

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS DO TRABALHO E DA EMPRESA

Departamento de Sociologia

**UM MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NA
UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA**

Andreia Alexandra Lourenço Ricardo

Trabalho de Projecto submetido como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Administração e Políticas Públicas

Orientador:

Conselheiro Mestre José F. F. Tavares

Director-Geral do Tribunal de Contas

Setembro, 2008

“Através de variados sinais, a Sociedade tem vindo a revelar crescentes exigências na melhoria de padrões de gestão, com obediência a princípios de ética de serviço público e de boa governação. Trata-se de uma crescente consciencialização dos cidadãos relativamente ao seu direito de exigir maior transparência, rigor, eficácia e responsabilidade na gestão dos recursos públicos”

José F. F. Tavares

Agradecimentos

O desenvolvimento deste Trabalho de Projecto não seria praticável sem a cooperação e incentivos de algumas pessoas a quem quero expressar o meu sincero agradecimento:

Aos Docentes do Curso de Mestrado de Administração e Políticas Públicas 2006/2008 pelo empenho com que leccionaram;

Ao Professor Doutor Juan Mozzicafreddo pela criação do Mestrado em Administração e Políticas Públicas;

Ao meu orientador, Conselheiro José F. F. Tavares pela sua competência e disponibilidade;

Ao Dr. Manuel Salvador pelo incentivo a frequentar o Curso de Mestrado de Administração e Políticas Públicas;

À D. Lucília Duarte por todo apoio, amizade e compreensão;

Às minhas amiguinhas Joana e Bruna pelos momentos de descontração;

Aos meus pais pelo apoio incondicional;

Ao Dr. Nelson Ribeiro por estar sempre presente.

Dedicatória

*Ao meu irmão,
que estará sempre presente na minha vida.*

Resumo

Nos últimos anos, à semelhança do que aconteceu em muitos países, o Estado português sentiu a crescente necessidade de reformar e de modernizar a Administração Pública. A Reforma da Administração Financeira do Estado surgiu então como um instrumento de modernização da administração, assumindo como traves mestras a reforma orçamental da contabilidade pública e a reforma do Tesouro.

A reforma da contabilidade pública é caracterizada pela consagração de três sistemas contabilísticos, que além de permitirem o controlo do cumprimento da legalidade e o controlo orçamental (contabilidade orçamental), facilitam também informação sobre a situação financeira e patrimonial (contabilidade patrimonial) e o cálculo e análise dos custos e proveitos das actividades (contabilidade analítica), a que se acresce a introdução do princípio do acréscimo, e ainda a importância de conceitos como economia, eficiência e eficácia na gestão pública. No âmbito desta reforma, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública, e posteriormente, o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.

Um aspecto modernizador do POC-Educação é a introdução de normas relativas à consolidação de contas, com vista a consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão, quer pelos órgãos de gestão, quer pelos órgãos políticos. No cerne da questão está o objectivo de fomentar uma política e cultura de gestão de grupo e simultaneamente, potenciar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um factor de transparência da informação pública. Assim, independentemente de procederem à elaboração das suas próprias contas, as entidades contabilísticas pertencentes a um grupo público deverão proceder à consolidação de contas.

Neste sentido, é propósito deste trabalho de projecto definir um modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa.

Palavras-chave: contabilidade pública; harmonização contabilística; consolidação de contas.

Abstract

In the last years, and in similarity to what has happened in many countries, the Portuguese State has felt a growing necessity to reform and modernize Public Administration. The Reform of the Financial Administration has summoned up as an instrument of modernization of the administration, assuming as master axis in the budgetary reform and in public accounting and also the reform of Portugal's National Treasury.

The reform of public accounting is characterized by the consecration of three accounting systems that beyond allowing the control of the legal accomplishment and budgetary control (budgetary accounting), which also makes it easier to gather information about financial and patrimonial situation (patrimonial accounting), and calculate and analyze the costs and profits of the activities (analytical accounting), in which adjoins the introduction of the principle of addition, and yet the importance of concepts such as economics, efficiency and effectiveness in public administration. In the view of this reform, it was published in the Official Plan of Public Accounting, and afterwards, in the Official Plan of Accounting for the Education Sector.

A modernizing aspect has been POC-Education which is the introduction of relative norms that consolidates the accounts, which intents to consolidate financial information that improves the process of decision taking/making, for both the management organs, as well as political organs. In the core of the question is focused on fomenting a group of management of political and cultural issues and simultaneously, elevate the temporal and spatial comparability, in constructing a factor of clarity in public information. Thus, independently proceeding to the elaboration of its own accounts, the accounting entities that belong to a public group should proceed to the consolidation of the accounts.

It is in this direction that the purpose of this essay is about a project that defines the model of consolidation of the accounts at the Nova University of Lisbon.

Keywords: public accounting; accounting harmonization; account consolidation.

Índice geral

Agradecimentos.....	i
Dedicatória.....	ii
Resumo.....	iii
Abstract.....	iv
Abreviaturas.....	viii
Introdução.....	1
CAPITULO I – A EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA E A REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO.....	3
1.1. Os modelos de Estado e os modelos de gestão pública.....	3
1.1.1. O Estado Liberal e a Administração científica ou tradicional.....	3
1.1.2. O Estado-Providência e a Administração profissional.....	5
1.1.3. A crise do Estado-Providência e a reforma administrativa.....	5
1.1.4. O Estado managerialista e a Administração empresarial.....	8
1.2. A reforma da contabilidade pública em Portugal.....	12
1.2.1. A contabilidade tradicional.....	12
1.2.2. A reforma da administração financeira do Estado.....	15
1.2.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública e o Plano Sectorial para a Educação.....	16
CAPITULO II – AS CONTAS NO ÂMBITO DA NOVA GESTÃO PÚBLICA.....	19
2.1. A harmonização das contas públicas.....	19
2.1.1. Os conceitos de normalização e harmonização.....	19
2.1.2. A harmonização internacional, europeia e nacional.....	19
2.2. Os princípios subjacentes à prestação de contas públicas.....	27
2.2.1. A responsabilidade de prestar contas.....	28
2.3. A consolidação de contas públicas.....	29
2.3.1. As razões para a consolidação de contas no sector público.....	29
2.3.2. Os métodos de consolidação.....	30
CAPITULO III – PROPOSTA DE MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NA UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA.....	32
3.1. O campo de observação.....	32
3.1.1. Nota introdutória.....	32
3.1.2. A caracterização da entidade.....	32
3.1.3. O paradigma actual.....	33
3.2. Os princípios e objectivos subjacentes ao projecto.....	34
3.2.1. Os princípios subjacentes.....	34

3.2.2. Os objectivos.....	34
3.3. O projecto de consolidação de contas na UNL	35
3.3.1. O processo de consolidação de contas	35
3.3.2. A consolidação de contas orçamental obrigatória.....	41
3.3.3. A consolidação de contas assente num sistema de informação de gestão	43
3.3.4. Os serviços partilhados	45
3.4. As vantagens subjacentes à implementação do projecto.....	46
Conclusão.....	48
Referências bibliográficas	50

Índice de quadros

Quadro 1: Paralelo entre a IPSAS 7 e o POC-Educação.....	22
Quadro 2: As fases do processo de consolidação de contas.....	36
Quadro 3: As entidades consolidantes	37

Abreviaturas

CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
DGO	Direcção Geral do Orçamento
ERP	<i>Enterprise Resources Planning</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
NCRF	Normas contabilísticas e de relato financeiros
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento de Estado
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
SEC	Sistema Europeu de Contas
SIG	Sistema de Informação de Gestão
UE	União Europeia
UNL	Universidade Nova de Lisboa
UO	Unidades Orgânicas

Introdução

As reformas do Estado e da Administração Pública são objectivos primordiais das nossas sociedades, sendo frequente referirmos em termos teóricos que o Estado não aumenta a sua dimensão nem diminui o seu papel na Sociedade, reformando-se a si mesmo. No cerne da questão está a necessidade de alterar uma situação de um Estado de Direito burocrático, para uma situação mais flexível onde prevaleça uma nova gestão pública, alicerçada em critérios de transparência, legalidade, ética, economia, eficiência e eficácia, factores determinantes para o bem-estar dos cidadãos e decisivo para a competitividade global das economias e da sociedade.

O recente desenvolvimento da contabilidade pública em Portugal está enquadrado na reforma da contabilidade pública a nível internacional, apesar de ocorrer tardiamente. As iniciativas de reforma desenvolvidas nos países da OCDE, apesar de partilharem a mesma filosofia e origem, foram divergentes quanto aos objectivos prioritários, alcance e intensidade, o que deu origem à existência de diferentes modelos de gestão pública em função das características de cada país ou grupo de países (Fernandes, 2005:301). Estas diferenças devem-se ao facto de os países apresentarem estruturas administrativas, culturas e atitudes políticas diferentes e tradições de gestão enraizadas na história.

Com a Reforma da Administração Financeira do Estado passaram a ter importância aspectos relacionados com a imagem verdadeira e apropriada da entidade e a disponibilização de informação sobre a situação orçamental e financeira e os seus resultados. De facto, corresponde ao ponto de partida para uma nova forma de apresentação de informação que para além de informação financeira legal e controlada útil para a tomada de decisões, permita também prestar informação às entidades europeias, em obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas (SEC). Consequentemente, desencadeou-se um processo de harmonização contabilística internacional, destacando-se a nível internacional a importância do *International Accounting Standards Board* e ao nível nacional, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

Posto isto, a consolidação de contas apresenta-se como uma medida para conseguir informação agregada das várias entidades, como se de uma única entidade económica se tratasse.

Desta forma, este trabalho de projecto propõe-se alcançar os seguintes objectivos: *i)* analisar a evolução dos modelos de Estado e os modelos de gestão pública, *ii)* analisar a

reforma da contabilidade pública em Portugal; *iii*) enquadrar as contas públicas no âmbito da nova gestão pública; *iv*) identificar as razões subjacentes à consolidação de contas no sector público, assim como as principais normas e métodos de consolidação de contas; e por último, *v*) propor um modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa.

De forma a cumprir os objectivos propostos, o trabalho de projecto está estruturado em três capítulos fundamentais.

O Capítulo I é destinado à apresentação teórica da evolução dos modelos de Estado e de gestão pública no geral e a reforma da contabilidade pública no particular. O Capítulo II é dedicado à apresentação teórica dos conceitos fundamentais em matéria de contas públicas no âmbito da nova gestão pública, abordando num primeiro momento a harmonização contabilística, num segundo momento os princípios subjacentes à prestação de contas e finalmente, num terceiro momento, face à importância dos novos desenvolvimentos ocorridos nos normativos de consolidação de contas, quer ao nível internacional e nacional, quer para o sector público quer para o sector privado, são apresentadas as razões subjacentes à consolidação de contas no sector público e os métodos de consolidação, consagrados no POC-Educação. Finalmente, o Capítulo III é destinado à apresentação de um modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa, no qual é abordado num primeiro momento o campo de observação, através da apresentação da entidade a quem se destina o projecto e uma breve análise face ao paradigma actual; num segundo momento são apresentados os princípios e objectivos subjacentes ao projecto e num terceiro momento, o projecto de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa, assumindo três vertentes: *i*) a definição do processo de consolidação de contas, tal como consagrado no POC-Educação; *ii*) a consolidação orçamental obrigatória, sob a forma de demonstrações orçamentais consolidadas e *iii*) a consolidação de contas, sob a forma de um sistema de informação de gestão. Por último, num quarto momento, são apresentadas as principais vantagens inerentes à implementação do projecto na Universidade Nova de Lisboa em particular e para o Sector Público no geral.

Finalmente, são apresentadas as principais conclusões decorrentes da revisão da literatura assim como do trabalho de projecto.

CAPITULO I – A EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE GESTÃO PÚBLICA E A REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO

1.1. Os modelos de Estado e os modelos de gestão pública

A Administração Pública vigente até finais do século XIX era uma administração pública patrimonialista, caracterizada pela corrupção e nepotismo. Tradicionalmente não havia distinção entre política e administração, nem entre público e privado. Os bens públicos eram administrados por governantes como se fossem extensão dos seus domínios particulares. Porém, o fenómeno de capitalismo industrial e dos Estados democráticos tornou imperativo o desenvolvimento de uma administração que substituísse a administração patrimonialista. Na Europa, a Revolução Francesa e o triunfo do Estado Liberal estão na base da origem da Ciência da Administração. O papel do Estado foi reduzido ao mínimo indispensável ao funcionamento do sistema político e defesa dos direitos individuais do cidadão. Paralelamente, a actividade residual do Estado foi jurisdicionada, resultando no aparecimento e desenvolvimento de Direito Administrativo (Rocha, 2001:14). Por sua vez, nos Estados Unidos surgiu a teoria administrativa, como resposta à necessidade de estruturar e racionalizar a actividade e a intervenção do Estado na economia e na sociedade.

1.1.1. O Estado Liberal e a Administração científica ou tradicional

As reformas instauradas, em primeiro lugar, em Inglaterra com o *Northcote-Trevelyan Report* (1854), e nos Estados Unidos com o *Pendleton Act* (1883), conjuntamente com a tradição burocrática e estatutária do continente europeu, criaram o ambiente propício ao aparecimento da Administração científica. A Administração científica ou dita tradicional corresponde ao primeiro período da Teoria Administrativa (de 1887 a 1945), caracterizada pela predominância do controlo político sobre a administração. Os fundamentos teóricos desta teoria administrativa devem-se a W. Wilson, com especial relevância para um artigo datado de 1887, intitulado *The Study of Administration*, considerado por especialistas como o primeiro escrito científico sobre teoria da Administração Pública, com referência à dicotomia entre política e administração. Na essência Wilson defende que só através de uma rigorosa separação entre política e administração se afasta o domínio de despojos, fonte de corrupção e discricionariedade, compete assim, aos políticos a definição das políticas e aos administradores a implementação das políticas segundo regras de boa gestão, daí a

necessidade de os funcionários obedecerem a regras próprias de funcionamento, isto é, um estatuto dos funcionários.

As ideias de W. Wilson foram mais tarde desenvolvidas por F. Goodnow, L. White, F. Willoughby, E. Dimok e Waldo. Da conjugação de ideias dos seus seguidores, principalmente Goodnow, ressalta um conjunto de proposições de suporte à teoria administrativa e que integram o paradigma Wilsoniano: *i)* em qualquer sistema político existe um centro dominante, que por sua vez estrutura a sociedade; *ii)* quanto mais dividido está o poder, mais irresponsável se torna; *iii)* a estrutura constitucional define e determina a constituição do centro de poder e estabelece as estruturas políticas relativas ao processo legislativo e controlo da administração; *iv)* a política define a função de administração, mas esta encontra-se fora da esfera política; *v)* todos os sistemas políticos modernos têm funções administrativas idênticas; *vii)* a estrutura hierárquica de um corpo de funcionários profissionalizados é condição base para uma boa administração; *viii)* o bom funcionamento do corpo de funcionários maximiza a eficiência, reflexo de menores custos materiais e humanos; e por último, *ix)* uma boa administração é condição necessária do bem-estar e desenvolvimento.

A teoria da burocracia de Max Weber é um valioso contributo para a Administração científica e vai ao encontro às proposições de Wilson. A burocracia para Weber constituía uma condição necessária para a racionalidade legal, económica e técnica da civilização moderna e para este as organizações burocráticas eram, tecnicamente superiores às outras formas de organização (Rocha, 2000a:8). Os principais vectores da teoria de Weber passam pelo recrutamento com base no mérito em detrimento da indicação política e a atribuição de salários em função de uma hierarquia, pois para Weber a autoridade é função da hierarquia. Por sua vez, F. Taylor com os princípios de *Scientific Management* foram resposta à questão levantada por Wilson: “em que consistiam as regras de boa gestão?”. Na base do pensamento de Taylor estão princípios como planeamento, preparação, controlo e separação de funções.

Concluindo, Wilson, Weber e Taylor, forneceram os fundamentos teóricos da Administração científica, ou Administração legal – burocrática, uma administração sob controlo do poder político, com base num modelo hierárquico de burocracia, composta por funcionários, admitidos com base em concursos neutrais nas suas decisões e cujo objectivo é o interesse geral.

1.1.2. O Estado-Providência e a Administração profissional

As críticas ao modelo científico, nomeadamente: *i*) o excesso de rigidez resultado da aplicação de regras, destinadas a produzir de forma eficiente, em certas circunstâncias, resultam em comportamentos ritualistas e rígidos que acabam por afastar as organizações públicas dos seus objectivos, tese defendida por Merton (1940); *ii*) a inexistência de correlação entre a eficácia e a especialização, acentuada por Simon (1946); *iii*) a intrínseca ineficácia das estruturas burocráticas, defendida por Crozier (1964); *iv*) o conservadorismo e a resistência à mudança, segundo Selznick (1949); e por último, *v*) a dificuldade em distinguir o que é estritamente político daquilo que é administrativo, fundamentada por Carl J. Friedrich (1942); em conjunto com o nascimento do *welfare* social e consequente aumento das funções do Estado¹, criaram um ambiente propício a uma mudança de rumo na abordagem da teoria administrativa.

O novo Estado, o Estado-Providência implica necessariamente um novo sistema político caracterizado pelo incrementalismo em detrimento da racionalidade e pelo novo tipo de gestor público, o profissional, sem excluir a burocracia racional do modelo científico. J. Clarke e J. Newman são os grandes pensadores do modelo de Administração profissional (que decorreu no período de 1945 a 1975). No modelo de Estado-Providência, a administração surge como elo de ligação entre a sociedade e o sistema político em geral, não havendo separação entre a administração e política. A concepção do novo Estado revelou-se a antítese do Estado de *laissez-faire*, abandonou-se assim a dicotomia entre política e administração, tornando-se difícil, com este sistema administrativo, distinguir o que é político do que é uma decisão administrativa, o novo Estado passou de certa forma a ser identificado por alguns autores, como Estado Administrativo, no qual a burocracia ocupou uma posição privilegiada, tornando-se numa elite de poder (Rourke, 1984).

1.1.3. A crise do Estado-Providência e a reforma administrativa

Na origem da estruturação do Estado-Providência está o *New Deal*, enquanto tentativa de resposta à depressão dos anos trinta, assistindo-se a uma mudança de paradigma, a passagem de um modelo de Estado predominantemente protector para um modelo previdencial, de sentido positivo e redistributivo. O Estado-Providência enquanto modelo político assenta, na

¹ O aumento do peso do Estado reflectiu-se no aumento de funcionários públicos e no aumento das despesas públicas, nomeadamente despesas de saúde, educação e segurança social.

articulação entre capitalismo, na esfera económica, e democracia, na esfera política, isto é, crescimento económico e equidade social. A instabilidade do Estado-Providência começou a manifestar-se na década de setenta, perante a crise económica e energética. Nem os monetaristas nem os keynesianos foram capazes de resolver os principais problemas da sociedade. Verificou-se uma série de transformações que romperam com as bases que sustentam o modelo, colocando em causa o consenso acerca da concepção de Estado e do modelo de sociedade. As circunstâncias desta envolvente determinam a necessidade de reforma na Administração Pública e a alteração do modo como é encarado o papel do Estado, que implicou forçosamente a transição do Estado que produz para um Estado dinamizador, com quatro objectivos fundamentais. Em primeiro lugar, a nova repartição das responsabilidades entre o Estado e a sociedade, implica que muitas das responsabilidades até então entendidas como públicas, não têm que ser necessariamente asseguradas pelos próprios instrumentos do Estado; em segundo lugar, a parceria de responsabilidade dos cidadãos, isto é, o envolvimento dos cidadãos é reforçado e a transparência na administração melhorada; em terceiro lugar, a consagração de diversos níveis de governação que têm de cooperar mais estreitamente; e por último, a renovação das estruturas administrativas internas, ou seja, a eficácia é o objectivo.

Relativamente à reforma administrativa, Mozzicafreddo (2001:3) identifica como principais razões estruturais: *i*) o peso dos constrangimentos financeiros nas despesas do Estado resultantes do aumento dos gastos sociais, motivados pelo aumento regular das políticas inscritas no modelo social das funções do Estado-Providência e o consequente aumento dos gastos com despesas dos agentes dos serviços públicos; *ii*) a complexidade de funcionamento da administração pública, motivada em grande parte tanto pelo avolumar das iniciativas de regulação e normalização das actividades, como pela rapidez e heterogeneidade do desenvolvimento da sociedade, nos quais a administração pública tem tido dificuldade em acompanhar, suscitando não apenas situações de assimetrias e injustiças, como de limitação do desempenho eficiente da máquina administrativa; *iii*) a alteração das expectativas, necessidades e exigências dos cidadãos tanto pelo facto do aparecimento de novas expectativas, bem como pelo facto da progressão dos direitos dos cidadãos, preocupados com a participação na esfera da administração; *iv*) as novas tendências de transformação da estrutura do Estado que inevitavelmente acompanham as transformações na administração pública tanto no sentido de se dotar de uma estrutura menos centralizada e mais equitativa, como na tentativa de estabelecer uma forma de governação mais flexível e mais transparente.

Face a este contexto, surgem duas correntes ideológicas de suporte à reforma administrativa motivada por neoliberais que sugerem um modelo de administração pública baseado na lógica do mercado, assente em princípios teóricos das filosofias liberais de Adam Smith. A primeira corrente designada por teoria da escolha pública (*public choice theory*) enfatiza a primazia do governo representativo sobre a burocracia através de medidas relacionadas com a desregulação da economia, da redução do sector público e conseqüente enfraquecimento do funcionalismo público, a par do aumento dos instrumentos de decisão política como a legislação, as directivas administrativas e controlo financeiro. Consequentemente, emerge um Estado forte e uma Administração Pública minimalista. A segunda corrente ideológica designada por escola managerial, cujos pensadores foram Thomas Peters e Robert Waterman (1982) com *In Search of Excellence*, apesar da pouca relevância teórica, esta obra teve a virtude de retomar e integrar autores importantes da gestão², aplicando-os a todas organizações, sejam elas públicas ou privadas. O managerialismo reflecte-se na primazia da gestão privada face à gestão pública, Peters e Waterman retomam o modelo tradicional de *management* como “*generic management approach*”, em detrimento da burocracia como design organizacional, na essência, o managerialismo aplicado à Administração Pública, foca essencialmente a substituição de processos e métodos administrativos por modelos de gestão privada. Da aplicação da escola managerial à Administração Pública, sobressaem os seguintes princípios, segundo Peters e Waterman (1982): *i*) a descentralização como meio de redução dos níveis intermédios, assim como a possibilidade de os gestores públicos poderem tomar iniciativas e prosseguir os seus objectivos sem controlo sistemático e contínuo do poder político; *ii*) a desregulação que supõe que os gestores possam exercer autoridade sobre os recursos financeiros e de pessoal, de forma a prosseguirem os objectivos da organização, sem controlo sistemático e contínuo do poder político; e finalmente, *iii*) a delegação de competências, de forma que, os responsáveis políticos devem abster-se de intervir na gestão e implementação das políticas, posto isto, a dicotomia entre política e administração é interpretada como pertencendo apenas ao poder político a definição geral das políticas, sendo função do *management* a sua compreensão e implementação, prestando contas apenas em termos de resultados. Como

² Nomeadamente Herzberg e McGregor teóricos das relações humanas na empresa; Lawrence e Lorsch que abordam a teoria sistémica e contingencial das organizações; Mary Parker Follet e a sua participação na teoria clássica; Chester Barnard com *The Functions of Executive*, que trata a teoria da organização e cooperação e num segundo momento estuda as funções e métodos usados pelos executivos nas organizações formais; Mintzberg e Drucker, os quais apresentam alternativas à clássica forma de gerir e organizar; e finalmente, Deal e Kennedy teóricos da cultura organizacional.

consequência, o modelo burocrático tende a desaparecer, visto não se adequar à gestão, pelo menos à gestão dita managerial.

1.1.4. O Estado managerialista e a Administração empresarial

Foram várias as estratégias de reforma adoptadas para mudar o funcionamento da Administração Pública, segundo Peters (1997:74) os modelos de reforma da administração assumem a vertente gestinonária, participativa e desreguladora, assente em cortes orçamentais, na criação de agências administrativas independentes, na venda de bens do Estado, na privatização, bem como a contratação de serviços, a introdução de medidas de desempenho, a gestão por resultados, a carta do cidadão e as técnicas de gestão do sector privado. Estas medidas enquadram-se no modelo gestor e têm sido adoptadas nos países ocidentais, com a crença de que estes são capazes de responder aos problemas económicos e sociais, em particular no aumento da eficiência e eficácia no funcionamento da Administração Pública.

O modelo gestor tem uma base disciplinar eclética pois foram várias as teorias que contribuíram para este modelo, por um lado o managerialismo, que retoma uma das principais ideias desenvolvidas pela Administração científica, segundo a qual a gestão é a solução para os problemas. Por outro lado, aplicam-se conceitos e modelos da teoria económica e em particular da *public choice*, da teoria da agência e da teoria dos custos de transacção. Esta perspectiva introduz a racionalidade económica na análise dos problemas da Administração Pública (Araújo, 2004:2-3), contudo, é errado assumir que tudo se adequa entre si.

O modelo gestor de reforma tem a sua expressão na designação de Nova Gestão Pública introduzida por Christopher Hood (1991) no seu artigo “*A Public Management for All Seasons?*”. No mesmo artigo Hood (1991) define os componentes doutrinários da Nova Gestão Pública: *i*) a profissionalização da gestão nas organizações públicas; *ii*) os padrões de desempenho e medidas de avaliação; *iii*) ênfase no controlo e nos resultados; *iv*) a desagregação das grandes unidades do sector público; *v*) a introdução da competição no sector público; *vi*) a primazia nos estilos e práticas de gestão do sector privado e, *vii*) ênfase na disciplina e parcimónia na utilização dos recursos.

Esta nova concepção da gestão exigiu profundas mudanças no sector público e no seu relacionamento com o governo e a sociedade (Hughes, 1994). O *new public management*

tende a centrar a sua análise nos instrumentos e poderes transferidos para gestores, sem deixar de a articular com o relacionamento entre políticos e gestores públicos e o relacionamento entre funcionários e clientes. No fundo, a nova gestão pública resulta das orientações práticas e programáticas que esta corrente encontra nas formas de gestão empresarial pensadas como transponíveis, para bem da eficiência e economia de custos colectivos, para as organizações públicas (Mozzicafreddo, 2001:24-25). Segundo Henry (1991) as principais influências do sector privado são a busca pelo significado de “público” no conceito de Administração Pública, a par da necessidade de persuadir os administradores públicos para o uso de novas metodologias e de disponibilizar um modelo de como avaliação.

Entretanto, no início da década de noventa a nova gestão pública contempla três novos instrumentos de gestão, designadamente a Gestão de Qualidade Total, a Reengenharia e a Reinvenção.

A Gestão de Qualidade Total tem como trave mestra a melhoria contínua na organização, o aumento da satisfação dos clientes, a mudança na gestão tradicional de recursos humanos e o uso da análise quantitativa como forma de medir a melhoria dos serviços. De origem americana, rapidamente foi absorvida pela gestão japonesa, tendo os nipónicos sido pioneiros no reconhecimento da gestão de qualidade total como mais-valia na produção de bens e serviços. Ora, em 1988 este novo instrumento foi integrado por Bush na sua campanha eleitoral, como forma de reformar a Administração Pública americana, e posteriormente, integrada no *new public management*, consagrada nas Cartas de Qualidade³ em Inglaterra e mais tarde alargada aos restantes países europeus.

Contudo, a aplicação da Gestão de Qualidade Total na Administração Pública levanta problemas, um deles deve-se ao facto de este instrumento se destinar a processos de rotina de produtos, pois a Administração Pública fornece predominantemente serviços, o que torna difícil medir a sua qualidade e enviesa a apreciação por parte do consumidor. Outro problema, prende-se com a dificuldade em definir qual o verdadeiro consumidor da Administração Pública. Por último, a própria cultura da Administração Pública, manifestada na reduzida abertura à gestão da qualidade e aos consumidores e no diminuto interesse pelos resultados ou *outputs* em detrimento de questões orçamentais. Face a este paradigma, a Gestão de Qualidade Total Clássica, tem sofrido alterações quando introduzido na realidade

³ As Cartas de Qualidade englobam iniciativas com vista a melhor a transparência e acessibilidade dos serviços, a simplificação dos processos administrativos, a desburocratização, o desenvolvimento de novas medidas de desempenho e a melhoria de mecanismos de solução das queixas e reclamação dos consumidores.

da Administração Pública (v.g. a preocupação com as melhorias contínuas da eficiência e eficácia organizacional em substituição do princípio clássico que considera que a qualidade exige melhorias contínuas em termos de *outputs*, bem como de processos).

O segundo novo instrumento de gestão é a reengenharia e corresponde à reestruturação radical dos processos empresariais que visam alcançar drásticas melhorias em indicadores críticos e contemporâneos do desempenho, tais como custos, qualidade, atendimento e velocidade. Para alguns, a reengenharia é simplesmente vista como um revivalismo do taylorismo com implicações na redução de custos através da redução da mão-de-obra (denominado *downsizing*). No cerne do conceito de reengenharia está a alteração de processos com vista a elevar a eficiência, eficácia e capacidade competitiva, contudo esta alteração de paradigma implica mudanças de estrutura organizativa, na cultura e nos sistemas de gestão. Porém, a aplicação da reengenharia levanta reticências, principalmente por parte dos sindicatos, devido à redução de pessoal, a alteração de tarefas, carreiras e necessidade de reaprendizagem profissional, além disso, mais uma vez, a própria cultura da Administração Pública é um obstáculo, já que o factor “segurança” é uma das razões que justificam a entrada no serviço público, por parte de muitos funcionários. Estas dificuldades implicam que se proceda previamente à fragmentação dos serviços públicos de forma a aumentar a concorrência entre as diversas agências e a promover alteração dos seus processos (Packwood, Pollit, Roberts, 1998).

Por último, o conceito de reinvenção da governação, desenvolvido por David Osborne e Ted Gaebler (1992) e posteriormente aplicado à Administração Pública americana através do Relatório Gore, Reinventar a Administração Pública (1994). O Relatório Gore (1994) fundamenta que a boa gestão dá prioridade à obtenção de resultados, aposta na satisfação dos clientes e exige contínua reinvenção de métodos, considera que a eficácia pode ser conseguida, eliminando a concentração de poderes. Reinventar a Administração Pública é um movimento eclético cujos elementos se vão buscar a várias correntes do pensamento de gestão e cujo objectivo é substituir a Administração tradicional por uma Administração empresarial (Rocha, 2001:61).

A primazia do mercado, as estruturas organizativas e os indicadores de desempenho constituem as principais dimensões da nova Administração Empresarial.

O conceito de primazia do mercado assenta no pressuposto fundamental de que tudo o que é público é ineficiente e sai mais caro aos cidadãos que a produção feita pelo sector privado, daí que o principal objectivo de qualquer reforma seja a privatização do sector público. No

caso de sectores não privatizáveis, introduz-se a concorrência e o uso do mercado, definido pela OCDE como “*Market – Type Mechanisms*”⁴. Contudo não se trata simplesmente de introduzir o conceito de mercado no sector público, pelo contrário é fundamental uma mudança na cultura política e na cultura da administração, com o intuito de demonstrar aos cidadãos de que são consumidores dos serviços públicos.

O novo modelo de gestão pública define a implementação de agências em detrimento das estruturas hierárquicas. Uma agência é definida como uma unidade executiva que presta um serviço ao governo, o objectivo consiste em fragmentar os serviços com o intuito de implementar o factor concorrência e controlar as suas actividades através dos resultados. Por sua vez, a avaliação do desempenho assume elevada relevância, de forma a construir indicadores que permitam medir a eficiência, a eficácia e a qualidade das organizações públicas. Ora, a introdução deste novo paradigma obriga a uma definição clara dos objectivos, das alterações institucionais e a criação de sistemas de gestão de desempenho.

De facto assiste-se a uma profunda alteração no âmbito da estrutura e da própria cultura da administração, apelando à descentralização e à possibilidade dos gestores públicos poderem tomar iniciativas e prosseguirem os seus objectivos sem controlo sistemático e contínuo do poder político, da mesma forma que delegam competências e decidem sobre a implementação de políticas sem restrições das leis e regulamentos. Este novo modelo implica que ao poder político caiba apenas a definição geral de políticas, de carácter genérico de forma a permitir flexibilidade de gestão, cabendo ao gestor público, a sua compreensão e implementação.

Segundo Peters (1996), a nova gestão pública preconiza a assumpção de que o Estado funcionará melhor se for gerido à semelhança de uma organização privada, guiada pelo mercado, em vez de ser guiada pela hierarquia, no cerne da questão está a separação das funções de decisão das funções de execução e a responsabilização dos gestores públicos.

A nova gestão pública alterou a forma de o Estado funcionar, a que acresceu a sua perda de soberania. Segundo Mozzicafreddo (2001), o Estado deixa de ser interveniente e planeador, convertendo-se em regulador do comportamento dos actores que intervêm no processo administrativo, no entanto, não significa uma menor presença do Estado, mas sim uma presença diferente, indirecta e difusa, tornando-se fundamental uma reorganização das

⁴ Os principais mecanismos de actuação do *Market-Type Mechanisms* são a utilização de taxas sobre o utilizador, o *contracting-out*, os *vouchers* e equivalentes, e outras formas de concessão de serviços públicos e personalização dos mesmos.

suas funções, visto assistir-se a uma menor intervenção do tipo directo e uma maior acção de regulação, tendendo, a integrar parcerias público-privadas. Neste contexto, a forma de intervenção do Estado deixou de ser através da imposição, passando a ser de concertação e negociação, daí falar-se na actualidade de *Governance* em vez de *Government*, segundo Gomes (2001) a governação tradicional representava o exercício de autoridade, em que as decisões, que passavam a ser normas de conduta, eram tomadas num determinado quadro jurídico, de acordo com o poder político e tinham de ser forçosamente cumpridas. Por sua vez, com a *Governance* a menor capacidade de intervenção do Estado faz com que as medidas tomadas sejam efectivamente reais, criam-se espaços e interesses que através da participação de todos, da negociação e da consensualização, só assim se conseguem obter decisões objectivas que façam parte da realidade.

Em suma, a *new public management* resulta das orientações práticas e programáticas que esta corrente encontra nas formas de gestão empresarial para bem da eficiência, eficácia e economia das organizações públicas, porém segundo Mozzicafreddo (2001:24) a reforma não se delimita simplesmente por critérios de eficiência e eficácia, a questão que se coloca é a de ter uma melhor administração pública com vista a servir os objectivos do sistema político democrático baseado na cidadania, e não a de ter um sistema político que sirva as necessidades de gestão da administração pública.

1.2. A reforma da contabilidade pública em Portugal

1.2.1. A contabilidade tradicional

A origem da contabilidade pública remonta ao século XVIII, quando o Rei D. José, absolutista, em resposta à crise vivida nas finanças públicas promulgou a Cédula de 22 de Dezembro de 1761 que extinguiu as Contas do Reino e da Casa⁵ e criou o Erário Régio, ou Lei do Tesouro Real. O ministro Marquês de Pombal foi de facto o principal impulsionador desta medida, revelando-se um sinal de progresso em Portugal nessa época. O objectivo consistia em evitar a dispersão existente das cobranças e despesas, que tornava impossível uma gestão completa e sistemática das contas públicas. O modelo de administração centralizada, de certo modo inspirado nas finanças tradicionais, introduziu, de uma maneira formal e bastante completa, os princípios e regras que não mais deixaram de guiar a

⁵ A Casa dos Contos encontrava-se dividida em Contos de Lisboa e Contos d'El-Rei e controlava as contas em Portugal. De facto, era um instrumento crucial de racionalização contabilística e de responsabilidade dos administradores de dinheiros públicos.

administração orçamental do Estado moderno, iniciando a ruptura com o antigo regime e iniciando a separação entre o património nacional e o património da Coroa.

Em 1863 surgiu o Primeiro Regulamento Geral da Contabilidade Pública e mais tarde em 1870 foi aprovado o Segundo Regulamento da Administração da Fazenda e da Contabilidade Pública que veio implementar os princípios e as regras orçamentais da anuidade, unidade e universalidade e autorização legal das receitas e das despesas.

A publicação do Terceiro Regulamento Geral da Contabilidade Pública em 1881 veio alterar o paradigma da Contabilidade Pública, por um lado a definição dos princípios da administração financeira portuguesa e por outro, o reconhecimento da necessidade de utilizar o método de registo digráfico.

Após a implantação da República em 5 de Outubro de 1910, viveram-se tempos de grande instabilidade social e política, altura essa que motivou o desejo de implementar o método digráfico, defendendo-se a ideia que se o Estado organizasse a escrita pelo método das partidas dobradas conseguiria centralizar a contabilidade geral e desta forma obter um maior controlo e uma maior facilidade na elaboração de orçamentos futuros. Contudo, foi uma tentativa falhada continuando esta a processar-se pelo método unigráfico. No ano de 1911 assistiu-se à publicação de uma nova orgânica para o Ministério da Fazenda, passando a designar-se Ministério das Finanças. Além disso, a Direcção-Geral da Contabilidade Pública passou a integrar este Ministério.

Poucas foram as alterações efectuadas até 1928, mas neste ano, Oliveira Salazar, então Ministro das Finanças, iniciou uma série de reformas tendentes a reorganização financeira do Estado, que se traduziu inicialmente na publicação da primeira parte da Reforma Orçamental (Decreto n.º 15 465, de 14 de Maio), com a redefinição da estrutura do Orçamento Geral do Estado e das classificações de receitas e despesas, a generalização da contabilidade pública a todos os serviços e organismos do Estado, com ou sem autonomia, assim como a introdução de medidas de limitação da autonomia financeira, com a previsão de vastos poderes por parte do Ministro das Finanças e criação de comissões de reforma orçamental dos ministérios.

Um ano depois, em 1929, foi publicada a segunda parte da Reforma Orçamental (Decreto n.º 16 670, de 27 de Março), sendo estabelecidas as medidas de disciplina do orçamento das despesas e redefinindo com maior rigor o processo de preparação e execução do mesmo orçamento e a criação da Intendência-Geral do Orçamento⁶, com funções de direcção dos

⁶ A Intendência-Geral do Orçamento nunca chegou a ser instalada, sendo as suas funções assumidas pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

trabalhos de preparação orçamental, análise dos quantitativos de receita e de despesa, a promoção da economia na administração financeira mediante alterações técnica e orgânica dos serviços, o reforço do princípio rígido do cabimento e o incentivo à responsabilidade financeira.

Se até então se tratou de clarificar a parte orçamental, entendeu-se posteriormente que deveria ser levada a cabo uma reforma das contas públicas. Em 1930, com a publicação do Decreto n.º 18 381, de 24 de Maio, iniciou-se a primeira reforma das contas públicas, para colmatar os principais defeitos existentes, nomeadamente a falta de coincidência entre contas e orçamento, a inexistência de relação entre liquidação e cobrança das receitas, o atraso na publicação das contas e a inutilidade das mesmas. Em traços gerais o diploma legal consagrou um sistema de gerência reportado ao ano económico, bem como um orçamento e uma conta sujeitos a princípios similares, e por isso, com viabilidade de serem comparáveis entre si.

A política de reformas então encetada revelava preocupação pela situação financeira do país, essencialmente pela clara necessidade de uma melhor administração dos dinheiros públicos e da sua fiscalização, de modo a prevenir irregularidades e desperdícios de gestão. Face a estas reformas e extinto pelo Decreto n.º 18 962, de 25 de Outubro, o Conselho Superior de Finanças, órgão de fiscalização de despesas públicas e julgamento de contas, deu lugar ao Tribunal de Contas, dotando-o de maior poder e atribuições, com vista a corresponder às exigências da contabilidade pública.

Seguiram-se diversos processos de reestruturação e melhoria nos serviços e em 1944 com a publicação do Decreto-Lei n.º 34 332, de 7 de Dezembro, foi estabelecida a obrigatoriedade do cumprimento e execução das regras orçamentais, ficando desta forma a contabilização de despesas e das receitas públicas restringida tendencialmente ao nível dos pagamentos e dos recebimentos, isto é, à utilização do método de registo unigráfico.

De salientar, já nesta data o paradigma da utilidade da informação contabilística e financeira e de satisfação das necessidades dos utilizadores, colocava-se como de crucial importância para o Estado, daí a crescente preocupação de tornar a contabilidade pública num instrumento de análise da organização e funcionamento de todo o conjunto da Administração Pública. Face à evolução do conceito de contabilidade pública, o conceito de gestão pública surge, em detrimento do conceito de administração pública e verifica-se a partir daqui e até aos dias de hoje uma constante preocupação com a aplicabilidade dos vectores de uma boa gestão pública economia, eficiência e eficácia.

O período pós-25 de Abril marcou-se pela preparação e publicação de legislação orçamental totalmente inovadora, que concretizou na prática as normas constitucionais. Em 1976, foi publicada a 1.^a Lei Anual do Orçamento (Lei n.º 11, de 31 de Dezembro), sendo posteriormente publicado o 1.º Decreto-Lei de Execução Orçamental e em 1977, a consagração da 1.^a Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado.

Com o novo sistema orçamental, foi publicado em 1988 o Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, o qual estabelece a utilização do registo unigráfico, aplicando-se o esquema de classificação económica das despesas e das receitas públicas.

Ora, a contabilidade pública tradicional era uma contabilidade na qual o orçamento, a respectiva execução e os aspectos legais, assumiam primordial importância, assente num sistema de registo unigráfico, ou também designado de “registo de partida simples” e sustentado numa óptica de caixa, porque os fluxos financeiros então existentes resumiam-se a dois conceitos: o de “arrecadar” e o de “pagar”. A Contabilidade de Caixa é assim, um sistema que tem como trave-mestra o princípio de caixa, segundo o qual as receitas e as despesas só devem ser reconhecidas, respectivamente, no momento do seu recebimento ou pagamento, isto é, consiste no registo do montante dos créditos libertados e de todos os pagamentos efectuados por actividades ou projectos e por rubricas orçamentais. No início de cada ano, era inscrita a dotação inicial de cada rubrica no Livro de Conta-Corrente, sendo ao longo do ano, com base em documentos legais, efectuados os respectivos lançamentos das despesas e das receitas. A escrituração do que se arrecadava e do que se gastava, era o suficiente para a qualquer momento e para efeitos de prestação e justificação de contas, apurar se os dinheiros públicos foram ou não rigorosamente arrecadados e qual a aplicação que lhes foi dada.

1.2.2. A reforma da administração financeira do Estado

As crescentes mudanças que assistimos no âmbito da gestão pública em geral, também se fizeram sentir na gestão e no controlo financeiro, em particular, pois a presença na União Económica e a moeda única acarretaram novas exigências no que respeita à gestão dos meios financeiros públicos. Foi com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública que se deu o arranque, através da instituição de uma uniformização dos requisitos contabilísticos considerados necessários, para uma correcta administração dos

recursos financeiros do Estado. Deste diploma, ressalta a consagração de dois regimes financeiros distintos:

- a) Autonomia administrativa – como regime geral – com a unigrafia como método de registo contabilístico, ou seja, baseado numa contabilidade de caixa;
- b) Autonomia administrativa e financeira – como regime excepcional – com o método de registo digráfico, ou seja, baseado numa contabilidade de compromissos.

Em 1991, de modo a reforçar o rigor da execução orçamental, publicou-se a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, que veio estabelecer uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado. No cerne da questão, estava o desejo de obter uma melhor interpretação e comparação entre os valores previstos e os realizados, ou seja, uma maior aproximação entre o Orçamento do Estado e a Conta Geral do Estado.

No entanto foi com a publicação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, Regime de Administração Financeira do Estado, que se finalizou a arquitectura da reforma orçamental e de contabilidade pública. O Regime de Administração Financeira do Estado veio revolucionar, de certa maneira o *modus vivendi* da gestão pública. Silva (2002:12) define que esta reforma assumiu duas vertentes, a macro (consubstanciada no *macrocrash management*) e a micro (o *micro cash management*) suportada num conjunto de instrumentos de gestão que vão desde previsões de tesouraria com base nos compromissos assumidos nas disponibilidades existentes, até à existência de uma contabilidade analítica de gestão suportadas em actividades. Por sua vez Franco (1994:1) a reforma representa uma transformação estrutural que pretende substituir globalmente o sistema orçamental e de contabilidade pública que fez parte integrante da reforma do Estado de Salazar assente na importação de sistemas, procedimentos e regras de responsabilidade.

Contudo, a reforma da Administração Pública encontra-se ainda em curso, porque as reformas são processos contínuos, não são actos que começam e acabam, mas sem dúvida alteram significativamente os procedimentos, as práticas e as rotinas.

1.2.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública e o Plano Sectorial para a Educação

Com o evoluir dos tempos, a contabilidade pública veio a manifestar insuficiências que era preciso colmatar, as quais aliadas à necessidade de prestar informação a entidades supranacionais, exigiu uma mudança no sistema contabilístico adoptado. Uma Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil, para a tomada de

decisões e para o controlo orçamental, maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado, daí a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.

A nova contabilidade pública deve ser organizada em dois tipos complementares de contabilidade, a de compromissos e a de caixa. O objectivo passa pela introdução de um sistema baseado no princípio do acréscimo, ou seja, os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem. Independentemente da contabilidade orçamental ser elaborada numa base de caixa, verifica-se no POCP que o princípio do acréscimo se apresenta com uma base conceptual semelhante à do POC, isto significa que foi introduzida para vigorar nos sistemas de contabilidade pública a regra de que as despesas e receitas que surjam da execução do orçamento imputar-se-ão de acordo com o procedimento estabelecido em cada caso (Caiado, 1997:158, por sua vez o SEC 95 também consagra o princípio da especialização, ao mencionar que o valor económico é criado, transformado ou extinto quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações. Este princípio permite a obtenção de informação relevante para a tomada de decisões, bem como o conhecimento da situação patrimonial e posição económico-financeira das entidades.

No que respeita à prestação de contas dos serviços do Estado, a imposição da apresentação das contas em formato de Conta de Gerência, obriga a que esta seja elaborada, por um lado numa base de caixa – recebimentos e pagamentos efectivamente realizados no período a que respeita – e por outro, numa base de acréscimo, com quantificação do que se assumiu pagar - mesmo que ainda não tenha sido pago - e com o que se tem direito a receber – mesmo que ainda não tenha sido recebido. Os mapas de Controlo da Execução Orçamental por sua vez têm reflectido a informação segundo os dois sistemas, de caixa e de acréscimo.

A implementação do POCP veio reunir as condições de integração de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e as suas formas de financiamento) e ao *management* público, como medida de avaliação do desempenho, a fim de ser possível a determinação de responsabilidades. Ora, segundo Silva (1994:19-20) o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir.

Na sequência da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, surgiu a publicação do POC-Educação, com a publicação da Portaria n.º794/2000, de 20 de Setembro. Segundo o artigo n.º 2 da dita Portaria, o POC-Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. Aplica-se ainda a organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado. No entanto, devido à separação das entidades do Ministério da Educação para os actuais ministérios em funcionamento – Ministério da Educação e Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior – passou o POC-Educação a abranger entidades destes dois ministérios. As universidades públicas são abrangidas pelo POC-Educação, bem como as demais instituições de ensino superior, nomeadamente, institutos politécnicos, escolas superiores.

O POC-Educação veio colmatar uma necessidade desde há muito sentida pelas universidades públicas ao nível da informação contabilística, como aspectos inovadores deste plano para o sector da educação, destacam-se a contabilidade analítica e a consolidação de contas. A contabilidade analítica é um sistema obrigatório, que constitui um importante instrumento de gestão para a análise e controlo dos custos com a educação, bem como os proveitos e os resultados por actividades, por sua vez a com a consolidação de contas, pretende-se instaurar uma política e cultura de gestão de grupo e simultaneamente facilitar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um factor de transparência da informação pública.

Porém, importa ressaltar que na base de implementação de um plano para o sector da educação está a diversidade, especificidade e dimensão dos organismos e serviços da área educacional, com modelos organizacionais e estatutários diferentes, tornando justificável a necessidade de mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação mas também a adopção de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos.

CAPITULO II – AS CONTAS NO ÂMBITO DA NOVA GESTÃO PÚBLICA

2.1. A harmonização das contas públicas

2.1.1. Os conceitos de normalização e harmonização

A crescente globalização da economia, a complexidade e o crescimento do volume de negócios das empresas, a par da internacionalização dos mercados de capitais desencadearam o processo de harmonização contabilística internacional e o mesmo sucedeu em Portugal, inicialmente no sector privado e mais tarde no sector público. Segundo Rodrigues (2004a:9) a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global, enquanto que a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global. Por sua vez, Nobes (1994) define a harmonização como o processo que visa incrementar a compatibilidade das práticas contabilísticas, mediante o estabelecimento de limites ao seu grau de variação; a normalização, pelo contrário, implica a imposição de normas mais rígidas e restritas. A harmonização deve evoluir no sentido da comparabilidade, que só poderá existir quando na informação são aplicados os mesmos métodos contabilísticos. (...) A comparabilidade da informação incide ao nível dos itens individuais e não ao nível das demonstrações financeiras como um todo. Deste modo, consideram-se demonstrações financeiras comparáveis, quando relativamente a um evento específico que decorra das mesmas circunstâncias, ambas o divulguem de modo idêntico.

2.1.2. A harmonização internacional, europeia e nacional

A harmonização internacional

No panorama internacional, a *International Federation of Accountants – Public Sector Committee* desenvolveu um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para as entidades do sector público, designadas como Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS), adaptando as IAS/IFRS do IASB ao sector público, passando deste modo a ser o modelo de informação financeira de natureza contabilística de referência ao nível internacional neste sector institucional.

Não sendo intuito deste trabalho analisar os pormenores de cada uma das normas e a sua aplicabilidade, mas somente as disposições consideradas cruciais para o processo de harmonização, assim como a relevância que as IPSAS assumem cada vez mais como referencial contabilístico no sector público, destaco as seguintes:

IPSAS 1 – Apresentação de demonstrações financeiras

O objectivo desta norma é o de prescrever a maneira pela qual devem ser apresentadas as demonstrações financeiras de finalidade geral a fim de assegurar a comparabilidade não só com as demonstrações da própria entidade como com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para atingir este objectivo, esta norma estabelece considerações gerais para a apresentação de demonstrações financeiras, orientação para a sua estrutura, e requisitos mínimos para o conteúdo de demonstrações financeiras preparadas segundo a base de contabilidade de acréscimo. São apontadas como principais finalidades das demonstrações financeiras: *i)* representar estruturadamente a posição financeira e as transacções empreendidas por uma entidade; *ii)* proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade como suporte à decisão a um vasto leque de utilizadores; *iii)* demonstrar a responsabilidade das entidades pelos recursos que lhes são confiados ao proporcionar informação útil acerca das fontes, importação e usos de recursos financeiros, de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades financeiras; bem como da capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos e por último, do desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e cumprimento de metas.

Ora, o objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação fiável acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma determinada entidade que seja útil a uma vasta gama de utilizadores nas respectivas tomadas de decisões. Para satisfazer este objectivos, as demonstrações financeiras proporcionam informação acerca dos activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos e outras alterações do capital próprio e ainda acerca dos fluxos de caixa. Estas informações, contidas em mapas como o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa, juntamente com informação contida nas notas, ajudam os utentes das demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e a sua tempestividade e grau de incerteza.

IPSAS 2 – Demonstrações de fluxos de caixa

O objectivo desta norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas em dinheiro e equivalentes em dinheiro de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa, que classifica os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento. A demonstração de fluxos de caixa

identifica as pontes de influxos de dinheiro, as rubricas em que se gastou dinheiro durante o período do relato e o saldo de caixa à data do relato.

A informação da demonstração de fluxos de caixa permite que os utilizadores da informação verifiquem como uma determinada entidade obteve o dinheiro que necessitou para financiar as suas actividades e a maneira como esse dinheiro foi usado, além disso, constitui uma ferramenta crucial para fins de prestação de contas e para o processo de tomada de decisão. Contudo, o paradigma da demonstração de fluxos de caixa no sector público português é diferente do preconizado nesta norma, a principal diferença prende-se com as ópticas contabilísticas em que são apresentados, a demonstração de fluxos de caixa preconizada no POCP é elaborada numa óptica orçamental, desagregado de acordo com as fontes de financiamento e por classificação económica e a demonstração de fluxos de caixa preconizada na IPSAS 2 é elaborada numa óptica patrimonial de acordo com as várias actividades de uma entidade, isto é, operacionais, de investimento e financiamento.

IPSAS 6 - Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas

O objectivo desta norma é o de definir conceitos essenciais à preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas. Neste âmbito a IPSAS 6 é extremamente clara ao expressar que as demonstrações consolidadas são aquelas em que a informação de várias entidades é agregada como se de uma única se tratasse, sendo que, para isso, é necessária a eliminação de transacções entre as entidades que são consolidadas, para que não haja dupla contabilização. Além disso, estabelece requisitos quanto à elaboração e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas e requisitos para a contabilização de entidades controladas nas demonstrações financeiras individuais da entidade que controla (v.g. reitoria de uma universidade como entidade controladora e as unidades orgânicas como entidades controladas).

Neste âmbito, o POC-Educação consagra um conjunto de conceitos preconizados nas Normas Internacionais do Sector Público. Veja-se, a título de resumo:

	IPSAS 7	POC-Educação
Demonstrações financeiras consolidadas	São as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como as de uma entidade única.	São as demonstrações financeiras de uma entidade económica apresentadas como se se tratasse de uma única entidade.
Controlo	É o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas actividades.	É o poder de estabelecer as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade, bem como beneficiar das actividades desta.
Entidade controlada	É uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade (designada como entidade controladora).	É uma entidade que está sob o controlo de uma outra entidade.
Associada	É uma entidade na qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma entidade controlada nem um empreendimento conjunto do investidor.	É uma entidade na qual o investidor (entidade-mãe) tem influência significativa e que não é nem uma entidade controlada nem <i>uma joint-venture</i> .
Entidade económica / Grupo público	Entidade económica significa um grupo de entidades que compreende uma entidade controladora e uma ou mais entidades controladas.	Grupo público é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas (entidade-mãe é a entidade que controla e entidade controlada é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade).
Método de equivalência patrimonial	É um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente registado ao custo e ajustado depois pela alteração pós-aquisição na parcela do investidor no activo líquido/capital próprio da investida. A demonstração do desempenho financeiro reflecte a parcela nos resultados das operações da investida.	Consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponderá nos capitais próprios da entidade participada.
Interesse minoritário	É a parte do excedente (défice) líquido e do activo líquido/capital próprio de uma entidade controlada atribuível a interesses que não são detidos, directa ou indirectamente através das entidades controladas, pela entidade controladora.	São a parte do resultado e dos capitais próprios de uma entidade controlada atribuíveis às participações que não sejam propriedade directa ou indirecta, através de entidades controladas, pela entidade-mãe.

Quadro 1: Paralelo entre a IPSAS 7 e o POC-Educação.

A harmonização europeia

A publicação das directivas IV e VII revelou-se o primeiro passo da harmonização das contas das empresas individuais e dos grupos de empresas no seio da União Europeia, com reflexos positivos na qualidade das normas e na comparabilidade das contas. A directiva IV (Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho) tem como objectivo primordial a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados-Membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, bem como ao exame e divulgação desses documentos. Por sua vez, a directiva VII (Directiva 83/349/CEE, de 13 de Julho) veio reforçar a preocupação já identificada pela IV directiva sobre a divulgação da informação das sociedades em regime de grupo e a preparação das contas consolidadas.

No cerne da questão está a elaboração de contas consolidadas pelas empresas-mãe, bem como um relatório anual consolidado que espelhe a situação financeira do grupo como se de uma única entidade se tratasse, além da elaboração das suas contas individuais. Contudo, a adopção e transposição das ditas directivas não se revelou tarefa fácil devido à excessiva flexibilidade, pois cada Estado-Membro optou pela vertente contabilística que mais se apropriava. De facto, a década de noventa marcou-se pela falta de consenso entre os Estados-Membros no que toca à transposição da IV e VII directivas, pois existiam Estados-Membros apologistas de uma harmonização internacional mais vasta assente em normas e não em legislação específica.

Em 1995, o paradigma europeu sofreu mutações no que respeita a harmonização contabilística, mediante a comunicação da Comissão Europeia intitulada “Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”, em traços gerais, a Comissão sublinha a necessidade sentida pela UE de reforçar a sua contribuição para o processo de normalização internacional, com vista a colmatar os problemas das empresas que operam à escala mundial, especificamente, o objectivo seria evitar, na medida do possível, nova legislação ou alterações da legislação existente a nível da União Europeia. A Comissão propôs que, em primeiro lugar, fosse examinada a conformidade das normas contabilísticas internacionais (IAS) existentes, com as Directivas Contabilísticas e com os Estados-Membros no âmbito do Comité de Contacto⁷.

⁷ O Comité de Contacto é um organismo consultivo composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão, as suas principais funções passam por facilitar a aplicação harmonizada das Directivas Contabilísticas e assessorar a Comissão.

Segundo Gandia (1998), o trabalho do Comité de Contacto deverá incidir sobre as contas consolidadas, uma vez que a comissão considera que uma abordagem de carácter mais geral, que inclua as contas individuais, é mais susceptível de gerar controvérsia, dado estas estarem, em muitos Estados-Membros, directamente relacionadas com as declarações apresentadas para efeitos fiscais.

Com a publicação da directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (que altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE) relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas das sociedades, bem como a aprovação do regulamento (CE) 1606/2002 de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho, que impõe às sociedades cotadas em bolsa a apresentação de contas consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro, as directivas continuaram a ser a base da elaboração financeira na União Europeia, sem no entanto conflituarem com as normas internacionais IAS/IFRS. O Regulamento (CE) n.º 1606/02, de 19 de Julho, tem como objectivo primordial assegurar o funcionamento eficiente do mercado de capitais da União Europeia e do mercado interno, através de um processo de harmonização da informação financeira que mantenha assegurado um elevado grau de transparência e comparabilidade na informação prestada pelas empresas.

A harmonização nacional

Em Portugal, o Governo entendeu fazer um conjunto diverso de escolhas, no exercício das opções que se encontram contidas no regulamento (CE) n.º 1606/02 (Cravo, 2005:28), com a consagração do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que veio definir dois modelos contabilísticos para o espaço nacional: o modelo contabilístico do IASB, adoptado pela UE nos termos do regulamento (CE) n.º 1606/ 02; e o modelo contabilístico constituído pelo POC, directrizes contabilísticas e interpretações técnicas e ainda as respostas dadas pela Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística.

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, veio definir quem está obrigado a adoptar as IAS e quem pode por estas optar, ou seja, exercer a opção permitida pelo artigo 5º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, deste modo, os Estados-Membros podem exigir ou permitir a adopção das normas internacionais de contabilidade nas contas individuais das sociedades cotadas assim como nas contas individuais e ou consolidadas de outras sociedades.

Ora, as *obrigações* estão definidas no artigo 11º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro e no artigo 3º do regulamento (CE) n.º 1606/02 (desnecessariamente pois os Regulamentos são de aplicação directa nos Estados-Membros), nos seguintes termos: *i*) as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem elaborar as suas contas consolidadas com as Normas Internacionais de Contabilidade, a partir do exercício que se inicie em 2005; *ii*) em consequência da aplicação do disposto anteriormente, as entidades aí referidas ficam dispensadas da elaboração de contas consolidadas nos termos constantes do POC e demais regulamentação nacional aplicável.

As *opções*, por sua vez, estão definidas no artigo 12º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, nos seguintes termos: *i*) as entidades obrigadas a aplicar o POC que não sejam abrangidas pelo disposto no artigo 11º, podem optar por elaborar as respectivas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, a partir do exercício que se inicie em 2005, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal de contas; *ii*) as entidades obrigadas a aplicar o POC incluídas no âmbito da consolidação, quer as entidades abrangidas pelo artigo 11º quer as que exerçam a opção prevista no número anterior, podem optar por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal de contas.

Importa ressaltar que a opção pelas IAS/IFRS adoptadas na Comunidade tem carácter integral, ou seja, não é permitida uma aplicação selectiva das normas, podem, porém, deixar de aplicar as ditas normas, quer quanto às contas consolidadas, quer quanto às contas individuais, as entidades que tendo estado no âmbito da consolidação de uma outra entidade que aplica essas normas (por obrigação ou por opção), deixem de o estar.

Face às mudanças ocorridas no ordenamento comunitário (v.g. o Regulamento (CE) n.º 1606/02) e nacional (v.g. o Decreto-Lei n.º 35/2005) tornou-se imperativa uma revisão da Directriz Contabilística 18. Refere-se então na Directriz Contabilística 18 que a “Comissão de Normalização Contabilística, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que a adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional se deve subordinar, em primeiro

lugar, ao POC e às directrizes contabilísticas e respectivas interpretações técnicas, e, supletivamente, em primeiro lugar às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; e em segundo lugar às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pela IASB, e respectivas interpretações.

Em termos estruturais, convém ter presente que as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, bem como as IAS/IFRS assentam em quatro pilares fundamentais de normalização, a saber: *i*) o reconhecimento (as regras que determinam o registo contabilístico de factos e transacções que afectam, designadamente, a composição e valores do balanço e da demonstração dos resultados); *ii*) a mensuração (qual e como se mede em unidades monetárias, o valor a ser objecto de reconhecimento, como determinar as quantias que irão afectar os activos e passivos expressos no balanço e os rendimentos e gastos mostrados pela demonstração dos resultados, para as realidades que neles se devem conter); *iii*) a apresentação (em que parte das demonstrações financeiras, em que rubricas, com que detalhe ou e que agregação, com que relação algébrica, compensadas ou não compensadas, quais e sob que formas devem ser mostradas na face das demonstrações financeiras as respectivas informações); *iv*) a divulgação (quais as notas de teor qualitativo ou quantitativo, de desenvolvimento, de explicação, de fundamentação, de discriminação, de complemento informativo para os utentes das demonstrações financeiras, a ser incluídas no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, e que se agrupam em dois grandes conjuntos: bases de preparação e apresentação das demonstrações financeiras; outras notas anexas).

À semelhança do sector privado, o sector público é confrontado com os novos desafios em matéria contabilística, tendo em vista a normalização a nível mundial. O principal impulsionador da normalização contabilística no sector público é a própria Administração Pública, que carece de um instrumento eficaz de controlo e de uma fonte fiável de informação económica-financeira para a gestão. Neste sentido, consagrou-se a nível nacional a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) como órgão normalizador para o sector público, com a missão de assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia.

A CNCAP encontra-se prevista no artigo 4º do POCP e é constituída por uma comissão executiva à qual cabe a coordenação, a aplicação e o aperfeiçoamento do POCP e por um conselho de normalização contabilística, ao qual cabe a coordenação da aplicação sectorial

do POCP. Porém, foi com a publicação do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março que foram regulamentadas as competências específicas, a composição e os órgãos da CNCAP.

2.2. Os princípios subjacentes à prestação de contas públicas

O novo modelo de gestão financeira pública, assente em maior autonomia de decisão e capacidade de gerir, acarreta maior responsabilidade na prestação de contas públicas. Prestar contas corresponde a uma obrigação decorrente de disposições legais que consiste na apresentação por pessoas responsáveis pela gestão de recursos públicos, de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob a sua responsabilidade.

Inerente à prestação de contas está o objectivo de se obter a imagem verdadeira e apropriada, do património, da situação financeira, da execução do orçamento e do resultado económico-patrimonial da entidade que presta contas, como tal os princípios subjacentes à prestação de contas são: *i*) a inclusividade na medida em que a prestação de contas deve ser completa no sentido de incluir resumos agrupados de todas as operações contabilísticas, económicas e financeiras respeitantes ao período das demonstrações financeiras; *ii*) a clareza pois as contas constantes das demonstrações financeiras e a sua disposição devem ser claras, com equilíbrio e devem ser evitados os extremos da demasiada elaboração ou demasiada simplicidade; *iii*) a tempestividade na medida em que a prestação de contas deve ser realizada dentro do tempo previsto. Internamente, os dados incompletos divulgados imediatamente podem ser mais úteis que a informação completa recebida com atraso; *iv*) a comparabilidade porque os números nem sempre são significativos, como tal, necessitam de ser contextualizados, nomeadamente, em comparação com datas anteriores, outras entidades, objectivos pré-estabelecidos; e por último, *v*) a prudência na preparação das demonstrações financeiras pois algumas operações são inevitavelmente incertas relativamente ao seu resultado.

A ordem jurídica prevê para a gestão pública, um conjunto de princípios e valores, como garantia de prossecução de interesses públicos, *v.g.* o princípio da legalidade, da prossecução do interesse público, da justiça, da igualdade, da proporcionalidade, da imparcialidade, da boa-fé e da boa gestão. No quadro de garantias e deveres, é importante salientar o dever de fundamentação, intrínseca e naturalmente imposto a quem gere o que é de outrem, deve prestar contas sobre *o que fez, quando, como, porquê e para quê* (Tavares, 2006:688).

2.2.1. A responsabilidade de prestar contas

Segundo Tavares (2003:18), responsabilidade, *lato sensu*, é o estado em que alguém (responsável) se encontra, pelo qual, por força de um compromisso, de um contrato, de uma relação social, de uma nomeação, fica sujeito a responder, a “prestar contas” pelos seus actos, com todas as consequências.

A responsabilidade é uma garantia da sociedade, das organizações, dos cidadãos, das relações jurídicas e sociais, ou seja, garantia da vida social, segundo o mesmo autor, o princípio da responsabilidade é uma trave mestra da nossa ordem jurídica e do Estado de Direito democrático, com consagração constitucional numa cultura de responsabilidade que deve partir do próprio Estado (Tavares, 2004:414). Por sua vez, Mozzicafreddo (2003:2) acrescenta que o conceito de responsabilidade assegura o princípio da utilização e prestação de contas dos recursos públicos e da autoridade política e administrativa, bem como o princípio da precaução e segurança das sociedades mais complexas, salienta ainda que o conceito de responsabilidade vai além da noção de *accountability* (obrigação de responder pelos resultados). No entanto, a responsabilidade sobre os actos e as funções do sistema administrativo, têm vindo a ser equacionado em torno do conceito de *accountability*, no sentido do controlo orçamental e organizacional sobre os actos administrativos, do respeito pela legalidade dos procedimentos e sobre as consequências da execução de políticas públicas.

O princípio de responsabilidade de gestão de dinheiros públicos tem por corolário jurídico e jurisdicional, as responsabilidades financeiras reintegratória e sancionatória. Segundo o disposto na Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de organização e processo do Tribunal de Contas, a responsabilidade reintegratória, ocorre nos casos de alcance, desvio de dinheiros ou valores públicos e o Tribunal de Contas pode condenar o responsável a repor. No que respeita a responsabilidades sancionatórias, o Tribunal de Contas pode aplicar multas. Desta forma, em sede de responsabilidade, o controlo e a avaliação, são instrumentos chave para a gestão das entidades públicas, daí que toda a actividade de gestão ou administração exija, para a sua eficiência e eficácia, um adequado sistema de controlo e este deve coexistir com o sistema de gestão. Assim sendo, o controlo a efectuar pode ser interno, traduzindo-se numa actividade permanente, multiforme e complexa, que exige elevada tecnicidade e profissionalismo, desenvolvido por órgãos e serviços dotados de independência técnica de carácter total em relação à gestão. Por outro lado, coexiste o controlo externo, que no âmbito da jurisdição financeira se encontra sob a alçada do Tribunal de Contas. Ao Tribunal de Contas compete

fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, bem como apreciar a legalidade, a economia, a eficiência e a eficácia na gestão financeira.

Concluindo, a prestação de contas é um instrumento fundamental para o apuramento de responsabilidades, visto que os responsáveis das instituições públicas devem gerir os dinheiros públicos segundo o princípio da boa gestão e pautarem-se pela transparência na prestação de contas, pois trata-se simplesmente de um dever de cidadania.

2.3. A consolidação de contas públicas

2.3.1. As razões para a consolidação de contas no sector público

A reforma da contabilidade pública iniciada na década de noventa, ainda está em curso e em crescente evolução, porque as reformas são processos contínuos, não são actos que começam e acabam, neste contexto, no campo do sector público, a consolidação de contas está a dar os primeiros passos.

Em termos contabilísticos, as contas consolidadas respondem ao objectivo de apresentar a situação económica-financeira e dos resultados de um conjunto de entidades, como se tratasse de uma única entidade económica.

Citando Gonçalves (2007:70) a razão para a consolidação de contas no sector público resulta de um paradoxo: por um lado, o que motivou o nascimento desta técnica no âmbito empresarial foi a problemática derivada dos agrupamentos empresariais mas, no campo do sector público, trata-se de colmatar contabilisticamente as carências de informação produzidas pela desagregação da informação das várias entidades. Torna-se cada vez mais importante, no contexto da nova gestão pública, a produção de informação agregadas das várias entidades, como se de uma entidade económica se tratasse. Neste sentido, a consolidação de contas apresenta-se como uma medida para conseguir essa informação.

As razões subjacentes à consolidação de contas públicas, segundo a perspectiva de Peñalver (1999) são as seguintes:

- i)* A desagregação do sector público nas diversas entidades com personalidade jurídica própria, o que dificulta o controlo da legalidade e responsabilidade;
- ii)* A dificuldade em levar a cabo uma gestão integrada da actuação pública. Sem consolidação não há uma visão conjunta do orçamento e da execução;
- iii)* Uma correcta determinação do *deficit* ou *superávit* do orçamento de uma administração necessita da elaboração de informação orçamental consolidada, pois só

desta forma se obterá uma visão de todos os direitos e obrigações reconhecidos, por todas as organizações da administração;

- iv) Instaurar uma política de cultura de gestão do grupo público, possibilitando a tomada de decisões dos diferentes responsáveis políticos da administração;
- v) Permitir um melhor conhecimento da actividade, ao poder valorizar no conjunto dos activos de que pode dispor o poder político para levar a cabo as suas actuações;
- vi) O conhecimento, tanto para os gestores como para o cidadão (contribuinte beneficiário de determinado serviço), das dívidas totais assumidas por uma determinada administração é fundamental para a analisar a eficiência e economia com que realizaram a actividade pública.

2.3.2. Os métodos de consolidação

Tal como consagrado na IPSAS 6, as contas anuais consolidadas espelham as demonstrações económicas e financeiras de um conjunto de entidades ligadas entre si, como se de uma única entidade se tratasse, procurando dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto de entidades permitindo, ainda, o estabelecimento de contas únicas representativas da actividade global e da situação do conjunto de entidades ligadas por interesses comuns.

Ora, em Portugal, a consolidação de contas do sector público deu os primeiros passos com a publicação da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação, tendo como referencial as normas do sector privado⁸ e as normas internacionais para o sector público. De facto, embora estejamos na presença de entidades com diferentes objectivos, as necessidades de informação são idênticas, ou seja, ambos os sistemas contabilísticos têm por função disponibilizar informação aos seus utilizadores.

Segundo Cravo *et al.* (2002:445) as peculiaridades do sector público implicam que para além dos tradicionais métodos de consolidação, seja reconhecido um método mais expedito que a teoria tem designado como método da simples agregação. O mesmo autor acrescenta que para as entidades-mãe de grupos públicos pouco complexos (...) o método aplicável será o método da simples agregação, porém, à medida que os interesses públicos se vão

⁸ As disposições legais que regulamentam a elaboração de contas consolidadas para as entidades privadas estão previstas no Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho.

diversificando (...) todos os métodos serão aplicáveis à consolidação. A aplicação do método de consolidação é função da natureza e da importância das participações e estão consagrados os seguintes:

- i)* Método da simples agregação – consiste na soma linha por linha dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades pertencentes ao grupo público, eliminadas que estejam as operações de transferência e subsídios efectuadas entre entidades;
- ii)* Método de consolidação integral – consiste na integração no balanço e na demonstração dos resultados da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações dos resultados das entidades consolidadas, evidenciado os direitos de terceiros, designados para este efeito “interesses minoritários”⁹;
- iii)* Método de equivalência patrimonial – consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

Para efeitos de prestação de contas consolidadas, as universidades públicas devem elaborar os seguintes documentos: o relatório de gestão consolidado; o Balanço consolidado; a Demonstração de resultados por natureza consolidados; o Anexo às demonstrações financeiras consolidados. As contas consolidadas são objecto de certificação legal de contas e devem obrigatoriamente ser publicadas, bem como o relatório de gestão consolidado.

As demonstrações financeiras consolidadas das universidades devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados do conjunto das faculdades e demais entidades compreendidas na consolidação. No entanto, importa não esquecer que as demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento e não um substituto, das demonstrações financeiras individuais das entidades integradas no grupo público, ou seja, a entidade controladora deve prestar contas mas devem fazê-lo simultaneamente as diversas entidades controladas.

⁹ Corresponde aos valores atribuíveis às partes de capital nas entidades filiais incluídas na consolidação, detidas por pessoas que não sejam as entidades na mesma compreendidas, devem ser inscritos nos balanço consolidado na rubrica denominada “Interesses minoritários.” Relativamente aos resultados atribuíveis às partes de capital nas entidades filiais, detidas por pessoas que não sejam as entidades compreendidas na consolidação, devem ser apresentados na demonstração dos resultados na rubrica denominada “Interesses minoritários”.

CAPITULO III – PROPOSTA DE MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NA UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA

3.1. O campo de observação

3.1.1. Nota introdutória

No seguimento da perspectiva global que o enquadramento teórico nos concede sobre a evolução dos modelos de gestão pública no geral, e da contabilidade pública em Portugal, no particular, essencialmente a transição da contabilidade tradicional assente na óptica de caixa, para uma contabilidade sustentada na óptica de compromissos e a consagração do Plano Oficial de Contabilidade Pública, que a par da crescente globalização da economia, desencadearam o processo de harmonização contabilística internacional, inicialmente no sector privado e mais tarde no sector público; e através de um olhar mais minucioso sobre as contas públicas, nomeadamente nos princípios subjacentes, é finalmente abordado uma matéria cada vez mais relevante, a consolidação de contas públicas, que apesar de a reforma remeter à década de noventa, está ainda a dar os primeiros passos.

Posto isto, passarei a apresentar uma proposta de modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa, que assenta num primeiro momento na caracterização da entidade e numa breve análise ao paradigma actual no que toca à matéria em questão, num segundo momento são definidos os princípios e os objectivos da implementação do projecto e finalmente, num terceiro momento a definição, implementação e desenvolvimento do projecto de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa.

3.1.2. A caracterização da entidade

Hoje à luz da sociedade da informação e do conhecimento, a missão das instituições de ensino superior, deixou de se limitar à investigação, ao ensino e aos serviços em nome da ciência, formação de competências e aptidões, educação ao longo da vida e promoção da competitividade. Neste sentido o artigo 2º do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior consagra como missão do ensino superior a qualificação de alto nível dos portugueses, a produção e difusão do conhecimento, bem como a formação cultural, artística, tecnológica e científica dos seus estudantes, num quadro de referência internacional.

As instituições de ensino superior integram por um lado, as instituições de ensino universitário (que compreendem as universidades, os institutos universitários e outras

instituições de ensino universitário) e por outro, as instituições de ensino politécnico (que compreendem os institutos politécnicos e outras instituições de ensino politécnico).

As instituições de ensino superior públicas são pessoas colectivas de direito público, podendo, porém, revestir também a forma de fundações públicas com regime de direito privado. Segundo o n.º 1 do artigo 11º da Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, as instituições de ensino superior públicas gozam de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar face ao Estado, com a diferenciação adequada à sua natureza. No que respeita a autonomia estatutária, científica, pedagógica, administrativa e financeira das universidades encontra-se reconhecida pelo n.º 2 do artigo 76º da Constituição da República Portuguesa.

O projecto em causa é dirigido às universidades públicas em geral e à Universidade Nova de Lisboa, em particular.

A Universidade Nova de Lisboa é a mais recente Universidade Pública de Lisboa, fundada em 1973, no âmbito de uma política de expansão e renovação do ensino universitário em Portugal. Segundo palavras do Reitor António Rendas¹⁰ “o nome Universidade Nova de Lisboa sugere e a apela à constante imaginação e inovação” e acrescenta ainda “que esta opção clara por uma identidade única mas diversificada, funcionando não só como uma rede de instituições, mas também de projectos, pessoas e recursos, caracteriza a UNL como uma universidade aberta ao Mundo e interveniente nos grandes desafios do século XXI”.

Constituem unidades orgânicas¹¹ da Universidade Nova de Lisboa: a Faculdade de Ciências e Tecnologia, a Faculdade de Ciências Médicas, a Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, a Faculdade de Direito, a Faculdade de Economia, o Instituto de Tecnologia Química e Biológica, o Instituto Superior de Estatística e Gestão da Informação, o Instituto de Higiene e Medicina Tropical, a Escola Nacional de Saúde Pública, a Reitoria e os Serviços de Acção Social.

3.1.3. O paradigma actual

É ponto assente que o POC-Educação veio revolucionar o paradigma da informação financeira no seio das instituições de ensino superior, todavia, passados oito anos, ainda

¹⁰ Mensagem do Reitor *in* <http://www.unl.pt/nova/entrada>.

¹¹ Ao abrigo do n.º 1 do artigo 13º do Decreto-Lei n.º 67/2007, de 10 de Setembro, as universidades podem compreender unidades orgânicas autónomas, com órgãos e pessoal próprios, designadamente: a) unidades de ensino ou ensino e investigação, unidades de investigação; c) bibliotecas, museus e outras.

existem carências, na medida em que o sistema contabilístico adoptado assenta ainda numa óptica de caixa em detrimento da óptica de compromissos. É certo, que o processo de mudança não é fácil e exige esforços a vários níveis, nomeadamente financeiros, tecnológicos e humanos, mas as organizações, em si, devem motivar-se e não encarar esta mudança como um problema, mas sim como um desafio.

3.2. Os princípios e objectivos subjacentes ao projecto

3.2.1. Os princípios subjacentes

A proposta de modelo de consolidação de contas na UNL rege-se pelo princípio de transparência e responsabilização na utilização dos dinheiros públicos. É certo que a criação do POC-Educação, que exige a consolidação de contas e a sua certificação por um revisor oficial de contas; a existência de um órgão fiscalizador e a publicitação do relatório de gestão, veio colmatar uma necessidade desde há muito sentida, pois uma gestão moderna e eficiente exige que se saiba quanto custa um aluno, um dado curso, para um dado padrão de qualidade. O financiamento das universidades pelo OE, no actual quadro legal, baseia-se em critérios de qualidade e excelência, valores padrão e indicadores de desempenho equitativamente definidos, de forma a garantir princípios de transparência e objectividade na utilização de verbas orçamentais. Ora, os mesmos critérios deverão ser utilizados na afectação interna de verbas, incentivando uma política e cultura de gestão intra-grupo, ao mesmo tempo que se procura potenciar o controlo, facilitar a comparabilidade temporal e espacial da informação e melhorar o processo de tomada de decisão, quer pelos órgãos de gestão, quer pelos órgãos políticos.

3.2.2. Os objectivos

Actualmente, torna-se fulcral no contexto da *new public management*, a produção de informação agregada das várias entidades pertencentes a um grupo público, porém, até à presente data a Universidade Nova de Lisboa, não consolidou contas.

O projecto assume dois objectivos primordiais: em primeiro lugar, definir em conformidade com a lei, os procedimentos, normas e técnicas de consolidação de contas de uma universidade pública e desse modo, colmatar as dificuldades existentes até à data na UNL; em segundo lugar, ressaltar os aspectos a melhorar no que respeita à consolidação de

contas na UNL em particular e na Administração Pública no geral, propondo por um lado, e perante um olhar mais técnico, definir a obrigatoriedade da consolidação de contas orçamental e por outro, assumindo um olhar mais tecnológico, criar um sistema de gestão integrado capaz de consolidar as contas das entidades pertencentes ao grupo público.

Mediante este processo, contribuir-se-á simultaneamente para a melhoria da informação financeira da Universidade Nova de Lisboa, simultaneamente potenciar-se-á o controlo legal e político, assim como fomentar-se-á uma cultura de grupo.

3.3. O projecto de consolidação de contas na UNL

3.3.1. O processo de consolidação de contas

No contexto da nova contabilidade pública é possível reconhecer vários tipos de entidades: as entidades contabilísticas, as entidades informativas e as entidades informativas governamentais. Às primeiras exige-se a elaboração e apresentação de contas de acordo com o POCP, no seu modo geral, ou no de qualquer das suas aplicações sectoriais; às segundas, além da exigência anterior, também sobre os seus responsáveis impõe uma responsabilidade de natureza financeira; e, por último, às entidades informativas governamentais exige-se a responsabilidade política pela aplicação dos recursos colocados à sua disposição e respectivo controlo directo ou indirecto.

A informação fornecida pelas entidades contabilísticas está longe de satisfazer as necessidades informativas das entidades informativas e das entidades informativas governamentais, daí que se assumam como entidades económicas únicas, com processos de gestão directa ou indirectamente integrados. Consequentemente, torna-se necessário consolidar a informação financeira, revelando-se por um lado, como uma importante ferramenta de gestão colocada ao dispor dos responsáveis políticos e técnicos e por outro, como um importante factor de transparência da informação pública quer para os diversos organismos interessados, quer para os cidadãos.

No processo de consolidação de contas, as entidades consolidantes terão um conjunto de etapas a percorrer, que consistirá essencialmente na definição da data de consolidação, na inventariação de todas as participações, na determinação do controlo em empresas ou outras entidades, na definição do perímetro de consolidação e na recolha dos elementos necessários para a consolidação.

O POC-Educação consagra três fases fundamentais no processo de consolidação de contas: a preparação da consolidação, os ajustamentos prévios e as operações de controlo.

FASES	TAREFAS
Preparação da Consolidação	Definição da data de consolidação; Inventário das participações; Determinação das condições de controlo; Definição do perímetro; Delimitação das entidades a consolidar; Recolha dos elementos;
Ajustamentos Prévios	Homogeneização valorimétrica; Correcção de contas individuais; Evidenciação dos impostos diferidos individuais; Determinação das diferenças de consolidação;
Operações de Consolidação	Agregações; Eliminação das participações financeiras; Eliminação das transacções intra-grupo; Demonstrações consolidadas.

Quadro 2: As fases do processo de consolidação de contas

Posto isto, passarei a detalhar, as etapas mais relevantes a percorrer na consolidação de contas da Universidade Nova de Lisboa.

A preparação da consolidação

Antes de se iniciar o processo de consolidação de contas, dever-se-á em primeiro lugar verificar se existem condições que irão permitir obter informação financeira consolidada, credível e fiável, assim a consolidação de contas terá que ser preparada de acordo com a mesma base contabilística, devendo o método de consolidação ser consistente ao longo do tempo, de modo a assegurar a comparabilidade do grupo.

Um ponto crucial a definir é a data de consolidação de contas, que na Universidade Nova de Lisboa será a 31 de Dezembro de 2009 e as participações em entidades e respectivo controlo, pressupondo-se que não detém qualquer participação, quer seja em entidades públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras.

Segundo o POC-Educação constituem um grupo público as Universidades e os Institutos Politécnicos, integrando, cada um deles, as suas Faculdades, Escolas, Institutos ou Unidades, Serviços de Acção Social, Fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem

as condições de controlo ou sua presunção estabelecidas no capítulo 12 do anexo ao referido diploma.

Entende-se por grupo público o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas. No projecto em causa a Universidade Nova de Lisboa constitui o grupo público, assumindo a reitoria a posição de entidade-mãe (entidade que controla uma ou mais entidades) e as unidades orgânicas de entidades controladas (entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade). As entidades a consolidar são nomeadamente:

Entidade-mãe	Reitoria
	Faculdade de Ciências e Tecnologia
	Faculdade de Ciências Médicas
	Faculdade de Ciências Sociais e Humanas
	Faculdade de Direito
	Faculdade de Economia
Entidades controladas	Instituto de Tecnologia Química e Biológica
	Instituto Superior de Estatística e Gestão da Informação
	Instituto de Higiene e Medicina Tropical
	Escola Nacional de Saúde Pública
	Serviços de Acção Social

Quadro 3: As entidades consolidantes

Quando existam variações no perímetro de consolidação, as alterações do conjunto de entidades incluídas na consolidação implicam a prestação de informação na nota 10 do Anexo ao balanço consolidado e à demonstração dos resultados consolidados, ou que se ajustem os saldos de abertura contemplando a nova formação do grupo público.

Segundo o Decreto-Lei n.º35/2005, de 17 de Fevereiro, sempre que uma ou várias entidades a incluir na consolidação exerçam actividades de tal modo diferentes que a sua inclusão nas demonstrações financeiras consolidadas seria incompatível com o objectivo fixado nas normas de consolidação de contas, ou seja, sempre que uma entidade se revele imaterial para a obtenção da imagem verdadeira e apropriada do conjunto composto pelas entidades consolidantes, tais entidades devem ser excluídas da consolidação.

Conforme preconizado no POC-Educação a entidade-mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data a que se referem as suas demonstrações financeiras, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois ou três dos limites: total do Balanço - 5 milhões

de euros; total dos proveitos - 10 milhões de euros e número de trabalhadores utilizados – 250. Quando tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação da dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.

Na fase da recolha de elementos, será importante reunir os responsáveis financeiros de todo o grupo público com o intuito de conhecer a realidade das entidades a consolidar e posteriormente recolher os elementos necessários para a consolidação de contas. O objectivo passará por conhecer minuciosamente os procedimentos, princípios, normas e ópticas contabilísticas, bem como os níveis de implementação do POC-Educação, de modo a que seja identificado o que se pretende manter, alterar e melhorar, isto porque, segundo Cravo *et al.* (2002) para obtermos informação consolidada fiável é necessário que:

- i)* As demonstrações financeiras das entidades a consolidar sejam preparadas na mesma base contabilística. Todas as entidades consolidantes terão de preparar a informação financeira numa base do acréscimo. No caso de alguma entidade consolidante não elaborar as suas demonstrações financeiras segundo este princípio, aquela teria que ser excluída da consolidação, pois a informação financeira produzida não teria qualquer utilidade, dado que os dados não estavam homogeneizados;
- ii)* De forma a permitir comparabilidade da informação financeira, os métodos de consolidação de contas devem ser consistentes ao longo do tempo;
- iii)* No caso de o número de entidades a consolidar variar de um ano para o outro é necessário, para que a informação seja comparável, que esse facto seja divulgado no anexo ao balanço e à demonstração de resultados consolidados;
- iv)* As demonstrações financeiras das entidades a consolidar devem reportar-se à data das demonstrações financeiras da entidade-mãe.

Parece-me que a recolha de elementos acarreta alguma dificuldade, não se demonstrando uma tarefa fácil, pois requer tempo para que por um lado, as entidades intervenientes possam demonstrar a sua realidade e por outro, se chegue ao consenso no seio do grupo, pois é certo que existem divergências e muitos pontos a ser discutidos.

Os ajustamentos prévios

As características dos ajustamentos prévios no processo de consolidação de contas públicas não diferem das existentes no sector privado. Nesta fase da consolidação pretende-se

essencialmente, uniformizar os critérios contabilísticos aplicados para a apresentação das contas anuais individuais das entidades a consolidar.

O processo de homogeneização da informação financeira pode cindir-se em três aspectos, nomeadamente: a homogeneização temporal, valorimétrica e de transacções. A homogeneização temporal prende-se com a premissa de que as contas das entidades a consolidar devem reportar-se à data de encerramento das contas da entidade-mãe; por sua vez, a homogeneização valorimétrica consagra que os activos, passivos, custos e proveitos das entidades a consolidar, deverão ser valorizados seguindo os mesmos critérios valorimétricos, princípios contabilísticos e plano de contas; quanto à homogeneização de transacções, significa que todas as entidades a consolidar deverão ter um tratamento semelhante às transacções da mesma natureza, ou seja, as transacções deverão ter tratamento análogo em todo o grupo público. Este ponto parece à partida simples, nas não o é, de facto, a experiência diz-me que existem muitas arestas a limar no que toca à homogeneização de transacções na UNL, revelando-se mesmo uma das fases mais complicadas no processo de consolidação, pois um determinado custo e/ou proveito ou pagamento e/ou recebimento, poderá assumir uma classificação e contabilização diferente no seio das entidades consolidantes (v.g. a atribuição de subsídios ao investimento, as propinas e os contratos plurianuais de obras, que algumas unidades orgânicas contabilizam sob a óptica de caixa e outras sob a óptica de compromisso).

Após este processo de homogeneização deverão ser efectuadas as correcções necessárias nas contas de todas as entidades a consolidar.

As operações de consolidação

Nesta fase caberá à entidade-mãe agregar a informação financeira relativa a todas as entidades que integram o grupo, segundo o POC-Educação, trata-se de um passo prévio da consolidação que consiste no somatório das quantias inscritas nas demonstrações financeiras que integram o perímetro consolidável.

Posteriormente deverão ser eliminadas as operações efectuadas entre as entidades do grupo, nesta fase deverão ser anulados os efeitos de todas as operações que ocorreram no seio do grupo público, de modo a que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem os activos, passivos, os fundos próprios e os resultados das entidades como se de uma única entidade se tratasse.

Essencialmente, deverão ser anuladas: *i)* as dívidas a receber e a pagar entre as entidades a consolidar; *ii)* as transacções que afectam os custos e perdas bem como os proveitos e ganhos, relativos às operações efectuadas, as transferências e subsídios; *iii)* os componentes do resultado relativos às operações efectuadas e; *iv)* os resultados não realizados entre as entidades compreendidas na consolidação.

Pereda (2003) considera que nas contas consolidadas, não deverão aparecer qualquer relação existente entre as entidades a consolidar, nomeadamente no que se trata de operações financeiras, operações de custos e proveitos, ou aquelas que afectam o saldo da conta de resultados, isto é, as operações entre as entidades do grupo terão que ser eliminadas para que se apresentem contas consolidadas como se tratasse de uma única entidade. O mesmo autor define ainda, dois tipos de eliminações, as que não afectam o resultado consolidado e as que afectam o resultado consolidado. Ora na primeira situação, trata-se de operações financeiras que constituem débitos e créditos recíprocos, cuja eliminação afecta de igual modo o activo e o passivo, assim como as operações de custos e proveitos mútuos, que podem ter em conta operações económicas, pelo que não incidem sobre o resultado consolidado, ao reflectir-se simultaneamente num débito e num crédito da demonstração de resultados. Na segunda situação, as operações que incidem sobre o resultado consolidado e consequentemente afectam o balanço e a demonstração de resultados consolidados.

Por último, a definição do método de consolidação, sendo a sua aplicação função da natureza e da importância das participações. O método da simples agregação deverá ser adoptado sempre que a entidade-mãe exerça um controlo “de facto” e/ou de direito sobre outra entidade, deste modo, no caso da Universidade Nova de Lisboa que integra unidades orgânicas autónomas deverá ser este o método de consolidação.

No método de simples agregação, os elementos do activo, passivo e dos capitais próprios das entidades pertencentes ao perímetro são integradas, na sua totalidade, no balanço consolidado e os custos e perdas e os proveitos e ganhos das entidades incluídas na consolidação são integrados na totalidade na demonstração consolidada dos resultados, após a eliminação das operações de transferência e subsídios entre as entidades consolidantes.

A utilização deste método de consolidação é feita para entidades em que não há relação de capital, daí que não faça sentido o reconhecimento de quaisquer interesses minoritários.

A documentação final deverá conter toda a informação relevante que possibilite aos utilizadores das contas consolidadas da UNL apreciar o património, a situação financeira e os resultados do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, ou seja, através da

consolidação obter-se-á um único conjunto de demonstrações financeiras e orçamentais (balanço e demonstração) dos resultados e mapa do controlo orçamental (receita e despesa) do grupo como se tratasse de uma única entidade.

O POC-Educação consagra como demonstrações financeiras consolidadas obrigatórias: o Balanço consolidado, a Demonstração dos Resultados consolidados, o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados consolidados e o Relatório de Gestão, ou seja, demonstrações financeiras consolidadas que espelham a óptica patrimonial.

3.3.2. A consolidação de contas orçamental obrigatória

Com o presente projecto de consolidação de contas na UNL pretender-se-á consolidar na óptica orçamental, indo mais longe do que o POC-Educação. Na minha opinião, a óptica orçamental é tão relevante como a patrimonial no que toca à prestação de contas consolidadas, pois se a verba do OE é atribuída anualmente à UNL como se de uma única entidade se tratasse, também a prestação de contas o deverá ser. Deste modo, deverão ser elaborados as seguintes demonstrações de contas consolidadas na óptica orçamental: Mapa de fluxos de caixa consolidados; Mapas de execução orçamental (receita e da despesa) consolidados.

O mapa de fluxos de caixa consolidado

Neste sentido, realço a importância do mapa de fluxos de caixa consolidados, quando usado como complemento às restantes demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos seus utilizadores avaliar as mutações nos activos líquidos de uma entidade, a sua estrutura financeira e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa, a fim de se adaptar às circunstâncias. Além disso, a leitura dos fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da entidade em gerar dinheiro e seus equivalentes e facultar aos utilizadores o desenvolvimento de modelos capazes de determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. Finalmente, facilita a comparabilidade do desempenho operacional de diferentes entidades.

O mapa de execução orçamental da despesa e da receita

Relativamente ao mapa de execução orçamental da despesa consolidado terá como finalidade o controlo da execução orçamental da despesa das entidades consolidantes. Facultará informação sobre:

- i)* As “dotações corrigidas consolidadas” – valores orçamentados, modificados ou não mediante alterações orçamentais, de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após a eliminação das operações intra-grupo;
- ii)* Os “compromissos assumidos consolidados” – importâncias correspondentes a contratos de aquisições de bens e serviços de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após a eliminação das operações intra-grupo, independentemente da concretização da obrigação ou do seu pagamento no próprio exercício;
- iii)* As “despesas pagas consolidadas” – pagamentos de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após a eliminação das operações intra-grupo, incluindo o período complementar desagregados em função de obrigações assumidas no exercício ou em exercícios anteriores;
- iv)* As “dotações disponíveis consolidadas” – de todas as entidades pertencentes ao grupo público, disponíveis para fazer face a novos compromissos;
- v)* Os “compromissos por pagar consolidados” – verbas por pagar de todas as entidades pertencentes ao grupo público;
- vi)* O “grau de execução orçamental” – percentagem de realização de despesas pagas em relação ao orçamento corrigido consolidado de todas as entidades pertencentes ao grupo público.

Importa destacar que a classificação económica das despesas, as fontes de financiamento, assim como os programas e medidas, as actividades e orgânicas, deverão ter o mesmo nível de desagregação que o orçamento.

Por sua vez, o mapa de execução orçamental da receita consolidado terá como finalidade o controlo da execução orçamental da receita das entidades pertencentes ao grupo público. Facultará informação sobre:

- i)* As “previsões corrigidas consolidadas” – valores orçamentados corrigidos, modificados ou não através alterações orçamentais, de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após eliminação das operações intra-grupo;

- ii) As “receitas por cobrar no início do ano” – receitas liquidadas em anos anteriores por todas as entidades consolidantes, após a eliminação das operações intra-grupo, mas ainda não cobradas;
- iii) As “receitas cobradas brutas consolidadas” – importâncias arrecadadas não afectadas pelo valor dos reembolsos e restituições de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após a eliminação das operações intra-grupo;
- iv) Os “reembolsos e restituições consolidados” – importâncias emergentes de recebimentos indevidos, de todas as entidades pertencentes ao grupo;
- v) As “receitas cobradas líquidas consolidadas” – receitas cobradas brutas deduzidas dos reembolsos e restituições, de todas as entidades pertencentes ao grupo público, após a eliminação das operações intra-grupo;
- vi) O “grau de execução orçamental” – percentagem das receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas, de todas as entidades pertencentes ao grupo público.

Tal como no mapa apresentado anteriormente, a classificação económica das receitas, as fontes de financiamento, assim como os programas, medidas e orgânicas, deverão ter o mesmo nível de desagregação que o orçamento.

Na minha opinião, como suporte aos mapas de demonstrações de contas consolidadas na óptica orçamental, deverá ser elaborado um mapa que espelhe as operações intra-grupo eliminadas, que servirá como justificação das operações de despesas e receitas que são eliminadas, com vista a apurar o valor do orçamento corrigido da despesa e da receita do grupo público, sendo desagregado segundo os critérios dos mapas de execução orçamental da despesa e da receita consolidados. A ideia passa por identificar, por rubricas de despesa e receita, as operações intra-grupo e obter o orçamento corrigido consolidado.

3.3.3. A consolidação de contas assente num sistema de informação de gestão

O século XVIII foi denominado pela era dos grandes sistemas mecânicos, acompanhado pela Revolução Industrial, o século XIX foi a era da máquina a vapor e o século XX foi designado pela Era da Informação. A Era da Informação nasce como consequência dos vários avanços tecnológicos em diversas áreas, duas delas causaram um impacto significativo sobre o *modus vivendi* das pessoas, a computação e as telecomunicações. Castells (2005) considera que as funções e os processos dominantes, na Era da Informação, se organizam em torno de

redes, estas constituem a nova morfologia das sociedades e a difusão destas altera substancialmente as operações e os resultados dos processos de produção, experiência, poder e cultura. O autor refere ainda que, as redes são instrumentos apropriados para a economia capitalista baseada na inovação, globalização e concentração descentralizada e para uma política destinada ao processamento de novos valores e estados de espírito público.

Posto isto, conclui-se que as sociedades avançadas caminham em direcção a uma sociedade que se pode considerar uma sociedade da informação, sendo actualmente impensável o crescimento económico e o desenvolvimento social sem o recurso a meios de tratamento da informação mais elaborados (v.g. os próprios processos de gestão de sectores como a saúde, educação, segurança social só poderão ser melhorados através das melhorias na qualidade e quantidade da informação que suporta o funcionamento destas infra-estruturas sociais), daí que a dinamização da sociedade da informação afecte cada vez mais o sector público e este tem necessariamente que se modernizar e flexibilizar. De facto, as tecnologias de informação constituem um factor chave na competitividade das organizações públicas, assumindo um domínio importante na tomada de decisão, assim como na simplificação e racionalização dos serviços públicos, além disso fomentam a desburocratização da administração, na medida em que conjugadas com racionalização e simplificação de normas e procedimentos, na coordenação de subsistemas possibilitam que a administração atinja com maior eficácia e com menores custos as suas tarefas.

O sistema de informação de gestão na UNL

Actualmente, à luz da nova gestão pública, a gestão da informação e conhecimento são factores críticos de sucesso no seio das organizações. Para Castells (2005) a informação é a matéria-prima do conhecimento, na medida em que a informação já não é um simples factor de produção, mas sim o factor que permite a combinação eficaz dos outros meios, de forma a otimizar o desempenho da organização. Qualquer organização, pública ou privada, necessita de recolher, armazenar, processar e distribuir informação, de facto, a informação constitui o mais importante mecanismo de interacção de uma organização com o meio envolvente, levando a que, alguns autores considerem as organizações como um sistema de informação. Um sistema de informação é definido como o conjunto de elementos de natureza funcional e orgânica, responsáveis pela gestão da informação, que integram componentes sociais (v.g.

pessoas, processos, regras e documentos) e tecnológicos (v.g. dados, programas informáticos, computadores e equipamentos de comunicações).

Um Sistema de Informação de Gestão (SIG), também designado por *Enterprise Resources Planning* (ERP) é a aplicação informática que fornece o suporte tecnológico ao sistema de informação da organização. Pela sua dimensão, são sistemas complexos divididos por módulos especializados pelas áreas funcionais da organização e tem como objectivo central estruturar a Administração Pública de acordo com preocupações estratégicas que associam a eficiência e a eficácia, a outros valores essenciais como a transparência, a legalidade, a legitimidade e a qualidade do serviço público, devendo estar acessíveis aos cidadãos e ter presente o conceito de responsabilidade financeira.

Deste modo, o objectivo será criar um sistema de informação de gestão integrado para a nova gestão pública, desenvolvido de acordo com os requisitos legais, partilhado por todo o grupo público, que assumirá duas vertentes: primeiro, cobrirá todas as áreas funcionais da UNL (v.g. gestão de recursos humanos, gestão financeira, gestão orçamental; vendas de bens e prestações de serviços; gestão de existências em armazém; gestão documental e tesouraria); segundo, consolidará automaticamente, toda a informação financeira da UNL. Fundamentalmente, um SIG para a UNL deverá ir de encontro aos princípios que subjazem o POCP e o POC-Educação, porque ambos constituem instrumentos indispensáveis para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna. Assim, independentemente da dispersão geográfica, as unidades orgânicas da UNL, terão ao seu dispor uma ferramenta de suporte à gestão orçamental, patrimonial e analítica, que obedecerá à legislação em vigor, que permitirá normalizar métodos, critérios e princípios contabilísticos, com vista a produzir informação coerente, em tempo útil, para fins de gestão, controlo, análise e divulgação, em que a consolidação de contas assumir-se-á como a principal vantagem.

3.3.4. Os serviços partilhados

A consolidação de contas na UNL, será suportada por uma rede de serviços partilhados, quer ao nível informático, quer ao nível de suporte operacional. Os serviços partilhados de suporte informático consagrarão a existência de uma solução de software única e partilhada por todas as entidades consolidantes, o acesso das mesmas, via *web*, às aplicações e aos dados, assim como, a parametrização de base comum, a actualização permanente do software

e a criação de mecanismos seguros de autenticação, confidencialidade e integridade dos dados. Por sua vez, aos serviços partilhados de suporte operacional, caberá por um lado, a reengenharia de processos, automatização e padronização, com vista à consolidação de contas e por outro, o apoio técnico especializado, no domínio da gestão financeira às unidades orgânicas, tarefa actualmente assegurada pela DGO, por último, deverão fomentar os programas de auditorias e controlo interno e acompanhar as auditorias externas, quer sejam promovidas pelos órgãos de tutela ou de controlo jurisdicional.

A partilha de serviços será uma vantagem para a UNL pois traduzir-se-á, especificamente em melhorias no processo de tomada de decisão, na normalização de processos, na simplificação de tarefas e na acessibilidade à informação e de um modo geral, contribuirá para a melhoria da qualidade das contas da UNL.

3.4. As vantagens subjacentes à implementação do projecto

A proposta de modelo de consolidação de contas da UNL revela-se uma aposta vantajosa para a instituição, por duas ordens de razão, a primeira prende-se com a imperativa obrigatoriedade de prestar contas consolidadas, o que desde a consagração do POC-Educação a esta parte, ainda não aconteceu; segundo a crescente necessidade de dispor de informação agregada, que espelhe a situação orçamental e financeira do grupo público, como se de uma única entidade se tratasse, crucial à tomada de decisão, tanto ao nível de gestão como político. É certo que uma melhor informação financeira permitirá aos gestores decidirem melhor, contudo é necessário que o processo de mudança ocorra num clima de segurança e com os recursos adequados, daí que uma contabilidade de base de acréscimo, como a que se prevê no POC-Educação careça, essencialmente de sistemas de informação de gestão compatíveis e de recursos humanos com elevados conhecimentos técnicos na área da nova contabilidade pública.

Em traços gerais, a proposta de modelo de consolidação de contas assenta na correcta definição das várias fases do processo de consolidação de contas (v.g. a preparação da consolidação, os ajustamentos prévios e as operações de consolidação, assumindo especial importância a definição do perímetro de consolidação, as condições de controlo, a harmonização da informação e o método de consolidação) e na implementação de um sistema de informação de gestão, horizontal a todas as entidades consolidantes, desenvolvido em plena harmonia com a legislação em vigor, que integrará todas as áreas funcionais da UNL e

consolidará, simultaneamente, a informação orçamental e patrimonial de todo o grupo público, ambas as vertentes sustentadas por uma rede de serviços partilhados.

A implementação do projecto de consolidação de contas acarreta para a UNL as seguintes vantagens: *i)* facilitar o controlo legal e político, na medida em que a informação contabilística consolidada da UNL irá proporcionar aos seus utentes uma informação mais completa das entidades consolidantes; *ii)* instaurar uma política e uma cultura de gestão do grupo, que permita conhecer de uma forma mais clara, quais as estruturas vinculadas com a entidade-mãe, assim como as suas relações jurídicas e financeiras; *iii)* fomentar a transparência das contas públicas, quer para os diversos organismos interessados, quer para os cidadãos; *iv)* incentivar a responsabilização de gestão de dinheiros públicos; *v)* melhorar o processo de tomada decisão, quer ao pelos responsáveis pela gestão quer pelos responsáveis políticos, *vi)* melhorar a informação financeira do grupo público, de modo a proporcionar uma visão global da posição económica-financeira da UNL, que facilitará uma gestão financeira mais prudente e racional; *vii)* simplificar processos, reduzir tempos de execução de tarefas e uniformizar conceitos, princípios e normas contabilísticas; *viii)* facilitar a realização de comparações no tempo, para a própria entidade e no espaço entre diferentes entidades económicas, sobre os diferentes modos de gestão adoptados; e, finalmente, *ix)* inovar e transformar os serviços públicos através das tecnologias de informação e comunicação.

Conclusão

A Reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada em Portugal há dezasseis anos, levou a que o paradigma da contabilidade pública sofresse algumas alterações, mediante a consagração de um conjunto de normativos, que cada vez mais se aproximam do sector privado e dos normativos internacionais. A Reforma da Administração Financeira do Estado, ainda em curso, tem como pilares a reforma da contabilidade orçamental e a reforma do Tesouro, manifestando-se como uma das mais importantes reformas alguma vez efectuada na Administração Pública. Face às exigências da nova contabilidade pública, foi implementado o Plano Oficial de Contabilidade Pública, com o intuito de introduzir um sistema baseado no princípio do acréscimo, ou seja, baseado em princípios geralmente aceites e que permita a obtenção de informação relevante para a tomada de decisões, assim como o conhecimento da situação patrimonial e posição económica-financeira das entidades.

No mesmo sentido, surge o POC-Educação com vista a colmatar as diferentes lacunas de informação, especialmente contabilística, no Sector da Educação. Ora, as universidades públicas tornaram-se organizações com elevada complexidade, que movimentam elevados recursos, carecendo de um sistema contabilístico capaz de responder às crescentes necessidades de informação financeira, que deverá ser elaborada e apresentada em tempo útil, segundo critérios que permitam a sua comparação, lhe confirmem credibilidade e a obtenção da imagem verdadeira e apropriada da entidade a que se reporta, deve a informação financeira pública satisfazer todos os seus utilizadores, nos aspectos orçamental, patrimonial e analítico. Os órgãos de gestão das entidades e as suas tutelas são os primeiros que a devem analisar e traduzir os seus dados em medidas concretas de correcção da eficiência, eficácia e economia da actividade que desenvolvem.

Um aspecto modernizador do POC-Educação é a consolidação de contas, fortemente influenciado pelas tendências internacionais e pelo sector privado, com o objectivo de apresentar a situação económica-financeira e dos resultados de um grupo público, como se tratasse de uma única entidade. Além disso, através da consolidação de contas a entidade controladora terá ao seu dispor informação que lhe permita decidir sobre a afectação dos recursos. Como regras de consolidação, exige-se que as demonstrações financeiras das entidades pertencentes ao grupo público se encontrem preparadas na mesma base contabilística, ao nível dos métodos e procedimentos exige-se que exista consistência de um exercício para o outro.

Face à modernização da Administração Pública em geral e das universidades públicas em particular, o presente Trabalho de Projecto, destina-se à definição de um modelo de consolidação de contas na Universidade Nova de Lisboa, que assenta, por um lado, na definição das fases do processo de consolidação, tal como previsto no POC-Educação acrescido da imperativa necessidade de definir a obrigatoriedade de consolidar as contas orçamentais e por outro, na implementação de um sistema de informação de gestão, universal às entidades pertencentes ao grupo público, que integrará todas as áreas funcionais da UNL e consolidará, simultaneamente, a informação orçamental e patrimonial de todo o grupo público, ambas as vertentes sustentadas por uma rede de serviços partilhados.

Fundamentalmente, o projecto de consolidação de contas na UNL assumir-se-á como uma mais-valia na prestação de contas consolidadas aos órgãos competentes e no processo de decisão, isto porque quer a correcta definição das várias fases do processo de consolidação, quer a imperativa obrigatoriedade de consolidar contas na óptica orçamental e quer a implementação de um sistema de informação de gestão, deverão dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição da UNL, na óptica orçamental e na óptica patrimonial, do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, como se de única entidade se tratasse. De facto, a informação financeira no sector público é utilizada para a tomada de decisões tanto económicas, como sociais e políticas, suportando-se no processo contabilístico que permite a comparação dos resultados financeiros com o orçamento legalmente aprovado, a avaliação das condições financeiras e os resultados das operações, a quantificação do cumprimento das disposições legais em vigor, em especial de cariz financeiro e a avaliação da economia, eficiência e eficácia.

O projecto de consolidação de contas, se implementado acarretará vantagens para a Universidade Nova de Lisboa e, em geral para as demais instituições de ensino superior público, assim como para as restantes entidades públicas (mediante as adaptações necessárias), pois permitirá: *i*) facilitar o controlo legal e político; *ii*) instaurar uma política e uma cultura de gestão; *iii*) fomentar a transparência das contas; *iv*) incentivar a responsabilização da gestão de dinheiros públicos; *v*) melhorar a informação financeira; *vi*) facilitar a comparabilidade temporal e espacial; e finalmente, *vii*) inovar e transformar os serviços públicos através das tecnologias de informação e comunicação e das redes de serviços partilhados.

Referências bibliográficas

- Almeida, J.J. Marques e M^a Conceição Marques (2003), “A contabilidade pública e o sector da educação em Portugal: do pressuposto legal, à economia, eficiência e eficácia”, *Education Policy Analysis Archives*, vol. XI, (42), pp. 1-18.
- Antunes, Eugénio (2007), “Os movimentos de reforma e redefinição do papel do Estado”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Baptista (orgs.), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora, pp. 399-433.
- Antunes, Eugénio (2007), “Prestação de contas”, *Texto de Apoio Gestão Pública*, Lisboa, Policopiado.
- Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de (2000a), “Tendências Recentes de Abordagem à Reforma Administrativa”, *Revista Portuguesa Administração Pública*, vol. I, (1), pp. 38-47.
- Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de (2000b), “Hierarquia e mercado: a experiência recente da administração gestonária”, em AA.VV., *Moderna gestão pública: dos meios aos resultados, Acta geral do 2.º encontro INA*, Lisboa, INA, pp.149-161.
- Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de (2001), “Considerações sobre o conceito de reforma administrativa”, *Revista Portuguesa Administração Pública*, vol. II, (2), pp.60-63.
- Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de (2004), “A reforma da gestão pública: do mito à realidade”, *Seminário Internacional Luso-Galaico sobre: A reforma da Administração Pública: apostas e casos de sucesso*, Braga, Universidade do Minho.
- Araújo, José (2007), “A implementação do POCP e dos planos sectoriais nos serviços autónomos da Administração Central: estudo e análise”, *Revisa TOC*, (90).
- Bilhim, João (2000), “Gerir a administração pública como uma empresa”, *Fórum 2000, Reforma do Estado e da Administração Pública gestonária*, Lisboa, ISCSP, pp. 77-84.
- Caiado, António C. Pires (1997), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Lisboa, Vislis Editores.
- Carapeto, Carlos e Fátima Fonseca (2005), *Administração Pública: modernização, qualidade e inovação*, Lisboa, Edições Sílabo.
- Carmo, João Franco do (2003), “As responsabilidades financeiras na gestão pública”, *1º Congresso Nacional da Administração Pública, os vectores de mudança*, Oeiras, INA.
- Carvalho, João (2002), “Transparência das contas públicas depende da objectividade e da ética”, *Revista TOC*, (31), pp. 6-11.
- Castells, Manuel (2005), *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura, A Sociedade em Rede*, vol. I, 2ª edição, Serviço de educação e bolsas, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Cravo, Domingos José da Silva e João Carvalho (2002), *POC-Educação Explicado*, Rei dos Livros.
- Fernandes, Maria José (2005), “Os recentes desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: a utilidade da informação económica e financeira”, *Jornal de Contabilidade*, (341).
- Franco, António de Sousa (1994), *Relatório do Tribunal de Contas sobre o acompanhamento do novo regime da RAFE*, Lisboa, Tribunal de Contas.
- Franco, António de Sousa (1995), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, 4ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Gandia, J. L. (1998), “El papel de los organismos supervisores de las bolsas en el proceso de armonización Contable Internacional”, *Revista de Contabilidad*, (1).
- Gomes, João Salis (2001), “Perspectivas da moderna gestão pública em Portugal”, em Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e política, perspectivas de reforma da administração pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp.77-101.
- Gonçalves, Susana Maria de Oliveira e Silva (2007), “A consolidação de contas da administração pública: enquadramento teórico e análise empírica”, Universidade do Minho, Policopiado.
- Gore, Al (1994), *Da burocracia à eficácia: reinventar a Administração Pública para governar melhor e poupar milhões: relatório sobre o estado da Administração Pública americana e as opções fundamentais para a sua reforma*, Lisboa, Quetzal.
- Gouveia, Carla (2007), “O código genético do funcionário público português: modelos de gestão versus perfil de competências no contexto da reforma e modernização administrativa em Portugal”, ISCTE, Policopiado.

- López, Dias A. *et al.* (1998), “Los estados financieros consolidados de las entidades públicas”, *I Jornada de trabajo sobre consolidación contable – La consolidación contable en los sectores privado, financiero y publico*, Departamento de Economía Financiera y contabilidad, Universidad de Murcia.
- Marques, Maria da Conceição Costa (2000), “O plano oficial de contabilidade pública e a sua aplicabilidade às instituições de ensino superior”, *Revista TOC* (9), pp. 36-43.
- Marques, Maria da Conceição Costa (2002), “A responsabilidade pela gestão no contexto do processo de reforma contabilística da administração pública”, *Boletim da OROC*, (18), pp. 37-43.
- Marques, Maria da Conceição Costa (2006), “A gestão financeira na Administração Pública”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LX, (237).
- Martins, Alberto (2001), “A reforma da administração pública”, em Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e política: perspectivas de reforma da administração pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 35-41.
- Morais, Ana Isabel (2005), “Normas Internacionais de Contabilidade – que implicações na apresentação das demonstrações financeiras?”, *Jornal de Contabilidade*, (342).
- Moreno, Carlos (2006), *Finanças Públicas. Gestão, controlo e auditoria dos dinheiros públicos*, 3ª Edição, Lisboa, Universidade Autónoma de Lisboa.
- Mozzicafreddo, Juan (2001), “Modernização da administração pública e o poder político”, em Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e política, perspectivas de reforma da administração pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 1-33.
- Mozzicafreddo, Juan (2003), “A responsabilidade e a cidadania na Administração Pública”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Baptista (orgs.), *Ética e administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 1-15.
- Mozzicafreddo, Juan (2007), “Interesse público e funções do Estado: dinâmica conflitual de mudança”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Baptista (orgs.), *Interesse público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora, pp. 9-38.
- Nobes, Christopher *et al.* (1994), *A European Introduction to Financial Accounting*, Hertfordshire, Prentice Hall International.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2007), *Newsletter* (2).
- Penãlver, Santos J. F., (1999), “Justificación de la consolidación y delimitación del perímetro del grupo”, *Revista Auditoria Pública*, Setembro.
- Pereda, Tua (2003), “Consolidación de Estados Financieros,” *Método de intergración global: otras eliminacionanes*, Madrid, Universidade Autónoma de Madrid.
- Pereira, Luís (2003), “A administração pública e a sociedade da informação”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Baptista (orgs.), *Ética e administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 353-373.
- Pereira, Marina (2005), “Integração de processos e modelos organizacionais” em AA.VV, *A sociedade da informação*, Oeiras, INA, pp. 173-187.
- Peters, B. Guy (1996), “Changing states governance and the public service”, *The future of governing: four emerging models*, Kansas, University Press of Kansas, pp. 1-20.
- Peters, B. Guy (1997), “Policy transfers between governments: the case of administrative reforms”, *West European Politics*, vol. XX, (4), pp. 71-78.
- Rocha, Carla Sofia (2002), “Do modelo gestor ao modelo de governação”, *Revista de Administração e Políticas Públicas*, vol. III, (1,2), pp. 36-45.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000a), “Modelos de Gestão Pública”, *Revista Portuguesa Administração Pública*, vol. I, (1), pp. 6-16.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000b), “O Modelo Pós-Burocrático: A reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente”, *Fórum 2000. Reforma do Estado e Administração Gestorária*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Rocha, J. A. Oliveira (2001), *Gestão Pública e Modernização Administrativa*, Oeiras, INA.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Manuel Branco (2001), “Sobre a necessidade de um quadro conceptual da informação financeira em Portugal: um estudo empírico”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LVIII (229), pp. 161-188.

- Rodrigues, Lúcia Lima e Marta Guerreiro (2004), *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team.
- Silva, António Manuel Barbosa da (1994), *Management Público – Reforma da Administração Financeira do Estado*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Silva, António Manuel Barbosa da (2002), *Gestão Financeira da Administração Pública Central*, Coleção Economia e Finanças, Áreas Editora.
- Tavares, José F. F. (2000), *As responsabilidades na gestão pública – seu enquadramento*, Centro Cultural de Belém, Lisboa.
- Tavares, José F. F. (2003), “Gestão Pública, cidadania e cultura da responsabilidade”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Baptista (orgs.), *Ética e administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora, pp. 17-25.
- Tavares, José F. F. (2004), *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Coimbra, Almedina.
- Tavares, José F. F. (2006), *A ponderação de interesses na gestão pública vs gestão privada, Separata de estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora.

Legislação

- Decreto n.º 15 465/28, de 14 de Maio, Primeira Parte da Reforma Orçamental.
- Decreto n.º 16 670/29, de 27 de Março, Segunda Parte da Reforma Orçamental.
- Decreto n.º 18 381/30, de 24 de Maio, Primeira Reforma das Contas Públicas.
- Decreto-Lei n.º 34 332/44, de 7 de Dezembro, Obrigatoriedade e execução das regras orçamentais.
- Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, Utilização do sistema unigráfico.
- Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, Normas de consolidação de contas.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, Regime da Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, Regime de tesouraria do Estado.
- Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe para a ordem jurídica interna a directiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as directivas 78/660/CE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais consolidadas.
- Decreto-Lei n.º 42/2005, de 22 de Fevereiro, Princípios reguladores de instrumentos para a criação do espaço europeu de ensino superior.
- Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio relativa a auditoria legal das contas anuais e das contas consolidadas, altera as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e derroga a directiva 84/253/CEE do Conselho.
- Directiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho que altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas das sociedades, dos bancos e de outras instituições financeiras.
- Instruções n.º 1/2004, 2ª Secção, Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais.
- Lei n.º 11/76, de 31 de Dezembro, Primeira Lei Anual do Orçamento.
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, Bases da Contabilidade Pública.
- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, Lei de Enquadramento do Orçamento.
- Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, Alargamento da Fiscalização financeira do Tribunal de Contas.
- Lei n.º 98/97, de 26 Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Lei n.º 1/2005, de 12 de Agosto, Constituição da República Portuguesa.
- Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, Regime jurídico das instituições de ensino superior.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação.
- Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, Aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Internet

www.cnc.min-financas.pt
www.ctoc.pt
www.dgo.pt
www.mctes.pt
www.tcontas.pt
www.unl.pt