

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM ECONOMIA E POLÍTICAS PÚBLICAS

**A CONTABILIDADE PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PORTUGUESA. O CASO DA SECRETARIA-GERAL DO MINISTÉRIO DAS
FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

DISSERTAÇÃO

Miguel Martins Agrochão

Orientadora: Professora Doutora Manuela de Brito Arcanjo

Co-orientadora: Mestre Ana Calado Pinto

INDICE

Resumo	2
Abstratct	3
Introdução	4
1. A Nova Gestão Pública e Reforma da Contabilidade Pública.....	6
1.1. As determinantes da reforma no contexto Europeu	6
1.2. Contabilidade Patrimonial versus Contabilidade Orçamental: breve discussão....	9
2. A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal	13
2.1. A reforma legal e os seus objectivos	13
2.2. A implementação em 2011	17
3. Estudo de Caso: A Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e Administração Pública	21
3.1. Opções Metodológicas.....	21
3.2. Apresentação e Análise dos Resultados.....	22
3.3 A Experiência de Outros Serviços Integrados	28
Conclusões.....	33
Referências Bibliográficas.....	38

Resumo

Desde a década de noventa, que Portugal tem conduzido um processo de reforma da administração financeira do Estado, no qual a implementação da contabilidade patrimonial tem assumido um papel de destaque.

No entanto, mais de 14 anos depois da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, só em 2009 os serviços integrados da administração central do Estado iniciaram o processo de implementação.

Com base num estudo empírico em torno da experiência de uma entidade, o presente trabalho tem como objectivo compreender quais as dificuldades verificadas, bem como identificar alguns eixos de melhoria no processo de migração que poderão facilitar a implementação da mesma nos serviços integrados da administração central que ainda não se confrontaram com esta nova realidade.

Palavras-chave: Contabilidade Patrimonial; Plano Oficial de Contabilidade Pública; Administração Central do Estado; Serviços Integrados; Reforma da Administração Financeira do Estado; GeRFiP;

Abstract

Since the nineties, Portugal has been driving a reforming process in Government Finance Administration, in which the accrual accounting has been taking a major role.

Despite 14 years since the publishing of Official Plan of Governmental Accounting, the Integrated Services from Central Administration only started that implementation process in 2009.

Based on an case-study, this work has as its major goal the comprehension of the spectrum of the difficulties of the process referred above, as well as the identification of some guidelines of improvement in the migration procedure that should lead to the enforcement of this one in the Central Administration Integrated Services that had not been yet brought face-to-face with this new reality.

Keywords: Accrual accounting; Official Plan of Governmental Accounting; Central Administration; Integrated Services; reforming process in Government Finance Administration; GeRFiP;

Introdução

Procurando acompanhar a tendência internacional, Portugal iniciou, desde a década de noventa, um processo de reforma da administração financeira do Estado.

Se, por um lado, a Nova Gestão Pública (NGP) ganhou relevância na agenda internacional, por outro a necessidade crescente de reportar a sua situação económica e financeira a um nível supranacional contribuiu para que Portugal sentisse, de forma mais premente, a necessidade de desencadear esta transformação da Administração Pública.

Neste processo de transformação, a contabilidade pública e o reporte de situação financeira tiveram um papel de destaque. Se, até 1997, a contabilidade pública portuguesa era caracterizada por uma lógica exclusivamente orçamental, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) são definidas as bases da transição para uma lógica significativamente diferente. Conservando a dimensão orçamental, aquele Plano veio introduzir a contabilidade patrimonial aproximando-se assim a prestação de contas do sector público ao modelo utilizado no sector privado.

Esta transformação, tinha como principal objectivo, converter a contabilidade pública num instrumento de suporte a uma gestão económica e financeira, mais eficiente e eficaz, acrescentando estas valências ao controlo da legalidade já assegurada pela contabilidade orçamental.

Cerca de uma década e meia depois, a contabilidade patrimonial encontra-se longe de ser uma realidade nos serviços integrados da administração central do Estado.

Através da realização de um estudo de caso, o presente trabalho tem como objectivo compreender quais as dificuldades verificadas, bem como identificar alguns eixos de

melhoria no processo de migração que poderão facilitar a implementação da mesma nos serviços integrados da administração central que ainda não acomodaram a nova realidade.

Para o efeito, o estudo está dividido em 4 partes. No primeiro Capítulo procura-se descrever as determinantes da reforma da contabilidade pública no contexto europeu, bem como efectuar uma breve síntese do debate, ainda em aberto, sobre as vantagens e desvantagens da contabilidade patrimonial face à contabilidade orçamental na Administração Pública. No Capítulo 2 é analisada a reforma da contabilidade pública portuguesa com particular ênfase para o enquadramento legal e seus objectivos, bem como para a sua concretização na actualidade. No Capítulo 3 são apresentados os resultados do Estudo de Caso realizado em torno da experiência da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública (SGMFAP), complementado por uma muito breve análise de mais 2 entidades. Neste capítulo é ainda aberta a reflexão em torno de alguns eixos de melhoria que poderão alavancar o sucesso da transição para o novo sistema contabilístico. Nas Conclusões, e sistematizando o percurso efectuado, apresentam-se os aspectos de maior relevo identificados no presente estudo.

1. A Nova Gestão Pública e Reforma da Contabilidade Pública

1.1. As determinantes da reforma no contexto Europeu

Após o término da Segunda Grande Guerra Mundial, a Europa viveu um período virtuoso de crescimento que suportou o aumento da intervenção pública na economia, fundamentada na doutrina keynesiana e no conceito de Estado de Bem Estar (Pereirinha, 2008).

No entanto, a partir da década de 70, a dimensão do sector público e, em especial, da administração pública, começou a ser colocada em causa devido, em grande parte, à crise petrolífera de 1973 que, ao afectar os países industrializados, começou a suscitar dúvidas quanto à sustentabilidade do nível de intervenção pública existente nos países desenvolvidos. Estas dúvidas, indissociáveis de um eventual aumento excessivo do peso do Estado, na economia e na sociedade, entre outras, fundamentam-se em três ideias que nos merecem destaque particular e que podem ser resumidamente descritas da seguinte forma:

- Uma maior pressão para a intervenção do Estado, num contexto de estagnação, implicou um aumento do seu peso (Rocha, 2009);
- O Estado apresenta níveis de intervenção para além do desejado porque os seus dirigentes vêem no aumento dos seus orçamentos um aumento do seu prestígio (Niskanen, 1971);
- Os serviços públicos são marcados pela ineficiência técnica, na medida em que os custos suportados pelos contribuintes são superiores aos óptimos e a quantidade produzida é inferior ao potencial dos *inputs* utilizados (Liebenstein, 1966; Pereira, 2008).

Neste contexto, o crescente descrédito na gestão tradicional conduziu ao aparecimento de novas abordagens como a Nova Gestão Pública (NGP)¹. Segundo diversos autores (Hood, 1991; Dunsire e Hood, 1989; Dunleavy, 1989), a NGP surge associada, entre outros, a dois vectores que nos merecem destaque:

- Necessidade de abrandar ou inverter a tendência de crescimento do Estado no que aos gastos públicos e número de funcionários diz respeito;
- Orientação para a privatização de serviços, colocando-os fora da esfera das instituições públicas, assente numa lógica de subsidiariedade.

Assim, a NGP desponta com o intuito de implementar na Administração Pública uma lógica de gestão privada, dando particular ênfase à descentralização, racionalização dos custos, gestão por objectivos e avaliação do desempenho orientada para os resultados.

Segundo Rocha (2009), a NGP assenta em três dimensões que podem ser sinteticamente caracterizadas da seguinte forma:

- A primazia do mercado - privatização dos serviços que podem ser prestados pelo mercado e a introdução de mecanismos de mercado nos sectores não privatizáveis;
- As estruturas organizativas - substituição das estruturas hierárquicas por agências que prestam serviços ao governo, enquanto unidade executiva;
- Os indicadores de desempenho - necessidade de adopção de novos processos de controlo dos serviços e servidores públicos, construindo uma cultura de avaliação na Administração Pública assente em objectivos e indicadores.

¹ Tradução do termo anglo-saxónico *New Public Management*.

Embora o debate em torno das vantagens da NGP ainda esteja em aberto a maioria dos países desenvolvidos adoptaram certas componentes básicas (Bantley e Larbi, 2004). Neste contexto, o aparecimento de uma nova cultura de gestão pública, significativamente mais vocacionada para os resultados e para um maior escrutínio e avaliação, impulsionou a criação de sistemas de informação, imprescindíveis para a definição clara de objectivos mensuráveis. Como defendeu Hood (1995), utilizando um conceito introduzido por Power e Laughlin (1992), central para mudança nos métodos de gestão pública foi a mudança na direcção da *accountingization*².

Paralelamente, após o término da Segunda Grande Guerra Mundial e dado o sucesso da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço em 1950, a Europa iniciou um processo de convergência económica que se materializou, em 1957, no Tratado de Roma e que acabaria por dar origem a uma União Económica e Monetária (UEM) em 1999. Segundo Soverchia (2010), a necessidade de harmonização da forma de prestação de contas, com vista à sua comparabilidade, ganhou ao longo do período de convergência uma importância crescente.

Entre muitas outras implicações, aquele processo teve como consequência o aumento de relevância da política orçamental na condução da política económica ao nível nacional enquanto instrumento de resposta aos ciclos económicos (De Grauwe, 2007). Para evitar o recurso a políticas orçamentais expansionistas, a União Europeia sentiu a necessidade de tomar medidas de coordenação de Políticas Orçamentais (Loureiro, 2008). É na sequência desta necessidade que surge o Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC) que estabeleceu não só os critérios relativos do défice público e dívida pública (em % do PIB) como ainda um mecanismo de supervisão multilateral. Nesta conformidade, os

² Termo que significa a introdução de uma categorização de custos ainda mais explícita em áreas onde previamente aqueles eram agregados ou indefinidos.

Estados membros, para além de perderem o recurso à política monetária e cambial, passaram a ver a sua política orçamental monitorizada pelos restantes parceiros.

Com base na Comunicação da Comissão para o Conselho e Parlamento Europeu, de 24 de Junho de 2008, é possível afirmar que reunir um conjunto de informação e indicadores sólidos e credíveis, assume um papel instrumental para a monitorização da qualidade das contas públicas e consequentemente para o acompanhamento dos programas de estabilidade e crescimento. Assim, é possível defender que para além de um esforço de harmonização, também o grau de exigência quanto à fiabilidade da informação financeira tem vindo a ganhar relevância ao longo do processo de aprofundamento da UEM. É pois no quadro de uma mudança de paradigma de gestão pública e da necessidade de harmonizar e credibilizar a forma como os Estados membros apresentam as suas contas, que as reformas financeiras levadas a cabo pelos diferentes países atribuíram um papel de destaque à implementação da contabilidade patrimonial.

No entanto, e apesar de a contabilidade patrimonial ter sido aceite do ponto vista teórico (Montesinos e Brusca, 2009), o debate em torno do mérito deste sistema contabilístico tem sido alvo de um profundo debate, o qual importa analisar de forma sucinta.

1.2. Contabilidade Patrimonial versus Contabilidade Orçamental: breve discussão

Apesar da contabilidade orçamental garantir a conformidade legal, as exigências actuais ao nível da gestão pública têm requerido informação para o qual este tipo de contabilidade não está vocacionado. Por um lado, o facto de se tratar de uma contabilidade meramente administrativa leva a que esta não seja aplicável aos entes públicos de natureza distinta, implicando a disparidade no tratamento contabilístico em função da sua natureza e limitando a análise financeira global e consolidada do sector

público administrativo e, conseqüentemente, do sector público alargado. Em paralelo, ao tratar-se de uma contabilidade de fluxos não permite apresentar a situação patrimonial da Administração Pública (AP) que, ao reflectir apenas a conformidade legal, limita a análise quanto à eficácia e eficiência da gestão (Carvalho, *et al.* 1999).

Estas limitações são reforçadas pelo facto do registo ser unigráfico e, como tal, limitar uma verdadeira contabilidade analítica, ou ainda porque ao considerar apenas operações de entradas e saídas de fundos, desde a sua previsão até ao pagamento ou recebimento, não permitir obter os custos por projecto ou os resultados dos centros de responsabilidades ou por actividade.

Por último, ao assumir uma função mais interna (i.e. não está vocacionada para a prestação de contas aos cidadãos ou instituições supranacionais), a sua aplicação tem dispensado a adopção de alguns dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), o que impede a comparação dos resultados com outras entidades.

Face às limitações, brevemente enunciadas, da contabilidade orçamental, surgem os defensores da contabilidade patrimonial que vêm na sua implementação ganhos de informação resultante do facto deste regime contabilístico permitir: i) avaliar os activos das organizações públicas; ii) monitorizar as necessidades da organização associadas a estes activos; explicitar claramente a exposição das organizações à dívida; iii) avaliar os ganhos e proveitos de um determinado período incluindo a utilização (e respectiva depreciação) dos activos (Arnaboldi e Lapsley, 2009). Ainda segundo estes autores, os benefícios decorrentes desta informação implicam, por um lado, um aumento da transparência na prestação de contas aos cidadãos e, por outro, a disponibilização de um conjunto de nova informação de suporte à decisão. Complementarmente, a contabilidade patrimonial permite a contabilização de todos os recursos consumidos

(financeiros e económicos), bem como uma gestão de activos e passivos, o que vem permitir uma visão de longo prazo (Montesinos e Brusca, 2009; Luder e Jones, 2003).

Por último, e segundo Anselmi e Ponzo (2009), a implementação da contabilidade patrimonial, ao implicar uma maior transparência, vem contribuir para o reforço da confiança dos contribuintes na capacidade das organizações públicas para gerir os recursos que lhes são confiados.

No entanto, existem argumentos contrários à adopção de tal sistema contabilístico no sector público. Destes, destaca-se a dificuldade de aplicar um instrumento de origem e natureza privada ao sector público. Paralelamente, e sem distinguir privado e público, Guthrie e Johnson (1994) sugerem que este sistema, pela facilidade com que pode ser manipulado, corre o risco de não representar um verdadeiro ganho de transparência, como se advoga. A heterogeneidade das aplicações da contabilidade patrimonial (Vinnari e Nasi, 2008), as dúvidas quanto à avaliação dos edifícios e património público para efeitos de imobilizado e a impossibilidade de contabilizar rigorosamente toda informação requerida por este sistema contabilístico (Montesinos e Brusca, 2009), vêm reforçar este argumento. Parece-nos ainda de destacar um outro argumento destes autores, que advoga que a implementação deste sistema apresenta custos de implementação muito pesados face aos benefícios potenciais.

Também Guthrie (1998) desvaloriza os ganhos da contabilidade patrimonial uma vez que, no limite, a grande diferença entre este sistema e a contabilidade orçamental se concentra no momento em que a obrigação ou direito é reconhecido e que no longo prazo os dois sistemas coincidem. Este último argumento é reforçado pelos estudos

realizados por Montesinos e Brusca (2009)³, para o caso espanhol, e por Ansessi-Pessina e Stecollini (2007), para o caso italiano.

Por último, e apesar da implementação da contabilidade patrimonial na União Europeia ter como objectivo uniformizar a prestação de contas, os países que têm vindo a implementar este regime não têm alcançado o cumprimento deste objectivo (Adam *et al.*, 2007).

Em nosso entender, ainda que se possa verificar uma desadequação entre a contabilidade patrimonial, originária do sector privado, e a realidade da administração pública, parece-nos que esta crítica identifica apenas a necessidade de adequar o instrumento às especificidades de uma nova realidade e não uma razão para o seu abandono. Nesta conformidade, ao entendermos este sistema contabilístico como um instrumento, o mesmo estará sempre, tal como qualquer outro, dependente do modo como é utilizado, sendo o seu uso indevido um problema decorrente da deficiente preparação, ou mesmo da moral e ética do utilizador e não do regime contabilístico adoptado.

³ Segundo o mesmo estudo, nos casos em que ambos os sistemas coexistem, a contabilidade orçamental continua a ser a mais utilizada, sendo que o tempo não tem invertido esta situação.

2. A Reforma Da Contabilidade Pública em Portugal

2.1. A reforma legal e os seus objectivos

Impulsionado pelo aumento de protagonismo da NGP, Portugal tem conduzido, desde a década de oitenta, um conjunto de iniciativas reformadoras da Administração Pública, com particular enfoque para a sua componente administrativa e financeira. Apesar da filosofia e origens desta reforma serem comuns aos diferentes países da OCDE, estes têm definido estratégias diversas em função dos principais objectivos inerentes às mesmas, bem como dos diferentes pontos de partida e modelos de gestão pública vigentes em cada país (Jorge *et al.*, 2007).

Portugal, à semelhança dos restantes países do sul da Europa, apresenta maiores dificuldades em integrar os princípios da NGP uma vez que se verifica uma cultura legalista sob forte influência do modelo francês (Pina e Torres, 2002), filosofia mais distante do espírito da NGP. No entanto, enquanto membro da União Europeia e face à necessidade de reportar informação ao nível supranacional, Portugal não podia ficar indiferente à tendência de harmonização na apresentação da informação contabilística (Jorge *et al.*, 2007).⁴

Neste sentido, importa analisar, resumidamente, de que modo Portugal tem vindo a conduzir a reforma da Administração Financeira do Estado. Para o efeito, utilizaremos dois marcos particularmente importantes nas transformações verificadas, designadamente, as reformas de 1992 e de 1997.

Antes da reforma de 1992, os princípios fundamentais da contabilidade pública, encontravam-se repartidos por mais de trinta diplomas, alguns dos quais datados do

⁴ Para obter informação mais pormenorizada sobre as diferentes tendências das reformas, ver OCDE (1980, 1990, 1993 e 1995) e Suleiman (2000).

período pré-republicano (Vieira e Jorge, 2010). Segundo Nogueira e Carvalho (2006), o período pré-reforma de 1992 era caracterizado por uma contabilidade orçamental unigráfica através da qual se registavam apenas os movimentos de tesouraria e as operações de fluxos financeiros.

Ainda que a revolução de 25 de Abril de 1974 tenha alterado o grau de exigência no que concerne à informação apresentada nas demonstrações financeiras, a contabilidade pública manteve o mesmo objectivo, correspondente na íntegra a um modelo tradicional legalista (Bernardes, 2001). Assim, a partir dos anos 90, tem início um processo de reforma da Administração Financeira do Estado com o objectivo de aproximar o sistema português de contabilidade pública ao sistema utilizado pelas empresas privadas (Nogueira e Carvalho, 2006). Neste sentido, é aprovada em 1990 a *Lei de Bases da Contabilidade Pública*⁵ com o objectivo de definir as regras de execução orçamental, a contabilização das receitas e despesas públicas, bem como o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central. Este novo quadro legal introduz ainda a digrafia na contabilidade pública, bem como uma contabilidade de compromissos. Segundo Tavares e Branco (1998), a definição da contabilidade de compromissos veio permitir uma previsão de tesouraria antecipada e mais rigorosa, potenciando uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento dos diferentes serviços.

No ano seguinte é publicada a *Lei de Enquadramento Orçamental*⁶ que veio definir os princípios e os métodos de gestão orçamental. Este diploma definiu ainda uma nova estrutura para a Conta Geral do Estado, passando a coincidir com a do Orçamento do Estado. Esta alteração veio permitir uma mais fácil e clara leitura e, portanto, uma melhor apreciação política por parte do Parlamento (Caiado e Pinto, 2002).

⁵ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

⁶ Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro.

Com vista a complementar a nova arquitectura legislativa da reforma orçamental e da Contabilidade Pública é publicado, em 1992, o novo *Regime de Administração Financeira do Estado* (RAFE)⁷ que veio permitir a introdução da contabilidade de compromissos e estruturar uma contabilidade de caixa.⁸ A RAFE veio ainda definir a utilização do Plano Oficial de Contabilidade (POC), utilizado pelo sector privado, para os serviços e fundos autónomos (SFA).

Segundo Jorge *et al.* (2007), a RAFE reflectia uma preocupação clara com a modernização da Administração Pública, assente na concretização dos seguintes objectivos: i) maior racionalização e um controlo mais eficiente das despesas públicas; ii) cumprimento da legalidade; iii) aumento da informação disponível atempada; iv) reforço da responsabilidade dos gestores públicos.

Vieira e Jorge (2010) destacam o facto daquele diploma legal permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos. Nesta conformidade, veio trazer uma nova orientação para a modernização administrativa e financeira do Estado. Procurando uma maior descentralização dos serviços, conferiu-lhes mais poderes para resolver os problemas, garantindo também unidade de tesouraria (Caiado e Pinto, 2002).

Tendo em linha de conta os objectivos prosseguidos pela NGP e a necessidade de disponibilizar informação comparável que servisse de suporte à decisão, em 1995 é constituída uma Estrutura de Missão com vista à elaboração do *Plano Oficial de Contabilidade Pública* e que veio a ser aprovado em 1997.⁹ Este assumiu como objectivos, segundo o preâmbulo do diploma, “a criação de condições para a integração

⁷ Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho.

⁸ Artigos 10º e 15º respectivamente, do DL 155/92.

⁹ Decreto-Lei 232/97, de 3 de Setembro.

dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”. Complementarmente, e ainda de acordo com mesmo diploma, o POCP surge com o intuito de permitir:

- A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual;
- Disponibilizar informação necessária ao controlo da actividade financeira da Administração Pública, bem como reforçar a transparência quanto à sua situação financeira e patrimonial;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente importantes para a aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado da União Europeia.

Com a entrada em vigor deste novo instrumento de registo e prestação das contas públicas, verifica-se uma mudança de paradigma. Se até então a contabilidade pública era concebida como um fim em si mesmo, cujo único papel era demonstrar que a despesa estava em conformidade com a legislação, com o novo plano procura-se transformá-la num verdadeiro instrumento de gestão. Para o efeito, o POCP implica o abandono de uma abordagem exclusivamente orçamental, passando a pressupor também a análise de informação numa óptica patrimonial, económica e financeira, recorrendo às partidas dobradas. Em paralelo, o POCP vem ainda clarificar o registo contabilístico, definindo uma base de acréscimo para o registo de transacções financeiras e uma base de contabilidade modificada para o orçamento (Nogueira e Carvalho, 2006).

Complementarmente, os instrumentos e métodos de apresentação da informação financeira passam a ser harmonizados e no caso de se justificarem variações, as mesmas passam a necessitar de aprovação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Assim, a informação gerada, para além de pressupor a análise do Governo, Parlamento e Tribunal de Contas, passa a estar também sob escrutínio dos cidadãos.

Por último, é de destacar que toda a Administração Pública passa a prestar contas com base no mesmo plano já que os diversos planos sectoriais existentes resultam do POCP.¹⁰ Segundo Vieira e Jorge (2010), a publicação daquele diploma permitiu iniciar o processo de normalização contabilística da contabilidade pública portuguesa: ao permitir a comparabilidade de toda a informação, torna possível a consolidação de contas do sector público administrativo.

Ao definir como objectivos centrais, entre outros, a racionalidade económica, a gestão por objectivos, e a transparência das contas públicas, a mudança imposta pelo novo quadro legal representou um choque radical face à cultura vigente na AP (Jorge *et al*, 2007). Parece, pois, relevante analisar de que forma o POCP tem sido implementado.

2.2. A implementação em 2011

Volvida mais de uma década sobre a publicação do POCP, o processo de implementação deste sistema contabilístico está ainda longe da sua conclusão. A transformação da contabilidade pública numa alavanca de modernização da AP, através da contabilidade patrimonial, pressupõe o domínio das técnicas e princípios da contabilidade digráfica, a compreensão por parte dos organismos dos ganhos que este

¹⁰ Para uma análise mais detalhada dos restantes planos sectoriais, ver Caiado e Pinto (2002).

sistema contabilístico acrescenta e ainda o devido apoio (legislação, documentação de apoio e orientação) à implementação do mesmo (Caiado e Pinto, 2002).

A inobservância das referidas condições poderá ter contribuído para o atraso na disseminação do POCP. Importa, no entanto, realçar que esta resistência tem sido agravada por outros três factores identificados por Carvalho *et al.* (1999) e que em nossa opinião, merecem atenção especial. Em primeiro lugar, a necessidade de fazer o registo do património da Administração Pública, tem-se verificado um factor de resistência, dado tratar-se de um processo extremamente moroso e complexo, mas também porque tem sido acompanhado por uma discussão ainda em aberto, na qual alguns críticos defendem não fazer sentido incluir todo o património neste registo, uma vez que uma parte significativa dele, mesmo sendo financeiramente mensurável não tem igual valor de mercado (caso de estradas, pontes, por exemplo).

Por outro lado, parte dos ganhos da mudança só se verifica se aplicada em rede. Apesar de existirem ganhos directos da informação que a contabilidade digráfica permite obter, o verdadeiro potencial só será alcançado com a implementação em toda a Administração Pública. Com efeito, só nesta situação será possível elaborar o Balanço do Estado, bem como comparar serviços entre si e definir indicadores de mérito transversais aos diferentes organismos.

O facto de esta mudança não ter repercussões imediatas na opinião pública tem levado a que os sucessivos governos não tenham definido a implementação deste sistema como prioritária nas suas agendas. Neste sentido, apesar do POCP ser obrigatório pela *Lei de*

*Enquadramento Orçamental*¹¹, a não existência de consequências para incumprimento deixou ao critério dos serviços a decisão de o adoptar ou não.

Por último, o atraso na elaboração de uma aplicação informática adequada. Ao pressupor um vasto conjunto de informação, a Contabilidade Patrimonial implica também a necessidade de um maior tratamento dos dados e, em consequência, exige necessariamente mais trabalho e um conhecimento profundo sobre a digrafia enquanto técnica de registo. Não existindo esse conhecimento nos serviços (pelo menos de forma massificada) e não sendo possível dispensar mais recursos para o tratamento da informação contabilística (considerando os valores de eficiência em que a modernização da AP assenta), a solução teria necessariamente que passar pela criação de uma aplicação informática que, não pressupondo um aumento de trabalho, permitisse a implementação do POCP.

Neste sentido, é criada em 2007 uma empresa pública - GeRAP-EPE¹² - cuja missão passa por prestar serviços partilhados à Administração Pública nas áreas dos recursos humanos, financeiros e tecnológicos. Esta entidade assumiu a responsabilidade de desenvolver e promover a implementação de um sistema informático que, adaptado à realidade da Administração Pública, permitisse a disseminação da contabilidade patrimonial, o GeRFiP¹³.

Após a concepção da supracitada aplicação e à fase de testes em cinco organismos do Ministério das Finanças em 2009, a sua disseminação tornou-se obrigatória com a publicação do Decreto de Execução Orçamental relativo a 2010.¹⁴

¹¹ Artigo 11º da Lei nº 22/2011, de 20 de Maio, que republica Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto.

¹² Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública.

¹³ Gestão de Recursos Financeiros.

¹⁴ Decreto-Lei nº 72-A/2010, de 18 de Junho.

Segundo o Plano de Actividades para 2011 da GeRAP, no início de 2010, apenas 19 organismos tinham adoptado em pleno o GeRFiP¹⁵. Ainda no decurso daquele ano, teve lugar a preparação para a migração de mais 39 organismos, para entrar em produção no primeiro dia útil de 2011. Segundo o mesmo documento e em coerência com o calendário definido pela Direcção-Geral do Orçamento, a GeRAP prevê a migração de mais 120 organismos em 2011 e 144 para 2012.

¹⁵ Organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Tribunal de Contas, Conselho de Prevenção da Corrupção, Conselho superior de Magistratura.

3. Estudo De Caso: A Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e Administração Pública

3.1. Opções Metodológicas

O estudo empírico assume a natureza de estudo de caso relativo à experiência da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública (SGMFAP). A escolha desta entidade assentou nos seguintes critérios:

- É uma das entidades que mais tempo teve para consolidar a mudança uma vez que foi uma das estruturas piloto que testou o GeRFiP em 2009;¹⁶
- Trata-se de um serviço integrado apenas com autonomia administrativa, realidade mais comum na administração central;
- Acompanha não só o seu orçamento mas também os orçamentos dos gabinetes ministeriais do Ministério das Finanças, o que implica uma experiência acumulada superior às restantes entidades piloto.

Como método de investigação recorreu-se à entrevista e através desta pretende-se verificar de que forma a contabilidade patrimonial foi recebida na organização, identificando o modo como se procedeu à mudança de sistema contabilístico, e ainda avaliar a aplicação informática utilizada para o efeito.

Em *Anexo* são apresentadas as perguntas base efectuadas que serviram de ponto de partida às discussões, bem como uma breve descrição do formato das mesmas.

Nesta conformidade, foram realizadas 7 entrevistas: Secretária-Geral Adjunta; Chefe de Divisão do Património; Chefe de Divisão dos Recursos Financeiros; 2 Técnicos

¹⁶ Instituto Nacional de Administração; Inspeção-Geral de Finanças; Tribunal de Contas; Direcção-Geral do Orçamento

Superiores e 2 Assistentes Técnicos de ambas as divisões que trabalham com a aplicação.

As entrevistas foram realizadas durante o mês de Março de 2011, o que já considera uma experiência relevante com o novo sistema contabilístico. Os resultados e respectiva análise são apresentados na secção seguinte.

Posteriormente e com o objectivo de garantir a comparabilidade do estudo realizado, são ainda analisadas de forma resumida as experiências de dois organismos da mesma natureza jurídica e funcional.

Com base no exercício supracitado, pretende-se concluir com a identificação de alguns factores críticos de sucesso para a mudança que uma vez acautelados poderão facilitar o sucesso do processo de transição de paradigma contabilístico.

3.2. Apresentação e Análise dos Resultados

Tendo por base os contributos recolhidos nas diversas entrevistas, junto da SGMFAP, foi possível compreender que, apesar das grandes expectativas iniciais dos promotores do projecto e de existirem ganhos potenciais com a implementação da contabilidade patrimonial neste Organismo, aquando da realização das entrevistas a percepção dos ganhos era diminuta.

Ficou claro que a contabilidade patrimonial ainda não se tinha tornado num instrumento de suporte à gestão nem tão pouco estava enraizado na cultura da organização que ainda se encontrava em processo de adaptação à nova realidade. No momento das entrevistas, a principal agenda da organização passava ainda por assegurar o nível de resposta dado antes da adopção do POCP e do GeRFiP em matéria orçamental.

Apesar da opinião dos entrevistados não ser a mais optimista, foi possível identificar alguns aspectos cuja mudança implicou, potenciou ou perspectivava-se que viesse a potenciar melhorias, designadamente:

- Uma maior exigência no cumprimento da legalidade. Trata-se de uma aplicação mais rígida quanto á realização do ciclo da despesa;
- A importância da correcta valorização do património da organização, para garantir o rigor da informação financeira, forçou a SGMFAP a rever todo o seu inventário, bem como a repensar todo o processo de registo dos bens de capital;
- A previsão de utilizar a contabilidade analítica assente em informação patrimonial o que, apesar de no momento da entrevista não estar a ser utilizado, era encarada pela organização com expectativa;
- A possibilidade de trabalhar com apenas uma aplicação de gestão financeira e patrimonial que facilite e assegure todo um conjunto de informação de suporte à gestão.

Por último, importa referir que apesar de todas as chefias inquiridas reconhecerem que estavam mais capacitados para o cumprimento da sua missão quando a funcionar apenas com a contabilidade orçamental, nenhuma admitiu a hipótese de regressar ao sistema anterior. Este facto indicia uma percepção de que a organização poderá vir a beneficiar da mudança à medida que esta se for cimentando, a diferentes níveis.

Com o intuito de compreender que razões poderão estar na origem de uma percepção menos positiva do novo sistema contabilístico, os diálogos tidos com os intervenientes tenderam a concentrar-se nos aspectos menos positivos da mudança. De seguida,

descrevem-se algumas das conclusões obtidas, as quais assumirão um papel instrumental para identificar factores críticos de sucesso na transição.

Iniciado a reflexão e sistematização dos contributos reunidos em torno do processo de mudança, importa destacar que, à semelhança da esmagadora maioria dos serviços integrados da administração central do Estado, a SGMFAP apenas iniciou o processo de adopção da contabilidade patrimonial no momento em que esta solução foi imposta pela tutela. Segundo a Sr.^a Secretária-Geral Adjunta, a ausência de iniciativa fundamenta-se no facto de existir um entendimento de que a contabilidade orçamental representava uma resposta completa e suficiente às necessidades da organização, quer no que diz respeito ao controlo da legalidade, quer no que concerne à informação para a gestão.

Tratando-se de uma mudança imposta é possível admitir uma fraca receptividade à mesma, o que poderá ter conduzido a uma menor predisposição para ajustar os processos da organização às potencialidades da contabilidade patrimonial e do GeRFiP enquanto instrumento de gestão.

Segundo os participantes, foi possível verificar que se registaram alterações procedimentais com a implementação da contabilidade patrimonial. Em particular, no que diz respeito ao tratamento das despesas associadas a bens inventariáveis, bem como à articulação entre a Divisão Financeira e Contabilidade e a Divisão de Património e Imobilizado. No entanto, não foi promovido pela GeRAP, qualquer reflexão de redesenho de processos com vista à rentabilização da aplicação e ao envolvimento dos principais agentes da mudança, isto é, as pessoas. Em paralelo, e tendo por base o testemunho da chefe de Divisão Financeira e de Contabilidade, o processo de migração foi demasiado rápido para que todas as necessidades fossem devidamente acauteladas.

À realidade enunciada acresce ainda, como já se referenciou, o facto de a SGMFAP ter sido uma das 5 entidades piloto a trabalhar com o GeRFiP pelo que não pôde beneficiar de experiências antecedentes. Neste sentido, segundo a Sr.^a Secretária-Geral Adjunta, reconhecendo a importância da análise e ajustamento dos processos, este desenvolvimento terá que acontecer de forma gradual à medida que se forem consolidando os processos considerados essenciais ao bom funcionamento da organização.

Outro aspecto essencial abordado prende-se com a capacitação dos trabalhadores para a nova realidade contabilística. Estando a cultura da AP portuguesa ainda muito presa à contabilidade orçamental e não sendo a SGMFAP uma excepção a essa realidade, a preparação dos recursos humanos assume um papel essencial no processo de mudança em apreço. Neste sentido, foi possível perceber que a estratégia utilizada, assentou sobretudo num método de formação “on the Job” que embora se tenha revelado frutuoso, segundo os entrevistados, pecou por insuficiente. Em paralelo, com principal destaque para os técnicos superiores inquiridos, foi realçada a importância da formação teórica em contabilidade patrimonial como meio para uma melhor compreensão e aceitação das novas tarefas a desenvolver.

Ainda no que diz respeito à formação, verificou-se que aquela que foi promovida pela entidade promotora do projecto de migração se revelou insuficiente face às necessidades da organização e que não permitiu preparar na dimensão necessária os recursos humanos da entidade para as novas exigências quer da nova técnica contabilística quer da aplicação. Neste contexto, o acompanhamento insuficiente para uma adaptação completa à aplicação potenciou a existência de dúvidas e o aparecimento de erros que funcionaram como factor de frustração e de resistência à mudança, o que, segundo as chefias, se revelou um desafio extremamente complexo de gerir.

Embora a organização tenha perfeita noção de que a contabilidade patrimonial e GeRFiP são realidades autónomas, a percepção dos ganhos com a primeira está naturalmente dependente do desempenho da aplicação informática bem como do modo como esta é utilizada.

Pese a existência de expectativa em relação aos ganhos da contabilidade patrimonial num futuro próximo, a resistência verificada à adopção do GeRFiP tem condicionado a rentabilização plena deste sistema contabilístico. Neste sentido, importa considerar as razões que, segundo a entidade em estudo, conduziram a uma opinião pouco favorável sobre a aplicação informática.

Tratando-se de um instrumento mais abrangente e complexo, este não garante uma resposta tão orientada para a contabilidade orçamental como o sistema antecedente. Considerando que todo o trabalho de gestão e de construção de informação continua a ser, por razões culturais, muito preso à informação orçamental, verifica-se uma desadequação entre as necessidades percebidas pela organização e as potencialidades da aplicação e da contabilidade patrimonial.

Complementarmente, o facto de o GeRFiP ainda não se encontrar devidamente amadurecido e com muitos aspectos a melhorar, poderá ter contribuído para que a contabilidade patrimonial não se tenha configurado como uma verdadeira mais-valia para uma gestão económica e financeira da organização.

Se, por um lado, os dirigentes destacaram a ausência de resposta para a produção de informação de suporte à gestão, os trabalhadores que operam directamente com o sistema identificaram o facto de se tratar de uma aplicação pouco amigável e intuitiva.

Em paralelo, verificou-se ainda que existe um conjunto de necessidades pontuais que estavam perfeitamente tratadas antes da transição às quais o GeRFiP não dá resposta adequada. A acrescer a este facto, verificou-se ainda que a organização ainda não dispôs de tempo suficiente para explorar todo o potencial da aplicação condicionando um real aproveitamento das suas funcionalidades. Segundo a Chefe de Divisão Financeira e Contabilidade, a prioridade passava por assegurar os processos antes garantidos pela contabilidade orçamental. Esta definição de prioridades revela a inexistência de estímulo para que os trabalhadores que operam o sistema explorem as potencialidades deste.

Parece-nos ainda importante destacar a percepção de que as expectativas criadas junto da entidade foram em grande medida defraudadas. A GeRAP promoveu o projecto de migração defendendo que através do GeRFiP seria possível implementar a contabilidade patrimonial através de um sistema integrado de informação que garantiria todo um conjunto de informação para a gestão.

Tendo disponibilizado o GeRFiP em duas modalidades distintas, Serviços partilhados¹⁷ e plataforma partilhada¹⁸, a GeRAP propunha-se a assegurar toda a parte de processamento de toda a contabilidade, bem como um conjunto de outras actividades administrativas, em substituição dos organismos, casos estes optassem pela primeira solução. Por esta via seria possível obter ganhos operacionais.

Na opinião dos inquiridos, não só o sistema não garantia ainda informação para a gestão, como ainda não se verificaram os ganhos operacionais idealizados. Segundo os

¹⁷ Consiste na passagem dos processos de tratamento contabilísticos para a GeRAP, em simultâneo com a implementação da aplicação informática.

¹⁸ A GeRAP apenas disponibiliza a aplicação informática, e garante o armazenamento da informação na sua plataforma.

mesmos, o facto de terem adoptado¹⁹ a solução de serviços partilhados, implicou uma dependência de uma entidade externa, limitando a capacidade da organização para dar resposta quer às suas necessidades urgentes quer às necessidades das entidades a quem esta presta apoio.

Face ao apresentado, é possível concluir que a contabilidade patrimonial ainda não está a ser devidamente rentabilizada na SGMFAP, por três razões essenciais:

- A inexistência de uma predisposição de base da organização para implementar e rentabilizar uma nova realidade contabilística;
- O processo de mudança não acautelou em dimensão suficiente as necessidades da organização quer no que respeita ao redesenho de processos quer no que diz respeito à capacitação dos recursos humanos;
- O GeRFiP, aplicação adoptada para a implementação da contabilidade patrimonial, ainda se encontra em fase de construção e aperfeiçoamento.

3.3 A Experiência de Outros Serviços Integrados

Com vista a garantir alguma comparabilidade ao estudo realizado, são descritas, na presente secção, de forma sucinta, as principais conclusões retiradas das entrevistas aos dois serviços também analisados, designadamente:

¹⁹ No caso da SGMFAP, esta adopção foi forçada uma vez que se tratou de um serviço piloto e não lhe foi conferida a hipótese de escolher qualquer solução.

- A Secretaria-Geral do Ministério da Economia²⁰ - através da entrevista ao Director de Serviços Financeiros e Director de Serviços de Aprovisionamento Integrado e Logística.
- Secretaria-Geral do Ministério da Saúde – através da entrevista ao Director de Serviços de Gestão de Recursos e ao Chefe de Divisão de Recursos Financeiros e Patrimoniais.

Mais uma vez, se verificou que a percepção destes está muito presa pela forma como entendem o processo de mudança e a nova aplicação informática.

Dos dois serviços abordados apenas a Secretaria-Geral do Ministério da Saúde (SGMS) apresenta resultados significativamente diferentes aos verificados pela SGMFAP, no entanto ao analisar a experiência da Secretaria-Geral do Ministério da Economia foi possível identificar outros potenciais factores de mitigação dos ganhos associados à contabilidade patrimonial enquanto instrumento de suporte para a gestão. Destes destaca-se o principal. O facto de os dirigentes, não percepcionarem as vantagens associadas à contabilidade patrimonial defendendo a desadequação desta à realidade da administração pública, tem contribuído de forma determinante para a dificuldade na concretização da transição. Não havendo empenho da chefia na implementação do GeRFiP, a motivação para a mudança dos trabalhadores que passam a realizar um conjunto de tarefas mais exigentes sem haver preocupação em tentar rentabilizar os ganhos associados a esse esforço, poderá justificar o sentimento de incoerência do esforço verificado.

²⁰ Os serviços são nomeados pela designação que detinham a quando das entrevistas. As duas entidades foram entrevistadas em Abril de 2011.

Por oposição e apesar de reconhecer que o processo de transição para a contabilidade patrimonial se revelou extremamente difícil e atribulado, a apreciação da SGMS é bastante positiva. Segundo o Chefe de Divisão de Recursos Financeiros e Patrimoniais, esta organização tem retirado benefícios quer do novo sistema contabilístico quer da aplicação informática adoptada para o efeito.

Identificando os ganhos que decorrem especificamente da contabilidade patrimonial enquanto instrumento de suporte à gestão, foram evidenciados a título de exemplo alguns indicadores que através deste sistema contabilístico contribuem para uma mais rigorosa monitorização do desempenho da organização, designadamente: um mais rigoroso controlo dos prazos médios de pagamentos; o cálculo de rácios de tesouraria; a análise dos resultados operacionais; o recurso à contabilidade analítica.

Neste sentido, parece-nos relevante realçar quais as diferenças face à realidade da SGMFAP que de alguma forma poderão estar na origem das distintas conclusões verificadas. Segundo o chefe de Divisão de Recursos Financeiros e Patrimoniais, o facto de a organização, antes da migração para a contabilidade patrimonial, já ter unificado a área financeira e patrimonial, facilitou o processo de migração. Considerando que o novo sistema contabilístico se distingue da contabilidade orçamental também pela importância que o património passa a assumir na informação financeira, o facto de a articulação entre estas áreas já estar perfeitamente solidificada permitiu lidar com a nova realidade sem a necessidade de grandes alterações de processos. Ainda assim, o período de transição serviu de mote para repensar os processos da organização de forma a tentar rentabilizar as potencialidades da nova realidade.

Por oposição a SGMFAP, apesar de ambas as áreas dependerem da Direcção de Serviços, estas eram tratadas por divisões distintas, pelo que não existia uma rotina cimentada de articulação e interdependência constante entre as áreas.

Por outro lado, ao contrário do verificado na SGMFAP, foi assumida uma postura de aprendizagem com o erro e de incentivo à exploração das potencialidades da aplicação o que poderá ter originado uma mais rápida compreensão das potencialidades da contabilidade patrimonial bem como do GeRFiP. Por esta via os trabalhadores que operacionalizaram a mudança puderam compreender as razões que estiveram na sua origem, facilitando a receptividade para a mesma.

Por último, a SGMS adoptou a solução de plataforma partilhada, assumindo por esta via a responsabilidade de todo o processamento contabilístico. Segundo o inquirido, apesar de ser mais exigente do ponto de vista do domínio da contabilidade patrimonial, a diferença não se revelou significativa uma vez que o GeRFiP automatiza a maior parte do tratamento patrimonial necessário. Por outro lado, ao concentrar todo o trabalho contabilístico da organização, esta passou a depender exclusivamente de si para o cumprimento das suas tarefas. Tal opção potenciou a responsabilização quer da organização como um todo, quer de cada um dos trabalhadores envolvidos no processamento de informação contabilística.

Uma vez sistematizada a experiência da SGMFAP na transição para contabilidade patrimonial, identificadas as principais dificuldades verificadas pela organização, e analisadas outras experiências que nos permitam ter uma visão mais larga deste processo, parece-nos relevante identificar quais os factores que abordados de forma distinta poderão contribuir para uma adequada transição e rentabilização efectiva da contabilidade patrimonial.

Neste sentido, pretende-se identificar alguns factores críticos de sucesso para a mudança que uma vez acautelados poderão potenciar os ganhos associados à contabilidade patrimonial nos serviços integrados na administração pública.

Tendo por base os diferentes resultados percepcionados, é possível sugerir que a utilidade da contabilidade patrimonial poderá estar dependente do modo como a organização ajusta os seus processos às novas exigências. Por um lado, verifica-se uma maior dependência entre a área patrimonial e financeira, realidade para a qual, os serviços onde a percepção não é favorável, não estavam preparados.

Por outro lado, o facto de se estar perante uma aplicação informática comum a toda a Administração Pública implica que terão que ser os serviços a adequarem-se ao GeRFiP uma vez que este não se poderá adaptar às especificidades de cada um dos organismos constituintes da administração central do Estado.

Em paralelo, com a disseminação do GeRFiP pela Administração Central, a GeRAP centralizará um conjunto significativo de experiências. Neste sentido, estará cada vez mais capacitada para assumir o papel de disseminadora de boas práticas, apoiando os serviços na redefinição dos processos relevantes para uma transição profícua.

Tratando-se de uma realidade significativamente mais complexa, a preparação dos recursos humanos para esta nova realidade poderá assumir um papel determinante para a rentabilização quer da contabilidade patrimonial quer da própria aplicação informática.

Com base nos contributos reunidos, parece-nos possível sugerir que esta deverá ser composta por uma componente teórica, através da qual: os trabalhadores e dirigentes compreendem a complexidade do novo sistema contabilístico; identificam quais os

ganhos associados à nova informação disponível; e ainda, assimilam qual o quadro teórico por trás da aplicação informática.

Paralelamente, esta deverá ser complementada por uma dimensão prática em contexto “on the job”, o que poderá potenciar uma mais fácil adaptação ao GeRFiP diminuindo por esta via a ocorrência de erros e eliminando potenciais focos de resistência.

Decorrente dos diferentes resultados face às diversas estratégias adoptadas pela SGMFAP e SGMS é possível sugerir que capacitar a organização para explorar a aplicação poderá alavancar o sucesso da mudança e permitir uma mais rápida rentabilização do potencial da informação patrimonial. Neste sentido, sugere-se que durante o período de transição existam estímulos para que os trabalhadores explorem as valências do GeRFiP sem receio de cometer eventuais erros.

Por último, assume um papel essencial o desenvolvimento de todos os módulos da aplicação informática, não só garantido a produção de informação já disponível antes da transição, bem como das novas funcionalidades propostas.

Conclusões

No decurso das últimas décadas, Portugal tem conduzido uma profunda reforma da administração financeira do Estado em coerência com os restantes países membros da União Europeia. Neste processo a transformação da contabilidade tem assumido um papel de destaque através da publicação de um conjunto de legislação. Procurando seguir os princípios da NGP o novo enquadramento legal tem permitido ao país acompanhar a tendência internacional, bem como aproximar o método de prestação de contas da realidade do sector privado.

No entanto, as transformações têm-se revelado significativamente mais morosas do que o que seria previsível. AP portuguesa tem-se revelado resistente à adopção de algumas das medidas legisladas uma vez que a lei, apesar de ser condição necessária, não é suficiente para transformar uma cultura enraizada e solidificada durante séculos. Exemplo claro desta realidade é o facto de apesar de o Plano Oficial de Contabilidade Pública ter sido aprovado em 1997, e mais de 14 anos depois, a implementação da contabilidade patrimonial em toda a AP está apenas no seu início.

Se por um lado, o debate em torno da adequação deste sistema contabilístico à realidade pública continua em aberto, por outro o processo de implementação tem sido dificultado pela ausência de: recursos humanos que assegurem o domínio das técnicas e princípios da contabilidade digráfica; órgãos de decisão que compreendam os ganhos que este sistema contabilístico acrescenta; e ainda do devido apoio à implementação do mesmo.

A acrescer a esta realidade, destaca-se ainda a dificuldade em contabilizar o valor patrimonial dos serviços públicos, bem como a demora na concepção de uma aplicação informática que permitisse a disseminação do novo plano de contas sem exigir um profundo domínio da contabilidade patrimonial e todas as suas implicações.

É neste contexto que a GeRAP surge em 2007 com a incumbência de desenvolver e implementar uma aplicação financeira, o GeRFiP. que fazendo face aos constrangimentos supracitados, permitisse a implementação da contabilidade patrimonial nos organismos da administração central do Estado.

Com o intuito de apreciar o impacto da implementação deste instrumento, o exercício efectuado em torno da experiência da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública e complementado com a análise de outros dois organismos da mesma natureza jurídica e funcional (Secretarias-Gerais), permitiu verificar que a

contabilidade patrimonial tem sido encarada como um imperativo legal a cumprir e não como uma mais-valia para gestão económica e financeira das organizações.

Neste contexto concluiu-se que ainda se verifica um ascendente da contabilidade orçamental na cultura destas entidades. Esta constatação está umbilicalmente ligada à forma como o processo de transição tem sido conduzido, bem como ao desempenho da aplicação informática concebida para o efeito.

Neste sentido, verifica-se que a implementação desta aplicação tem sido caracterizada por alguns aspectos menos positivos que devem merecer uma reflexão mais profunda e enriquecida em outros estudos vocacionados para o efeito.

Em todo o caso, e com o intuito de contribuir para o enriquecimento desta reflexão, identificam-se, com base nas realidades analisadas, alguns factores a ter em conta na condução da mudança que poderão estar na origem da não adopção plena da contabilidade patrimonial, enquanto sistema de suporte à gestão da organização, designadamente:

- Não existe ainda uma percepção dos ganhos da contabilidade patrimonial pelo que os dirigentes tendem a privilegiar a contabilidade orçamental;
- Não preparação adequada dos recursos humanos para uma realidade mais complexa e exigente como é o caso de um sistema contabilístico patrimonial, face a um sistema unigráfico;
- Insuficiência de reflexão em torno dos impactos da transição nos processos dos organismos;

- Ausência de estímulo aos trabalhadores que quotidianamente operam com o sistema para o explorarem e encontrarem as mais-valias associadas quer à contabilidade patrimonial, quer à própria aplicação informática.

Em paralelo, outros factores de resistência identificados prendem-se directamente com a aplicação concebida para a operacionalização da transição de sistema contabilístico.

Destes destacam-se os seguintes:

- O GeRFiP ao tratar-se de uma aplicação mais abrangente, não assegura uma resposta tão vocacionada para a realidade orçamental;
- Trata-se de uma aplicação pouco amigável o que prejudica a navegação e exploração da mesma;
- É uma aplicação que ainda se encontra em fase de aperfeiçoamento, não dispondo de todas as funcionalidades prometidas aquando da sua concepção.

Destas destaca-se a ausência do módulo de informação para a gestão.

Tendo por base as conclusões do presente estudo é possível verificar que existem ainda desafios importantes a dar resposta para que a contabilidade patrimonial se possa assumir como alavanca para a modernização da AP. Da aprendizagem efectuada pelos organismos que já implementaram este sistema contabilístico através do GeRFiP é possível sugerir: que

- a estabilização do GeRFiP, devidamente corrigido nas suas falhas;
- a formação prévia e intensiva dos trabalhadores que irão trabalhar com a aplicação;
- a redefinição dos processos da organização de forma a adaptarem-se à nova realidade;

- a capacitação dos trabalhadores para explorarem ao máximo a aplicação sem receio de cometer erros,

poderão configurar-se como vectores determinantes para o sucesso da implementação da contabilidade patrimonial nos organismos que se encontram, ou encontrarão no decurso do próximo ano, em processo de implementação.

Por último, importa referir que o processo de migração ainda se encontra num momento inicial pelo que os poucos serviços que já implementaram a presente solução ainda se encontram em fase de adaptação ao novo paradigma. Assim, a realização de estudos futuros que permitam acompanhar a evolução da realidade poderão ajudar a identificar um conjunto de outros desafios a dar resposta de forma a transformar o GeRFiP e a contabilidade patrimonial em verdadeiras alavancas para a modernização da AP portuguesa.

Referências Bibliográficas

Adam, B. Mussari, R. and Jones, R. (2007), “The application of accrual principles in local government financial reporting: Germany, Italy and UK”, Comparative International Governmental Accounting Research network (CIGAR) Conference.

Anessi-Pessina, E. and Steccolini, I. (2007), “Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments”, *Financial Accountability & Management*, 23 (2):113-31.

Anselmi, L. and Ponzio, S. (2009), “Critical Issues In Reforming Public Sector Accounting: Problems of Transition to Accrual Accounting and First Time Implementation of IPSASs”, 12th biennial CIGAR Conference – Modena.

Arnaboldi, M. and Lapsley, I. (2009), “On the implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity”, *European Accounting Review*, 18 (4):809-836.

Bantley, R. and Larbi, G. (2004), *The Changing Role Of Government: The Reform Of Public Services in Developing Countries*, Palgrave Macmillan.

Bernardes, A. F. (2001), *Contabilidade Pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica. Presidência do Conselho de Ministros

Caiado, A.P. e Pinto, A.C. (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora

Carvalho, J.B. e Torres, L. e Pina, V. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Editora Rei dos Livros.

Commission of the European Communities (2008), *The Role of Quality in the EU Governance Framework*, Luxembourg.

Commission of the European Communities, (2008), *The Role Of Quality Of Public Finances In The EU Governance Framework*. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Brussels

De Grauwe, P. (2007), *Economics of Monetary Union, 7th edition*, Oxford University Press.

Dunleavy, P. J. (1989), “The United Kingdom: paradoxes of an ungrounded statism”, in F. G. Castles (ed.), *The comparative history of public policy*, p. 242-91.

Dunsire, A. and Hood, C. (1989), *Cutback management in public bureaucracies*. Cambridge: Cambridge University Press.

GeRAP, Plano de Actividades para 2011. Ministério das Finanças e da Administração Pública

Guthrie, J. and Jonhson, M. (1994), “Commercialization of the public sector: Why, how, and for what? A prospective view”, in K. Whiltshire (ed.), *Governance and Economic Efficiency*, p.87-108.

Guthrie, J. (1998), “Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?”. *Financial Accountability and Management*, 14, (1):1-19.

Hood, C. (1991), “A Public Management for all seasons?”, *Public Administration*, 69: 3-19.

Hood, C. (1995), “The New Public Management in The 1980S: Variations On A Theme”, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3):93-109.

Jorge, M. S. and Carvalho, J. B. e Fernandes, M. J. (2007), “Governmental Accounting in Portugal: Why Accrual Basis is a Problem”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19, (4):411- 446.

Liebenstein, (1966), “Allocative Efficiency vs. X-Efficiency”, *American Economic Review*, 56: 392-415.

Loureiro, J. (2008), *Política Orçamental na Área do Euro*, Vida Económica.

Luder, K. and Jones, R. (2003), “The diffusion of Accrual Accounting and Budgeting in European Government – A cross County Analysis”, in Luder/Jones (ed.), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*,

Montesinos, V. and Brusca I. (2009), “Accrual Versus Cash Basis In The Public Sector: Where Are The Diferences In Praticce?”, European Group for Public Administration 2009 Conference. Comunicado

Niskanen, W. (1971), *Bureaucracy and Representative Government*, Aldine-Atherton.

Nogueira, S.P. e Carvalho, J. B. (2006), “A Contabilidade Pública em Portugal: Opinião de Especialistas”, Encuentro AECA – La eficiencia en el Gobierno en la Gestión de Mediana Empresa.

OECD (1995), *Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries. Conclusions of the Public Management Committee (Puma)*. Paris.

OECD (1993), *Public Management Developments, Survey 1993*. Paris.

OECD (1990), *Public Management Developments, Survey 1990*. Paris.

OECD (1980), *Strategies for Change and Reform in Public Management*. Paris.

Pina, V. and Torres, L. (2002), “An Empirical Study about New Public Management Developments in Three European Union Cultural Categories: Germanic, Nordic and Napoleonic Countries”, 25th European Accounting Association Annual Congress, Copenhagen, Denmark.

Pereira, P.T. (2008), *O Prisioneiro o Amante e as Sereias, Instituições Económicas, Políticas e Democracia*, Almedina.

Pereirinha, J. (2008), *Politica Social: formas de actuação no contexto europeu*. Lisboa: Universidade Aberta.

Power, M. and Laughlin, R. (1992), “Critical theory and accounting”. In Alvesson, M. and Willmott, H. (eds.) *Critical Management Studies*, p.113-135.

Rocha, A. J. (2009), *Gestão Pública e Modernização Administrativa*, INA Editora.

Soverchia, M. (2010), “Analyzing Governmental Accounting and Financial Reporting: Italy, European Union, and the United States”, *International Journal of Public Administration*, 22: 529-533.

Suleiman, E. (2000), “Es Max Weber Realmente Irrelevante?” *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, 17-18: 3-17.

Tavares, J. e Branco, J. (1998), *A administração financeira do Estado em Portugal*. Direcção Geral do Orçamento. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Vieira, R.P.C. e Jorge, S.M. (2010), “A Adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (R)Evolução ou Harmonização?” *Jornal de Contabilidade*, 402: 259-268.

Vinnari, E.M. and Nasi, S. (2008), “Creative accrual accounting in the public sector: Milking water utilities to balance municipal budgets and accounts”, *Financial Accountability & Management*, 24: 97-116.

Anexo

As entrevistas realizaram-se individualmente com os inquiridos. Foi assegurado que apenas seriam feitas referências às funções desempenhadas e nunca aos nomes dos participantes.

Procurando promover um ambiente informal as perguntas previamente preparadas serviram apenas como base de partida para a discussão, deixando que os inquiridos dirigissem a conversa para os pontos que na opinião destes mereciam maior destaque.

Neste sentido, as questões colocadas foram adequadas às funções desempenhadas, pelo que de seguida se apresentam diferenciadas em função dos destinatários:

Secretária-Geral Adjunta

1. Porque razão a Contabilidade Patrimonial não foi adoptada antes?
2. A implementação implicou mudanças em toda a SGMFAP ou o processo teve implicações apenas na Direcção de Serviços de Gestão de Recursos.
3. Foi necessário proceder a alterações de procedimentos? Quais?
4. Ao nível da gestão, verificaram-se ganhos com a transição? Se sim quais?
5. Quais as principais dificuldades verificadas no processo de transição? (Resistência interna, falta de acompanhamento e informação....)
6. A falta de preparação dos recursos humanos face à maior exigência da contabilidade patrimonial pode ser apontada como uma dificuldade na transição?

Directores de Serviços e Chefes de Divisão

1. Ao nível da gestão, verificaram-se ganhos com a transição? Se sim quais?
2. Foi necessário proceder a alterações de procedimentos? Quais?

3. Quais as principais dificuldades verificadas no processo de transição? (Resistência interna, falta de acompanhamento e informação....)
4. A falta de preparação dos recursos humanos face à maior exigência da contabilidade patrimonial pode ser apontada como uma dificuldade na transição?

Técnicos Superiores e Assistentes Técnicos

1. Qual a sua opinião sobre o GeRFiP?
2. A mudança trouxe ganhos para a organização?
3. Quais as principais diferenças entre o SIC e o GeRFiP?
4. Foi necessário proceder a alterações de procedimentos? Quais?
5. Quais as principais dificuldades verificadas no processo de transição?