autonomia Administrativa

5. Recursos Humanos

Enquadramento	Questão
<p>A formação dos Recursos Humanos é uma condição essencial para o processo de implementação da RAFE. É nessa medida que o n.º 1 do art.º 17.º da Lei 8/90, prevê, por um lado, a promoção da formação dos funcionários, e, por outro, limita no tempo o cumprimento dessa disposição.</p>	<p>5.1 No âmbito desta reforma, pretende-se que indique:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) As acções de formação que foram promovidas, e bem assim, as datas em que elas tiveram lugar; b) As entidades que ministraram as referidas acções; c) Os respectivos custos associados à formação; d) Outras acções de formação se encontram previstas e qual a data da sua realização?
<p>5.2 Explícite se foi desenvolvida uma avaliação dos formandos e dos formadores, e nesse caso, quais as principais conclusões retiradas.</p>	
<p>5.3 As acções de formação ministradas são consideradas suficientes e adequadas, nomeadamente nas áreas dos sistemas de informação (designadamente SIC, SGRH e SGR) e dos sistemas contabilísticos (nomeadamente o sistema digráfico e de contabilidade analítica)?</p>	
<p>5.4 Refira outros procedimentos, eventualmente adoptados, por forma a garantir a operacionalização da articulação entre a informatização do sistema contabilístico e a formação dos Recursos Humanos, conforme dispõe o n.º 2 do art.º 17º da citada Lei n.º 8/90.</p>	

6. Obstáculos à adopção da RAFE :

- 6.1 A adopção quer do Regime de Administração Financeira do Estado, quer da própria Reforma num sentido mais lato, conheceram sucessivos adiamentos na sua implementação, à revelia do disposto no art.º 56.º do DL n.º 155/92. Indique, sucintamente, as razões que, para o caso específico desse organismo, considera serem fundamentais para a referida demora, enquadrando-as, se possível nas seguintes vertentes:
- e) Infra-estruturas tecnológicas/Sistemas de informação;
 - f) Enquadramento Jurídico;
 - g) Formação dos Recursos Humanos;
 - h) Outras.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

Instruções de preenchimento

5. O presente questionário, elaborado no âmbito da acção de fiscalização para a análise do grau de implementação da RAFE e dos planos sectoriais de contas, é direccionado para os e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira.
6. Na resposta ao questionário devem ser anexados todos os elementos tidos por convenientes, por forma a assegurar que as informações prestadas, além de claras e exactas, se revelem exaustivas e fundamentadas.
7. Além dos pontos focados no questionário, deverão, ainda, ser aduzidas outras informações que a entidade considere relevantes, no âmbito do grau de implementação do regime de administração financeira.
8. A resposta ao questionário deverá ser remetida à Direcção Regional de Orçamento e Contabilidade, identificando a entidade a que respeita, devendo, ainda, encontrar-se datada e rubricada pelo responsável pela sua elaboração.



Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

1. Enquadramento legal

Enquadramento	Questão
<p>A Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de bases da contabilidade pública – consagra os princípios do sistema de administração da actividade financeira do Estado, tendo o DL n.º 155/92, de 28 de Julho, constituído o primeiro passo na criação da legislação complementar necessária à execução da referida Lei.</p> <p>O art.º 58.º daquele diploma complementar determina que “<i>O regime estabelecido no presente diploma bem como as bases gerais definidas pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, aplicam-se à administração financeira das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, sem prejuízo das competências próprias dos órgãos de governo regional.</i>”⁷⁰. Constata-se, todavia, que o processo de transição para o regime de administração financeira na RAM não se encontra enquadrado pelas normas regionais necessárias. Esta persistente falta de iniciativa dos competentes órgãos regionais tem conduzido a que se considere favorável a aplicação extensiva, à RAM, das normas transitórias previstas anualmente nos Decretos-Lei de execução do Orçamento do Estado, designadamente no que respeita à manutenção dos diplomas entretanto revogados pelo n.º 1 do art.º 57.º do DL n.º 155/92, para os serviços e organismos que ainda não apresentem condições para a realização da referida transição.</p>	<p>1.1. Indique qual o regime jurídico que enquadra, desde 2002, a actividade de administração financeira desse organismo.</p>

⁷⁰ Na Região Autónoma dos Açores, foi publicado o DLR n.º 7/97/A, de 24 de Maio, que adapta a Lei n.º 8/90 e o DL n.º 155/92 às especificidades regionais.

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

Se essa entidade enquadra a sua actividade no novo Regime de Administração financeira, solicita-se que responda às questões seguintes. Caso contrário, indique a data prevista de transição para o novo regime, explicitando os esforços que neste sentido têm sido desenvolvidos e considere o questionário concluído.

2. Organização e funcionamento dos Serviços e Organismos

Enquadramento	Questão
O regime de administração financeira do Estado consagra princípios essenciais de uniformidade, promovendo uma visão de conjunto da Administração Pública.	2.1. Indique se, neste âmbito, foram produzidas modificações organizacionais, detalhando, entre outros, os seguintes aspectos: <ul style="list-style-type: none"> d) Alterações desenvolvidas ao nível da estrutura orgânica do serviço; e) Admissões, reafectações ou cessação de contratos de trabalho; f) Custos totais associados à reorganização.
Os organismos autónomos devem adoptar instrumentos de gestão previsional nos termos do art.º 49.º do DL n.º 155/92.	2.2. Indique se tais elementos têm sido produzidos, numa base sistemática, desde 2002. Solicita-se que, em caso afirmativo, seja anexada cópia do último plano de actividades aprovado, bem como do orçamento de tesouraria, da demonstração de resultados e balanço previsional.
Resulta do n.º 1 do art.º 50.º, ainda do diploma atrás citado, o dever de elaboração do documentos de prestação de contas enunciados nas alíneas a) a f).	2.3. Indique o exercício económico apartir do qual têm sido elaborados, numa base sistemática, todos os documentos previstos no citado art.º 50.º ou, caso contrário, qual a data prevista e que esforços já foram desenvolvidos para a prestação de contas naqueles termos.
2.4. Indique se esse organismo apresenta anualmente, desde 2002, o balanço social, conforme previsto no art.º 51.º, também do DL n.º 155/92.	

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira	
Enquadramento	Questão
3. Sistemas contabilísticos e planos sectoriais	
<p>A Lei de bases da contabilidade pública, nos seus art.ºs 14.º e 15.º e, bem assim, o DL n.º 155/92 no seu art.º 45.º, dispõem sobre os sistemas de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira.</p> <p>Mais abrangente, o POCP, aprovado pelo DL n.º 232/97, de 3 de Setembro, é aplicável, entre outras entidades, a todos os serviços e organismos da administração central, local e regional, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, pretendendo-se, por via deste plano, integrar num único sistema de informação, as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica.</p>	<p>3.1. Especifique qual o sistema contabilístico em vigor nesse serviço e a respectiva data de implementação.</p> <p>3.2. Indique, caso esse organismo disponha de um sistema digráfico, se o POCP, ou um dos seus planos sectoriais se encontra integralmente aplicado e operacional em todas as suas vertentes, designadamente na patrimonial.</p> <p>3.3. Caso a entidade ainda não disponha de um plano oficial de contabilidade, indique a data prevista para a sua implementação e os passos já tomados nesse sentido.</p>
<p>Os art.ºs 14.º da Lei n.º 8/90 e 50.º do DL n.º 155/92 estatuem, ainda, sobre a organização de uma contabilidade analítica.</p>	<p>3.4. No caso desse serviço dispor de uma contabilidade analítica, indique se esse sistema permite o conhecimento dos:</p> <p>e) Custos, considerando que estes devem ser expostos de acordo com a estrutura organizativa do organismo, com as actividades que desenvolve ou com a natureza dos custos incorridos; e dos</p> <p>f) Proveitos, sob uma estrutura que permita a sua comparação com os custos incorridos.</p>

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

Enquadramento	Questão
4. Sistemas de Informação	
<p>O art.º 17.º da Lei n.º 8/90, prevê a completa informatização do sistema de gestão orçamental da Administração Pública.</p>	<p>4.1 Indique:</p> <ul style="list-style-type: none"> e) Quais as aplicações informáticas existentes para suporte ao sistema contabilístico? Indique a data da sua implementação; f) As diversas aplicações informáticas encontram-se integradas entre si, de modo a que as informações constantes num dos módulos se repercutam nos restantes? g) O sistema contabilístico encontra-se totalmente informatizado? No caso da informatização não ser completa, detalhe quais as áreas onde subsistem processamentos/registos manuais? h) O sistema contabilístico existente corresponde a uma solução padronizada disponível no mercado ou foi desenvolvido especificamente para esse organismo?
<p>Um sistema informatizado para gestão de recursos humanos, deverá possuir um interface com o sistema contabilístico de modo a garantir uma integração automática de todas as informações relevantes para a contabilização destes custos.</p>	<p>4.2 Solicita-se que indique se o sistema de gestão de recursos humanos, caso exista, possui um interface com o sistema contabilístico e se se encontra dotado de módulos de suporte para:</p> <ul style="list-style-type: none"> k) A gestão de pessoal; l) O processamento de abonos e descontos; e m) A gestão da área relativa à formação profissional.
<p>A migração de dados para novas aplicações informáticas constitui um processo que requer especial acuidade no seu acompanhamento, de modo a evitar potenciais erros de omissão, de duplicação, de compensação, de imputação ou de aritmética. Tal cuidado deve ser complementado, desde logo com a elaboração de um adequado planeamento, mas também de um controlo à posteriori.</p>	<p>4.3 No caso de a transição de sistema já se ter verificado ou estar prevista, pretende-se que indique se:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Foi desenvolvido um plano relativo à migração dos dados para os novos sistemas. b) Se foi desenvolvido um controlo à posteriori, solicitando-se que sejam especificados os seguintes aspectos: <ul style="list-style-type: none"> - Que controlos foram exercidos após a integração dos dados, de modo a

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

	<p>garantir a correcta transição?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Quem efectuou os controlos? - Foram detectadas divergências? Quais os procedimentos adoptados nessas situações? - Indique outras situações que considere relevantes, decorrentes do processo de transição.
<p>5. Recursos Humanos</p>	
<p>A formação dos Recursos Humanos é uma condição essencial para o processo de implementação da RAFE. É nessa medida que o n.º 1 do art.º 17.º da Lei 8/90, prevê, por um lado, a promoção da formação dos funcionários, e, por outro, limita no tempo o cumprimento dessa disposição.</p>	<p>5.1 No âmbito desta reforma, pretende-se que indique:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) As acções de formação que foram promovidas, e bem assim, as datas em que elas tiveram lugar; b) As entidades que ministraram as referidas acções; c) Os respectivos custos associados à formação; d) Outras acções de formação se encontram previstas e qual a data da sua realização?
<p>5.2 Explícite se foi desenvolvida uma avaliação dos formandos e dos formadores, e nesse caso, quais as principais conclusões retiradas.</p>	
<p>5.3 As acções de formação ministradas são consideradas suficientes e adequadas, nomeadamente nas áreas dos sistemas de informação (designadamente SIC, SGRH e SGR) e dos sistemas contabilísticos (nomeadamente o sistema digráfico e de contabilidade analítica)?</p>	
<p>5.4 Refira outros procedimentos, eventualmente adoptados, por forma a garantir a operacionalização da articulação entre a informatização do sistema contabilístico e a formação dos Recursos Humanos, conforme dispõe o n.º 2 do art.º 17º da citada Lei n.º 8/90.</p>	

Análise do grau de implementação da RAFE e dos Planos Sectoriais de Contas

QUESTIONÁRIO II – Autonomia Administrativa e Financeira

6. Obstáculos à adopção da RAFE

6.1 A adopção quer do Regime de Administração Financeira do Estado, quer da própria Reforma num sentido mais lato, conheceram sucessivos adiamentos na sua implementação, à revelia do disposto no art.º 56.º do DL n.º 155/92. Indique, sucintamente, as razões que, para o caso específico desse organismo, considera serem fundamentais para a referida demora, enquadrando-as, se possível nas seguintes vertentes:

- i) Infra-estruturas tecnológicas/Sistemas de informação;
- j) Enquadramento Jurídico;
- k) Formação dos Recursos Humanos;
- l) Outras.



ANEXO II. RESPOSTAS INSUFICIENTES AOS QUESTIONÁRIO

Quadro XI – Respostas Insuficientes perante o questionário

Presidência GRAM
Gabinete da Presidência
Vice-Presidência GRAM
Instituto de Desenvolvimento Empresarial
SRE
Gabinete do Secretário Regional
Escola Básica 2 e 3 ciclos dos Louros (Fundo escolar)
Escola Básica do Porto da Cruz
Escola Básica e Secundária de Machico
Escola Básica e Secundária do Carmo
Escola Básica e Secundária Prof. Dr. Francisco Freitas Branco
Escola Básica 2 e 3 ciclos da Torre - Câmara de Lobos (Fundo escolar)
SREST
Gabinete do secretário Regional do Equipamento e Transportes
SRRH
Gabinete do Secretário Regional
Inspeção Regional das Actividades Económicas
Direcção Regional do Trabalho
Inspeção Regional do Trabalho
SRPF
Gabinete do Secretário Regional do Plano e Finanças
Direcção Regional do Património
SRARN
Direcção Regional de Pecuária
Direcção Regional de Pescas
Direcção Regional do Ambiente
Direcção Regional do Saneamento Básico
Direcção Regional de Florestas

ANEXO III. ACERVO LEGAL DA RAFE

Do Tribunal de Contas:

- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, que define a organização e processo do Tribunal de Contas;
- Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, que integra o sector empresarial público no âmbito dos poderes de controlo do Tribunal;
- Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, que define o regime dos emolumentos do Tribunal de Contas;
- Disposições pertinentes da Constituição da República Portuguesa:

Quadro XII – Artigos da CRP relativos ao Tribunal de Contas

Organização Económica	Sistema Financeiro e Fiscal		Art.ºs 101º a 107º
	Princípios Gerais		Art.ºs 110º; 111º; 116º; 117º
	Presidente da República	Competência	Art.º 133º
	Assembleia da República	Competência	Art.ºs 162º; 164º; 165º
Organização do Poder Político	Tribunais	Princípios Gerais	Art.ºs 202º a 206º
		Organização dos Tribunais	Art.ºs 209º; 214º
		Estatuto dos Juízos	Art.º 216º
		Ministério Público	Art.ºs 219º; 220º

- Regulamento interno do Tribunal de Contas⁷¹;
- Resolução n.º 5/98 – 1.ª S.; que aprova o regulamento da 1.ª Secção;
- Resolução n.º 3/98 – 1.ª S.; que aprova o regulamento da 2.ª Secção;
- Resolução n.º 1/98 – 1.ª S.; que aprova o regulamento da 3.ª Secção, com as alterações introduzidas pela Resolução n.º 1/99 – 3ª Secção, tomada em sessão de 22 de Abril;
- Resolução n.º 2/2001 – PG, que aprova o Regulamento da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas;
- Resolução n.º 3/2001 – PG, que aprova o Regulamento da Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas;

⁷¹ Publicado na 2ª Série do Diário da República n.º 162, de 19 de Junho de 1999.

Do Serviço de Apoio do Tribunal de Contas:

- Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro, que define o Estatuto dos serviços de Apoio do Tribunal de Contas;
- Portaria n.º 1100/99, de 21 de Dezembro, que aprova os quadros de pessoal dos Serviços de Apoio;
- Despacho n.º 9675/00 (2.ª Série)⁷², correspondente ao Despacho n.º 46/00 – GP, que aprova o Regulamento de organização e funcionamento da Direcção-Geral do Tribunal de Contas-Sede;
- Despacho n.º 140/00 – GP, de 20 de Dezembro, 1ª Alteração ao Regulamento de organização e funcionamento da Direcção-Geral do Tribunal de Contas-Sede;
- Despacho n.º 10/01 – GP, de 6 de Fevereiro, 2ª Alteração ao Regulamento de organização e funcionamento da Direcção-Geral do Tribunal de Contas-Sede;
- Despacho n.º 12 736/00 (2ª Série)⁷³ – correspondente ao Despacho n.º 56/00 – GP, que aprova o Regulamento de organização e funcionamento dos Serviços de Apoio das Secções Regionais do Tribunal de Contas dos Açores e da Madeira;
- Despacho n.º 1/00-JC/SRTCA, de 24 de Julho, Despacho n.º 3/00-SDG/SRTCA, de 24 de Julho e Despacho n.º 4/00-SDG/SRTCA, de 24 de Julho, Regulamento interno do Serviço de Apoio Regional dos Açores;
- Despacho n.º 1/00-JC/SRMTC, de 17 de Julho e Despacho n.º 1/00-SDG/SA-SRMTC, de 17 de Julho, Regulamento interno do Serviço de Apoio Regional da Madeira.

Relativa à RAFE:

- Lei Constitucional n.º 1/89, artºs 108º a 110º, da Constituição da República Portuguesa;
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro: Lei de bases da contabilidade pública;
- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, revogada pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto: lei de enquadramento do Orçamento de Estado;
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho: estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado;
- Decreto-Lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto, revogado pelo Decreto-lei n.º 191/99, de 5 de Junho: aprova o regime de tesouraria do Estado;
- Portaria n.º 1307-B/93, de 27 de Dezembro: aprova o Regulamento das entradas e saídas de fundos, da contabilização e controlo das operações de tesouraria e do funcionamento das caixas;

⁷² Publicado na 2.ª Série do Diário da República n.º 108, de 10 de Maio de 2000.

⁷³ Publicado na 2.ª Série do Diário da República n.º 142, de 21 de Junho de 2000.

- Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio: altera o Decreto-lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto, e o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho;
- Portaria n.º 1411/95, de 24 de Novembro: aprova o Regulamento do Documento de Cobrança;
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro: aprova o POCP;
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto: Lei de Organização e processo do Tribunal de Contas, com as alterações introduzidas pelos seguintes diplomas:
- Lei n.º 87 – B/98, de 31 de Dezembro;
- Lei n.º 1/2001, de 4 de Janeiro.
- Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro: Lei de Finanças das Regiões Autónomas.
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro: aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas. Consideraram-se ainda as seguintes alterações introduzidas ao diploma:
- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro: primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro;
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro: altera o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL); e
- Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril: altera o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, no que respeita às regras previsionais.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho: institui o SCI;
- Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho: revoga o Decreto-lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto: aprova o regime de Tesouraria do Estado;
- Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro: Estatuto dos Serviços de apoio do Tribunal de Contas;
- Portaria n.º 1100/99, de 21 de Dezembro: Quadros de pessoal da Direcção-Geral do Tribunal de Contas e dos seus Serviços de Apoio regionais;
- Portaria 794/2000 – POC-Educação, de 20 de Setembro: aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação)
- Portaria 898/2000 – POC-Saúde, de 28 de Setembro: aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)
- Portaria 671/2000 – CIBE, de 17 de Abril: aprova as instruções reguladoras do cadastro e do inventário do Estado (CIBE) e o respectivo classificador geral, em consonância com o previsto no DL n.º 477/80, de 15 de Outubro.

- Resolução n.º 3/2001 – PG, de 28 de Maio: Regulamento da Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas;
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, revoga a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro: lei de enquadramento orçamental;
- DL n.º 12/2002 – POCISSSS, de 25 de Janeiro: aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social;
- DL n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro: estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central.

ANEXO IV. RELAÇÃO DE SIGLAS

Quadro XIII – Relação de Siglas

SIGLA	DESIGNAÇÃO
ALRM	Assembleia Legislativa Regional da Madeira
CEHA	Centro de Estudo de História do Atlântico
CHF	Centro Hospitalar do Funchal
C-EPAM	Conservatório – Escola Profissional das Artes da Madeira
CRS	Centro Regional de Saúde
IDE-RAM	Instituto de Desenvolvimento Empresarial da Região Autónoma da Madeira
DL	Decreto-Lei
DLR	Decreto Legislativo Regional
DRA-PAR	Direcção Regional de Agricultura – Plano de Desenvolvimento Agrícola e Rural
EPHTM	Escola Profissional de Hotelaria e Turismo da Madeira
EANP	Encargos assumidos e não pagos
FEEC	Fundo Especial para a Extinção da Colonia
FGAPFP	Fundo de Gestão para Acompanhamento dos Programas de Formação Profissional
FMSC	Fundo Madeirense do Seguro de Colheitas
FRIGA	Fundo Regional de Intervenção e Garantia Agrícola
FSA	Fundos e Serviços Autónomos
IBTAM	Instituto do Bordado, Tapeçarias e Artesanato da Madeira
IDRAM	Instituto do Desporto da Região Autónoma da Madeira
IFC	Instituto de Gestão de Fundos Comunitários
IHM	Instituto de Habitação da Madeira
IJM	Instituto de Juventude da Madeira
IRE	Instituto Regional de Emprego
IVM	Instituto do Vinho da Madeira
LREC	Laboratório Regional de Engenharia Civil
ORAM	Orçamento da Região Autónoma da Madeira
PNM	Parque Natural da Madeira
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
RAM	Região Autónoma da Madeira
RPT	Recursos Próprios de Terceiros
SRMTC	Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas
SRPC	Serviço Regional de Protecção Civil
SRPF	Secretaria Regional do Plano e Finanças
UE	União Europeia