

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS DO TRABALHO E DA EMPRESA
DEPARTAMENTO DE SOCIOLOGIA



O SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA EM PORTUGAL

Génese, situação actual e perspectivas

João Carlos Nunes Reis Campos Fonseca

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de

Mestre em ADMINISTRAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Orientador

Conselheiro/Mestre José F. F. Tavares,
Tribunal de Contas

Junho, 2008

*“Public spending is a story of
some people spending other
people’s money.”*

(Von Hagen, 2002: 263)

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Juiz Conselheiro José Tavares, pela disponibilidade e empenhamento que sempre manifestou durante esta viagem do conhecimento, apesar das suas inúmeras responsabilidades enquanto Director-Geral do Tribunal de Contas.

Ao Prof. Doutor Juan Mozzicafreddo, pela visão alargada da Administração que as suas aulas me permitiram obter e pela leitura do manuscrito.

Ao Dr. José Maria Pedro, da Inspeção-Geral de Finanças, quando, ainda numa fase embrionária da ideia para esta dissertação, me incentivou a desenvolvê-la.

À Dra. Maria de Fátima Coelho, colega e amiga da Inspeção-Geral de Finanças, pela atenta revisão ortográfica da dissertação.

Ao Dr. José Carlos Joaquim, amigo de longa data, pela valiosa revisão da tradução para inglês do resumo da dissertação.

Ao Dr. João Almeida, pelos preciosos conselhos sobre a apresentação dos dados estatísticos.

À Prof. Dra. Helena Carvalho e ao Prof. Rui Brites, do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, pela facilidade de assistência a aulas e apoio nas dúvidas que tinha sobre o tratamento dos dados, respectivamente.

À Inspeção-Geral de Finanças pelas facilidades concedidas que me possibilitaram desenvolver a dissertação.

Last but not least, à minha esposa Sílvia e aos meus filhos Vasco e Pedro pela privação da convivência com eles que esta viagem solitária envolveu.

RESUMO

A arquitectura de um sistema de gestão da despesa pública influencia a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica dos recursos geridos pela Administração Central. Assim, nos últimos 20 anos, vários países têm vindo a efectuar reformas orçamentais e a adoptar soluções semelhantes no desenho dos respectivos sistemas. No entanto, até à presente data, Portugal tem estado relativamente afastado deste movimento de reforma de *New Public (Financial) Management*.

A presente dissertação de mestrado, tendo por base dados recolhidos pela OCDE sobre práticas e procedimentos orçamentais, pretende efectuar um retrato dos sistemas de gestão da despesa pública de doze países e uma análise crítica do actual alinhamento do sistema português, testando se, Portugal adopta ou não as boas práticas actualmente vigentes nos países seleccionados.

Para além desta análise crítica do alinhamento do actual sistema de gestão da despesa pública português, é ainda apresentada uma síntese histórica sobre a génese e o desenvolvimento do sistema de gestão da despesa pública de Portugal, da mudança de paradigma no passado recente no contexto internacional e uma reflexão sobre a actual perspectiva de evolução através de uma orçamentação por programas.

Os resultados permitem-nos concluir que, ao longo de todo o ciclo orçamental, existem ainda insuficiências que carecem de ser ultrapassadas, inibindo desta forma o alcance dos três objectivos de um sistema de gestão da despesa pública.

Finalmente, propõe-se um Modelo de Gestão Financeira Pública direccionado para um contexto de desempenho, o qual pode contribuir para ultrapassar as insuficiências detectadas na presente dissertação.

Palavras chave: Sistema de Gestão da Despesa Pública, Reforma Orçamental, Orçamento, Contabilidade

ABSTRACT

The public expenditure management system influences not only fiscal discipline, but also the allocative and technical efficiency of central government's resources. So, throughout the last twenty years several countries have been undertaking budgeting reforms, through similar solutions in what relates to its system. Nevertheless, until now, Portugal has been kept relatively apart from this movement of New Public (Financial) Management reform.

This present dissertation, based on data gathered by OECD about budget practices and procedures, overviews twelve public expenditure management systems and afterwards present a critical analysis of the current national system alignment, testing if, Portugal adopted (or not) the good practices of the other selected countries.

Apart from the critical analysis of the present alignment, it will also be presented a historical overview of the genesis and development of the Portuguese public expenditure management system, the paradigmatic shift in the international context, as well as a reflection on the present perspectives of development through budgetary programs.

The final results indicate that, throughout the budgetary cycle, there still remain several insufficiencies that must be overthrown, thus allowing the fulfillment of the aforementioned three main objectives of any public expenditure management system.

Finally, one presents a performance-orientated Model of Public Financial Management, which may contribute to overthrow the insufficiencies which this present dissertation points out.

Key words: Public Expenditure Management System, Budgetary Reform, Budget, Accounting

ÍNDICE

Índice	I
Índice de Figuras.....	II
Índice de Quadros	II
Siglas e Abreviaturas	III
INTRODUÇÃO.....	1
1. A GÉNESE E O DESENVOLVIMENTO DO ACTUAL SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA EM PORTUGAL	9
1.1. NOTA PRELIMINAR.....	9
1.2. A GÉNESE DO ACTUAL SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA.....	13
1.2.1. <i>Das invasões francesas até ao reinado de D. Miguel (1807-1828/1832)</i>	13
1.2.2. <i>Da guerra civil à Regeneração (1832-1850)</i>	18
1.2.3. <i>Da Regeneração à crise da Monarquia Constitucional (1851-1890)</i>	24
1.3. O DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA	26
1.3.1. <i>Fases do desenvolvimento do sistema de gestão da despesa pública</i>	26
1.3.2. <i>A fase da integração europeia (de 1986 até à actualidade)</i>	30
2. A MUDANÇA DE PARADIGMA NO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA NO CONTEXTO INTERNACIONAL	48
2.1. OS MOVIMENTOS DE REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	49
2.1.1. <i>Principais características</i>	54
2.1.2. <i>A New Public Management e os arranjos institucionais</i>	58
2.2. OS PROGRAMAS DE REFORMAS ORÇAMENTAIS	60
2.2.1. <i>A mudança de paradigma</i>	60
2.2.2. <i>A reforma como instrumento</i>	61
2.2.3. <i>Metodologias de implementação das reformas orçamentais (forma)</i>	62
2.2.4. <i>As reformas do sistema de gestão da despesa pública (substância)</i>	63
3. O ALINHAMENTO INTERNACIONAL DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA E SUA ANÁLISE CRÍTICA	71
3.1. NOTA PRELIMINAR	71
3.2. PREPARAÇÃO DO ORÇAMENTO	73
3.2.1. <i>Previsão macroeconómica</i>	73
3.2.2. <i>Projeções orçamentais</i>	75
3.2.3. <i>Regras orçamentais</i>	78
3.2.4. <i>Orçamentação para o médio prazo</i>	83
3.2.5. <i>Negociações governamentais do orçamento</i>	87
3.3. APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	92
<i>O papel do Parlamento</i>	92
3.4. EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	99
<i>Imputação do custo do capital</i>	99
3.5. CONTABILIZAÇÃO E AUDITORIA	102
3.5.1. <i>Bases e normas contabilísticas</i>	102
3.5.2. <i>Sistemas de auditoria</i>	118
3.6. INFORMAÇÃO DE <i>PERFORMANCE</i> DA DESPESA PÚBLICA NO PROCESSO ORÇAMENTAL.....	121
3.6.1. <i>Tipos de informação de performance</i>	121
3.6.2. <i>Utilização da informação de performance no processo de tomada de decisão governamental</i>	123
3.7. REFLEXÕES SOBRE A ACTUAL PERSPECTIVA DE EVOLUÇÃO DO SGDP ATRAVÉS DE UMA ORÇAMENTAÇÃO POR PROGRAMAS	124
4. PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA EM PORTUGAL	132
CONCLUSÃO.....	137
BIBLIOGRAFIA	140
LEGISLAÇÃO.....	151
ANEXO	153

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Convergência para o Valor Público	53
Figura 2 - Desempenho da actividade governamental em <i>value for money</i>	61
Figura 3 - Modelo básico de processo de reforma do orçamento e contabilidade.....	110
Figura 4 – Orçamentação tradicional VS Orçamentação desempenho	133
Figura 5 – Contas da Administração	135

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Síntese da reforma efectuada por Mouzinho da Silveira.....	19
Quadro 2 – Síntese das alterações ao SGDP entre 1832 e 1849.....	23
Quadro 3 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1859 e 1881	24
Quadro 4 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1907 e 1919	27
Quadro 5 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1928 e 1945	28
Quadro 6 - Síntese das alterações ao SGDP pela Reforma da Administração Financeira do Estado.....	39
Quadro 7 - <i>Legal Framework - What is the legal basis for the following?</i>	71

SIGLAS E ABREVIATURAS

AP	Administração Pública
AASB	<i>Australian Accounting Standards Board</i>
BEPG	<i>Broad Economic Policy Guidelines</i>
BP	Banco de Portugal
CA	Contas da Administração
CEE	Comunidade Económica Europeia
CES	Conselho Económico e Social
CGE	Conta Geral do Estado
CMVM	Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
COP	Comissão para a Orçamentação por Programas
CRP	Constituição da República Portuguesa
DE	Alemanha (<i>Deutschland</i>)
DGO	Direcção-Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
EDMP	Enquadramento de Despesa de Médio Prazo
EMMP	Enquadramento Macroeconómico de Médio Prazo
EOMP	Enquadramento Orçamental de Médio Prazo
ES	Espanha
FL	Finlândia
FMI	Fundo Monetário Internacional
FR	França
GFSM ₁₉₈₆	<i>Government Finance Statistics Manual</i> de 1986
GFSM ₂₀₀₁	<i>Government Finance Statistics Manual</i> de 2001
GOP	Grandes Opções do Plano
GPEARI	Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais
I&D	Investigação e Desenvolvimento
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGF	Inspecção-Geral de Finanças
IGFSS	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
II	Instituto de Informática
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
ISC	Instituição Superior de Controlo
ISP	Instituto de Seguros de Portugal
IT	Itália
MAC	Método Aberto de Coordenação
MBP	Manual da Balança de Pagamentos
MTBF	Medium-Term Budget Framework
NL	Holanda (<i>Netherlands</i>)
NZ	Nova Zelândia
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
OIT	Organização Internacional do Trabalho
OP	Orçamentação por Programas
PAR	<i>Programme Analysis and Review</i>
PDSMP	Planos de Despesa Sectoriais de Médio Prazo
PEC	Pacto de Estabilidade e Crescimento
PIB	Produto Interno Bruto
PIDDAC	Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central
PNACE	Plano Nacional de Acção para o Crescimento e Emprego
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCIPSS	Plano de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública

O Sistema de Gestão da Despesa Pública em Portugal

POCSS	Plano de Contas para os Serviços de Saúde
PPBS	<i>Planning-Programming Budgeting System</i>
PRACE	Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
PT	Portugal
QREN	Quadro de Referência Estratégico Nacional
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
RODEP	Relatório de Orientação da Despesa Pública
SCI	Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado
SCN	Sistema de Contas Nacionais/Sistema de Contabilidade Nacional
SE	Suécia
SEBC	Sistema Europeu de Bancos Centrais
SEC	Sistema Europeu de Contas Económicas Integradas
SEC ₉₅	Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais
SGDP	Sistemas de Gestão da Despesa Pública
SIADAP	Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública
SIADAP 1	Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Serviços da Administração Pública
SIADAP 2	Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Dirigentes da Administração Pública
SIADAP 3	Subsistema de Avaliação do Desempenho dos Trabalhadores da Administração Pública
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
TFHPSA	<i>Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting</i>
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
UE	União Europeia
UEM	União Económica e Monetária
UK	Reino Unido (<i>United Kingdom</i>)
US	Estados Unidos da América (<i>United States</i>)
UTAO	Unidade Técnica de Apoio Orçamental
WB	World Bank

INTRODUÇÃO

CONTEXTO DA INVESTIGAÇÃO

Actualmente, a maioria dos países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) apresenta uma despesa pública que ronda os 50% dos produtos internos brutos (PIB) respectivos. Esta investigação surge num contexto de mais de 20 anos de reformas dos sistemas de gestão da despesa pública (SGDP), realizadas nalguns desses países, tendo em vista contribuir para melhoria da eficiência e da eficácia da actividade governamental, através de novos modelos institucionais e novas formas de gerir a despesa pública. Procederemos pois, a uma esquematização dos principais aspectos relevantes para esta problemática tendo em vista um *benchmarking* das melhores práticas ao nível internacional, com base no Método Aberto de Coordenação (MAC) preconizado pela União Europeia (UE).

IMPORTÂNCIA DO TEMA

A importância de que se reveste a presente temática pode sintetizar-se em três níveis:

1. Ao nível nacional, a ocorrência de défices orçamentais e consequente crescimento da dívida pública, desde o início deste século, levantam a questão da adequação da actual arquitectura do SGDP para alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica;
2. Ao nível comunitário, as exigências de uma União Económica e Monetária (UEM) obrigam a um esforço de consolidação orçamental de todos os países, a qual pode ser alcançada através da melhoria das políticas orçamentais (*budgetary politics*) fazendo uso do MAC, isto é, disseminando as melhores práticas pelos Estados-Membros. Por outro lado, as *Broad Economic Policy Guidelines* (BEPG) vêm afirmar a necessidade de “*well-designed tax and expenditure systems that promote an efficient allocation of resources are a necessity for the public sector to make a full contribution towards growth and employment, without jeopardising the goals of economic stability and sustainability*” (European Comissão, 2005: 14), onde o desempenho (*performance*) do SGDP detém um papel central;
3. Ao nível internacional, as profundas reformas efectuadas nos SGDP de vários países, entre os quais a Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido, Estado Unidos, França e países nórdicos. Estas reformas têm sido efectuadas num contexto de défices orçamentais e de dívida pública a aumentarem para níveis insustentáveis, conjugado com graves crises

das respectivas economias, tendo a reforma orçamental acabado por servir de instrumento, não só de saneamento das contas públicas, mas também de resolução das crises económicas que atravessavam;

Finalmente, segundo Feldstein (2002), duas das transformações na teoria das finanças públicas nos últimos 40 anos foram precisamente o desenvolvimento do estudo da despesa pública a par dos impostos e o desenvolvimento da investigação empírica, sendo estes dois os temas privilegiados de análise e investigação. Relativamente à primeira transformação, não terá sido alheio o crescimento do peso da despesa pública nas economias como resultado das políticas do Estado providência. Alguns desses estudos têm afluído a relação cada vez mais estreita entre a reforma do processo orçamental (Schick, 2003a, Warren e Barnes, 2003, Curristine, 2005), os modelos institucionais e organizacionais (Hägen, 1992; Campos e Pradhan, 1996) e o desempenho (*performance*) do sector público e, em última análise, de toda a economia. Relativamente à segunda transformação, foi possível realizar-se devido à grande disponibilidade de informação sobre finanças públicas, ao desenvolvimento dos computadores e de *software* capaz de ler grandes quantidades de dados e à criação de técnicas de econometria sofisticadas. A presente dissertação pretende dar um contributo para o desenvolvimento desta área de conhecimento das finanças públicas, fundamentado por uma investigação empírica.

DEFINIÇÃO E OBJECTIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA

De acordo com o dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa (Academia das Ciências de Lisboa e Fundação Calouste Gulbenkian, 2001: 3427), entende-se como sistema a “reunião de partes ligadas entre si, formando uma estrutura complexa; conjunto de elementos da mesma espécie, reunidos de maneira a formar um todo intimamente relacionado”. Adoptando esta definição às finanças públicas podemos definir que o SGDP diz respeito a todo um conjunto de actores (Governo, Parlamento, Tribunal de Contas, Administração Pública (AP), sociedade civil, etc.) envolvidos nas várias fases do processo orçamental (preparação, aprovação, execução, contabilização e auditoria) e alicerçados num conjunto de normas e procedimentos, legais ou regulamentares. Similarmente, Franco (2001: 4) avançou que um dos três sentidos fundamentais das finanças públicas é o orgânico, o qual envolve “o conjunto dos órgãos do Estado ou de outro ente público (incluindo a parte respectiva da AP) a quem compete gerir os recursos económicos destinados à satisfação de certas necessidades sociais”.

Na teoria das finanças públicas, para o Estado cumprir o papel atribuído pela sua população – satisfação de necessidades colectivas (Ribeiro, 1997; Franco, 2006) – necessita de, entre outras coisas: i) obter recursos da economia, de uma maneira suficiente e apropriada; e ii) alocar e utilizar esses recursos responsável, eficiente e eficazmente (Allen e Tommasi, 2001). A gestão da despesa pública diz respeito apenas ao segundo ponto, apesar de se reconhecer que existe uma relação muito próxima entre a obtenção dos recursos e a sua aplicação, ou seja, os impostos e as despesas têm de estar alinhadas com os princípios e preferências da população de um determinado Estado. Por outro lado, nas finanças públicas o montante das receitas é função das despesas (Marnoco e Souza, 1916; Oliveira Salazar, 1922), até ao limite em que a população esteja disposta a aceitar o aumento dos impostos para financiar o aumento da despesa (Ribeiro, 1997).

Musgrave (1959) avançou com três grandes funções que o sector público deve desempenhar na economia: estabilização, afectação e distribuição. A função de estabilização é entendida como o contributo que o sector público deverá dar para o crescimento sustentado da economia, a estabilidade de preços, a obtenção de níveis de emprego elevados e o equilíbrio das contas externas. A função de afectação envolve a distribuição eficiente de recursos na economia, nomeadamente de bens ou serviços públicos que não são fornecidos pelos mercados (ex: defesa, ordem pública e segurança e protecção ambiental), numa forma óptima, i.e., no sentido em que não é possível melhorar o bem-estar de um agente económico sem que seja através da diminuição do bem-estar de outro. A função distribuição significa, por um lado, a distribuição do rendimento e riqueza gerados na economia e, por outro, no fornecimento de bens e serviços, tendo em vista uma sociedade mais equitativa e com maior igualdade de oportunidades.

Campos e Pradhan (1996) e Allen e Tommasi (2001), propõem igualmente três objectivos¹ para os SGDP e que são uma reformulação das três funções avançadas por Musgrave: (i) promover a disciplina orçamental, (ii) facilitar a priorização estratégica das despesas pelos programas e projectos, também designada de eficiência alocativa, e (iii) encorajar a eficiência técnica na utilização dos recursos. A promoção da disciplina orçamental consiste no controlo dos principais agregados orçamentais através da fixação de “tectos orçamentais” de despesa, quer ao nível agregado, quer ao nível de cada um dos organismos. Segundo Allen e Tommasi (2001: 19): “*Control of the totals is the first purpose of every budget system.*” A eficiência

¹ Schick (2001) denomina os três objectivos como tarefas básicas (*basic tasks*). Em relação aos três objectivos, o *Public Expenditure Management Handbook* do World Bank (1998) desenvolve o conceito de três níveis de impactos orçamentais (*budgetary outcomes*): (1) *aggregate fiscal discipline*; (2) *strategic prioritisation*; e (3) *efficiency and effectiveness of programme and service delivery*.

alocativa é a capacidade de estabelecer prioridades dentro do orçamento, de distribuir os recursos em função das prioridades do Governo e da efectividade dos programas e de realocar os recursos de programas velhos para novos ou de actividade menos produtivos para mais produtivas, em consonância com os objectivos do Governo. A eficiência técnica ou operacional refere-se à capacidade de implementar programas e fornecer serviços ao mais baixo custo possível.

Estes três objectivos são complementares e interdependentes. Quando a “focalização do Governo é a disciplina orçamental, esta pode minar o alcance da alocação estratégica e da eficiência técnica se os cortes são efectuados dentro do próprio ano de uma forma arbitrária e imprevisível” (Department for International Development, 2001: 8). Inversamente, “*without fiscal discipline, it is impossible to achieve effective prioritisation and implementation of policy priorities and programmes.*” (Allen e Tommasi, 2001: 20). Adicionalmente, “*a lack of discipline and budgetary realism in making strategic policy choices leads to a mismatch between policies and resources, resulting in inadequate funding for operations*” (World Bank, 1998: 3). Finalmente, a não existência de eficiência técnica pode impedir o alcance da disciplina orçamental. Em suma, um bom desempenho em todos os níveis é o que procuram obter todos os SGDP.

HIPÓTESE

A dissertação de mestrado pretende testar uma hipótese, a qual se desdobra em cinco partes: O SGDP do sector público administrativo português adoptará as melhores práticas internacionais ao longo do ciclo orçamental: (i) na preparação do orçamento, (ii) na aprovação do orçamento, (iii) na execução do orçamento, (iv) na contabilização e auditoria e, (v) na informação de *performance* da despesa pública no processo orçamental, de forma a alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica?

OBJECTIVOS DA INVESTIGAÇÃO

A presente investigação pretende, num primeiro momento, efectuar o retrato dos SGDP de doze países que seleccionámos nos termos adiante indicados, destacando em particular o SGDP de Portugal. Num segundo momento, em função dos resultados obtidos, será efectuada, com base na teoria, uma análise crítica do actual alinhamento do SGDP, isto é, analisar se Portugal adopta ou não as boas práticas actualmente vigentes nos diversos países de forma a alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica.

METODOLOGIA

A OCDE efectuou em 2007 um inquérito por questionário sobre práticas e procedimentos orçamentais, denominado “*OECD BUDGET PRACTICES AND PROCEDURES SURVEY/2007*” ao qual responderam 30 países².

Em termos de tipologia de administração do questionário trata-se de um inquérito auto-administrativo, i.e., os inquiridos (países) preencheram as respostas às perguntas nele formuladas.

Neste sentido, o teste à hipótese teve o seguinte percurso metodológico:

- a. Leitura da bibliografia nacional e internacional relevante para o tema da dissertação, sobre as teorias e conceitos emanados pelos principais autores e instituições;
- b. Selecção das perguntas do questionário que se consideraram mais relevantes para a presente problemática, eliminando-se, no entanto, aquelas a que Portugal não respondeu, e sua estruturação em função das cinco partes da hipótese;
- c. Utilização do *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) para efeitos de análise de frequências para se aferir se o SGDP de Portugal incorpora as boas práticas existentes nos outros países em análise, ou seja, efectua-se uma análise crítica às respostas de Portugal confrontando-as com a teoria e de seguida identificam-se os países que as adoptam;
- d. Posteriormente, e sempre que possível, recorreu-se a informação secundária sobre os países que adoptam essas boas práticas e explicita-se os fundamentos para aquela adopção;
- e. Tratamento estatístico da informação recolhida de acordo com os seguintes critérios:
 - Utilização de gráficos e quadros de frequências nas perguntas cujas respostas sejam variáveis qualitativas nominais, qualitativas ordinais ou mutuamente exclusivas (sim/não);
 - De seguida, calculou-se o número e a percentagem das ocorrências e comparou-se com o posicionamento de Portugal;
- f. A etapa anterior foi efectuada para cada pergunta (variável) das cinco partes da hipótese formulada, identificando-se desta forma, variável a variável, se Portugal pertence ao conjunto de países que adoptam a boa prática ou não;
- g. Se, nas variáveis mais importantes para a teoria das finanças públicas, Portugal adoptar as melhores práticas de gestão da despesa pública, então concluir-se-á que está em

² Numa primeira fase, realizada em 2005, abrangeu ainda mais oito países sul-americanos.

condições de alcançar os três objectivos dos SGDP. Caso contrário, concluir-se-á que Portugal não tem as condições necessárias para alcançar os três objectivos dos SGDP;

- h. Dos 30 países que responderam ao questionário, foram considerados na análise comparativa da presente dissertação apenas 11 países repartidos por 3 grupos:
- i. Países Anglo-Americanos: Estados Unidos, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia;
 - ii. Países Continentais da Europa do Sul: Espanha, Itália e França;
 - iii. Países Continentais da Europa do Norte: Holanda, Alemanha, Finlândia e Suécia.

A escolha destes onze países teve subjacente o facto de os mesmos serem reconhecidos a nível internacional (OCDE e Fundo Monetário Internacional (FMI)) como os mais activos nas reformas dos respectivos SGDP, pelo que poderão servir de guia ou farol para futuras reformas em Portugal, bem como os seguintes critérios:

- Pertencerem à OCDE e registarem um grau de desenvolvimento económico e social igual ou superior ao de Portugal;
- Pertencerem, na sua maioria, à UE (Holanda, Alemanha, Finlândia, Suécia, Espanha, Itália, França e Reino Unido);
- Terem sido os primeiros a iniciar reformas orçamentais (Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos);
- Terem uma afinidade histórica e cultural próxima de Portugal (Espanha, Itália e França);
- Terem uma afinidade histórica e cultural mais distante de Portugal (Holanda, Alemanha, Finlândia, Suécia, Estados Unidos, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia), mas cujas influências comecem a sentir-se recentemente na AP nacional.

Para compreender melhor o enquadramento dos SGDP nestes países recorrer-se-á a informação secundária consubstanciada em bibliografia especializada na sua caracterização.

Os resultados do questionário e subsequente análise crítica são apenas válidos para os países seleccionados pelo que não devem ser extrapolados para outros países. Por outro lado, de forma a respeitar-se a linguagem original do questionário elaborado pela OCDE, optou-se por colocar as perguntas e respostas em inglês nos gráficos e quadros e, sempre que possível, manter a mesma linguagem na análise crítica.

DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO

A presente dissertação pretende abordar o fenómeno das finanças públicas, em particular da despesa pública, sob o ponto de vista sistémico, i.e, a arquitectura dos modelos institucionais

que gravitam à volta do processo orçamental e das práticas e procedimentos na gestão da despesa pública.

O âmbito da dissertação abrange o SGDP do sector público administrativo/administração central (*central government*). Por conseguinte, não inclui as actividades prosseguidas por empresas inseridas no sector empresarial do Estado, que são essencialmente empresas comerciais, e instituições financeiras detidas pelo Estado, nem ainda outros níveis de Administração (regional e local), apesar de muitas das suas análises lhes poderem ser aplicadas e nalguns tópicos também serem referenciados.

ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A Introdução apresenta o contexto, as hipóteses e os objectivos da investigação. Aborda a importância do SGDP a nível nacional, comunitário, internacional e académico, bem como a metodologia utilizada na presente investigação num âmbito perfeitamente definido.

O Capítulo 1 efectua uma sistematização das principais etapas da criação do SGDP nacional, desde a sua génese no século XIX até à sua internacionalização em finais do século passado.

O Capítulo 2 examina os principais movimentos de reforma da AP ao nível internacional, desde o último quartel do século passado, e a sua influência nos arranjos institucionais dos SGDP. Apresentam-se também as principais metodologias e características das reformas orçamentais realizadas em vários países e ainda os principais conceitos associados à gestão da despesa pública.

O Capítulo 3 apresenta o actual alinhamento do SGDP nacional com os restantes 11 países em análise, nas cinco partes da hipótese formulada no ponto 1.2., procurando identificar as principais variáveis do alinhamento e analisa criticamente o actual alinhamento do SGDP, tendo em conta teoria existente sobre o tema em análise e as boas práticas existentes nos restantes onze países.

O Capítulo 4 apresenta os principais contributos para a criação de um Modelo de Gestão Financeira Pública para um contexto de desempenho.

A Conclusão conclui a dissertação de mestrado, revendo a importância teórica dos resultados e suas consequências no SGDP nacional e, finalmente, apresentando uma possível perspectiva de evolução do mesmo e de investigação futura da problemática em causa.

CAPÍTULO 1

“A história do défice é a história das finanças públicas”. (Monteiro, 1921: 257)

1. A GÉNESE E O DESENVOLVIMENTO DO ACTUAL SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA EM PORTUGAL

1.1. Nota Preliminar

Com vista a uma melhor compreensão sobre a génese do SGDP português, apresenta-se de seguida uma breve evolução histórica das finanças públicas do Estado português até ao advento do Liberalismo nos inícios do século XIX, em dois aspectos considerados essenciais pela ciência política (Catarino, 1999; Hespanha, 1993; Schick, 2002): distinção da actividade financeira do Rei e do Estado e o papel das Cortes nas finanças públicas.

Ainda que ao longo deste período os governos europeus orçamentassem as suas receitas e despesas, não existia um sistema formal de gestão da despesa pública. A formalização de um SGDP coincidiu com outras reformas da AP, como a profissionalização do funcionalismo público, a normalização das contas e a burocratização das operações governamentais, tal como defende Schick (2002). A criação do actual SGDP de Portugal não foi excepção.

Desde a formação do Condado Portucalense (concedido a D. Henrique em 1096), passando pela fundação do Reino de Portugal por D. Afonso Henriques em 1143, até ao Decreto de 5 de Maio de 1821³, nunca existiu uma separação efectiva entre os Bens do Reino (bens nacionais), enquanto Estado independente, e os Bens do Rei (bens próprios) e consequentemente da actividade financeira a eles associados. Por outro lado, neste longo período de tempo, de quase 700 anos, sempre que o Rei queria obter receitas, com vista a realizar despesas, nem sempre consultava ou obtinha aprovação das Cortes, enquanto representantes da Nação. Efectivamente, raros foram os momentos em que tal sucedeu.

Relativamente ao primeiro aspecto (separação da actividade financeira), “pode afirmar-se que, desde cedo, na estruturação do poder que esteve na origem do Condado Portucalense, a concepção subjacente assentava em conceitos de «*res publica*», com base nos quais se dava a separação do poder público face aos particulares (à coisa privada)” (Catarino, 1999: 139) “com fundamento na ideia de ser o monarca proprietário de todos os bens, e ainda, em seguida distribuidor de todos os serviços, não produzidos pelos súbditos, com referência ao Japão nos tempos menos longínquos” (Montesquieu *in* Catarino, 1999: 139). Por isso, Morselli (1965, *in* Catarino, 1999: 140) “considera mesmo que o príncipe medieval organiza e administra os serviços, produz e comercializa os bens a título de administração patrimonial

³ Concretiza a reversão dos Bens da Coroa para os Bens da Nação.

própria, tendo em vista obtenção de rendimentos capazes de contribuir para as despesas da corte e aumentar o seu património”.

“No período de estabelecimento do Condado Portucalense, o poder do Rei levava-o a considerar a propriedade como um direito absoluto e relativo, a um só tempo. Tratava-se de um direito absoluto no sentido de que lhe cabia dispor dela, sem prejuízo, claro está, do princípio «*non minuere regnum*», a favor de terceiros, e, de um direito relativo, sendo conhecidos os extensos domínios outorgados à Igreja, às ordens religiosas, bem como a pessoas singulares, havendo inúmeros exemplos que o atestam.” (Catarino, 1999: 140-141) Mesmo centenas de anos mais tarde, nos séculos XVI, XVII e XVIII, “a riqueza do Rei não era um bem superior ou sequer separável da riqueza do reino, entendida como o somatório da riqueza dos súbditos” (Hespanha, 1993: 204) e por isso “qualquer intromissão do Rei no património dos vassalos deveria ser excepcional e que só seria legítima precedendo de justa causa, igualdade, e justiça materiais e processo devido (que poderia incluir o consentimento do reino). Especificando mais, daqui resultava que o Rei devia: (i) cobrir as despesas da coroa com as rendas do património próprio do Rei, mas, não sendo possível (e tinha-se a consciência de que o era cada vez menos num período de desvalorização monetária como fora o século XVI e de crescentes gastos da coroa); (ii) usar uma tributação justa” (Hespanha, 1993: 204).

Esta concepção do poder e da propriedade pelo Rei estava intimamente relacionado com o conceito de feudalismo (característica principal da idade média) e foi sendo sucessivamente reforçado⁴, culminando na monarquia absolutista do século XVIII e princípios do XIX.

Nem mesmo no século XIV, em que se opera uma transformação no pensamento quando Frei Álvaro Pais nos deu conta que “os reis não são proprietários do seu reino, mas sim seus defensores, administradores e acrescentadores; ao rei pertence todo o poder, defesa e governação, aos indivíduos singularmente considerados (particulares), a propriedade” (Frei Álvaro Pais *in* Godinho, 1978: 250), conseguiu ser concretizado em termos práticos no sistema político vigente a separação dos bens. No entanto, não podemos deixar de salientar que esta “transformação no modo de pensar vê o imposto como um dever e um forma de

⁴ Segundo Catarino (1999: 151), “a absolutização e concentração do poder processa-se através da assunção progressiva pela coroa de atribuições até aí periféricas: a *fiscalidade* (entre nós, com maior dinamismo a partir dos finais do século XVI), a *justiça* (entre nós, as mutações decisivas são, a nosso ver, apenas as do liberalismo), a *defesa* (entre nós, sobretudo a partir da guerra da restauração), a *cultura* (instituição do ensino primário oficial pelo Marquês de Pombal, reforma legalista da Universidade, fundação das instituições oficiais de ensino e de cultura), a *economia* (substituição, durante os séculos XVII e XVIII, da regulamentação corporativa pelos regimentos económicos da coroa), etc...”.

participação do cidadão” (Catarino, 1999: 140) e, por isso, a realização da despesa pública financiada por aquele seria também uma expressão da sua vontade.

Em Portugal, também era aplicável a mítica frase do Rei de França Luís XIV (1638-1715) (*L'État, c'est moi*), a qual vigorava com toda a sua plenitude até no domínio das finanças públicas. Como um monarca absoluto, o Rei via-se a ele próprio como a personificação do Estado e por isso prosseguia a sua acção com a completa desconsideração do governo representativo como uma expressão da vontade soberana do povo. Apesar de compreender que tinha uma obrigação de governar em nome do seu povo, o Rei acreditava que o seu poder derivava de Deus e, por isso, só era responsável perante Ele. Assim, desde a fundação do reino de Portugal as finanças do Estado misturavam-se com as finanças do Rei. Freire (1789: §1) refere mesmo que o “fisco significa o dinheiro do príncipe e o Erário do povo, mas numa Monarquia esta distinção não é tão rigorosa como foi entre os Romanos, que viveram algum tempo em verdadeira República ou à sombra dela” e por isso ele entendia que os “bens públicos do Erário são destinados a proteger a própria República, e não à sustentação dos Imperantes” (Freire, 1789: liv. I, tit. IV, §VI, ob. citada in Catarino, 1999: 84). Apesar de ter sido criado o Erário Régio em 1761⁵, “os resultados não foram os esperados pois o novo Código de Direito Público não chegou a entrar em vigor, por via das críticas que se formularam ao intransigente absolutismo e consequente princípio de que o Príncipe a «*legibus solutus*», o projecto permite apreciar a imagem que o poder tinha de si próprio, pese embora os ventos de mudança que desde a morte de D. José I, ocorrida em 1777, se faziam sentir” (Catarino, 1999: 153).

Relativamente ao segundo aspecto, i.e. sobre o papel das Cortes de lançamento de impostos para realização de despesas do reino, Hespanha (1993: 206) refere que “em Portugal, a opinião geralmente recebida até ao início do século XVIII é a necessidade do consentimento do reino, reunido em cortes⁶” para que os “tributos fossem lícitos em face do ordenamento jurídico concreto” (Hespanha, 1993: 206).

Não obstante esta doutrina, o papel das Cortes na gestão financeira do reino foi sempre mitigado pela vontade rei. Por um lado, as Cortes não tinham um funcionamento regular, sendo convocadas pelo rei aleatoriamente e em função dos seus interesses, mesmo que fosse para resolver assuntos da nação. Mais concretamente, desde a fundação do Reino de Portugal

⁵ Através de um conjunto de Leis de 22 de Dezembro de 1761.

⁶ “É esta, ponto por ponto, a doutrina defendida por Pantaleão Rodrigues Pacheco no seu *Tractatus de justa exactione tributí* (c. 1640) (BNL, cód. 385-414), publicado por Moses Bensabat Amzalak, Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e o seu «Tratado da justa exacção do tributo», Lisboa, Ed. Império, 1957 (onde se publica uma versão traduzida; para os passos citados, cf. pp. 17-19).”

até ao início do século XIX foram realizadas apenas 105 reuniões de Cortes (*in* http://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_Cortes_em_Portugal, em Novembro de 2007) e nem sempre por razões de ordem financeira do reino. Por outro lado, era frequente o lançamento de impostos e de realização de despesas, sobretudo militares e de segurança. Como exemplo, as Cortes de Leiria em 1372 “foram convocadas por certa oposição dos populares aos desejos do rei, que pretendia aumentar a tributação para fazer face ao estado do erário e empreender guerra a Castela. Entre outros agravos, os representantes dos concelhos estavam descontentes com os impostos, que o monarca agravara sem os consultar, e com a alteração do valor da moeda” (*in* http://pt.wikipedia.org/wiki/Cortes_de_Leiria_de_1372, em Novembro de 2007).

Só nos finais do século XVIII, surge a primeira concretização em diploma legal do controlo das contas públicas pelas Cortes através das Lei de 22 Dezembro de 1761, promulgada por D. José I. Nelas, “são claramente afirmados o primado do controlo, pelas Cortes, das contas públicas, da elaboração pelas Cortes sem possibilidade de veto real, das leis fiscais e orçamentos e da dívida pública, da administração dos bens nacionais e do quantitativo e remunerações do funcionalismo; bem como da publicidade dos documentos fundamentais das finanças públicas, para além da generalização do imposto” (Gameiro, 2004: 65). No entanto, o papel legal atribuído às Cortes, acabou por nunca se concretizar porque durante os anos seguintes as Cortes nunca se reuniram.

“O princípio do controlo parlamentar das finanças públicas nasce em Portugal efectivamente com a entrada em vigor da Constituição de 1822, em 23 de Setembro de 1822, uma vez que emergia do texto constitucional, um vasto conjunto de normas que determinavam e conformavam o controlo efectivo das finanças públicas pelas Cortes, enquanto paradigma mítico da afirmação do papel do Parlamento face à figura do soberano, do rei” (Gameiro, 2004: 62). Ademais, “o facto de as Cortes Constituintes terem assumido a consagração constitucional do princípio do controlo das finanças públicas, resultou sobretudo da nova ordem política e social que, se não punha em causa o quadro monárquico nacional, tentava, por todas as formas, realçar a separação entre a figura do monarca e a do Erário Régio”⁷ (Gameiro, 2004: 64-65).

Em suma, até ao início do século XIX, as finanças públicas, na sua essência política (maior capacidade do Rei de lançar impostos e de realizar despesas) e administrativa (os bens,

⁷ Cfr. Ferreira da Cunha, Paulo, *ob. cit.*, pp. 337 e seguintes, onde demonstra com clareza vontade inequívoca do legislador constituinte em separar funções e poderes em razão de ideias incorporadas de outros textos constitucionais, afirmando que “O preâmbulo da Constituição Portuguesa é uma excelente síntese de todo o problema das influências constitucionais” e que “No texto da Constituição em relação ao das Bases, o mito do rei é desenvolvido no sentido negativo”

receitas e despesas pessoais da Coroa eram parte integrante do património, receitas e despesas do Estado), tinham um carácter muito mais pessoal do que pública. No entanto, esta perspectiva começava a inverter-se, com os ideais liberais preconizados pela Revolução francesa, os quais foram espalhados por toda a Europa com as invasões francesas.

Pelos motivos acima expostos, o nosso ponto de partida situa-se no último período das finanças públicas apresentado por Franco (2001), referente às Finanças do Liberalismo e da Actualidade (séculos XIX-XX), em virtude de nele ter ocorrido a génese do actual SGDP.

Como veremos ao longo dos pontos 1.2. e 1.3., a génese e desenvolvimento do SGDP está intimamente ligada ao próprio contexto histórico da época, ou seja, as grandes transformações ocorreram mais por razões exógenas (na sequência de alterações do regime político vigente, bem como, por via de integração em organizações económicas supra-nacionais como é o caso da UE), do que por razões endógenas (iniciativa própria da classe dirigente no poder em reformar o sistema, tendo em vista a sua melhoria e aperfeiçoamento contínuo). Franco (2001: 115) refere mesmo que “as finanças portuguesas, entendidas como sistema coerente (o sistema financeiro português), apresentam, na sua evolução, as características comuns dos sistemas económico-sociais em que se integram”. Por estes motivos, será apresentada, sempre que possível, e ainda que muito sumariamente, o contexto histórico de cada uma das principais etapas e a sua influência nas sucessivas mutações do SGDP nacional.

Em termos históricos, as finanças públicas no século XIX são fortemente marcadas pela existência de três sub-períodos, a saber (Silva, 1993):

- Das invasões francesas até ao reinado de D. Miguel (1807-1828/1832);
- Da guerra civil (que opôs miguelistas e liberais) até à Regeneração (1832-1850); e,
- Da Regeneração até à crise da Monarquia Constitucional (1851-1890).

Nos pontos seguintes exporemos em mais pormenor cada um dos três períodos e a sua influência na génese e desenvolvimento das finanças públicas e do SGDP.

1.2. A génese do actual Sistema de Gestão da Despesa Pública

1.2.1. Das invasões francesas até ao reinado de D. Miguel (1807-1828/1832)

Este primeiro período está associado, num primeiro momento, às invasões francesas (até 1812), num segundo momento, à existência de paz no Reino até ao eclodir da Revolução Liberal (1820) (Silveira, 1987) e, por último, da Revolução Liberal (1820) até à reforma de Mouzinho da Silveira (1832).

No primeiro momento temos a registar em 29 de Novembro 1807, perante a invasão das tropas francesas, a concretização da “fuga”⁸ da família Real e da corte para o Brasil a qual trouxe graves consequências económicas, sociais, políticas, administrativas e financeiras para o reino de Portugal (Wilcken, 2007). Dada a ausência dos governantes e o domínio francês sobre Portugal, “um conjunto de personalidades – o «grupo francês» - resolve suplicar a Napoleão⁹ uma nova estruturação fundante da organização político-administrativa portuguesa. Esta súplica, lida pelo juiz de fora Abreu Campos, pretendia ser um “verdadeiro projecto de constituição, embora sem a forma de articulado por artigos, e tende, hoje, a ser considerada por alguma doutrina historiográfica como o primeiro «texto sistematizado em jeito de proposta de uma constituição para Portugal»” (Canotilho, 1993: 149). Esta súplica avança com “propostas no sentido de tornar Portugal em Estado constitucional, dotado de constituição no sentido da modernidade política” (Canotilho, 1993: 149), das quais destacamos as seguintes:

- A «representação política europeia», através da manutenção de Portugal como nação independente entre as «nações confederadas»;
- As «representações político-constitucionais», em consonância com as ideias jurídicas e políticas dominantes no constitucionalismo na época, na qual, e tendo em conta a situação de domínio estrangeiro, os representantes da nação seriam «eleitos pelas câmaras municipais, a fim de nos conformarmos com os antigos usos»¹⁰;
- O fim do esquema nobiliárquico-feudal, através da «igualdade civil e fiscal» como princípios estruturantes do Estado e da sociedade, onde «todos os cidadãos são iguais perante a lei» e os impostos deviam ser «repartidos segundo as posses e fortunas de cada um sem excepção alguma de pessoas ou classes»;
- Ao nível dos arranjos institucionais, previa-se a existência de um órgão executivo com funções de «conselho de Estado» através de ministros responsáveis; um órgão

⁸ Importa referir que entre os historiadores não é pacífico sobre o que realmente se passou. Gomes (2008: 18-19) esclarece que “além da linguagem excessivamente académica, os livros de história qe tratam desse período apresentam uma intrigante questão semântica. A corte portuguesa mudou ou fugiu para o Brasil? Qual seria o termo adequado para definir o que aconteceu entre Novembro de 1807 e e Julho de 1821, datas de partida e de regresso de D. João VI a Portugal? Os historiadores nunca chegaram a um acordo. Luiz Norton chama-lhe «transferência voluntária» ou «transposição da sede portuguesa». Ângelo Pereira fala em «retirada da família real para o Brasil». Tobias Monteiro fala de «transplantação». Outros usam expressões como «transmigração» ou «mudança». Este livro chama-lhe fuga, substantivo adoptado igualmente pelos historiadores Pereira da Silva, Jurandir Malerba e Lília Moritz Schwarcz, entre outros.”

⁹ A leitura da súplica de Constituição foi dirigida a Napoleão em 23 de Maio de 1808 e foi liderada por Conde da Ega.

¹⁰ “Os suplicantes não aspiravam a uma constituição democraticamente feita pela nação. Bastavam-se com a «outorga» de uma constituição, isto é, com uma «carta doada», mais ou menos moldada segundo o arquétipo da constituição outorgado por Napoleão ao Grão-Ducado de Varsóvia” (Canotilho, 1993: 149).

legislativo bicameral; um poder judicial independente encarregado de proferir sentenças «com justiça, publicidade e prontidão»; um sistema administrativo conforme o «sistema francês»; a libertação dos meios de produção económicos através da colocação em circulação dos bens de mão morta¹¹.

No entanto, como se tratava de uma «súplica» a um «rei invasor» e realizaram-se nos meses subsequentes uma série de levantamentos populares por todo o país contra a ocupação francesa, foi sepultada “definitivamente a primeira sugestão de texto constitucional, em sentido moderno, no espaço territorial português” (Canotilho, 1993: 150). Ainda assim, pode referir-se que as ideias contidas neste texto transmitiam um liberalismo que começava a espalhar-se por Portugal, cujos reflexos viriam a ter efeito anos mais tarde, em 1820, com a Revolução Liberal.

No segundo momento, e após a retirada francesa em 1811, “o Erário público está exausto em sentido financeiro e administrativamente desorganizado” (Catarino, 1999: 156). Como medida para reorganizar a administração financeira e de forma a aumentar a receita, é aprovado o Decreto de 8 de Outubro de 1812 onde se regula a competência e o expediente da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, passando esta a ordenar o pagamento das despesas pelo Erário Régio e assegurar a coordenação da cobrança das receitas nacionais. Os efeitos não se fazem esperar, com o aumento da receita entre 1812 e 1817, mas para o qual também contribuiu o período de paz e de recuperação económica que então se vivia. Segundo Silveira, ainda neste período “o Estado português mostra-se capaz, precocemente, de lançar contribuições directas e de as generalizar, sem que daí adviessem grandes perturbações” (1987: 520) num contexto em que “o poder financeiro das Cortes foi fortemente reduzido” (Tavares, 2006: 118). Não obstante a existência desta facilidade política, “reconhecia-se ser impossível recorrer a novos impostos, tão difíceis eram as condições de vida da população” (Silva, 1993: 381), o que dificultava de facto a sua eventual arrecadação. Esta situação era ainda agravada porque “os corregedores, provedores e juizes de fora recebiam através das pagadorias das sisas, sendo os respectivos montantes levados posteriormente em conta aos tesoureiros das mesmas pelo Erário. Ora só uma verificação cuidada dos livros desta repartição poderá permitir saber até que ponto este facto conduz a uma subavaliação das despesas com a justiça. O mesmo se diga para outros sectores do aparelho administrativo” (Silveira, 1987: 511).

¹¹ Propriedades sem sucessores no seu direito de propriedade e que eram subtraídas à circulação para ficarem pertença da Igreja, porque os seus proprietários estavam privados de legar seus bens por testamento.

Com a Revolução Liberal de 1820 (último momento deste período) é lançada mais uma semente para a criação do SGDP com as Cortes Extraordinárias e Constituintes a aprovarem em 9 de Março de 1821 as «bases» da futura «Constituição Política». Não obstante o significado jurídico-constitucional destas bases ter permanecido relativamente obscuro, a sua elaboração e aprovação pretendia resolver dois problemas (Canotilho, 1993): (i) substituir as «velhas leis fundamentais» ou qualquer «lei fundamental natural» por um novo «pacto social» constitutivo da nação, cujos princípios era necessário declarar sem demora e, (ii) o do fundamento e dos limites do «poder constituinte», através do reconhecimento de um conjunto de princípios que hão-de valer como «pré-constituição» e como «supraconstituição» por serem a primeira manifestação do poder constituinte democrático e o seu limite. Nela ficam definidos vários requisitos essenciais para a futura criação do SGDP, nomeadamente:

- A soberania reside essencialmente na Nação, livre e independente, e não pode ser património de ninguém. Augurava-se aqui a futura separação dos Bens da Coroa dos Bens do Estado;
- A divisão de poderes em legislativo, executivo e judiciário. O legislativo reside nas Cortes, com a dependência da sanção do Rei, que nunca terá um veto absoluto, mas suspensivo, pelo modo que determinar a Constituição. Esta disposição, porém, não compreende as leis feitas nas presentes Cortes, as quais não ficarão sujeitas a veto algum. O poder executivo está no Rei e nos seus ministros, que o exercem debaixo da autoridade do mesmo rei. O poder judiciário está nos juízes. Cada um destes poderes será respectivamente regulado de modo que nenhum possa arrogar a si as atribuições do outro;
- Os deputados das Cortes são, como representantes da Nação, invioláveis nas suas pessoas, e nunca responsáveis pelas suas opiniões o que reforça o carácter representativo do sistema político que se pretende implementar.

Alguns meses mais tarde, por Decreto de 5 de Maio de 1821 é então operacionalizada “a reversão para o Estado de todos os Bens da Coroa” (Tavares, 2006: 120), “sem grande polémica parlamentar” (Fonseca, 1989: 223), no qual é estabelecido que “todos os Bens da Coroa, de «qualquer natureza que sejam», passam a Bens Nacionais” (Fonseca, 1989: 223), retirando desta forma a possibilidade de novas doações do Rei aos senhorios donatários.

A separação de bens foi ainda reforçada “na Constituição de 1822 [onde] se pretendeu definir os princípios fundamentais da gestão financeira: previa-se a elaboração anual, pelo Secretário de Estado da Fazenda, de orçamentos (nos quais eram fixadas as despesas e as receitas) e da conta; ambos seriam apresentados às cortes para autorização política (caso do

Orçamento) e para aprovação política (no caso da Conta)” (Franco, 2001: 124), “consagração do princípio da legalidade fiscal e instituição do princípio da generalidade das contribuições/impostos” (Tavares, 2006: 119) e as contribuições seriam proporcionadas às despesas públicas, para além das disposições já elencadas nas «Bases da Constituição Política da Monarquia Portuguesa». Segundo Franco, “encontramos nele [sistema], em esboço, uma administração financeira moderna e típica autorização parlamentar das receitas e despesas públicas, como principal inspiração do liberalismo: a institucionalização da participação política na gestão financeira” (2001: 124).

“Este enquadramento constitucional é de grande relevância e significado, em comparação com o Antigo Regime e reveste uma natureza estrutural positiva, em que o cidadão contribuinte passa a ter um papel central.” (Tavares, 2006: 119)

Mas a vigência da Constituição de 1822 foi efémera. Devido ao fraco suporte social da Constituição, rapidamente foi abolida. “Foi mais símbolo do que lei; permaneceu como semente mas não solidificou raízes” (Canotilho, 1993: 153), tendo vigorado entre 23 de Setembro de 1822 e 4 de Junho de 1823. Com a vitória de D. Miguel (absolutista convicto) na sublevação de Vila Franca de Xira (conhecida por “vila francada”) de 27 a 31 de Maio de 1823, o rei D. João VI dissolve as Cortes e, por Carta de Lei de 4 de Janeiro de 1824, declarou em vigor as leis tradicionais e permite o regresso à tradicional ordem jurídica do Antigo Regime. Só em 1836 é que viria a renascer a Constituição de 1822, com o restabelecimento da sua vigência através do Decreto de 10 de Setembro de 1836.

Entendemos que a separação de bens da Coroa e da Nação (ainda que com interregno) aliada à autorização parlamentar do Orçamento do Estado (OE) marca a génese do actual SGDP na sua verdadeira acepção da palavra, i.e., a partir deste momento passa a ser possível destringir a actividade financeira do Estado, enquanto corpo político plural, da actividade financeira do próprio Rei, baseado num sistema representativo (indirecto) da nação.

No entanto, a separação dos bens e a emancipação das finanças públicas ainda não era plena, faltando ainda os bens da Coroa inseridos nas cartas de foral, bem como, os respectivos rendimentos provenientes dos mais diversos tributos. Foi sobre estas matérias que versaram as reformas encetadas por José Xavier Mouzinho da Silveira e que desenvolveremos no ponto seguinte.

Para já, temos ainda a referir que a outorga da Carta Constitucional em Abril de 1826, por D. Pedro IV, e posterior juramento em Julho de 1826, por sua filha D. Maria da Glória¹², vem repor a obrigação de apresentação à “Câmara dos Deputados um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro no ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas

¹² Rainha de Portugal após abdicação de D. Pedro IV.

públicas do ano futuro, e da importância de todas as Contribuições, e Rendas públicas”¹³, à semelhança da Constituição de 1822. A sua vigência foi também efémera, vigorando até 1828 com ascensão ao Poder do absolutista D. Miguel dissolvendo a Câmara dos Deputados em Março desse ano. No entanto, “não se deve esquecer que a Carta foi a constituição que até hoje mais tempo esteve em vigor, embora de forma não ininterrupta (1826-1828; 1834-1836 e 1842-1910)” (Canotilho, 1993: 157).

Como elemento final para este período, importa ainda salientar o estudo embrionário realizado por Silveira (1987: 510) a algumas contas do Erário de 1800 a 1827 e que já nessa altura “os movimentos registados no Tesouro, num certo ano, podem ter sido originados em anos anteriores e, nesta medida, não ser totalmente o resultado do acontecimento em observação”, em virtude de ter trabalhado sobre contas de gerência. Com base nas mesmas contas, também não é “possível distinguir as operações orçamentais e operações de tesouraria” (Silveira, 1987: 509) e “as receitas e despesas estão artificialmente dilatadas pela adição das simples transferências dos seus cofres” (Silveira, 1987: 509).

1.2.2. Da guerra civil à Regeneração (1832-1850)

Como já referimos, o segundo período é marcado pelas reformas de Mouzinho da Silveira¹⁴, a qual foi concretizada através de uma série de decretos¹⁵ em 1832. Através deles são dados os passos seguintes para a construção de um verdadeiro SGDP. Em virtude da grande convulsão política, este período é também marcado pelas sucessivas alterações aos decretos de Mouzinho da Silveira.

A reforma administrativa liberal architectada por Mouzinho da Silveira, deverá ser enquadrada antes de mais “com uma questão central das revoluções burguesas europeias: a edificação dos novos aparelhos de Estado, condição indispensável ao exercício do poder político por parte das forças sociais ascendentes, isto é, as forças burguesas que tomaram a direcção dos processos políticos após os movimentos revolucionários europeus. A construção dos estados liberais passou pela organização de novos aparelhos administrativos, uma vez que, existindo uma íntima relação entre sistemas políticos e sistemas administrativos, as estruturas da AP tradicional eram inteiramente inadequadas à prossecução dos objectivos cometidos ao Estado liberal, os quais diferiam radicalmente dos que eram prosseguidos pelas máquinas estatais das monarquias absolutas do antigo regime” (Manique, 1989: 9). Por isso, a

¹³ Artº 138 da Carta Constitucional de 1826.

¹⁴ Nomeado ministro da Fazenda em Março de 1832 sendo substituído em finais deste mesmo ano.

¹⁵ Decretos de 16 de Maio, 30 de Julho e 13 de Agosto de 1832.

mudança política para os princípios ideológicos do liberalismo influenciou determinantemente a nova arquitectura administrativa-financeira proposta por Mouzinho da Silveira.

A reforma¹⁶ foi concretizada na sequência da apresentação de um relatório¹⁷ demolidor sobre o estado da organização da Fazenda, da Justiça e da Administração, cujo alcance da proposta era completamente inovador em Portugal. Dada a situação caótica que existia no Reino em termos da organização da sua administração financeira, Mouzinho da Silveira propõe em termos gerais o seguinte (Franco, 2001):

- Criação de um sistema administrativo-financeiro, inspirado no modelo francês procurando integrar numa organização eficiente e unificada os vários agentes encarregados de cobrar receitas e realizar despesas;
- Abolição dos impostos fundamentos que caracterizavam a estrutura político-financeira do antigo regime (os quais incidiam sobre a terra e os seus bens dificultando a circulação de produtos) libertando-se, desta forma, a terra de vínculos feudais. Procurou-se também liberalizar o comércio, permitindo-se que as trocas se efectuassem sem alfândegas internas, permanecendo apenas as externas.

O fundamento teórico da reforma assenta nos seguintes princípios explanados por Mouzinho da Silveira:

“As minhas finanças não estão na contabilidade aritmética, estão na riqueza pública, no aumento da matéria contribuinte; a minha contabilidade é o resultado necessário da porção que se pode tirar à matéria contribuinte, sem sustar o seu progressivo acrescentamento” (*in* Manique, 1989: 62).

A criação de um sistema administrativo-financeiro preconizado por Mouzinho da Silveira, teve como principais características as seguintes:

Quadro 1 - Síntese da reforma efectuada por Mouzinho da Silveira

Decreto n° 22, de 16 de Maio de 1832	Extinção do Erário Régio, da Junta dos Juros do Reais Empréstimos, do Conselho da Fazenda e criação em sua substituição, respectivamente, do Tesouro Público Nacional, da Junta do Crédito Público e do Tribunal do Tesouro Público ¹⁸ .
	O Tesouro Público Nacional é a união de todos os direitos, rendas e bens da Fazenda Pública, aonde quer que eles existam.
	“As atribuições da Junta consistem em receber das Repartições, que as Cortes assignarem, a soma geral da Dotação, e em a dispende em juros, e amortização e não administra receita alguma e a sua dotação a ser recebida no final de Junho de cada ano é precisamente igual à soma dos juros de toda a Dívida Pública, que tiver vencimento de juros e a um por cento de amortização.”
	O Tribunal do Tesouro Público é o órgão de cúpula da nova estrutura financeira e tem

¹⁶ Abrange a administração pública, fazenda e organização judicial. No presente documento apenas nos debruçaremos sobre a reforma da fazenda.

¹⁷ Relatório de 16 de Maio de 1832.

¹⁸ Esta criação vem dar cumprimento ao já estipulado na Carta Constitucional de 1826, no qual se previa no artº 136 a criação de Tribunal do Tesouro Público responsável pela administração, arrecadação e contabilidade da Fazenda Pública.

como principais atribuições preparar o *Budget*, elaborar a Conta Anual de Receita e Despesa, emitir modelos de escrituração para todos os negócios do Reino, ordenar inspecções e ter um livro de resumo de todos os Bens da Nação até agora chamados de Bens da Coroa.

A rigorosa escrituração de todas as receitas e despesas com regras bastante detalhadas de validação, acompanhamento e controlo dos registos e dos dinheiros públicos, de forma a impedir fraudes ou fugas de dinheiros pertencentes ao Estado (Manique, 1989).

O ano para a administração e contabilidade pública começa no primeiro de Julho e vai até 30 de Junho do ano seguinte, cujo primeiro orçamento foi o de 1834-1835.

Reorganizou as alfândegas com a criação em todo o Reino e seus Domínios de um centro de administração das Alfândegas.

Obrigaçao do Ministro da Fazenda de declarar no orçamento a receita do ano, a despesa ordinária e a extraordinária, o estado da dívida, o sistema adoptado para o seu pagamento e quanto se pagou efectivamente por ano.

A unificação integral de todas as Caixas existentes levou a uma “arrecadação centralizada dos dinheiros públicos” (Manique, 1989: 62), através dos novos recebedores gerais.

Atribuição ao Estado da “capacidade exclusiva de retirar ao indivíduo a parte da sua riqueza necessária às despesas públicas, acabando-se com os privilégios que colocavam nas mãos dos particulares a responsabilidade da recolha dos impostos” (Manique, 1989:86), sendo que “os serviços prestados neste sector são, como noutros, remunerados com os dinheiros públicos” (Manique, 1989: 86).

A atribuição do monopólio fiscal ao Estado através da extinção dos forais e dos bens da Coroa, permitiu, no primeiro caso, extinguir o direito aos tributos neles inscritos e, no segundo caso, atribuir a propriedade plena dos bens da Coroa em posse dos nobres.

Relativamente à extinção dos forais e dos Bens da Coroa a mesma foi objecto de um decreto específico em 13 de Agosto de 1832. Dada a sua importância para a plena emancipação das finanças públicas e da criação de um verdadeiro SGDP, desenvolveremos de seguida o enquadramento e o alcance do referido decreto.

“Desde a segunda metade do séc. XVIII, os Bens da Coroa são, na prática, constituídos por uma massa enorme de bens de raiz e direitos reais de origem diversa: desde os Próprios aos Reguengueiros passando pelos das Ordens Militares, comendas e capelas vacantes, de represália, etc.” (Godinho, 1971, 1975; Hespanha, 1982: 296; *in* Fonseca, 1989: 223) Adicionalmente, “muitos dos Bens da Coroa encontravam-se em regime de doação, perpétua ou vitalícia, mas sempre revogável, e eram usufruídos por senhorios donatários” (Fonseca, 1989: 224), ao abrigo das cartas de foral. “O carácter revogatório de tais doações tinha permitido criar uma classe senhorial que, mesmo quando economicamente poderosa, dependia politicamente do rei, apesar de o direito de revocação raramente ter sido invocado pelos monarcas, excepto em casos de litígio político. Os beneficiários das doações régias constituíam, assim, um poderoso alicerce sociológico da monarquia absoluta, que era necessário abater” (Manique, 1989: 66), por irem contra a ideologia liberal.

Por isso, a problemática dos bens da Coroa articulava-se com o dos forais. “Regulamentando as relações económicas e administrativas das populações com os senhores, laicos ou eclesiásticos, as cartas de foral permitiam a apropriação, por parte dos donatários da Coroa, dos tributos nelas inscritos, privando-se assim o Estado de uma importante fonte de rendimento, já que uma parte substancial da renda fundiária era canalizada directamente para os senhorios de terras. Esta situação era igualmente incompatível, quer com a reestruturação das finanças do Estado, quer com o fortalecimento da autoridade política central, impensável sem a prévia destruição dos poderes locais e regionais da aristocracia, ligados, em boa parte, à existência dos forais” (Manique, 1989: 67). Ou seja, para que existisse uma emancipação integral e plena das finanças públicas era condição *sine qua non* não só a extinção dos bens da Coroa, por via da sua reversão para o Estado¹⁹, como também a abolição dos forais. É com a Lei dos Forais e dos Bens da Coroa que o destino dos Bens Nacionais será objecto de grande polémica e que é dado o passo seguinte.

A Lei dos Forais e dos Bens da Coroa efectuou “a distinção entre os «Bens da Nação» (que subsistem) e os «Bens da Coroa» e, subsequentemente, procedeu à extinção destes últimos, declarando em seguida serem de natureza revogável todas as doações dos referidos bens feitas pelos reis ao longo dos tempos, bem como dos anteriormente chamados «Direitos Reais»”²⁰ (Manique, 1989: 68-69), e extintos todos os forais, fossem eles emitidos pelos reis ou pelos donatários, cabendo às Cortes o poder exclusivo de decisão nos casos em que houvesse confusão quanto à natureza dos Bens (Manique, 1989). “São igualmente abrangidos pela extinção os prazos da Coroa, os relegos, reguengos, senhorios e alcaidarias-mores, e revoga-se a Lei Mental, que regulava a sucessão dos bens da Coroa” (Manique, 1989: 69).

“A revogação dos forais teve também como consequência [directa] a revogação de todos os tributos (foros, pensões, quartos, rações certas e incertas, laudémios, ltuosas e outros) contidos nos mesmos, ou lançados pelos donatários em virtude das doações de que eram beneficiários. Tais tributos, porque eram destinados às despesas públicas, não podiam, no entender do legislador, «fazer o património de alguma corporação ou indivíduo», uma vez que as contribuições deveriam ser gerais e repartidas por todos os cidadãos” (Manique, 1989: 69).

Como consequência indirecta desta lei, “desapareciam as formas incompletas de propriedade²¹ e, ao tornar-se livre a terra, deixava o acesso à propriedade fundiária de estar dependente de serviços para ficar a depender apenas da disponibilidade de capitais. O

¹⁹ Ocorrida em 1821 através do Decreto 5 de Maio de 1821, conforme referido anteriormente no ponto 1.2.1.

²⁰ Decreto de 13 de Agosto de 1832.

²¹ Punha-se termo, desta forma, à diferenciação entre domínio directo e domínio útil.

aumento geral da riqueza resultante destas medidas provocaria, por sua vez, um acréscimo da massa tributária do Estado, alcançando-se desta forma o objectivo do aumento da prosperidade nacional.

De salientar que “as disposições acabadas de referir aplicavam-se às terras que os donatários, laicos ou eclesiásticos, tinham alienado de forma permanente, mediante qualquer tipo de contrato que permitisse a transferência para outrem do domínio útil, mantendo os senhorios apenas a percepção dos tributos inerentes ao domínio directo. O mesmo não acontecia, contudo, aos bens da Coroa que os donatários mantinham em seu poder, ou seja aquelas terras de cuja exploração directa se encarregavam os próprios donatários. Nesses casos, tais bens tornavam-se igualmente alodiais, ficando a pertencer, em posse plena, aos respectivos donatários, desde que não se tivessem tornado indignos, podendo ainda os mesmos nobres apropriar-se das terras da Coroa que, embora não doadas, fossem por eles cultivadas” (Manique, 1989:70-71).

Por isso, “a simultânea abolição dos Bens da Coroa e dos Forais permite que a revocabilidade das doações régias não conduza à expropriação pelo Estado dos Bens da Coroa como fonte de rendimento – como o fora em 1821-1822” (Silveira, 1979: 24-25), porque no art. 2º do referido decreto faz-se a distinção entre Bens da Nação, Bens do Tesouro Público e Bens da Coroa²², “cuja natureza e todas as leis a eles relativas são agora extintas” (Fonseca, 1989: 223). Ora, ao não implicar um regresso obrigatório à Coroa nem a integração nos bens Nacionais dos bens que se encontravam naquela situação e “libertos dos encargos foraleiros e das condições agora extintas, podiam ter um dos seguintes destinos:

- Integrar o património daqueles que pagavam «esses tributos, prestações e mais direitos extintos para dispor deles como quiser...»;
- Integrar o património dos, no momento, seus donatários desde que não tivessem «transmitido a alguma outra pessoa o desfrute deles, ou de parte deles a título permanente» e não fossem considerados «indignos», isto é, apoiado o Miguelismo e Absolutismo Radical;
- Indemnizar «as pessoas ou corporações prejudicadas» por este decreto, isto é, os donatários, desde que não tenham beneficiado de outros tipos de indemnização (comendas, decreto 30 de Julho de 1832) e não sejam «indignos»;
- Incorporar os Bens Nacionais, alienáveis” (Fonseca, 1989: 224).

²² Ver também Silva (1981).

No entanto, a aplicação da legislação administrativa de Mouzinho da Silveira ocorre num período muito conturbado em termos políticos não só entre as duas facções de liberais (Partido Ministerial e Oposição), como também entre estes e o inimigo comum, o Miguelismo (absolutistas), o que associado às grandes críticas, à nova legislação e à resistência da “máquina” em aplicá-la, levou a uma “coexistência de velhos e novos elementos político administrativos, pela dualidade de funcionários e de competências, pela aplicação simultânea da antiga e moderna legislação, pela sobreposição de instituições, em suma, pela confusão” (Manique, 1989: 124).

Assim, logo após a sua saída, em finais de 1832, e nos anos subsequentes, foram introduzidas uma série de alterações aos decretos de Mouzinho da Silveira, nomeadamente:

Quadro 2 – Síntese das alterações ao SGDP entre 1832 e 1849

Decreto de 4 de Dezembro de 1832	Criação da Comissão do Tesouro Público, presidida pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, que é encarregada da receita e despesa da Fazenda Pública com as atribuições competentes ao Tesouro Público.
Relatório e Decreto de 17 de Setembro de 1833	A reorganização das Alfândegas, no qual se preconizava, entre outros aspectos, a concentração da escrituração de todos os negócios relativos às Alfândegas do Reino reunidas numa só Repartição dentro do Tesouro Público.
Decreto de 12 de Junho de 1835	O estabelecimento em cada Ministério de uma escrituração central por partidas dobradas de todas as despesas da sua competência.
Decreto de 26 de Setembro de 1836	Abolição do Tribunal do Tesouro Público, tendo as suas atribuições sido distribuídas provisoriamente pela Repartição da Secretaria d’Estado dos Negócios da Fazenda.
Constituição de 1838	É mantida a obrigatoriedade de “apresentação à Câmara de Deputados, nos primeiros quinze dias de cada sessão anual, a conta geral da receita e despesa do ano económico findo, e o orçamento da receita e despesa do ano seguinte” e “as somas votadas para qualquer despesa pública não poderão ser aplicadas para outros fins senão por uma lei que autorize a transferência”.
Decreto de 30 de Dezembro de 1839	Aprovação das Bases da Contabilidade Pública, com todas as regras e procedimentos para arrecadação da receita e realização de despesas, bem como da preparação e aprovação do Orçamento e Conta Geral do Estado (CGE) e, ainda, a continuação do registo da contabilidade pública por partidas dobradas.
Decreto de 9 de Março de 1842	Restabelecimento do Tribunal do Tesouro Público ²³ , em 1842, em conformidade com o disposto no Decreto nº 22 de 16 de Maio de 1832.
Portaria de 18 de Agosto de 1843	Aprovação do Regulamento da Contabilidade do Tesouro Público, na qual se especifica com maior detalhe que o objecto da Contabilidade Pública é: i) a escrituração da receita virtual e efectiva das contribuições e rendimentos anualmente votado pelas Cortes, para satisfação das despesas e encargos do Estado, ii) o movimento dos fundos e sua distribuição segundo a lei anual das despesas, iii) a concentração e reunião numa conta geral de toda a receita e despesa pública anual, a qual será escriturada num livro de diário e outro de razão bem como os auxiliares necessários para o desenvolvimento da respectiva escrituração por partidas dobradas. Adicionalmente, ainda é referido que as contas conterão as contribuições e rendas públicas liquidadas, cobradas e em dívida por cobrar, bem como, as despesas públicas realizadas por cada Ministério de direitos liquidados a favor dos respectivos credores, os respectivos pagamentos e finalmente as quantias que ficarem em dívida.

²³ Dando cumprimento ao estabelecido no art. 136º da Carta Constitucional de 1826.

Decreto-Lei de 18 de Setembro de 1844; Decreto-Lei de 20 de Setembro de 1844; Decreto com Regulamento de 27 de Fevereiro de 1845	Criação do Conselho Fiscal de Contas, com competências para examinar, verificar e julgar as contas públicas e equiparado à categoria do Tribunal do Tesouro Público e ao Supremo Tribunal de Justiça, com a incumbência de, entre outras, entregar um relatório dos seus trabalhos ao Governo e às Cortes, o qual era composto por funcionários do Tribunal do Tesouro Público, misturando-se desta forma as funções de controlo com os da administração.
Decreto de 10 de Novembro de 1849.	Criação do Tribunal de Contas ²⁴ , que assumiu as competências do agora extinto Conselho Fiscal de Contas e passou a ter poderes de impôr multas, nomeadamente, aos responsáveis que deixarem de apresentar em tempo as suas contas. Este Tribunal ao deixar de exercer funções de administração passou a ser uma verdadeira instituição de controlo externo e independente, cujos membros seriam nomeados pelas Cortes. É nosso entendimento que a criação do Tribunal de Contas, como o figurino que aqui é apresentado é mais um passo essencial para a construção do SGDP actual.

Como se constata “é inquestionável que as leis de 16 de Maio, de 30 de Julho e de 13 de Agosto de 1832, são um grande monumento, são o termo onde verdadeiramente acaba o velho Portugal e de donde começa o novo” (Garrett, 1963: 994), pois só com aquelas é que foram possíveis todas as regulamentações que lhes sucederam, que mais não foram do que apenas aperfeiçoamentos à arquitectura do “edifício” construído naquele ano.

1.2.3. Da Regeneração à crise da Monarquia Constitucional (1851-1890)

O terceiro período é fortemente influenciado pela Regeneração, no qual “se vão dar algumas modificações importantes nas finanças públicas, embora a sua estrutura não se tenha alterado de forma radical” (Silva, 1993: 387).

Assim, das reformas operadas durante o período da Regeneração sobrepõem, no âmbito das finanças públicas, as seguintes:

Quadro 3 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1859 e 1881

	A Centralização no Ministério das Finanças, com a criação de serviços centrais nos domínios das Contribuições e Impostos, Alfândegas, Tesouro e Orçamento e serviços locais nas áreas do Tesouro e da Administração Tributária (tesourarias da fazenda pública e direcções/repartições/secções de finanças) (Franco, 2001; Tavares, 2006).
Relatório e Decreto de 19 de Agosto de 1859.	A reforma do Tribunal de Contas, ao nível da sua organização (aumento do número de juizes e separação em duas secções), funcionamento (apreciação em plenário do Tribunal das contas dos Ministérios e da Junta do Crédito Público e separação das funções do Tribunal em duas categorias inteiramente distintas: atribuições análogas às da ordem judiciária com relação aos funcionários, Câmaras Municipais e outros estabelecimentos públicos que gerem dinheiros públicos e atribuições de fiscalização escrupulosa dos actos do Governo e envio da declaração e relatório anual às Câmaras Legislativas sobre as contas e eventuais desvios ou irregularidade), competências (passou a julgar as contas da Junta do Crédito Público) e da prestação de contas dos responsáveis e dos Ministérios (forma, prazos e uniformização da contabilidade).
Relatório, Decreto	Publicação de um Regulamento Geral da Contabilidade Pública, com o objectivo “de

²⁴ Este decreto vem regulamentar o art. 135º da Constituição de 1838, no qual se definia a criação de um Tribunal de Contas.

e Regulamento de 12 de Dezembro de 1863	reconstituir e codificar sobre o plano de um sistema geral, a exemplo do que se praticou em França e na Bélgica, todas as disposições regulamentares promulgadas sobre o assunto e dispersas em diversos documentos, depois de estabelecer entre umas e outras a necessária harmonia, e de adicionar ao que está feito, quanto restava fazer”, nomeadamente as instruções de 8 de Fevereiro de 1843, o regulamento de fazenda de 28 de Janeiro 1850, a organização do Tribunal de Contas criado em 10 de Novembro de 1849 e melhorado com a reforma de 19 de Agosto de 1859 e o decreto com força de lei de 3 de Novembro de 1860. Com este regulamento a contabilidade pública é dividida em legislativa, administrativa e judiciária. A contabilidade legislativa compreende as leis da votação dos impostos e da autorização das despesas públicas, as operações que delas imediatamente derivam: o exame e fiscalização completa da execução que tiveram, concluindo pelo regulamento definitivo das contas dos exercícios. A contabilidade administrativa estabelece, regula e legaliza, por meio de escriturações oficiais, todos os factos concernentes à arrecadação e aplicação dos rendimentos do Estado. A contabilidade judiciária fixa, por sentenças proferidas pelo Tribunal de Contas, a responsabilidade individual de todos os gerentes de dinheiros públicos, e fiscaliza por meio de declarações autênticas do mesmo tribunal toda a receita e despesa efectuadas. A contabilidade pública anual compreende dois períodos sob a denominação de gerência e exercício. O primeiro período abrange o complexo de todos os actos relativos à arrecadação e aplicação dos rendimentos públicos, verificados dentro dos doze meses decorridos de Julho a Junho de cada ano económico. O segundo período é quando se completam todas as operações de contabilidade, respectivas a cada um dos anos económicos, compreendendo o espaço de vinte e quatro meses, a contar de 1 de Julho de cada ano económico. Na prática tinha-se doze meses após o fim da gerência para se receber toda a receita e realizar todos os pagamentos.
Decreto de 31 de Agosto de 1881.	Publica um novo Regulamento Geral da Contabilidade Pública no qual foi adicionada a contabilidade do material que compreende o material susceptível de consumo e de transformação, bem como, os valores mobiliários ou permanentes de qualquer espécie, aprofundadas as disposições relativas às restantes tipologias de contabilidade e definidas em concreto as atribuições da Comissão Permanente de Contabilidade ²⁵ que terá como missão estudar e harmonizar as relações das Repartições de Contabilidade com o Tribunal de Contas, tendo em vista a simplicidade do serviço e a escrupulosa fiscalização na aplicação dos rendimentos públicos. Este regulamento foi publicado na sequência da Carta de Lei de 25 de Junho de 1881 (Plano de Reforma da Contabilidade), na qual “consigna a centralização da Contabilidade Geral do Estado [mais uma vez] na Direcção Geral da Contabilidade do Ministério da Fazenda, competindo-lhe dirigir e uniformizar o serviço de contabilidade, fiscalizar todas as repartições que tenham a seu cargo escriturar elementos da Receita e Despesa, reunir todos os elementos necessários para organizar a escrituração geral da receita e despesa do Estado e, ainda, organizar o OE, o orçamento rectificado e a proposta de lei para o regulamento definitivo dos exercícios findos e cria a Comissão Permanente de Contabilidade” (Barbosa, 2006: 25) referida anteriormente.

Em nosso entendimento, a publicação dos regulamentos de contabilidade pública encerram os principais passos para a criação do SGDP vigente actualmente em Portugal. Relembremos:

- A criação dos Bens da Nação permitiu a separação da actividade financeira do Estado, enquanto corpo político autónomo, e a actividade financeira do próprio rei;
- A autorização parlamentar do OE e aprovação da respectiva Conta permitiu a institucionalização do primado político: o poder vem da Nação;
- A extinção dos forais e dos Bens da Coroa levou à plena emancipação das finanças públicas porque permitiu trazer para os cofres públicos impostos que até então eram

²⁵ Tendo como responsável máximo o presidente do Tribunal de Contas e, como vogais, o director-geral da Contabilidade Pública, o contador da Junta de Crédito Pública, o chefe da Repartição de Contabilidade de cada um dos Ministérios e o chefe da Repartição do Ultramar.

cobrados pelos senhorios donatários e com eles passou a ser possível realizar despesa por parte do Estado com a autorização parlamentar;

- A criação do Tribunal de Contas possibilitou a existência de um órgão de soberania independente que fiscalizasse os actos da Governo com implicações financeiras;
- A reorganização da administração financeira do Estado e a regulamentação da contabilidade pública levou a uma maior transparência e rigor nas finanças públicas.

No ponto seguinte, será retrado o desenvolvimento do SGDP até à actualidade.

1.3. O desenvolvimento do Sistema de Gestão da Despesa Pública

1.3.1. Fases do desenvolvimento do sistema de gestão da despesa pública

Neste ponto, propomo-nos efectuar uma análise do SGDP de acordo com a periodificação proposta por Franco (1984) para as finanças públicas, o qual é “assente num quadro de entendimento e exposição, sem pretender marcar simplisticamente o início e o termo rigorosos de fenómenos que revelam, mesmo por baixo das rupturas, certa continuidade” (Franco, 1984: 1107) na arquitectura do SGDP:

- O período das finanças liberais, correspondendo à fase final do liberalismo desde a depressão no final do século XIX (1890) até 1929;
- O período das finanças autoritário-corporativas, que vai desde o início da reconstrução do Estado operada por Oliveira Salazar (1929) até ao 25 de Abril de 1974, com a instauração da democracia;
- O período das finanças socializantes, de 1974 até 1986²⁶.

A fase final das finanças liberais (1890-1929)

Neste período, “é de notar a relativa simplicidade da administração financeira, com elevado grau de cumprimento do princípio da universalidade orçamental e implantação racional de uma administração tributária, aduaneira, patrimonial, orçamental e de tesouraria, cujo figurino, criado pelo Estado liberal no último quartel do século passado [séc. XIX], se manteve, no essencial até aos nossos dias, só com a «revisão» operada pelas reformas de Salazar” (Franco, 1984: 1111). O mesmo autor ainda acrescenta que “a par, a simplicidade e a centralização financeira são reforçadas pela redução, progressiva a partir da centralização

²⁶ O autor finalizava este último período em 1984, data da publicação do artigo. Entendemos estendê-lo até 1986 porque neste ano Portugal entra na UE, o qual inaugura um novo período por nós proposto e desenvolvido no ponto 5: a fase da integração da europeia. Para efeitos do presente trabalho, designaremos de integração do SGDP.

cabralista e regeneradora, do peso financeiro das autarquias locais” (Franco, 1984: 1111). Como eventos relevantes neste período destacam-se os seguintes:

Quadro 4 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1907 e 1919

Lei de 20 de Março de 1907	João Franco procede à Reforma da Contabilidade Pública, através da qual se extinguiu o exercício, deixando apenas o ano económico e a gerência, mas a conta de um ano económico devia ficar aberto durante as cinco gerências seguintes. Só ao cabo destas, escrituradas em conta daquele as receitas e despesas que se fossem realizando e se lhe devessem referir, a conta se poderia encerrar e se fixavam os réditos e gastos próprios de um período de doze meses”.
Decreto com força de lei de 11 de Abril de 1911	A extinção do Tribunal de Contas e a criação em sua substituição do Conselho Superior de Administração Financeira do Estado (CSAFE), porque a “acção do Tribunal enquanto organismo fiscalizador tem sido improfícua, especialmente no que respeita à verificação efectiva das despesas públicas. (...) [Mais concretamente], “a fiscalização que até agora se exercia era preventiva. Fundava-se na previsão orçamental feita em época muito afastada da realização da despesa. Só dificultava ou demorava os processos administrativos, deixando sem responsabilidade os que exerciam a administração sob o errado princípio de que, uma vez visada a respectiva ordem de pagamento, toda e qualquer despesa era legal, quer fosse bem, quer fosse mal aplicada”. Assim, o Conselho Superior de Administração Financeira do Estado, passaria a ter atribuições de “investigar de tudo que tenha relação com o património do Estado, finanças públicas, saídas de fundos, aplicação ou destino de materiais, etc”. Não podemos deixar de assinalar que já nesta altura havia uma preocupação por parte do legislador não só com aquilo que agora se denomina de «qualidade da despesa pública», mas também da «perseguição» dos dinheiros públicas, ou seja, uma perspectiva <i>«follow the money»</i> . Na prática, esta mudança pretende “transformar o tribunal de Contas numa Inspeção Superior da Fazenda” (Franco, 1984: 1112).
Nº 3º do art. 26º da Constituição de 1911	A Constituição de 1911, resultante da instauração de uma república em Portugal, prevê como atribuições do Congresso da República “orçar a receita e fixar a despesa da República, anualmente, tornar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro e votar anualmente os impostos”.
Decreto nº 5525, de 8 de Maio de 1919	Redenominação do CSAFE, para Conselho Superior de Finanças, devido à alegada ineficácia da fiscalização exercida pelo CSAFE, criado no âmbito da descentralização dos serviços públicos preconizada nos primeiros tempos da República, a que se apontaram, entre outras falhas, “a supressão do visto prévio das ordens de pagamento, acabando a fiscalização preventiva, subsistindo apenas o exame dos documentos de despesa. Mas como os serviços foram parcamente dotados, diminuindo-se o quadro e o número das repartições, que de quatro ficou reduzido a duas, a fiscalização das despesas não se tem efectuado. E ainda que o pessoal fosse suficiente para dar execução aos variados e complexos serviços incumbidos ao Conselho, com relação à documentação das contas que envolvem pagamentos de despesas públicas, logo se verificou ser defeituoso o sistema de registo adoptado no regimento para as importâncias das despesas. [No entanto, é opção do legislador] não restabelecer por enquanto o visto prévio das ordens de pagamento, mantendo-se, por isso, no decreto, o processo de fiscalização estabelecido, mas melhorando-o de forma a torná-lo ao menos praticável”.
Decreto nº 5519, de 8 de Maio de 1919.	“Redução, para três gerências, do período durante o qual se podiam realizar operações respeitantes a um ano económico”. Existem duas contas de resultados: uma que se encerra anualmente – a da <i>gerência</i> ; outra que só se encerra ao cabo de trinta e seis meses – a do <i>ano económico</i> .

As finanças autoritário-corporativas (1929-1974)

O segundo período, é fortemente influenciado com a chegada de Salazar ao poder ainda em 1928 como Ministro das Finanças²⁷ e depois como chefe do Governo a partir de 1932. Dada a extensão temporal deste período, distinguiremos três subperíodos igualmente propostos por Franco (1984):

- O subperíodo da implantação, organização e saneamento financeiro: de 1929 até à segunda guerra mundial;
- O subperíodo do fomento industrial mitigado (ou do pré-arranque industrial): da segunda guerra mundial até meados dos anos 50 (1953 - começo da execução do I Plano de Fomento);
- O subperíodo do desenvolvimentismo (ou do arranque industrial), marcado no final pelos constrangimentos da guerra colonial, de 1953 a 1974.

No primeiro subperíodo, são os seguintes os eventos relevantes:

Quadro 5 - Síntese das alterações ao SGDP entre 1928 e 1945

Decreto nº 15465, de 14 de Maio de 1928	Aprovação do decreto de reforma orçamental, tendo em vista “reformular a organização e o regime jurídico do orçamento para o mais completo conhecimento da situação nacional, para o equilíbrio das receitas e despesas ordinárias e para a defesa do Tesouro e do contribuinte”. Com esta reforma, estabelece-se um novo conceito de equilíbrio orçamental no qual se efectua a equivalência do mesmo a equilíbrio do orçamento ordinário, admitindo o recurso, em equilíbrio, a empréstimos públicos <i>apenas</i> para financiar despesas extraordinárias – tanto de restauração da economia nacional e fomento económico, como de defesa da ordem pública em circunstâncias excepcionais. “Tradicionalmente, o défice era avaliado pelas necessidades do recurso a empréstimos para financiar o gasto público” (Franco, 1984: 1120). Reorganiza-se o formato de apresentação dos principais mapas orçamentais e a classificação das receitas públicas e passa a incluir-se informação sobre as autarquias locais do Continente e Ilhas Adjacentes e colónias ultramarinas. São criadas comissões ministeriais e uma junta de reforma orçamental, que as coordena com atribuições de preparar as reduções e eliminações de despesa, indicar as instituições, repartições e serviços que devem ser extintos e elaborar projectos de que sejam encarregados pelo Governo, com o objectivo de reorganização de serviço e equilíbrio do orçamento.
Decreto nº 16670, de 27 de Março de 1929	Finalização da reforma do orçamento em 1929, na qual se destaca o seguinte: • Organização dos orçamentos das despesas através de uma nova classificação e de um novo regime de realização das mesmas, onde sobressaiem a obrigatoriedade de inclusão de todas as despesas públicas no orçamento do serviço que tiver de as realizar e a sua rigorosa coincidência com as contas públicas; • Criação da Intendência Geral do Orçamento, com competências para dirigir os trabalhos de preparação do orçamento das despesas nos diferentes ministérios, examinar os quantitativos das verbas de despesa e indicar as alterações que julgar convenientes, para que fiquem em justa relação com os fins que devem satisfazer e estudar as fórmulas mais económicas do emprego dos dinheiros públicos.
Decreto nº 18177, de 8 de Abril de 1930	Criação da Inspecção-Geral de Finanças (IGF) em 1930 com competências muito fortes de inspecção na área da receita das direcções de finanças, repartições de finanças e tesourarias da Fazenda Pública.

²⁷ Salazar já tinha sido nomeado por duas vezes Ministro das Finanças em 1926.

Decreto nº 18381, de 24 de Maio de 1930	Também em 1930, Reforma da Contabilidade Pública, na qual se reduz “a uma as duas contas actuais de resultados e logicamente mantendo a da gerência, sem sacrificar inteiramente a do ano económico, visto que, através de todas as suas disposições, do que se trata afinal é de obter a coincidência do ano económico com a gerência, embora com pequenas excepções inevitáveis”. No fundo pretende-se compatibilizar o orçamento com as contas de gerência.
Decreto nº 18962, de 25 de Outubro de 1930	Extinção do Conselho Superior de Finanças e criação do Tribunal de Contas, “porque a denominação «Conselho Superior de Finanças» não diz nada, como nada dizia, ou muito pouco, o anterior «Conselho Superior de Administração Financeira do Estado» (...) preferiu-se, assim, a antiga denominação de Tribunal de Contas, não por ser antiga, mas por ser a melhor e mais própria”. Este Tribunal terá ainda competências alargadas às colónias.
Decreto-Lei nº 25299, de 6 de Maio de 1935	Alteração do ano económico para coincidência com o ano civil, a partir do orçamento de 1936, modificando-se uma prática com cem anos.
Constituição de 1933	Com a aprovação da Constituição de 1933 o orçamento do exercício deixou de ser apresentado, discutido e votado pela Assembleia Nacional, mas anualmente organizado e posto em execução pelo Governo, de acordo com o art. 64º da Constituição. Neste sentido, apenas compete à Assembleia Nacional autorizar o Governo a cobrar as receitas do Estado e a pagar as despesas públicas na gerência futura, definindo na respectiva lei de autorização os princípios a que deve ser subordinado o Orçamento na parte das despesas cujo quantitativo não é determinado em harmonia com leis preexistentes.

Em suma, a “reforma financeira consagra, no domínio orçamental e da contabilidade pública, as garantias do equilíbrio e do controlo da AP pelo Ministério das Finanças, regulariza a gestão orçamental e reforça a sua transparência, reestrutura o Ministério das Finanças, dotando-o de um perfil organizativo e funcional que vai, no essencial, durar até ao presente” (Franco, 1984: 1120).

No segundo subperíodo, temos apenas a destacar o facto de o Tribunal de Contas passar a ter a competência constitucional de controlo e julgamento das contas das províncias ultramarinas, em 1951.

No terceiro subperíodo, “é a um certo desmantelamento do tradicional modelo financeiro que assistimos, no meio do crescimento económico e social e por causa dele” Franco (1984: 1127), donde se destaca principalmente a introdução, em 1972, da técnica do orçamento corrente e de capital, que significa “a adopção de uma visão económica e funcional do orçamento, mais adequada à função que progressivamente foi assumindo, sendo os excedentes do orçamento corrente cada vez mais reduzidos” (Franco, 1984: 1127). Para além de uma nova “arrumação” das receitas e despesas, “poderia ser uma forma de medir a criação de poupança pelo orçamento, afectando-a à cobertura de investimentos” (Franco, 1984: 1127).

Assiste-se igualmente a uma modificação da estrutura das despesas com o aumento dos “gastos sociais e educacionais, a par dos investimentos públicos, com papel estratégico na política de desenvolvimento (em sectores de infra-estrutura)” (Franco, 1984: 1128).

As finanças socializantes (1974-1986)

Este período inicia-se com a revolução de 25 de Abril de 1974 e vai até à adesão de Portugal à então denominada Comunidade Económica Europeia (CEE). É um período de forte agitação política, com consequências na grande sucessão de governos constitucionais e sendo por isso uma altura de grande turbulência nas finanças públicas, mas ainda assim com poucas alterações no SGDP. Passamos a elencar de seguida as principais alterações.

A Constituição de 1976 instituiu o Estado democrático após a revolução de 25 de Abril de 1974 e com ela uma nova visão política para as finanças públicas e, em particular, para o SGDP. Esta visão política foi sendo reforçada ao longo das sucessivas alterações constitucionais operadas nestes 31 anos de vigência.

Logo no texto inicial da Constituição de 1976 é referido que o Orçamento é votado anualmente pela Assembleia da República, é unitário e especifica as despesas segundo a respectiva classificação orgânica e funcional, de modo a impedir a existência de dotações e fundos secretos e que deve prever as receitas necessárias para cobrir as despesas, competindo ao Tribunal de Contas e ao Parlamento a fiscalização do orçamento e, precedendo de parecer daquele, apreciará e aprovará a CGE, incluindo a da segurança social.

Ainda em 1976, é aprovado um novo classificador de receitas e despesas públicas por códigos de classificação orgânica, económica e funcional de forma adaptar o OE às novas exigências de informação financeira.

Em 1979, são reorganizados os serviços da Direcção-Geral do Tribunal de Contas tendo em vista dar cumprimento ao estabelecido na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente os pareceres à CGE e ao crescente volume de actividade em virtude do aumento do número de serviços e de processos analisados no período que mediou entre 1930 e a presente data.

1.3.2. A fase da integração europeia (de 1986 até à actualidade)

Da adesão à Comunidade Económica Europeia à União Económica e Monetária

Com adesão de Portugal, em Janeiro de 1986, à CEE, iniciou-se um processo gradual de aproximação dos níveis de vida aos restantes países que já integravam a CEE.

Inicialmente, e apesar de Portugal começar a ser fortemente financiado pelos fundos comunitários, não existia qualquer objectivo, meta ou compromisso assumido politicamente por parte de Portugal junto da CEE nem quais os indicadores macro e microeconómicos deveria de atingir e qual o prazo. Na altura, falava-se de uma forma bastante vaga em alcançar a média do rendimento *per capita*, medido em paridade do poder de compra da Europa a 12,

entre outros indicadores. De referir ainda, a este propósito, “que durante os primeiros 35 anos da Comunidade, a coordenação das políticas económicas era mais virtual do que real: a Comissão analisava a situação económica e publicava as suas recomendações; o Conselho de Ministros da Economia e Finanças (ECOFIN) debatia estes relatórios, mas cada um dos Estados-Membros tinha plena liberdade para determinar as suas próprias prioridades” (Alfaro e Teixeira, 1998: 336).

Só em 1992, com a assinatura do Tratado de Maastricht²⁸, que instituiu a UE, a Comunidade Europeia (CE) assume o compromisso político de criar uma UEM com base no aprofundamento do mercado único, já em curso, e uma moeda única, a implementar em 3 fases.

A 1ª fase, com início em 1 de Julho de 1990 e fim em 31 de Dezembro de 1993, incluiu uma maior cooperação entre os Estados-Membros da UE em matéria económica, monetária e cambial como condição necessária ao funcionamento do mercado único, tal como definido no Acto Único Europeu, assinado no Luxemburgo em 1987.

A 2ª fase, que durou entre 1 de Janeiro de 1994 e 31 de Dezembro de 1998, destinava-se a preparar as condições institucionais e económicas para a introdução da moeda única. O Instituto Monetário Europeu (precursor do actual Banco Central Europeu), criado nesta fase, tinha como objectivo, designadamente, reforçar a coordenação das políticas monetárias dos Estados-Membros, tendo em vista garantir a estabilidade de preços e levar a efeito os trabalhos necessários à instituição do Sistema Europeu de Bancos Centrais (SEBC). É neste período que se inicia o processo de convergência nominal, no qual foram fixadas metas e prazos para atingir em vários indicadores macroeconómicos como condição de entrada no Euro, do qual falaremos mais adiante. No entanto, podemos desde já referir que foram fixadas metas e prazos para atingir em vários indicadores macroeconómicos como condição de entrada no Euro.

A 3ª fase, iniciou-se a 1 de Janeiro de 1999 com a criação da moeda única (Euro) através da fixação irreversível das taxas de conversão entre o Euro e as moedas dos Estados-Membros da zona Euro (estas passaram a ser meras denominações nacionais do Euro) e culminou com a introdução física das notas e moedas a 1 de Janeiro de 2002.

Durante o fim-de-semana de 2 e 3 de Maio de 1998, o Conselho, confirmou os Estados-Membros que preenchem as condições necessárias à adopção da moeda única, por respeitarem os critérios de convergência: Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo e Portugal. Mais tarde, em 1 de Janeiro de 2001, aderiu

²⁸ Só entrou em vigor em 1 de Novembro de 1993, após um processo de ratificação pelos Estados-Membros.

a Grécia. Em 1 de Janeiro de 2007 aderiu a Eslovénia e em 1 de Janeiro de 2008 aderiram Chipre e Malta.

As regras orçamentais do Tratado de Maãstricht e do Pacto de Estabilidade e Crescimento

Como vector fundamental da UEM, o Tratado de Maastricht prevê um conjunto de critérios orçamentais, económicos e jurídicos de convergência (nominal) com o objectivo de assegurar que a nova moeda seja estável e forte e se estabeleça num contexto de crescimento económico sustentado, através de regras macroeconómicas rígidas aplicáveis de igual forma a todos os países. Para efeitos do presente trabalho destacam-se apenas as regras de natureza orçamental, nas quais os Estados-Membros têm como objectivo principal evitar défices excessivos e que são as seguintes:

- Regra de défice orçamental²⁹ – a relação entre o défice orçamental e o PIB não deve exceder os 3% (valor de referência). No entanto, a relação entre o défice e o PIB pode exceder ligeiramente o valor de referência, se tiver vindo abaixar de forma substancial e contínua, ou se o desvio for excepcional e temporário e o rácio se mantenha próximo do valor de referência. (alínea a) do nº 2 do art. 104º do TCE, conjugado com Protocolo sobre o procedimento de défices excessivos);
- Regra da dívida pública³⁰ - a relação entre a dívida pública bruta, i.e., não deduzida de activos financeiros líquidos, e o PIB não deve exceder os 60% (valor de referência), a menos que o rácio esteja a diminuir satisfatoriamente e a aproximar-se do valor de referência a um ritmo satisfatório (alínea b) do nº 2 do art. 104º do TCE, conjugado com Protocolo sobre o procedimento de défices excessivos).

O PIB é calculado a preços de mercado e, como tal, não é efectuado qualquer ajustamento ao ciclo económico. Ou seja, apenas é calculado o défice cíclico e não o défice estrutural (após o ajustamento ao impacto do ciclo económico). Estas percentagens foram aceites pelos Estados-Membros com base nos seguintes pressupostos:

“Assuming that stock-flows compensate over time, a steady-state debt ratio of 60% of GDP corresponds to a constant deficit ratio of 3% of GDP only if the nominal growth rate is about 5%”

²⁹ De acordo com o Anexo V do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC₉₅) “«défice orçamental» é o saldo da rubrica «Capacidade/necessidade líquida de financiamento» [B9] das administrações públicas[(S.13)], incluindo os fluxos de juros resultantes de contratos de *swap* e de garantia de taxas. Este saldo é codificado como EDPB9. Para este efeito, os juros incluem os referidos fluxos e são codificados como EDPD41.”

³⁰ “General government [(S.13)] debt is defined as consolidated gross debt at end-year nominal value. Other accounts payable and financial derivatives (as defined in ESA 95) are excluded from the definition”. in http://europa.eu.int/estatref/info/sdds/en/gov/gov_dd01_sm.htm.

per year. Hence, for such nominal growth rates or higher, respecting the deficit criterion would lead high debt countries to reduce debt to below 60% of GDP over time.

(...) Assuming a nominal growth of 5% over the cycle may not have been overly optimistic (perhaps even conservative) at the time of defining the reference values of the Treaty. In the period between 1970 and 1991, the unweighted average growth rate in EU countries was well above 10% per year. Although lower than in previous decades, the average was still above 7% in the years preceding the signature of the SGP.” (Deroose e Langedijk, 2005: 6)

Ou seja, tendo em conta o comportamento histórico das economias, a fixação em 3% para o défice orçamental já incorporaria uma margem de segurança para a evolução futura dos PIB dos países europeus. Os sectores institucionais sujeitos a estas regras orçamentais são as Administrações Públicas (S.13), tal como definidas no SEC₉₅, excluindo desta forma todo o sector público empresarial.

Em Dezembro de 1995, no Conselho Europeu de Madrid, foi definido o cenário de introdução da moeda única, onde se destaca, entre outros aspectos, a confirmação dos critérios orçamentais estabelecidos no Tratado de Maastricht. Em Florença, seis meses mais tarde, o Conselho Europeu reiterou este ponto de vista. Em Dublin, em Dezembro de 1996, o Conselho Europeu solicitou a preparação de um Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) de acordo com os princípios e procedimentos do Tratado, não alterando, portanto, os requisitos para a participação na terceira fase da UEM, quer no primeiro grupo, quer numa data posterior.

No Conselho Europeu de Amesterdão, em Junho de 1997, é finalmente celebrado o PEC, no qual foram clarificadas e reforçadas as disposições sobre a disciplina orçamental previstas no Tratado de Maastricht. O PEC pretendia que a disciplina orçamental fosse uma característica base da UEM assente em três elementos:

- a) Compromisso político para a integral e tempestiva implementação de vigilância do processo orçamental, através da Resolução do Conselho Europeu 97/C 236/01, de 17/06;
- b) Elementos preventivos através do reforço da vigilância multilateral da posição orçamental e da coordenação das políticas económicas, através do Regulamento (CE) nº 1466/97, de 7/07, relativo ao reforço da supervisão das situações orçamentais e à supervisão e coordenação das políticas económicas; e,
- c) Elementos dissuasivos no caso de ultrapassagem do limite dos 3%, o Estado-Membro tem de tomar medidas correctivas imediatas e, caso seja necessário, permitir que lhe sejam impostas sanções, como por exemplo: a constituição de um depósito não remunerado até ao limite de 0,5% do PIB, entre outras, tal como definido no

Regulamento (CE) n° 1467/97, de 7/07, relativo à aceleração e clarificação da aplicação do Procedimento de Défice Excessivo.

De referir ainda, que o reforço da regra do défice orçamental no PEC em vez da dívida mantém-se relacionado com o objectivo político de médio prazo de manter “situações orçamentais próximas do equilíbrio ou excedentárias”³¹, a qual permitiria aos “Estados-membros gerirem as flutuações cíclicas normais, mantendo ao mesmo tempo o défice orçamental dentro do referido valor de referência”³², pois, como vimos anteriormente, já incorporava uma margem de segurança para a evolução dos PIB e que o desenvolvimento do défice é um bom factor explicativo da dívida (Deroose e Langedijk, 2005).

Para alicerçar os elementos preventivos foram criados os programas de estabilidade para os Estados-Membros participantes na moeda única e programas de convergência para os Estados-Membros não participantes e nos quais devem incluir, entre outros aspectos, os seguintes (n° 2 do art. 3° e n° 2 do art. 7° do Regulamento (CE) n° 1466/97, de 07/07):

- a) Objectivo a médio prazo de uma situação orçamental próxima do equilíbrio ou excedentária, uma trajectória de ajustamento que conduza ao objectivo fixado para o excedente/défice orçamental e a evolução prevista do rácio da dívida pública;
- b) As principais hipóteses relativas à evolução previsível da economia e de outras importantes variáveis económicas susceptíveis de influenciar a realização do programa de convergência, nomeadamente a despesa com o investimento público, o crescimento do PIB em termos reais, o emprego e a inflação;
- c) Uma descrição das medidas orçamentais e de outras medidas de política económica adoptadas e/ou propostas para a realização dos objectivos do programa e, no caso das principais medidas orçamentais, uma avaliação dos seus efeitos quantitativos no orçamento;
- d) Uma análise das implicações das alterações das principais hipóteses económicas sobre a situação orçamental e de endividamento.

Com estas informações pretende-se obter uma clara perspectiva plurianual do comportamento das economias e dos impactos das políticas orçamentais, de forma a assegurar uma “supervisão e coordenação das políticas económicas a nível europeu”³³.

³¹ N° 1 da Resolução do Conselho Europeu 97/C 236/01, de 17/06.

³² N° 4 do preâmbulo do Regulamento (CE) n° 1466/97, de 07/07.

³³ Art.1° do Regulamento (CE) n° 1466/97, de 07/07.

Os elementos dissuasivos consubstanciam-se na tipificação de “disposições para acelerar e clarificar a aplicação do procedimento de défice excessivo com o objectivo de evitar défices orçamentais excessivos e, caso venham a ocorrer, de os corrigir rapidamente”³⁴.

Assim, de acordo com o art. 2º do Regulamento (CE) nº 1467/97, de 7/07 será considerado de carácter excessivo o défice orçamental, em relação ao valor de referência quando resulte de uma circunstância excepcional não controlável pelo Estado-membro em causa e que tenha um impacto significativo na situação das finanças públicas, ou quando resulte de uma recessão económica grave, i.e., quando se verifique uma redução anual do PIB real de, pelo menos, 2%.

No entanto, como resultado da experiência da *framework* orçamental (devido a desvios consideráveis entre os objectivos dos programas de estabilidade/convergência nacionais e os realmente alcançados³⁵), de 5 anos de União Monetária, da mudança de circunstâncias macroeconómicas (globalização), do alargamento da UE a 25 países (caracterizada por uma heterogeneidade e diversidade de países), “*an enriched common framework with a stronger emphasis on the economic rationale of its rules would allow to better cater for differences in economic situations across the EU*” (Deroose e Langedijk, 2005: 7). Segundo Forni e Momigliano (2004), parte dos problemas do PEC podem ser atribuídos a uma má avaliação (*misjudgement*) das condições cíclicas. As suas investigações indicam a má avaliação da dimensão dos *negatives output gaps* nos anos de 1999-2002, que levaram a um défice maior que o projectado em 2003 em toda a zona Euro, excepto na Grécia. Por outro lado, muitas das vezes, para se conseguir cumprir com o valor de referência de 3% do défice orçamental, criou-se uma espécie de visão curta (*short-sightedness*) na condução da política orçamental, onde se inclui o uso frequente a medidas temporárias, contabilidade criativa e políticas pró-cíclicas (Koen e Van den Noord, 2004). Adicionalmente, as políticas implementadas pelo Estados-Membros que se encontravam em posição de défice excessivo lançou dúvidas sobre a sua efectiva vontade e capacidade de assegurar a correcção dos défices excessivos dentro dos prazos previamente definidos (Buti e Pench, 2004).

Neste sentido, a revisão do PEC, em particular dos Regulamentos (CE) nº 1466/97³⁶ e 1467/97³⁷, já representa uma aproximação à perspectiva plurianual das finanças públicas, da sua sustentabilidade e com um racional económico subjacente.

³⁴ Art.1º do Regulamento (CE) nº 1467/97, de 07/07.

³⁵ Em 2004, apenas quatro Estados-Membros cumpriam com os objectivos de médio prazo.

³⁶ Alterado pelo Regulamento (CE) nº 1055/2005, de 27/06.

³⁷ Alterado pelo Regulamento (CE) nº 1056/2005, de 27/06.

De acordo com o relatório “Melhorar a Aplicação do Pacto de Estabilidade e Crescimento” do Conselho de ECOFIN, realizado em 20 de Março de 2005, e aceite pelo Conselho Europeu de Bruxelas, em 22 e 23 de Março de 2005, “a reforma visa dar uma resposta adequada às lacunas até agora encontradas, mediante a atribuição de uma maior importância à evolução das situações económicas e um aumento da prioridade conferida à protecção da sustentabilidade das finanças públicas.” (Conselho da União Europeia, 2005: 2)

Em termos gerais, a estratégia de ultrapassagem dessas lacunas passou por reforçar as regras orçamentais já existentes e a interpretação do PEC para uma maior racionalidade económica, porque um sistema orçamental que crescentemente desconsiderasse as regras e se baseasse na discricionariedade poderia colocar em perigo o tratamento igualitário, faltaria previsibilidade e fragilizava o cumprimento da disciplina orçamental (Deroose e Langedijk, 2005).

Mais concretamente, a estratégia de reforço das regras e da interpretação do PEC arquitectada pelos serviços da Comissão Europeia é assente em três pilares: (i) modificação de algumas regras e interpretação do PEC; (ii) dinamizar a *governance* orçamental; e (iii) reforçar a *governance* estatística. Para o presente trabalho só falaremos do primeiro e do terceiro pilares.

Relativamente ao primeiro pilar, os valores de referência mantêm-se, mas são redefinidos os objectivos orçamentais de médio prazo e o conceito de recessão, sendo ainda tomados em consideração outros factores pertinentes para a decisão de existência de défice excessivo. Assim, de acordo com o novo art. 2ºA do Regulamento (CE) nº 1466/97, de 7/07, na redacção dada pelo Regulamento (CE) nº 1055/2005, de 27/06, os objectivos orçamentais de médio prazo são definidos da seguinte forma:

“Cada um dos Estados-Membros terá um objectivo de médio prazo diferenciado para a sua situação orçamental. Estes objectivos orçamentais de médio prazo, específicos de cada país, poderão divergir da exigência de uma situação orçamental próxima do equilíbrio ou excedentária. Tais objectivos facultarão uma margem de segurança em relação ao rácio de 3 % do PIB do défice orçamental. Permitirão progredir rapidamente na via da sustentabilidade orçamental e, tendo em conta este aspecto, proporcionarão uma margem de manobra orçamental, em especial para atender às necessidades de investimento público. Tomando estes factores em consideração, para os Estados-Membros que adoptaram o euro e para os Estados-Membros do MTC2 será especificado um intervalo de variação definido para os objectivos de médio prazo específicos de cada país entre – 1 % do PIB e uma situação de equilíbrio ou excedentária, em termos corrigidos de variações cíclicas e líquidos de medidas pontuais e temporárias. Os objectivos orçamentais de médio prazo de um Estado-Membro poderão ser revistos sempre que seja implementada uma reforma estrutural importante e, de qualquer forma, de quatro em quatro anos.”

Ainda assim, só é considerado excessivo o défice quando “resultar de uma taxa de crescimento negativo ou de um decréscimo acumulado da produção durante um período

prolongado de crescimento muito baixo em relação ao crescimento potencial”³⁸. O défice também “deve reflectir adequadamente desenvolvimentos na situação económica a médio prazo (em especial, o crescimento potencial, as condições cíclicas prevalecentes, a implementação de políticas no contexto da Estratégia de Lisboa e de políticas destinadas a fomentar a [investigação & desenvolvimento] I&D e a inovação), bem como desenvolvimentos na situação orçamental a médio prazo (em especial, esforços de consolidação orçamental "em tempos favoráveis", sustentabilidade da dívida, investimento público e qualidade global das finanças públicas)”³⁹.

Relativamente ao terceiro pilar, este envolve o reforço da *governance* estatística com base no SEC₉₅ do qual se falará no ponto seguinte.

O Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC₉₅)

Para melhor percebermos o alcance deste pilar importa efectuar uma retrospectiva histórica da sua génese.

Em 1970 foi publicado um documento administrativo, designado «Sistema europeu de contas económicas integradas» (SEC), que abrangia a descrição de forma sistemática e pormenorizada do total de uma economia (isto é, uma região, país ou grupo de países), seus componentes e suas relações com outras economias. Este documento constituía o resultado dos trabalhos desenvolvidos desde há vários anos por iniciativa e sob a exclusiva responsabilidade do Serviço de estatística das Comunidades Europeias, em colaboração com os institutos nacionais de estatística dos Estados-Membros, para a elaboração de um sistema de contabilidade nacional que respondesse às necessidades da política económica e social da Comunidade e que representava a versão comunitária do sistema de contabilidade nacional das Nações Unidas, até então utilizado a nível comunitário.

Em 1979, foi publicada uma segunda edição desse documento (designada «SEC 2ª edição»).

Posteriormente, com a adopção em Fevereiro de 1993 do Sistema de Contabilidade Nacional (SCN) pela Comissão de Estatísticas das Nações Unidas, a fim de garantir, em todos os países membros, a comparabilidade dos resultados a nível mundial, a UE decidiu criar, em 1996, um sistema que representasse a versão do SCN das Nações Unidas, adaptada às

³⁸ N° 2 do art. 2º do Regulamento (CE) n° 1467/97, de 7/07, na redacção dada pelo Regulamento (CE) n° 1056/2005, de 27/06.

³⁹ N° 3 do art. 2º do Regulamento (CE) n° 1467/97, de 07/07, na redacção dada pelo Regulamento (CE) n° 1056/2005, de 27/06.

estruturas das economias dos Estados-Membros, respeitando, no entanto, a arquitectura deste último: o denominado Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC₉₅).

De acordo com o preâmbulo do regulamento⁴⁰ que aprova o sistema, “o SEC₉₅ é um quadro contabilístico aplicável a nível internacional com o objectivo de descrever de forma sistemática e pormenorizada o total de uma economia (isto é, uma região, país ou grupo de países), seus componentes e suas relações com outras economias”. O sistema possui como principais características as seguintes:

- Utiliza a digrafia (ou a quadrigrafia) como método de registo das operações;
- Utiliza a contabilidade em regime de acréscimo (*accrual accounting*), isto é, regista os fluxos com base nas operações e quando o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações;
- A informação transmitida aparece sobre a forma de fluxo ou *stock*;
- Incorpora o princípio da substância sobre forma na análise das operações e das entidades produtoras;
- Utiliza o método de consolidação das contas, na medida em que esta se refere à eliminação, tanto dos empregos como dos recursos, das operações que ocorrem entre unidades quando estas se agrupam, bem como à eliminação de activos e passivos financeiros recíprocos. Por princípio, os fluxos e *stocks* entre as unidades que integram os subsectores ou sectores institucionais não são consolidados;
- Compatibilidade a nível internacional com os das directrizes mundiais relativas à contabilidade nacional;
- Harmonização com conceitos de outras estatísticas sociais e económicas, como sejam, o manual da balança de pagamentos (MBP) e as estatísticas das finanças públicas do FMI, as estatísticas do rendimento da OCDE e as resoluções da Organização Internacional do Trabalho (OIT) sobre os conceitos de emprego, horas trabalhadas e custos de mão-de-obra;
- Diferença em relação à maior parte dos conceitos administrativos, para facilitar a comparação internacional;
- Consolidação e fixação para um período longo uma vez que os conceitos do SEC₉₅ estão consolidados e foram aprovados como a norma internacional para as próximas décadas;

⁴⁰ Regulamento (CE) N° 2223/96, do Conselho de 25 de Junho de 1996 relativo ao sistema de contas nacionais e regionais na comunidade.

- Multifuncionalidade, porque os conceitos do SEC95 podem ter uma vasta gama de aplicações, embora não bastem por si sós em alguns casos (ex: na análise dos custos de financiamento de serviços de saúde);
- Flexibilidade, porque apesar de alguns conceitos não se encontrarem explicitamente presentes no SEC₉₅, estes podem ser deduzidos com facilidade. Ex: criação de novos sectores mediante reorganização dos subsectores definidos no SEC₉₅.

Em 1999, passou a ser o sistema de referência para a compilação das Contas Nacionais. A partir de Fevereiro de 2000, é o sistema para a supervisão orçamental com força de lei.

A adaptação do sistema de gestão da despesa pública às regras orçamentais e ao SEC₉₅

Na sequência da adesão à CEE, Portugal concretiza em 1989 uma revisão constitucional. A reforma orçamental e contabilística, iniciada no princípio dos anos 90 do século passado, vem na sequência dessa revisão e mais concretamente dos artigos 108º a 110º da CRP, relativos à estrutura e aos princípios e métodos de gestão orçamental.

Para além da integração no OE dos serviços e fundos autónomos, os novos artigos da CRP previam ainda a publicação em lei o regime atinente à elaboração e execução do orçamento dos serviços e fundos autónomos, bem como a possível estruturação por programas.

Neste sentido, são publicados três diplomas que, em conjunto, enformam a reforma da administração financeira do Estado e da contabilidade pública dos inícios dos anos 90, a saber:

Quadro 6 - Síntese das alterações ao SGDP pela Reforma da Administração Financeira do Estado

Lei nº 8/90, de 20/02 – Lei de bases de contabilidade pública	Ficaram definidos dois regimes financeiros e as respectivas bases contabilísticas. O primeiro é o regime geral de autonomia administrativa no qual o sistema contabilístico é unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão. O segundo é um regime excepcional, de autonomia administrativa e financeira, aplicável aos organismos em que as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais ⁴¹ e cujo sistema contabilístico é digráfico, moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC). Adicionalmente, deverão utilizar uma contabilidade de caixa e de compromissos ou encargos assumidos aquando do ordenamento das despesas;
Lei nº 6/91, de 20/2 – Lei de Enquadramento do orçamento do Estado	Enuncia os princípios e regras orçamentais e os procedimentos para a elaboração, organização, apresentação e execução do OE e da CGE. Foram ainda introduzidas regras de responsabilidade dos titulares de cargos políticos e funcionários e agentes do Estado pela execução orçamental;
Decreto-Lei nº 155/92, de 28/07 – Regime de administração financeira	Finaliza a arquitectura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública, substituindo 31 dos diplomas fundamentais da contabilidade pública. Dada a sua importância para adequada compreensão da actual arquitectura orçamental e contabilística apresentam-se de seguida, as suas principais disposições: Foram desenvolvidos os princípios específicos a que obedecem cada um dos regimes de

⁴¹ Excluindo as co-financiadas pelo orçamento da UE.

Estado	autonomia. No regime geral de autonomia administrativa os serviços passam a dispor de créditos inscritos no OE e os seus dirigentes são competentes, para com carácter definitivo executório, praticarem actos necessários à autorização da despesa e ao seu pagamento, no âmbito da despesa corrente. A escrituração da actividade financeira é organizada com base numa contabilidade de compromissos resultantes das obrigações assumidas, numa contabilidade de caixa e numa contabilidade analítica. As despesas ficam sujeitas à regra do duplo cabimento, i.e., quando os serviços e organismos dispuserem de receitas consignadas, os pagamentos a efectuar por conta destas ficam simultaneamente condicionados ao montante global da receita arrecadada e dos créditos inscritos no orçamento. No regime especial de autonomia administrativa e financeira os serviços utilizam o POC, possuem património próprio, constituído pelos bens, direitos e obrigações recebidos ou adquiridos para a sua actividade e receitas próprias resultantes da sua actividade específica, podem recorrer ao crédito ainda que sob certos limites e condições fixados pela Assembleia da República e autorização prévia do Ministro das Finanças. Foram igualmente desenvolvidos os princípios comuns a ambos os regimes, nomeadamente: o regime duodecimal, o registo de contratos, o reescalamento de compromissos nas várias fases da realização da despesa, nas restituições e reposições.
--------	--

Mais tarde, surgiram POC específicos, nomeadamente o Plano de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social (POCIPSS)⁴², o Plano de Contas para os Serviços de Saúde (POCSS)⁴³ e o Plano de Contas para os Serviços Municipalizados⁴⁴.

No entanto, “veio a concluir-se que a diversidade de planos de contas poderia prejudicar uma futura consolidação das contas do Estado, o que motivou a constituição de um Grupo de Trabalho⁴⁵ (designado por Estrutura de Missão) com a incumbência de conceber um plano de contas que pudesse ser utilizado por todos os organismos públicos.” (Carvalho, Martínez, Pradas, 1999, *in* Barbosa, 2006: 31).

Como resultado do trabalho desenvolvido pela Estrutura de Missão, surge o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) aprovado o Decreto-Lei nº 232/97, de 3/09. De acordo com o seu preâmbulo, este novo plano tem como principal objectivo “a criação de condições para a integração 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”. Ainda de acordo com o seu preâmbulo, complementarmente, o POCP deverá permitir, nomeadamente:

- A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;

⁴² DL nº 78/89, de 03/03.

⁴³ Aprovado por Despacho do Secretário de Estado da Saúde, publicado no DR, n.º 231, de 18/10/91. Revisto em 1995 - Despacho de aprovação do Secretário de Estado da Saúde de 2/10/95.

⁴⁴ DL nº 226/93, de 22/06.

⁴⁵ Segundo a Resolução do Conselho de Ministros nº 23/95, de 12/06.

- Disponibilizar informação para apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da AP pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado que institui a UE.

Caiado e Pinto (1998: 256) ainda adiantam “outros objectivos de natureza geral subjacentes ao texto do POCP:

- A possibilidade de aceder a uma gestão orçamental contínua;
- Aproveitamento das novas tecnologias da informação;
- Promover a desconcentração e descentralização de poderes;
- Possibilitar a responsabilização dos gestores públicos.”

Nos anos posteriores, vieram a ser publicados planos sectoriais para as autarquias locais⁴⁶, educação⁴⁷, saúde⁴⁸ e segurança social⁴⁹. Segundo Barbosa (2006: 32), “previam-se também outros planos sectoriais para a Justiça, Agricultura, Obras Públicas e Forças Armadas, que ainda não se concretizaram”.

Em 1999, entrou em vigor o DL n.º 191/99, de 5/06 - Regime de Tesouraria do Estado por causa “das exigências decorrentes da estabilidade imposta pela União Económica e Monetária e pela moeda única, quer a reforma da administração financeira do Estado e a reforma orçamental, que contam exactamente com o rigor orçamental como um dos seus principais objectivos e estabelecem já como linha de desenvolvimento o aprofundamento da unidade de tesouraria”⁵⁰. A unidade de tesouraria envolve, por um lado, a execução do orçamento dos serviços integrados do Estado, efectivando a cobrança das receitas e o pagamento das despesas públicas e, por outro, assegurar aos serviços e fundos autónomos a prestação de serviços equiparados aos da actividade bancária, nas mesmas condições de eficiência, podendo ainda as Regiões Autónomas e as autarquias locais, incluindo os respectivos serviços e fundos autónomos, dispor de contas abertas na Direcção-Geral do Tesouro, para efeito de prestação, por parte desta, de serviços equiparados aos da actividade bancária, em apoio às

⁴⁶ DL n.º 54-A/99, de 22/02, aprovou o POCAL.

⁴⁷ Portaria n.º 794/2000, de 29/09, aprovou o POC – Educação.

⁴⁸ Portaria n.º 898/2000, de 28/09, aprovou o POC – Saúde.

⁴⁹ Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25/01, aprovou o POC – Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

⁵⁰ Preâmbulo do DL n.º 191/99, de 5/06.

suas tesourarias. Mais tarde, a unidade de tesouraria foi estendida às entidades públicas empresariais através da Lei nº 55-B/2004, de 31/12 – Lei do OE para 2005 e seguintes.

Relativamente à estrutura e enquadramento do orçamento, foi publicada em 2001 a Lei nº 91/2001, de 20/08⁵¹ – Lei de Enquadramento Orçamental – revogando a Lei nº 6/91, de 20/2. Aquela lei estabelece o objecto, âmbito e valor da lei, os princípios e regras orçamentais do OE e da CGE e as regras de estabilidade orçamental em todo o sector público administrativo.

No âmbito do controlo (interno e externo) das finanças públicas verificaram-se igualmente grandes transformações.

Através do DL nº 166/98, de 25/06 foi instituído o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI), colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. O SCI compreende o domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da AP. O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei. Integram o SCI as inspecções-gerais, a Direcção-Geral do Orçamento (DGO), o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e os órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno. O SCI opera em três níveis de controlo: i) controlo operacional, ii) controlo sectorial e iii) controlo estratégico. Por sua vez, os três níveis de controlo do SCI assentam nos princípios da suficiência, da complementaridade e da relevância dos controlos.

A coordenação com o controlo externo, exercido pelo Tribunal de Contas, é feita através da sua representação, como observador no Conselho Coordenador do SCI, nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais, devendo-lhe ser enviados os documentos referidos nas alíneas *a)* e *b)* do artigo 7º do referido DL.

Relativamente ao controlo externo, desde os anos 90 até à actualidade, tem-se vindo a assistir a um reforço dos poderes do Tribunal de Contas, embora o processo não só se tenha iniciado tardiamente, como também, não tem sido feito com a velocidade que se impunha a tão importante órgão de soberania. Efectivamente, só nos inícios dos anos 90 do século passado, através da Lei nº 86/89, de 8/09, viria a concretizar-se em lei o disposto na Constituição de 1976. Até esta data, “nada se fez de muito importante para dar execução

⁵¹ Alterado pela Lei Orgânica nº 2/2002, de 28/08, Lei nº 23/2003, de 2/07 e Lei nº 48/2004, de 24/08.

efectiva à Constituição até ao final dos anos oitenta, época em que, a par com as novas necessidades de controlo financeiro resultantes da integração europeia a partir de 1 de Janeiro de 1986, a Revisão Constitucional de 1989 e a Lei de Reforma do Tribunal de Contas (Lei nº 86/89, de 8 de Setembro) deram efectiva e correcta execução ao que se encontrava disposto na Constituição de 1976, apesar de se tratar do início da constituição de um órgão de controlo externo democrático, carecido de desenvolvimentos futuros” (in <https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/tc1976-.shtm>, em Maio de 2008).

Nesta lei definiu-se que o âmbito de jurisdição do Tribunal de Contas seria o Estado e seus serviços, autónomos ou não, as regiões autónomas, os institutos públicos, as associações públicas, as instituições de segurança social, as autarquias locais e as associações e federações de municípios, institucionalizou-se o regime de fiscalização prévia de uma série de actos da Administração e o regime de fiscalização sucessiva com vista a julgar as contas que lhe devam ser submetidas, com o fim de apreciar a legalidade da arrecadação das receitas, bem como as despesas assumidas, autorizadas e pagas, e, tratando-se de contratos, se as suas condições foram as mais vantajosas à data da respectiva celebração.

Em 1996, através Lei nº 14/96, de 20/04, o Tribunal de Contas vê alargadas as suas competências de fiscalização financeira ao sector empresarial do Estado, às fundações de direito privado que recebem anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do OE ou das autarquias locais e ainda aos processos de reprivatização. Ainda neste mesmo ano é aprovado o novo Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, pelo DL nº 66/96, de 31/05, o qual permitiu reforçar a sua autonomia financeira através da profunda actualização quantitativa e qualitativa dos critérios, do nível de taxas, tipologias e naturezas dos actos geradores dos emolumentos.

Mas só com a Lei nº 98/97, de 26/08 (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas) e com as sucessivas alterações⁵², é que foram consolidados na sua plenitude os seguintes princípios constitucionais:

- Princípio da independência e da exclusiva sujeição à lei (art. 203º da CRP);
- O direito à coadjuvação das outras entidades (art. 202º da CRP);
- Os princípios da fundamentação, da obrigatoriedade e da prevalência das decisões (art. 205º da CRP);
- O princípio da responsabilidade financeira inerente aos que gerem ou apliquem dinheiros públicos, independentemente da sua natureza jurídica;

⁵² Lei nº 87-B/98, de 31/12, Lei nº 1/2001, de 4/01 e Lei nº 55-B/2004, de 30/12, Lei nº 48/2006, de 29/08.

- O princípio da publicidade (art. 206º da CRP).

Por sua vez, a “Lei reforçou, claramente, o quadro de competências constitucionalmente definido, com o objectivo último de concretizar um sistema de controlo externo que efectivamente corresponda à necessidade de um controlo dos dinheiros e valores públicos que assegure ou garanta a legalidade, a regularidade e a boa gestão dos mesmos” (Tribunal de Contas, s.d.).

De acordo com a CRP, o Tribunal de Contas é um órgão de soberania, incluído no elenco dos Tribunais, a par do Presidente da República, da Assembleia da República e do Governo. O OE é fiscalizado pelo Parlamento e pelo Tribunal de Contas e compete a este órgão dar parecer sobre a CGE, fiscalizar a legalidade das despesas públicas e julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe.

Algumas tendências de evolução

Recentes desenvolvimentos no processo orçamental apontam para a implementação de uma orçamentação por programas na Administração Central. Por despacho do senhor MF⁵³ foi constituída uma Comissão para a Orçamentação por Programas (COP) com a missão de propôr um novo modelo e respectiva metodologia para a estruturação do OE por programas⁵⁴.

De acordo com o relatório intercalar apresentado pela COP em Maio de 2007, a orçamentação por programas terá, em traços gerais, as seguintes características:

- Introdução de dois ciclos (ciclo plurianual e ciclo anual), cada um com três vertentes consoante o nível de desagregação considerado (vertente macro, vertente de programas e vertente de organismos);
- O ciclo plurianual é composto pelo Programa de Governo, Programa de Estabilidade, Grandes Opções do Plano, Relatório de Orientação da Despesa Pública (RODEP), Coordenador do Programa, Contrato de Programa (entre o Coordenador de Programa e o membro do Governo Responsável) e Contratos de Desempenho (entre o Coordenador do Programa e os organismos executores);
- O ciclo anual, subordinado às linhas de orientação do ciclo plurianual, inicia-se com a preparação da proposta do OE e a confirmação das verbas e metas nesse ano atribuídas

⁵³ Despacho n.º 3858-A/2007, 22 de Fevereiro de 2007, publicado no D.R. 2ª Série, N.º 43 – 1 de Março de 2007.

⁵⁴ A nomeação da COP pretende operacionalizar o disposto no n.º 2 do art. 18º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei 91/2001 de 20/08) sobre a apresentação do OE por programas na data definida pelo art. 105º da Lei do Orçamento de Estado para 2006 (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro), i.e., na proposta de OE para 2010.

aos programas. O ciclo anual termina com a prestação de contas dos organismos (através do Balanço de Actividades) e com a apresentação do Balanço do Estado.

- Introdução de uma regra de despesa para a despesa primária da Administração Central e da Segurança Social, através do estabelecimento de objectivos plurianuais, os quais devem ser entendidos como tectos definidos em contabilidade nacional, com excepção dos juros da dívida pública e transferências para a Administração Regional e Local.
- Os tectos para a despesa resultam da fixação, ao longo da legislatura, de uma taxa de variação anual estável e desligada das flutuações cíclicas da economia, cujo referencial seria a estimativa de médio prazo da evolução da capacidade produtiva da economia portuguesa. Ou seja, os tectos de despesa não deverão ser determinados em percentagem do PIB, mas sim em unidades monetárias (i.e., em euros). Os *plafonds* nominais para a despesa terão subjacente uma taxa de variação real estável e uma previsão da taxa de variação dos preços;
- As dotações plurianuais dos programas compreenderão verbas de investimento público, deixando de ter um tratamento autonomizado e por seria extinto o PIDDAC;
- Votação pelo Parlamento, e não mera discussão, as GOP, RODEP e OE o qual conterà dotações orçamentais dos vários programas para o ano seguinte, e também para os anos remanescentes da legislatura;
- Elaboração, quer do Balanço do Estado e respectiva apreciação e votação pelo Parlamento, com informação actualmente contida na CGE, mas também valores globais e desagregados do activo (bens, créditos e liquidez) e do passivo (dívida pública, obrigações e provisões) das Administrações Públicas, de acordo com o POCP, quer do Balanço de Actividades;
- Introdução de uma lógica de Objectivos, Resultados e Avaliação do Desempenho através de definição de metas, indicadores de eficiência, eficácia, qualidade e resultados das áreas de intervenção.

Neste sentido, “a implementação da [orçamentação por programas] OP no nosso país introduzirá três grandes inovações: a avaliação dos resultados, um quadro orçamental plurianual e regras de despesa. A motivação para esta reforma é dupla: promover a disciplina orçamental e aumentar a eficiência e eficácia da despesa pública.” (COP, 2007: 4-5)

Apesar de ser uma iniciativa meritória, na medida em que pretende modificar a actual arquitectura do SGDP, contendo, inclusive, alguns aspectos positivos, trata-se de uma iniciativa que peca pela sua tardia implementação em Portugal (mais de 40 anos depois da

primeira iniciativa semelhante nos Estados Unidos da América nos idos anos 60 do século passado), e, tal como ilustraremos no ponto 3.7., é já manifestamente insuficiente para a transformação do sector público num elemento de estabilização macroeconómica e catalisador da economia e sociedade.

CAPÍTULO 2

“The contemporary nation-state exists to perform – to provide financial assistance, public services and other benefits to its people. How well the government performs influences the economic and social well-being of citizens, the mindset that voters take into the election booth, the programmes and behaviour of politicians and bureaucrats, and the relationship between government and the governed.”
(Schick, 2003a: 72)

2. A MUDANÇA DE PARADIGMA NO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Nos últimos 20 anos tem-se vindo a assistir a movimentos de reformas sucessivas da AP em vários países pertencentes à OCDE, entre os quais a Nova Zelândia, Austrália, França, Reino Unido, Estados Unidos da América e países nórdicos, associados às teorias das várias escolas da *New Public Management*. Com estes movimentos de reforma em curso, os sistemas orçamentais e a gestão da despesa pública não ficaram intactos. Muito pelo contrário. Sofreram também grandes mudanças, nomeadamente, na evolução de uma gestão financeira orientada para os resultados (*performance management*).

Os países acima mencionados estavam confrontados com as seguintes situações (Keating, 2001):

- Elevada carga fiscal aliada a défices orçamentais e/ou dívidas elevadas com tendência de deterioração caso não fossem tomadas medidas;
- Os programas governamentais falhavam frequentemente os seus objectivos e/ou não eram efectivos face aos custos envolvidos, i.e, não tinham *value for money*;
- A máquina administrativa não era suficientemente sensível (*responsive*) às necessidades dos clientes incluindo os próprios ministros; e
- O Governo era parte do “problema” e não da “solução”, tendo-se tornado demasiado grande e intervencionista.

Podemos ainda adicionar que a falta de capacidade das organizações públicas em responderem aos novos desafios derivados da globalização, a alteração das expectativas, necessidades e exigências dos cidadãos na qualidade dos serviços prestados pela AP e a transformação da estrutura do Estado-Nação face aos movimentos de perda gradual de poder para instituições *supra* nacionais (v.g. UE) e *infra* nacionais (v.g. regiões), têm contribuído decisivamente para esta mudança de paradigma.

Os programas de reforma orçamental acabaram por servir de instrumento não só de saneamento das contas públicas, mas também, de resolução das crises económicas que atravessavam e, numa fase subsequente, têm tentado, com algum sucesso, transformar o

Estado, a AP e as políticas públicas em factores catalizadores da economia e sociedade através do processo orçamental (Blöndal, 2003; Schick, 2003a; Curristine, 2005), transformando-se em Estados de desempenho (*performance*).

2.1. Os movimentos de reforma da Administração Pública

Em termos genéricos, a *New Public Management* pretendia reconstruir a própria natureza do fornecimento de serviços públicos à sociedade através de um *upgrade* da gestão financeira e dos recursos, com vista à substituição gradual do modelo tradicional, ortodoxo, weberiano de AP. Inicialmente, e na sequência de relatórios sobre o estado da arte nas administrações públicas anglo-saxónicas, fizeram apologia de “*letting the managers manage*” encorajando a flexibilidade dentro de uma *framework* de objectivos previamente definidos, controlo apertado dos recursos e monitorização do desempenho (comissões Glassco (1962) e Lambert (1976-9) no Canadá; os relatórios Coombs (1974-6) e Reid (1982-3) na Austrália; a comissão Grace (1982) nos Estados Unidos da América; o estabelecimento por Margaret Thatcher da *Efficiency Scrutiny Unit* no início dos anos 80).

Neste sentido, a *New Public Management* induziu uma reorientação da AP para:

- Uma maior focalização nos instrumentos do que nos seus fins (Schick, 1996)
- Uma importação e aplicação imediata da gestão empresarial do que na sua ponderação ou adequação ao sector público (Moe, 1994; Mozzicafreddo, 2001)
- O experimentalismo gestor do que numa perspectiva de *governance* global do Estado e da AP, não obstante de muitas das reformas encetadas abrangerem quase todo o sector público (Moe e Gilmour, 1995; Coe, 1997; Kettl e Dilulio, 1995)
- Privatizar, desburocratizar e desregulamentar a AP, baseadas em modelos de mercado (Osborne e Gaebler, 1992) associadas às teorias da *public choice* (Boston, 1996).

Afigura-se a necessidade de sublinhar que as principais preocupações do primeiro movimento de reforma da AP, corporizado pela *New Public Management*, estavam mais centradas na obtenção de eficiência operacional da AP. Neste sentido, os vários Governos introduziram os mais variados, métodos, técnicas e instrumentos de gestão utilizados no sector privado com vista a abandonar os anteriores métodos de gestão da AP, baseados em processos e regras burocráticas.

Segundo Matheson e Kwon (2003), três problemas conceptuais contribuíram para uma insuficiente atenção aos efeitos sistémicos e de *governance* desta primeira geração de reformas:

1. O primeiro problema foi a implementação do modelo gestor sem uma suficiente atenção às suas inerentes limitações, pela excessiva focalização em sistemas formais de contratualização com especificações e medições, fazendo apologia a uma renascida “gestão científica” baseada na “*one best way*”, a qual colidiu com a maior complexidade institucional associada a “normas e lógicas políticas institucionais contraditórias resultantes dos factos políticos, institucionais e sociais” (Mozzicafreddo, 2001: 26) que a gestão de organizações públicas envolve. Sobre esta temática Mozzicafreddo (2001: 26) refere ainda o seguinte:

“Ora esta complexidade e racionalidade contraditórias exigem, de certa forma, que o sector público actue com uma racionalidade que transcende o seu fim, sendo organizados com base na uniformidade, na impessoalidade, na força dos procedimentos e no controlo democrático dos recursos colectivos. (...) Nas organizações empresariais, ao contrário, a racionalidade está no seu fim, são organizações e baseadas nos interesses próprios, legítimos, de certeza, mas que não transcendem o seu próprio âmbito. A diferença principal situa-se, assim, nos objectivos e nos valores que configuram a esfera pública e a esfera privada: respectivamente, o interesse geral e o serviço público, e o interesse particular e a lógica do mercado.”

2. O segundo problema foi a dificuldade na apreciação de que, apesar do seu tamanho e complexidade, a Administração continua a ser uma única entidade e que existem determinados níveis transversais como o processo de formulação de políticas, o processo orçamental, a gestão do funcionalismo público e o processo de *accountability*, que têm de ser tomadas em linha de conta aquando da reforma porque estão debaixo do mesmo ambiente cultural, político e administrativo.
3. O terceiro problema foi a dificuldade de compreenderem que a arquitectura de gestão pública não fornece apenas serviços públicos, mas que “institucionaliza” profundos valores de *governance* e que estes são inseparáveis da arquitectura constitucional vigente num país. Por exemplo, quando se implementa um sistema remuneratório baseado no desempenho pode-se colocar em causa a integridade profissional e a imparcialidade exigíveis ao exercício de cargos no funcionalismo público.

Como reacção à *New Public Management* surgiu o movimento da *New Public Administration*. Este movimento surgiu da “necessidade de tornar o funcionamento da AP mais profissional, mais eficiente e mais sensível às condições e mudanças externas, mas dentro do contexto de uma AP democrática, integrando os princípios da organização profissional na estrutura organizativa de *revalorização* da tradição do serviço público no âmbito da acção colectiva e da esfera pública democrática.” (Mozzicafreddo, 2001: 25)

Assim, o movimento da *New Public Administration* pretende reorientar a AP para a sua reorganização e modernização atendendo ao contexto e objectivos; procura o equilíbrio entre os especialistas e a organização, racionalidade e mobilidade através da participação, transparência, informação e qualidade dos serviços; desregulamentação mas com preocupações de equilíbrio entre a universalidade e a heterogeneidade.

Durante este período uma série de autores desenvolveram aquelas que viriam a ser as duas principais escolas da *New Public Management* com grande influência nas sucessivas mutações dos SGDP: a *New Institutional Economics* e a *Managerialism* – as quais foram

desenvolvidas por Aucoin (1990), Hood (1991), Pollitt (1993), Hughes (1994) e Keraudren e van Mierlo (1998: 39).

A *New Institutional Economics* identificava comportamentos perversos nos sistemas orçamentais tradicionais causando por isso ineficiências, quer a um nível agregado, quer ao nível ministerial (Thompson, 1998), nomeadamente através das escolhas individuais dos actores envolvidos na arena do orçamento sem atenderem ao seu efeito sistémico, produzindo, em consequência, decisões de despesa sub-óptimas (mais despesa, défice e dívida) por má alocação de recursos. Neste sentido, as reformas dos SGDP deveriam estabelecer regras e instituições que promovessem objectivos de “racionalidade colectiva” a serem articulados e perseguidos na formulação do orçamento (Kelly e Wanna, 2000).

A *Managerialism* identificava as actuais regras e práticas de AP como uma fonte de ineficiência governamental (Pollitt, 1993), na medida em que a AP tradicional ao valorizar a ética e a conformidade sobre a economia e a eficiência acabava mais por gerir regras e regulamentos do que os programas e os recursos (Kelly e Wanna, 2000). Assim, as propostas de reforma foram no sentido da adopção de técnicas de gestão do sector privado e melhorar a qualidade, o *status* e a *accountability* dos gestores operacionais (Pollitt, 1998; Wilenski, 1986).

Mais recentemente, Denhardt e Denhardt (2003) advogam que o papel da Administração está a evoluir de uma posição central, principal e muitas vezes única na dinamização da sociedade (*steering society*), tal como Nelissen *et al.* (1999) referia, para uma posição em que é apenas mais um actor na formulação e implementação das políticas públicas. Por isso, avançam com uma nova teoria e prática denominadas de *New Public Service*.

Ao contrário do modelo tradicional de AP, cujos elementos fundacionais são a legalidade e a política, e do modelo da *New Public Management*, baseado na economia e no mercado, a *New Public Service* assume que o papel da Administração será focado em critérios democráticos e sociais. Segundo Denhardt e Denhardt (2003: 4-5), “*this view suggests that the public interest is paramount and that the public interest is the result of a dialogue about mutual or overlapping interests. It sees the role of government as brokering interests among citizens and other groups so as to create shared values. This might mean, for example, building coalitions of public, private, and nonprofit agencies to meet mutually agreed upon needs. The approach to accountability reflected in this approach suggests that public servants must attend to law, community values, political norms, professional standards and citizen interests.*”

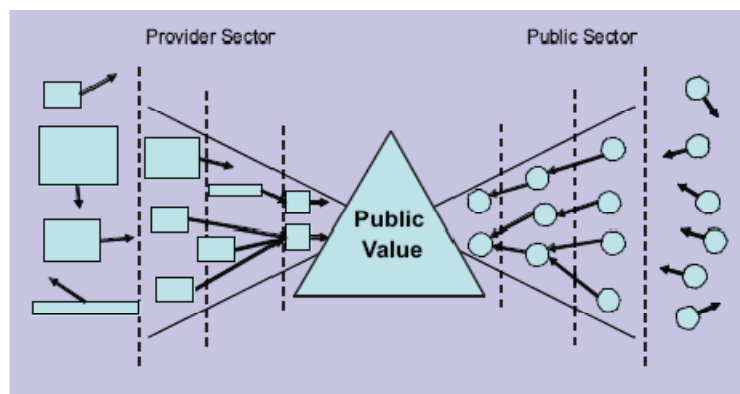
Com esta evolução, a arquitectura dos SGDP não ficará indiferente. Os autores (Denhardt e Denhardt, 2003: 6) adiantam mesmo que *“as a theoretical concern, the notion of public managers acting purely as if the public’s money were their own, that is, being motivated by strict self-interest, flies in the face of a long and important tradition of accountability and responsiveness in democratic public administration. Most important, it denies the public a role in determining the expenditure of public funds and the design of public programs. A far better recommendation would be to treat the public’s money as if it were the public’s money”*. Sendo que os SGDP serão moldados quer por critérios de legalidade e políticos, de mercado e económicos e ainda democráticos e sociais em prol do interesse público.

Paralelamente, uma literatura emergente tem vindo a utilizar o conceito de Valor Público (*Public Value*) (Moore, 1995; Jackson, 2001; Bozeman, 2002). Segundo estes autores, Valor Público refere-se ao valor criado pela Administração através de serviços, leis de regulação e outras acções. Em última análise, numa democracia este valor é determinado pelos próprios cidadãos, através das suas preferências e percepções expressas nas mais variadas formas: eleições, petições, manifestações, opinião pública, etc. Mas, para alguma coisa ter valor não é suficiente que os cidadãos digam que é desejável. É necessário que os cidadãos – individualmente ou colectivamente – estejam dispostos a contribuir com qualquer coisa em troca do Valor Público (ex: poderes coercivos em troca de segurança, disponibilização de informação privada em troca de serviços personalizados, etc.). Como bem referem Kelly, Mulgan e Muers (2002), *“the idea of opportunity cost is therefore central to public value: if it is claimed that citizens would like government to produce something, but they are not willing to give anything up in return, then it is doubtful that the activity in question will genuinely create value”*⁵⁵.

A aplicação deste conceito no SGDP tem sido concretizada através da sua associação ao conceito de convergência. Convergência descreve a mudança gradual e controlada de um grupo de organizações dos vários sectores institucionais da economia, para atingir um objectivo partilhado global: a maximização do Valor Público, tal como se apresenta na Figura 1:

⁵⁵ *“For example an opinion poll that suggests that citizens would like government to spend more money on services but fails to indicate public willingness to pay for this course of action does not constitute evidence that higher spending will increase public value.”*

Figura 1 – Convergência para o Valor Público



Fonte: IT World Limited, 2006

Numa perspectiva macroeconómica, o conceito de criação de valor no sector privado é distinto do conceito de criação de valor no sector público, sendo que ambos deverão ser compatibilizados tendo em vista uma optimização na afectação de recursos na economia.

No sector privado, o valor é criado quando uma empresa usa os recursos para satisfazer preferências de clientes individuais através de um mecanismo de preços de mercado. Quando as empresas acrescentam valor, este é reflectido num excedente operacional⁵⁶; em última análise o valor é criado pela utilização de *inputs* de uma forma que forneça um retorno aos accionistas que sejam tão bons quanto uma utilização alternativa desses recursos.

Pelo contrário, o Valor Público é substancialmente mais complicado de medir (não existe um único *bottom-line*, não existem mecanismos de preços de mercado e financia-se os *inputs*) e por isso deve ser reconhecido e gerido em vez de evitado.

A maximização do “Valor Público *adicionado*”, i.e., os benefícios da actividade governamental quando ponderado os respectivos custos (incluindo o custo de oportunidade de capital dos recursos envolvidos), é alicerçado nos papéis a atribuir a cada um dos actores (sector público, sector privado e sector social) nos serviços, resultados e na relação de confiança, para procurar o melhor equilíbrio entre a *accountability*, contestabilidade, inovação, equidade e eficiência, através da avaliação contínua.

Em suma, podemos referir que estes movimentos de reforma tendem a diferenciar-se mais na “estrutura e objectivos da esfera pública e da esfera privada e com a forma como é equacionado a questão do Estado, [do] que [...] na orientação programática e prática” (Mozzicafreddo, 2001: 25).

⁵⁶ Assumindo que os preços reflectem todas as externalidades.

Neste sentido, abordaremos no ponto seguinte as principais características destes movimentos de reforma, como se ambos fizessem parte de um movimento maior de reforma do Estado, da AP e das políticas públicas.

2.1.1. Principais características

Podemos categorizar em dois níveis as principais características dos movimentos de reforma: nível macro, político ou gestão ministerial e nível micro, gestão ou gestão dos serviços públicos. O primeiro leva a novas disposições políticas, o último leva a novas formas de fornecimentos de serviços públicos (Mozzicafreddo, 2001; Warren e Barnes, 2003).

Nível macro

O nível macro é caracterizado pela introdução no sector público de mecanismos de mercado baseados nas mais variadas formas de concorrência, para o fornecimento de serviços públicos, na separação da esfera política da esfera da administração, na flexibilização da gestão dos recursos e na delegação e devolução de competências para os níveis mais baixos da AP.

A introdução de mecanismos de concorrência na AP, i.e., a simulação de quase mercados é baseada na teoria de que os incentivos de mercado induzem a melhorias contínuas na qualidade e eficiência dos serviços (Domberger, Hall e Li, 1995; Domberger e Jensen, 1997; Jensen e Stonecash, 2004). Os mecanismos de concorrência actuam, quer sobre o lado da oferta, quer sobre o lado da procura dos serviços públicos e podem assumir as mais variadas formas:

- Aumento da diversidade de fornecedores de serviços públicos, quer sejam públicos, privados ou do sector social ou cooperativo;
- Maior competição entre os fornecedores de serviços públicos através da separação do comprador-fornecedor;
- Maior utilização de incentivos através de “pagamentos em função dos resultados”;
- Utilização do princípio do utilizador-pagador, para moderar a procura, em associação com a disponibilização gratuita de bens e serviços públicos.

A separação da esfera política da esfera da administração é sumariamente sintetizada na seguinte máxima: “o Governo planeia a AP executa”. De uma maneira geral, esta separação tem vindo a ser implementada através da introdução e desenvolvimento dos mais variados tipos de instrumentos de contratualização aos vários níveis da AP (Petrie, 2002):

- Acordos de desempenho entre os ministros e os directores-gerais;
- Acordos orçamentais entre o Ministério das Finanças e os organismos financiados;

- Acordos individuais de desempenho entre os directores-gerais e os níveis mais baixos de gestão da organização;
- Acordos ou protocolos de cooperação entre a Administração Central e a Administração Local;
- Contratos entre uma entidade pública e uma entidade privada, ou uma organização sem fins lucrativos para o fornecimento de bens e serviços públicos.

Embora o grau de “*enforcement*” da contratualização possa variar em função dos custos de transacção, do contexto político, administrativo e legal, da natureza e fins das entidades públicas e do tipo de relações (hierárquicas ou técnicas), a sua adopção tem sempre subjacente a teoria de agência.

Esta teoria aplicada ao sector público vê a Administração como uma série de relações de agência, nomeadamente, entre os eleitores e o Parlamento, entre o Parlamento e o executivo, entre o Primeiro-Ministro e os ministros (dentro do executivo), entre os Ministros e os ministérios ou direcções-gerais, empresas públicas ou agências públicas quase independentes e entre o director-geral e os seus subordinados, e analisa os “contratos”, explícitos e implícitos, entre as diferentes partes. Jensen e Meckling (1976), que fazem parte dos principais autores que desenvolveram a noção de relação de agência, definem-na como um contrato através do qual uma ou várias pessoas (o principal) contrata uma outra pessoa (o agente) para executar em seu nome uma tarefa qualquer que implica uma delegação de um certo poder de decisão ao agente.

Os pressupostos comportamentais associados a estas relações contratuais são baseadas na teoria da “*public choice*”, onde os políticos estão principalmente interessados em maximizar as suas perspectivas de re-eleição e os burocratas estão principalmente interessados em maximizar a fruição dos benefícios do serviço público (v.g. prestígio e influência). “*The focus is on information asymmetry: agents have much more information on their actual performance, and their real objectives and motivation, which create potential moral hazard and adverse selection problems*⁵⁷. *Principals face costs in trying to obtain information required to monitor the agent’s performance, and try to economise on these through designing efficient monitoring and incentive structures*” (Petrie, 2002: 126-127). Como

⁵⁷ “*Moral hazard refers to the tendency of an agent, after the contract is entered into, to shirk or otherwise not fully seek to promote the principal’s interests. Adverse selection refers to the inability of a principal to determine, before the contract is entered into, which among several possible agents is most likely to promote the principal’s interests; and, given this imperfect information, the tendency for candidates with less than average motivation or qualifications to apply.*”

exemplos, temos as agências autónomas de gestão da Grã-Bretanha, França, Alemanha, Holanda e países nórdicos (Peters, 1997).

A flexibilização na gestão dos recursos envolve, por um lado, a desregulamentação da legislação laboral típica do direito público (ex: nomeação definitiva) e, por outro, a sua substituição por instrumentos jurídicos típicos do direito privado (ex: contrato) com todas as consequências que daí advêm em termos de conteúdos funcionais, horas extraordinárias, maior facilidade de contratar e de despedir, diferenciação remuneratória em função da *performance*, etc. possibilitando, no limite, a opção do *outsourcing* de determinadas funções em detrimento da contratação directa das pessoas. Ou seja, os organismos da AP passam a ter uma maior liberdade na definição dos recursos humanos que pretendem utilizar bem como no nível de despesa que estão dispostos a realizar. Esta flexibilização na gestão dos recursos veio na sequência da introdução dos instrumentos de contratualização referidos anteriormente, os quais deram maior ênfase nos resultados, nos objectivos e nas metas de forma a aumentar a eficiência e a eficácia da AP dentro de limites globais de despesa (envelopes financeiros). Como bem refere Schick (2001: 16): “*As a quid pro quo for gaining flexibility with respect to running costs, agencies must operate within firm limits.*” Como exemplo, na Suécia não existe “o funcionalismo público” (*civil service*) abrangendo toda a Administração e não existem grandes diferenças entre a legislação do trabalho no sector público e no sector privado (Blöndal, 2001).

A delegação, devolução e descentralização de competências para níveis inferiores da Administração (v.g. regiões e autarquias locais), em cumprimento do princípio da subsidiariedade, tem sido uma prática em quase todos os países da OCDE, tendo sido, inclusive, adoptado pela UE nos seus tratados. Para Antunes (s.d.: 170) este princípio “significa que a intervenção pública apenas é desejável em caso de insuficiência ou deficiência dos mecanismos de auto-regulação social (substituição), sendo entendido que convém privilegiar os dispositivos mais próximos (proximidade) e fazer apelo à colaboração dos actores sociais”. Por outro lado, o teorema de descentralização de Oates (*in* Shah, 1994: 15) refere que “*each public service should be provided by the jurisdiction having control over the minimum geographic area that would internalise benefits and costs of such provision*”. Ou seja, de acordo com este princípio, as funções de fixação de impostos, despesa e de regulação deverão ser efectuados pelos níveis mais baixos da Administração a menos que existam casos que excepcionalmente sejam melhor prosseguidos pela Administração Central. Segundo Allen e Tommasi (2001), em termos gerais a descentralização é desejável do ponto de vista da eficiência e da *accountability*. No entanto, deverão sempre ser balanceados com outros

elementos, como as externalidades geográficas; economias de escala; eficiência orçamental global (v.g. serviços públicos mais generosos numa região encorajarão as pessoas a deslocar-se para lá, mesmo que não existam oportunidades de emprego); equidade regional e as responsabilidades redistributivas do Governo.

Nível micro

As reformas ao nível micro pautam-se, entre outras, pela introdução de técnicas de gestão profissional na AP, na racionalização e simplificação de normas e procedimentos administrativos (desburocratização) e maior proximidade para com o cidadão (Mozzicafreddo, 2001).

Segundo este autor, “as diversas técnicas de gestão profissional têm sido introduzidas tanto para fomentar a competição, quer interna, quer entre serviços e o exterior, como pela introdução de uma lógica de mercado, visando um aumento da eficácia de execução e da responsabilidade pelas decisões, relativamente ao cliente ou ao utente e às entidades com as quais AP se relaciona” (Mozzicafreddo, 2001: 8).

As iniciativas de desburocratização da AP tiveram um duplo objectivo: racionalização e simplificação das normas e procedimentos administrativos e limitação do monopólio na produção de bens e serviços públicos. O primeiro, tem vindo a ser atingido através da disseminação das novas tecnologias de informação e comunicação no relacionamento com o cidadão (ex: repartições finanças virtuais e portal da saúde em Portugal) e da integração de obrigações declarativas anuais das empresas num único acto (ex: informação empresarial simplificada, no âmbito do programa *Simplex* também em Portugal). O segundo, tem vindo a ser implementado através da separação entre fornecedor e comprador (*purchaser-provider split*) de serviços públicos. Ou seja, através das parcerias público-privadas, o Estado pretende, por um lado, trazer para o sector público a iniciativa privada e social no fornecimento de bens e serviços reduzindo o seu peso enquanto prestador directo de serviços e, por outro, aumentar a qualidade dos serviços prestados por via do aumento da competição do lado da oferta dos mesmos serviços públicos.

“Making greater use of the third sector and introducing purchaser-provider splits will enable greater use of contestability to drive service improvements.” (HM Government, 2007a: 47)

Evolui-se de um Estado prestador para um Estado financiador.

A proximidade da administração para com o cidadão está relacionada com três conceitos que têm vindo a assumir um papel cada vez mais relevante no desenho das políticas públicas e na gestão dos serviços públicos: participação, personalização e equidade.

Segundo Peters (1997), o conceito de participação dos cidadãos no modelo de reforma da administração tem sido difundida, por quase todos os países, como forma de tornar a administração mais próxima e transparente para com as pessoas. Mas isto não significa que os cidadãos se interessem pelo funcionamento interno da Administração ou dos organismos que fornecem serviços públicos. Os cidadãos estão interessados nos resultados, ficando apenas interessados nos processos se perceberem que estes influenciam determinantemente os resultados que lhes interessam, enquanto utilizadores de serviços públicos. Para Keating (2001:195) “*where citizens do see government as bearing upon their interests, as members of a better educated and informed society, they are likely to demand more open participatory and transparent decision-making than in the past.*”

Personalização e equidade são dois conceitos inter-relacionados. Personalização é o processo através do qual os serviços públicos são desenhados em função das necessidades e preferências dos cidadãos.

“The overall vision is that the state should empower citizens to shape their own lives and the services they receive”. (HM Government, 2007a: 33)

A equidade pressupõe a disponibilização de serviços públicos a título gratuito, até ao ponto em que a riqueza não é barreira para o seu bom fornecimento. Por isso, o objectivo da personalização está integrado no princípio da equidade: estender a todos os privilégios que são apenas utilizados por uma minoria. Normalmente estes conceitos são aplicados através de uma maior oferta de fornecedores de serviços públicos, um adequado equilíbrio entre direitos e responsabilidades e na disponibilização de informação, ferramentas e mecanismos aos cidadãos no sentido de estes exercerem, de facto, a sua influência no modo como são disponibilizados os serviços públicos e adaptá-los às suas necessidades.

2.1.2. A New Public Management e os arranjos institucionais

A “*guardian-spender framework*” proposta por Wildavsky (1964) argumentava que os resultados orçamentais poderiam ser explicados (ou pelo menos analisados) ao focalizar-se a análise no papel desempenhado por cada um dos actores no jogo do orçamento: dos “*guardians*” dos dinheiros públicos aos “*spenders*” dos mesmos.

Segundo Wildavsky existem três elementos básicos (*primary elements*) na política orçamental (*budget politics*):

- A relação dicotómica, entre os “*guardians*” e os “*spenders*”, tornava-se importante na ausência de regras e procedimentos formais de controlo orçamental;

- As estratégias, práticas e processos de ambos os tipos de actores asseguravam alguma rotina à política orçamental: os “*guardians*” tendiam a fechar os “cordões à bolsa” e “*spenders*” tendiam a pedir mais do que necessitavam, porque lhes era sempre dado menos do que pediam e,
- Os impactos das reformas nas políticas orçamentais (*budget politics*) tendem a ser limitadas, porque o equilíbrio de papéis apresentado no elemento anterior é modificado com consequências imprevisíveis. “*This is one of the major reasons why budgetary reform is highly political, threatening and hotly contested.*” (Kelly e Wanna, 2000: 36)

Ora, no tempo que medeia o lançamento deste livro, em 1964, e a actualidade os SGDP evoluíram consideravelmente, muito por influência das teorias relacionadas com a *New Public Management*, como vimos nos pontos anteriores.

Devido a estas influências doutrinárias sobre os arranjos institucionais da AP e, em particular, sobre os sistemas de gestão de despesa pública dos vários países da OCDE, Wanna e Kelly (2000), avançam com uma avaliação sobre os impactos da *New Public Management* sobre as políticas orçamentais (*budgetary politics*):

- A *New Public Management* reforça a posição dos guardiões nas políticas orçamentais, devido ao maior controlo dos principais agregados orçamentais;
- A *New Public Management* reduz a capacidade e legitimidade de muitas das estratégias adoptadas pelos gastadores e tem o potencial de limitar a sua base institucional, porque passou a ser exigido um comportamento de “*guardian*” dos recursos ao seu dispôr;
- Um programa de reforma orçamental extensiva é capaz de modificar o equilíbrio de poderes dentro do sistema orçamental em favor dos guardiões e deve, por isso, facilitar o aumento da capacidade de impôr a disciplina orçamental;
- A dicotomia inicial entre os “*guardians*” e os “*spenders*” torna-se difícil de sustentar devido ao aumento da responsabilidade dos últimos, bem como, ao aumento da complexidade no fornecimento de serviços públicos (v.g. separação do comprador do fornecedor de serviços públicos);
- As reformas da *New Public Management* mancham deliberadamente a linha entre o *papel* institucional e a *função* orçamental, na medida em que tanto os guardiões com os gastadores passam a desempenhar um papel de racionamento e de pedido de mais recursos;
- As reformas da *New Public Management* têm o potencial de redefinir as áreas de conflito orçamental, bem como, as áreas de acordo, em virtude da fixação prévia de

metas dos principais agregados orçamentais pelos guardiões e na realocação subsequente dos recursos.

2.2. Os programas de reformas orçamentais

Perante os movimentos de reforma do sector público, elencados nos pontos anteriores, os sistemas orçamentais e de gestão da despesa pública também sofreram grandes transformações. Como veremos mais adiante neste ponto, diríamos mesmo que os programas de reforma orçamental concretizados pelos países referenciados na Introdução deste documento, desempenharam um papel importantíssimo na operacionalização na reforma da AP em termos globais, servindo mesmo de catalisador da reforma dos serviços públicos. Por isso, a reforma orçamental enquadra-se como uma das maiores reformas de nível micro encetadas pelos Governos para a melhoria do desempenho operacional do sector público e, como tal, o seu alcance vai mais longe e afecta a própria arquitectura institucional dos vários níveis da administração (nacional, regional e local) podendo tornar-se, inclusive, numa reforma de nível macro.

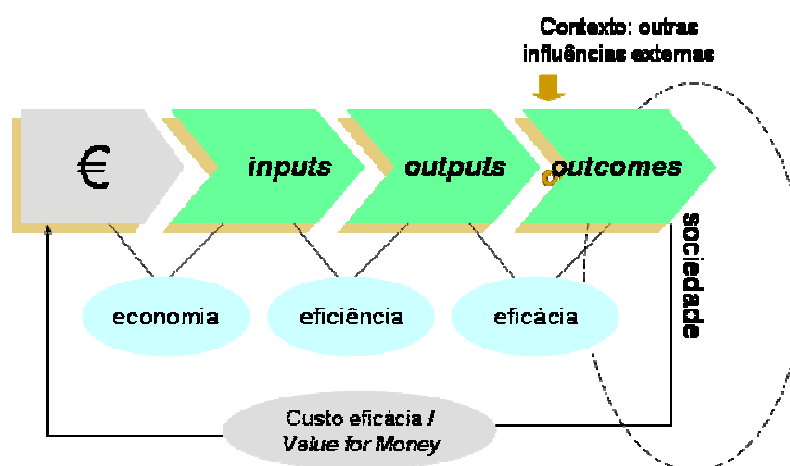
2.2.1. A mudança de paradigma

Como já referido anteriormente, num contexto particularmente difícil, em virtude dos movimentos da globalização, do elevado nível de despesa pública e do facto de a sociedade já não aceitar um aumento da carga fiscal, os governos vêm-se forçados a produzir o mesmo ou mais com cada vez menos recursos. Por outro lado, reconheceu-se que o tradicional modelo de AP, direccionado para o controlo dos recursos (*inputs*)⁵⁸ e da conformidade da realização da despesa de acordo com as regras legais e procedimentais, já não era suficiente para garantir uma adequada alocação de recursos, por falta de especificação dos resultados a alcançar, e prejudicava o custo eficácia ao não permitir flexibilidade e autonomia de gestão aos gestores para se adaptarem às necessidades dos utilizadores dos serviços públicos (Joumard *et al.*, 2004).

Neste sentido, vários países procuraram, através do processo orçamental, direccionar o Estado, a AP e as políticas públicas para o desempenho (*performance*). Para o efeito, estruturaram toda actividade governamental de acordo com o esquema seguinte:

⁵⁸ São os recursos que contribuem para a produção de bens e serviços. Ex: recursos humanos, capital, tecnologia, instalações.

Figura 2 - Desempenho da actividade governamental em *value for money*



Fonte: Adaptado de HM Treasury, 2001

A estruturação em quatro dimensões (recursos), realizações (*outputs*)⁵⁹ e resultados (*outcomes*)⁶⁰ permite aferir da economia, eficiência, eficácia e, conseqüentemente, do *value for money* de toda actividade governamental. O suporte técnico desta estruturação é feito com recurso à contabilidade, à estatística, à econometria e à investigação operacional. Com base nestes instrumentos, os governos utilizam toda uma série de técnicas de gestão do sector privado para melhorar o *value for money* do sector público. O desempenho da actividade governamental em *value for money* tem por objectivo último a melhoria contínua dos Estados, das AP e das políticas públicas.

“A performing state is inherently a state in transition, adapting to changing conditions and opportunities. Performance is not a static measure, but one that requires ongoing feedback from situations and results to policies and action.” (Schick, 2003a: 72)

2.2.2. A reforma como instrumento

Segundo Curristine (2005), a adopção pelos governos de uma orçamentação e gestão baseadas no desempenho (*performance budgeting and management*), através da utilização de metas e métricas ao longo do ciclo orçamental, tem quatro grandes objectivos:

- Gerir a eficiência e a eficácia das agências e ministérios e/ou o controlo interno e *accountability* dentro dos ministérios;
- Melhorar o processo de tomada de decisão dentro do processo orçamental, e/ou na alocação de recursos e *accountability* dos ministérios perante o Ministro das Finanças;

⁵⁹ São os produtos finais, bens ou serviços, produzidos pela organização para disponibilização aos clientes. Exemplo: na saúde, um indicador de *output* poderia ser o número de operações efectuadas.

⁶⁰ São os impactos, as conseqüências para a comunidade, das actividades governamentais. *Outcomes* são normalmente aquilo que uma organização pretende alcançar. Exemplo: na saúde, uma vida mais longa.

- Melhorar a transparência e *accountability* externa perante o Parlamento e o público e clarificar os papéis e responsabilidades dos políticos e funcionários públicos;
- Alcançar poupanças.

Alguns países prestaram atenção apenas a um ou dois destes objectivos, enquanto outros (Austrália, Dinamarca, Holanda, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos) abarcaram todos os quatro objectivos.

2.2.3. Metodologias de implementação das reformas orçamentais (forma)

Curristine (2005) sistematizou em três grandes aspectos as metodologias de implementação dos programas de reformas orçamentais realizados a nível internacional, como tendo diferentes fases, diferentes abordagens e diferentes implementações.

Diferentes fases

A Nova Zelândia foi o primeiro país a iniciar o movimento de uma gestão financeira orientada para os resultados nos finais dos anos 80, sendo logo seguida pela Austrália e no início dos anos 90, pelo Canadá, Dinamarca, Finlândia, Holanda, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos. Numa fase posterior (finais dos anos 90 e princípios dos anos 2000) e tendo em conta os sucessos obtidos nestes países, a Áustria, a Alemanha e a Suíça adoptaram o mesmo modelo. Mais recentemente, também a Turquia iniciou um projecto-piloto de gestão financeira e orçamental orientada para os resultados.

Actualmente, existem diferentes estádios de implementação da reforma orçamental, derivados de opções dos governos. Uns optaram por começar por uma fase, outros optaram por outra. Por exemplo, a Nova Zelândia começou por se concentrar nos *outputs* e agora está evoluir para os *outcomes* (Webber, 2004). A Dinamarca está a mudar os seus sistemas orçamentais, contabilísticos e orçamentais para se focalizar nos *outcomes*. A França recentemente aprovou uma lei que requer a produção de indicadores de *outputs* e *outcomes* na maioria dos programas orçamentais.

Diferentes abordagens

Também é possível perceber diferentes abordagens no caminho para a *performance*. Nalguns países, como os Estados Unidos, os ministérios desenvolveram planos estratégicos de desempenho que incluem metas de desempenho a alcançar. Outros países adoptaram modelos de contratualização de desempenho com as mais variadas tipologias, em função da arquitectura institucional vigente no país, entre o ministro/ministério e as agências (com mais

autonomia de gestão) e os departamentos (com menos autonomia de gestão). O modelo de contratualização pode até ser entre o Ministro das Finanças e os ministérios.

Na Nova Zelândia existem acordos de aquisição (*purchase agreements*) entre os ministros e os departamentos relevantes nos quais estão definidos os *outputs* a alcançar. Existem também acordos formais de desempenho, entre os ministros e os directores-gerais dos departamentos dos ministérios. Na Austrália existem acordos de recursos (*resources agreements*) entre o Ministério das Finanças (*Department of Finance and Administration*) e os departamentos e agências. No primeiro caso, a reforma focalizou-se no alcance da disciplina orçamental e na eficiência técnica; no segundo caso, a reforma focalizou-se nas prioridades estratégicas e numa descentralização para agências executivas (Campos e Pradhan, 1996). Na Dinamarca, existem contratos de desempenho (*performance contracts*) entre os ministérios e as agências, bem como entre os directores-gerais e os ministérios, incluindo uma remuneração em função do desempenho. No Reino Unido, os ministérios aprovam os planos de negócio anuais das agências, onde estão estabelecidos os objectivos e metas de desempenho a alcançar no ano seguinte. Dada a forte influência do Ministério das Finanças do Reino Unido, existem também acordos de desempenho entre os departamentos e o HM Treasury definindo metas e objectivos.

Diferentes implementações

Ao nível da implementação das reformas orçamentais alguns países adoptaram uma abordagem gradual. Por exemplo, nos Estados Unidos houve uma fase de piloto, que durou quatro anos, antes de ser implementado integralmente em toda a AP. Outros países preferiram uma implementação gradual por adesão voluntária das agências ao programa de reforma orçamental, sem uma adesão integral em toda a AP, como é o caso da Alemanha e Irlanda.

Pelo contrário, a Austrália, a Holanda, a Nova Zelândia e o Reino Unido prosseguiram uma metodologia de implementação mais directiva (*top-down*) e abrangendo, em simultâneo, a totalidade da Administração. Outros países, como a Finlândia, escolheram uma abordagem de baixo para cima (*bottom-up*) e *ad hoc* onde as agências têm a liberdade de desenvolver o seu próprio método com menos imposições (*enforcement*) do Governo.

2.2.4. As reformas do sistema de gestão da despesa pública (substância)

Tendo como pano de fundo o enquadramento formulado nos pontos anteriores, a OCDE (1995, 1997) avança com três categorias de reforma do SGDP implementadas pelos vários países pertencentes à OCDE: reformulação do ambiente orçamental, centralização dos

controlos sobre os principais agregados orçamentais e devolução da responsabilidade pela gestão detalhada dos recursos.

A reformulação do ambiente orçamental está principalmente relacionada com a mudança dos seus objectivos e da sua cultura (Wanna e Kelly, 2000). Neste sentido, a *New Public Management* apresentava as reformas orçamentais como uma solução para os problemas de ineficiências do sector público, dos défices e do crescimento da dívida pública que ocorriam na altura. Segundo os teóricos da *New Public Management*, os orçamentos tradicionais contribuíam para o aumento cada vez maior das despesas, por se basearem num processo de decisão incremental, e os controlos financeiros estavam desenhados para a legalidade, regularidade e conformidade da despesa pública e não para a economia, eficiência e eficácia dos serviços prestados à sociedade. Pelo contrário, a *New Public Management* procurava estabelecer os valores da economia e da parcimónia (Hood, 1991), encorajar os gestores a “fazer mais com menos”, restringir o “*leviathan*” e apresentar um caminho de prevenção que o sector público reclame uma fatia cada vez maior dos recursos nacionais (OECD, 1995).

Ao nível da centralização dos controlos sobre os principais agregados orçamentais, a OCDE constatou, já em 1995, que muitos países membros tinham estabelecido algum tipo de controlos centralizados sobre os principais agregados de despesa (OECD, 1995: 95). Segundo Kelly e Wanna (2000), apesar de este relatório incidir principalmente sobre as grandes metas orçamentais, os controlos agregados sobre a despesa variam desde as grandes metas orçamentais, passando por metas ou limites anuais de despesa específicas ou de um portfolio, até à adopção aos limites plurianuais de despesa para os ministérios ou agências. Podem ainda variar em função da intenção subjacente ao controlo, i.e., uns direccionarem-se mais para o planeamento do crescimento da despesa (Canadá e Reino Unido), outros procuraram introduzir uma restrição no crescimento da despesa, outros ainda são apenas o início de uma negociação do orçamento. No entanto, em qualquer um destes controlos requerem sempre a introdução de um processo de orçamentação *top-down* (*top-down budgeting techniques*).

Quanto à devolução da responsabilidade pela gestão detalhada dos recursos, a mesma envolve duas dimensões: flexibilidade na gestão dos recursos e introdução de novos modelos de fornecimento de serviços públicos (Kelly e Wanna, 2000). A primeira pretende aumentar a flexibilidade na gestão dos recursos dentro da mesma estrutura organizacional, procurando reduzir as ineficiências associadas a procedimentos e às regras que impedem os gestores de melhorar a gestão dos seus recursos. A segunda está relacionada com a *governance* tradicional dos organismos públicos, em que estes são os fornecedores exclusivos de determinados serviços, e passam a existir novos fornecedores, através da separação entre o

comprador e o fornecedor dos serviços públicos e da introdução de mecanismos de mercado dentro da AP (Ewart e Boston, 1993).

Em termos mais concretos, Joumard *et al.* (2004) identifica três áreas de reforma na gestão da despesa pública: processo orçamental, práticas de gestão modernas e utilização de mecanismos de mercado no fornecimento de serviços públicos.

Ao nível do processo orçamental, procurou conter-se o crescimento da despesa pública e estabelecer prioridades nos programas de despesa, utilizando-se para o efeito três elementos, associados às três funções do sector público avançadas por Musgrave (1959) e aos objectivos dos SGDP de Campos e Pradhan (1996):

- Regras orçamentais⁶¹ – são aplicadas para limitar o défice orçamental, a despesa, a receita e a dívida pública, com o objectivo de facilitar a consolidação orçamental e parar o crescimento da despesa (ex: as regras orçamentais previstas no PEC). “Apesar das regras orçamentais de *per si* não trazerem uma eficiente alocação de recursos, têm sido utilizadas em todos os países da OCDE (OECD, 2007: 42) porque acabam por servir de “tampão”. No entanto, pode mesmo referir-se que é a primeira etapa na criação de metas e objectivos para os principais indicadores orçamentais, os quais tem que ser alicerçados em pressupostos macroeconómicos prudentes;
- Alargamento do horizonte temporal do orçamento – para o efeito têm sido utilizados vários instrumentos, nomeadamente orçamentos e projecções orçamentais de médio prazo com tectos nominais de despesa, bem como outros planos avulsos cujo horizonte é superior a um ano. Os objectivos destes mecanismo são identificar os impactos actuais e futuros e respectivos custos relacionados com os programas orçamentais; apresentar os impactos orçamentais no médio prazo de novas políticas; e facilitar a revisão regular dos programas orçamentais. Apesar de não ser ainda tão generalizado, alguns países como o Canadá, Suécia, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos, estão mais avançados nesta temática e com algum sucesso;
- Reforço da focalização na priorização das políticas e redução da fragmentação do processo orçamental – este elemento tem sido prosseguido com a introdução de *top-down budgeting*, que tem as seguintes características:
 - A alocação dos recursos é em função das prioridades estratégicas dos governos;
 - Reforço do papel dos Parlamentos nacionais em definir e avaliar a alocação dos recursos;
 - Melhoria da informação financeira e não financeira disponibilizada no orçamento;

⁶¹ Segundo Kopits e Symanski (1998), regras orçamentais são um constrangimento permanente sobre a política orçamental, expresso através de um indicador de desempenho orçamental.

- Melhor avaliação aos prós e contras da despesa fiscal como substituto da despesa directa, da utilização de fundos extra-orçamentais e da prestação de garantias de Estado e de responsabilidades contingentes;
- Introdução de orçamento e contabilidade em regime de acréscimo;
- Melhoria da coordenação orçamental entre os vários níveis da Administração pela disponibilidade, consistência e tempestividade dos dados financeiros dos níveis inferiores da Administração;
- Maior consistência entre as políticas orçamentais destes com os objectivos nacionais.

“The three elements of reform are closely connected and have complementary effects on the prioritization process. Countries introducing spending caps and/or top-down budgeting methods have often needed to make significant efforts to reduce budget fragmentation, to improve fiscal transparency and to anchor the budget process in a medium-term perspective.” (Joumard et al., 2004: 13)

Relativamente às práticas de gestão modernas, muitos países passaram a focalizar-se nas realizações e nos resultados alcançados e flexibilizaram a gestão dos recursos utilizados pelos programas ou pelos ministérios, tal como referido no ponto 2.2.1.

Assim, ao nível da adopção de um modelo de orçamentação e gestão baseados nos resultados, podem destacar-se as seguintes iniciativas:

- Foram clarificados os objectivos de realizações e resultados para todas as entidades do sector público, o que levou a uma maior ênfase nas necessidades e satisfação dos clientes dos serviços públicos. Ex: Elaboração das Cartas dos Cidadãos (*Citizen's Charters*) no Reino Unido, Canadá, Itália, Noruega, e Irlanda;
- Foi concebida uma maior autonomia e flexibilidade dos gestores públicos na gestão diária, através da flexibilização dos *timings* para a realização da despesa no quadro de uma orçamentação plurianual, com disposições de flexibilidade de transição de saldos orçamentais para os anos subsequentes (ex: Dinamarca, Finlândia, Canadá, Alemanha, e Itália) e até mesmo de antecipação de dotações orçamentais do ano seguinte, ainda que sob determinados limites (Ex: Reino Unido);
- Separação entre as funções de formulação de políticas (Ministérios) e entrega de serviços pelas agências autónomas;
- Contratualização entre o gestor público e o ministro onde são especificados os objectivos, os incentivos e penalidades e os mecanismos de *accountability* pelo fornecimento de bens e serviços. Ex: Canadá, Islândia, Noruega, Coreia, Nova Zelândia e Reino Unido.
- Introdução temporária de tectos orçamentais que permitam conter o natural aumento de despesa, por via do aumento da produção;

- Introdução de um orçamento e contabilidade em regime de acréscimo (*accrual*) com vista à adequada aferição do desempenho das entidades do sector público e de *capital charges*⁶² para incentivar a eficiente gestão dos activos fixos (Ex: Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido);

Ao nível da flexibilização da gestão dos recursos humanos são de evidenciar as seguintes medidas:

- Os contratos de trabalho “para a vida” tendem a ser utilizados com menos frequência ou até mesmo abolidos (ex: Canadá, Dinamarca, Finlândia, Islândia, Itália, Nova Zelândia, Portugal e Suíça);
- Aumento dos mecanismos de mobilidade dentro do sector público com vista a limitar a duplicação de funções e a carência dos recursos humanos (ex: Áustria, Grécia, Itália, México e Portugal);
- Introdução de disposições que encorajem a mobilidade entre os sectores público e privado, através da igualização das pensões e da portabilidade das mesmas entre os dois sectores;
- Agilização dos processos de recrutamento (ex: Canadá e México);
- Possibilidades de formação aumentaram substancialmente (República Checa e Itália);
- Maior flexibilização dos horários de trabalho (Alemanha, Itália, Portugal e Suíça);
- Revisão dos sistemas remuneratórios, em particular as disposições relacionadas com os suplementos automáticos em função do tempo decorrido e os *fringe benefits* (ex: Canadá, Finlândia, Irlanda, México, Portugal e Suíça);
- Introdução de mecanismos de promoção em função do desempenho (ex: Canadá, Dinamarca, Islândia, Irlanda, Itália, México, Nova Zelândia e Reino Unido) e incentivos remuneratórios atribuir em função do desempenho.

Por último, há que referir que a introdução de mecanismos de mercado no fornecimento de serviços públicos foi uma área muito inovadora, na medida em que, no sector público, tentou simular-se a actuação das típicas forças de mercado, na oferta e procura dos bens e serviços públicos. Para o efeito, a gestão da despesa pública evoluiu gradualmente pela introdução e desenvolvimento das seguintes medidas:

⁶² *Capital charge* é a imputação de um custo de capital nos orçamentos dos organismos do sector público pela utilização de activos fixos, criando-se desta forma um mecanismo de incentivo para a sua adequada gestão, principalmente de activos com fraca rentabilização ou até mesmo de edifícios devolutos. Para mais desenvolvimentos ler adiante o ponto 4.4.1.

- *Benchmarking* - facilita a identificação das melhores práticas e das ineficiências, e por isso é um eficaz meio de induzir pressões competitivas (Joumard *et al.*, 2004). Para a sua concretização vários países têm vindo a adoptar indicadores de qualidade e de custo nos serviços públicos, em particular na saúde e ensino (ex: República Checa, Finlândia, França, Hungria, Islândia, Japão e Portugal);
- Contabilidade analítica, orçamento e contabilidade em regime de acréscimo - para ajudar a perceber o *benchmarking* da concorrência tem sido desenvolvido a com vista a saber-se os verdadeiros custos das actividades dos diversos fornecedores de serviços públicos, prevenindo-se desta forma a subsidiação cruzada dentro do sector público com vista ao afastamento de potenciais competidores para fora do mercado;
- Divulgação dos resultados das avaliações de desempenho e de *value for money* uma vez que fomenta a concorrência inter pares;
- Aumento da sub-contratação, da simplificação e da transparência no *outsourcing*⁶³ e das compras públicas através da:
 - Implementação de acordos nacionais e internacionais sobre as mesmas⁶⁴;
 - Remoção da obrigação dos organismos públicos de comprar só a empresas públicas (ex: Noruega);
 - Simplificação da legislação e procedimentos associadas às compras públicas (ex: França, Itália e Noruega);
 - Padronização dos procedimentos associados ao processo de *outsourcing* (ex: Polónia);
 - Introdução de regras uniformes para as compras públicas aos níveis da Administração (ex: Austria e Suíça)
 - Introdução de um organismo independente para resolução de disputas sobre as compras públicas (ex: Noruega);
 - Utilização das tecnologias de informação e comunicação para publicitação e participação no processo de *outsourcing* permitindo uma maior transparência e competitividade;
- Disseminação de parcerias público-privadas em que os privados financiam e/ou operam e gerem as infra-estruturas e o sector público é o comprador exclusivo ou quase exclusivo dos bens e serviços disponibilizados pela infra-estrutura. Através desta engenharia financeira, os governos evitam os “picos” de despesa associados aos períodos iniciais de investimento e remetem para o futuro o pagamento dos mesmos sob a forma de rendas. A República Checa, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coreia,

⁶³ *Outsourcing* é a “prática através da qual a Administração contrata com o sector privado o fornecimento de bens e serviços aos ministérios e agências, ou directamente aos cidadãos em nome da Administração” (Blöndal, 2005: 81).

⁶⁴ No âmbito da Organização Mundial do Comércio 22 países, entre os quais os 15 países da UE, os Estados Unidos e o Japão, celebraram um acordo sobre as compras públicas, o qual entrou em vigor em 1996, definindo regras para uma maior abertura e transparência nos processos de aquisição de bens pelas entidades públicas.

México, Portugal e Reino Unido têm sido os países mais activos nestas parcerias nos sectores dos transportes, saúde e energia;

- *Public choice* - quando é de difícil avaliação o desempenho dos organismos é deixado aos utilizadores a opção de utilizarem fornecedores alternativos. É assim aplicado o princípio “*money follows the user*”, através da utilização de *vouchers*⁶⁵, na escolha dos hospitais e escolas, aumentado desta forma o incentivo à competição, inovação e melhoria da capacidade de resposta às necessidades dos clientes (ex: República Checa, Hungria, Polónia e Suécia).

⁶⁵ “O *voucher* separa o prestador do serviço público do seu financiador. O financiamento mantém-se no Estado na forma de um *voucher* que é emitido a indivíduos e que os habilita a trocá-los por serviços numa variedade de fornecedores. O titular do *voucher* escolhe entre os vários fornecedores e paga com o *voucher*” (Blöndal, 2005: 81-82).

CAPÍTULO 3

“There is no single best model of public management, but what stands out most clearly is the extent to which countries have pursued and are pursuing broadly common approaches to public management reform. This is most probably because countries have been responding to essentially similar pressures to reform.”
(Keating, 2001: 141)

3. O ALINHAMENTO INTERNACIONAL DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA E SUA ANÁLISE CRÍTICA

3.1. Nota preliminar

Os onze países seleccionados para efeitos da análise do alinhamento do SGDP de Portugal apresentam, entre outras, características políticas e administrativas relativamente distintas que influenciam necessariamente a arquitectura dos arranjos institucionais e a gestão da despesa pública de todos esses países.

Desta forma, também a estrutura conceptual jurídica (*legal framework*) do OE, reflecte essa heterogeneidade. Efectivamente, em onze aspectos principais sobre os SGDP constatou-se que a sua adopção é, não só, bastante diversificada, mas também a disposição legal⁶⁶ varia substancialmente de país para país, resultante, naturalmente, do respectivo regime político e administrativo, tal como se evidencia no Quadro 7:

Quadro 7 - Legal Framework - What is the legal basis for the following?

Resposta	Frequência													%	% Acum.
	AUL	DE	ES	FL	FR	IT	NL	NZ	PT	SE	UK	US	Total		
<i>Constitution</i>	10	1	7	3	8	1	0	1	5	7	0	6	49	24,6	24,6
<i>Legislation</i>	10	11	9	8	11	10	7	11	4	5	4	11	101	50,8	75,4
<i>Internal rules</i>	4	5	2	0	0	8	4	1	7	0	6	10	47	23,6	99,0
<i>No formal basis</i>	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	2	1,0	100,0
Total	24	17	18	11	19	20	11	13	16	13	10	27	199	100,0	

Da leitura do quadro acima, resulta que cerca de 50% dos aspectos encontram-se vertidos em legislação e os restantes 50% encontram-se repartidos, na sua quase totalidade, entre a Constituição e regras internas. Os Estados Unidos da América são o país que mais regista, em simultâneo, aspectos do SGDP nos diversos dispositivos legais, contabilizando um total de 27. No outro extremo, encontra-se o Reino Unido com apenas 10 aspectos tratados por dispositivos legais e regulamentares.

Segundo Allen e Tommasi (2001: 21), “*public expenditure management [PEM] is instrumental in nature. There is a necessary distinction between the expenditure policy question of “what” is to be done, and the expenditure management question of “how” it is to*

⁶⁶ Com alguma frequência os países em causa inscrevem em mais do que um instrumento legal a respectiva disposição orçamental. Para saber mais ver OECD (2004).

be done. It is true that attempts to set over rigid boundaries between policy and implementation tend to lead eventually to unrealistic policies, ad hoc implementation and, over time, both bad policy and bad implementation. However, the distinction between the soundness of PEM procedures and processes and the goals that they are meant to achieve remains very important. Among other things, the mechanisms, techniques, skills, and data required for good PEM are different from those needed to formulate good policy. Accordingly, the analysis and discussion herein is generally applicable regardless of the strategic priorities and policy choices of the government in question”.

Neste sentido, procurar-se-á também analisar estas temáticas do ponto de vista técnico (métodos, técnicas, procedimentos e processos) independentemente das opções políticas inseridas no OE sem, no entanto, perder de vista as questões relacionadas com a *governance* do Estado, da AP e das políticas públicas.

Tal como referido na Introdução/Metodologia, os resultados do questionário são referentes a doze países e por isso não podem e nem devem ser feitas extrapolações para o universo, sendo que, as percentagens referenciadas se circuncrevem apenas ao conjunto dos doze países.

Por outro lado, com o objectivo de manter a terminologia original do questionário, mantiveram-se as respostas em inglês nos gráficos e quadros que se apresentam nos pontos seguintes e no Anexo I. Adicionalmente, as siglas dos países são também em inglês.

3.2. Preparação do Orçamento

A primeira etapa do processo ou ciclo orçamental inicia-se com a preparação do OE. Esta etapa subdivide-se em 5 sub-etapas: (i) previsão macroeconómica, (ii) projecções orçamentais, (iii) regras orçamentais, (iv) orçamentação para o médio prazo, e, (v) negociações governamentais do orçamento.

3.2.1. Previsão macroeconómica

Resultados do questionário

De acordo com o Anexo I/Gráfico 1, verifica-se que em nove (75%) dos doze países em análise, quem formula os pressupostos macroeconómicos utilizados no OE é o Ministério das Finanças (o próprio *Ministry of Finance* em sete países (58%) e a *Central Budget Authority* em dois países (16%)). Nos restantes três países (25%), quem formula os pressupostos são outras entidades fora do Ministério das Finanças, podendo ser uma entidade governamental independente ou até mesmo um painel de especialistas/académicos.

Portugal faz parte do primeiro grupo de países, no qual é o Ministro das Finanças quem formula os pressupostos económicos.

Relativamente à revisão dos pressupostos económicos, quatro países (33%) responderam explicitamente que existe um organismo fora do Ministério das Finanças que a realiza, conforme Anexo I/Gráfico 2.

A este número acrescem mais três países, Alemanha, Itália e Holanda que, embora respondendo “*Other*”, nos comentários ao questionário referiram que existem revisões independentes por um “*working group on Tax Revenue Estimates*”, pelo Banco de Itália e ISTAT e por um “*external advisory board (CPC)*”, respectivamente. Neste sentido, em sete países (58%) existe uma revisão dos pressupostos económicos por entidades fora do Ministério das Finanças. Portugal faz parte do conjunto de países que não efectuem revisões independentes aos pressupostos económicos.

Quanto à publicitação da metodologia utilizada nos pressupostos económicos, verifica-se que metade dos países em análise não a publicita, conforme se pode verificar no Anexo I/Gráfico 3.

A Finlândia, Holanda, Reino Unido, Alemanha e Nova Zelândia são os países que publicitam a metodologia, embora os dois últimos países só o façam a pedido. No caso da Itália, que respondeu “*Other*”, acrescentou no questionário que “*the Economic Financial Planning Document (DPEF) contains the economic assumptions and guidelines for budget policy*”. Portugal não publicita a metodologia utilizada nos pressupostos económicos.

Análise crítica das respostas

A elaboração dos pressupostos macroeconómicos pelo Governo (Ministros das Finanças) ou por um organismo da AP (*Central Budget Authority*), não envolve, em termos absolutos, qualquer problema. Muito pelo contrário. É perfeitamente natural que assim aconteça, na medida em que o Governo, enquanto órgão executivo, tem essa responsabilidade, podendo delegá-la a um organismo da Administração, como é o caso das *Central Budget Authorities* nacionais.

A responsabilidade de elaboração dos pressupostos macroeconómicos deve ser contraposta, i.e., analisada em termos relativos, com a sua revisão independente e disponibilização pública da metodologia de base. Ora, nestes casos Portugal não tem qualquer mecanismo que assegure a transparência dos pressupostos macroeconómicos que utiliza no OE, fragilizando desta forma a sua contestabilidade e a *accountability* do Governo.

Quanto à transparência, vimos nos capítulos anteriores que tem existido a nível internacional, com reflexos ao nível nacional, um movimento para uma maior abertura da Administração, em que os cidadãos têm vindo a ficar cada vez mais interessados na obtenção de informação fiável, compreensível e tempestiva sobre os OE nacionais.

Transparência orçamental foi definida por Kopits and Symansky (1998) da seguinte forma: “... *openness toward the public at large about government structure and functions, fiscal policy intentions, public sector accounts, and projections. It involves ready access to reliable, comprehensive, timely, understandable, and internationally comparable information on government activities, so that the electorate and financial markets can accurately assess the government.s financial position and the true costs and benefits of government activities, including their present and future economic and social implications.*”

Por isso, “*the growing interest in access to budget information is unsurprising – a government’s budget and reports issued throughout the year are key documents that should allow the public to evaluate a government’s policy intentions, its policy priorities, and their implementation. Access to such budget information is essential to ensure government financial accountability, and for civil society’s informed participation in budget debates.*” (Gomez, Friedman e Shapiro, 2005: 8).

O OE é um instrumento de política pública por duas vias: ele é em si mesmo um acto político e incorpora as opções políticas de cada Governo depois de aprovado pelo Parlamento. É, por definição, a expressão financeira do planeamento de políticas públicas. A publicitação

da metodologia de construção dos pressupostos macroeconómicos aumentaria, *à priori*, a transparência de todo o processo orçamental.

A OCDE (OECD, 2002), o FMI (International Monetary Fund, 2001) e o Banco Mundial (World Bank, 1998) recomendam como boa prática de transparência orçamental a publicitação de todos os principais pressupostos macroeconómicos, onde se incluem, a previsão do crescimento do PIB, a composição do seu crescimento, a taxa de desemprego e inflação, entre outros. Ora, para os pressupostos macroeconómicos serem credíveis é crucial a divulgação da sua metodologia de construção.

Por sua vez, o aumento da transparência reforça a *accountability*. Para Gomez, Friedman e Shapiro (2005: 8), *“access to such budget information is essential to ensure government financial accountability, and for civil society’s informed participation in budget debates.”*

A Banco Mundial acrescenta ainda que *“transparency also requires that decision makers have all relevant issues and information before them when they make decisions. Decision makers must be held responsible for the exercise of the authority provided to them. These are essential as quid pro quos for greater flexibility and also increase the demand for accurate and timely information.”* (World Bank, 1998: 2)

Quanto à contestabilidade dos pressupostos macroeconómicos, ela seria assegurada caso existisse um órgão independente (ex: painel de especialistas, Instituição Superior de Controlo (ISC) ou outro órgão) que efectuasse a revisão dos pressupostos macroeconómicos utilizados pelo Governo. Segundo Blöndal (2003: 12), *“the establishment of an independent body to recommend the economic assumptions to be used in the budget may be considered as well. All this serves to place safeguards against the use of unrealistic, or “optimistic”, economic assumptions.”*

A França e a Nova Zelândia, têm um painel independente de especialistas, apesar de os pressupostos macroeconómicos serem formulados pelo Ministro das Finanças e pela *Central Budget Authority* nacional, respectivamente. Enquanto o Reino Unido optou por uma ISC (National Audit Office) para auditar os pressupostos macroeconómicos. *“The aim is to ensure that the projections are consistent with the principles of transparency and responsibility”* (HM Treasury, 1998: 19).

3.2.2. Projecções orçamentais

Resultados do questionário

Ao nível das projecções orçamentais, constata-se, através do Anexo I/Gráfico 4, que três (25%) dos doze países efectuam a revisão dos agregados orçamentais sem qualquer

periodicidade previamente definida, contrariamente à grande maioria dos restantes países. Efectivamente, nove (75%) dos 12 países fazem, pelo menos, uma revisão por ano às estimativas orçamentais de receita e despesa.

Portugal é um dos três países (onde se inclui a Espanha e a Finlândia) que não efectuam com carácter regular revisão às projecções orçamentais.

Por outro lado, do Anexo I/Gráfico 5 resulta que cinco países (41%) não efectuam qualquer avaliação sobre os riscos orçamentais, por contraposição a outros cinco países em que existe uma avaliação desses riscos, sendo que dois deles o fazem apenas de uma forma *ad hoc*.

No primeiro grupo, encontra-se a Espanha, Finlândia, França, Nova Zelândia e Reino Unido e no segundo grupo a Alemanha, Itália, Holanda, Suécia e Estados Unidos. Portugal respondeu “Other”, alegando que “*the budget contains appropriations aimed at covering fiscal risks*”.

Portugal faz parte do grupo de países que também não efectua qualquer distinção de despesas com as políticas actuais das políticas futuras, como se pode verificar pela leitura do Anexo I/Gráfico 6.

Relativamente à periodicidade de elaboração das projecções orçamentais de longo prazo, oito (66%) dos doze países, entre os quais Portugal, elaboram-nas todos os anos, como se pode verificar pela leitura do Anexo I/Gráfico 7.

No entanto, Portugal, também à semelhança da maioria dos outros países, apenas se limita a efectuar umas projecções detalhadas de receitas/despesas e de excedente/défi ce orçamentais (vd. Anexo I/Gráfico 8).

Análise crítica das respostas

“*Budget transparency is defined as the full disclosure of all relevant fiscal information in a timely and systematic manner*” (OECD, 2002: 7). Ora, a revisão *ad hoc* dos principais agregados orçamentais fragiliza a transparência orçamental, na medida em que não existe uma divulgação dessa informação tempestiva e sistemática no decurso da execução orçamental. Será que as metas para os principais agregados orçamentais inicialmente fixados no OE ainda se vão manter? A resposta a esta questão elimina dúvidas e incertezas sobre o resultado da execução orçamental.

A OCDE (OECD, 2002) recomenda como boa prática orçamental a elaboração de um relatório a meio do ano, o qual deverá conter, os seguintes elementos, entre outros:

- Uma actualização compreensiva da execução do orçamento, incluindo uma actualização da previsão do resultado orçamental para o ano corrente e, pelo menos, para os dois anos seguintes. O relatório deverá ser emitido no prazo de 6 semanas após o final dos primeiros seis meses de execução;
- Uma revisão dos pressupostos macroeconómicos;
- A divulgação do impacto orçamental de qualquer decisão governamental que possa afectar materialmente o orçamento.

Os Estados Unidos da América, o Reino Unido, a Suécia, a Nova Zelândia, a Itália e a Alemanha fazem parte do grupo de países que efectuem pelo menos uma revisão bianual dos agregados orçamentais.

Em Portugal, a não revisão dos agregados orçamentais no decurso da execução orçamental é ainda agravada pelo facto do orçamento não distinguir as despesas das políticas actuais das despesas resultantes da introdução de novas políticas. Ou seja, não se sabe se as eventuais derrapagens orçamentais são devidas a políticas já existentes ou a novas políticas, dificultando e fragilizando o processo de tomada de decisão.

Apesar de Portugal efectuar, todos os anos, uma projecção orçamental de longo prazo esta é bastante incipiente, uma vez que contém apenas o detalhe de projecções de receita/despesa e excedente/défi ce orçamental, não calculando qualquer valor presente de futuras receitas, despesas, excedentes ou défi ces, nem efectua qualquer contabilidade intergeracional ou qualquer outra análise⁶⁷. Ao não ser efectuada uma contabilidade intergeracional não se sabe se estão a ser alcançados o princípio da equidade intergeracional⁶⁸ previsto no art. 10º da Lei nº 91/2001, de 20/08 (Lei de Enquadramento Orçamental) e a regra de ouro das finanças públicas⁶⁹. Apesar de esta regra não estar vertida no ordenamento jurídico-orçamental nacional, a mesma é importante uma vez que é através dela que se sabe se os custos e benefícios da despesa pública são partilhados equitativamente entre as gerações.

⁶⁷ A título excepcional, o Governo português anexou ao OE de 2006 um estudo de longo prazo sobre a sustentabilidade financeira da Segurança Social. Foi não só uma situação única, como não teve qualquer consequência ao nível contabilístico no sentido do reconhecimento dessas responsabilidades. Serviu apenas para fundamentar algumas decisões políticas.

⁶⁸ Este princípio refere que o OE subordina-se ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, nomeadamente nos seguintes aspectos: (i) nas responsabilidades contratuais plurianuais dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos, (ii) no investimento público, (iii) investimento em capacitação humana, (iv) co-financiado pelo Estado, (v) nos encargos com a dívida pública, (vi) nas necessidades de financiamento do sector empresarial do Estado, e (vii) nas pensões de reforma ou de outro tipo.

⁶⁹ A regra de ouro diz que no decurso do ciclo económico a Administração apenas pedirá emprestado para investir e não para financiar despesa corrente. Ou seja, no decurso do ciclo económico, a despesa corrente é financiada apenas por receita corrente.

A Suécia e a Holanda são os países que utilizam, em simultâneo, os três principais elementos recomendados pela OCDE.

3.2.3. Regras orçamentais

Resultados do questionário

Do Anexo I/Gráfico 9 resulta que o posicionamento dos países face às regras orçamentais, tal como definidas pela OCDE⁷⁰, pode ser enquadrado em três grupos: i) um grupo, de três países, que não utiliza regras orçamentais (Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos), ii) um outro grupo, de sete países, que utiliza a regra de equilíbrio orçamental (*budget balance rule*), em simultâneo, com mais uma (Espanha, Portugal, Reino Unido e Suécia) ou duas (França, Holanda e Itália) regras orçamentais, iii) e ainda um terceiro grupo, de dois países, que utilizam uma regra de dívida (*debt rule*) em exclusivo (Alemanha)⁷¹ ou em conjugação com outras regras (Finlândia).

Portugal pertence ao grupo de países que utilizam a regra do equilíbrio orçamental em conjugação com uma regra de dívida. De acordo com os comentários formulados por Portugal a esta questão “*budget and debt rules were designed to take on board the commitments assumed in the context of the Portuguese participation in the European Economic and Monetary Union.*”

No Anexo I/Gráficos 10 a 15, apresenta-se o desenho das regras orçamentais escolhidas por Portugal e restantes países que adoptaram o mesmo tipo de regras.

Relativamente à regra do equilíbrio orçamental, Portugal é o único país que utiliza como meta um determinado⁷² equilíbrio orçamental em percentagem do PIB e o período temporal coberto pela regra orçamental é de um ano, ao contrário da maioria dos restantes países (4 em 7).

Quanto à regra de dívida, Portugal utiliza como meta um determinado⁷³ rácio em função do PIB, à semelhança da Itália, e o período temporal coberto pela regra orçamental é também de um ano.

⁷⁰ “A fiscal rule is a multi-annual constraint on a fiscal aggregate (e.g. expenditure, revenue, budget balance or debt)” (OECD Budget Practices and Procedures Survey 2007, página 14).

⁷¹ A regra de dívida tem implícita uma regra de ouro porque, de acordo com os comentários da Alemanha ao Gráfico 10, “*revenue from borrowing may not exceed the total expenditure for investment provided for in the budget estimate*”. Inversamente, significa que receita corrente apenas financia despesa corrente (regra de ouro).

⁷² Abaixo dos 3% do PIB de défice orçamental.

⁷³ Abaixo do 60% do PIB de dívida bruta.

Análise crítica das respostas

As regras orçamentais utilizadas por Portugal padecem de algumas insuficiências, das quais destacamos as metas que pretendem atingir e o período temporal das mesmas.

No caso da regra do equilíbrio orçamental a meta definida não tem qualquer ajustamento ao ciclo económico, não depende do crescimento da economia nem numa determinada melhoria do equilíbrio orçamental em percentagem do PIB e abrange apenas um ano orçamental.

Ou seja, na prática, Portugal ainda utiliza a regra do equilíbrio orçamental com as mesmas disposições utilizadas pelo PEC antes da sua revisão. Ademais, a própria LEO não foi ainda modificada para permitir contemplar esta evolução. Ora, de acordo com vários autores, governantes e dirigentes da própria UE, o desenho da regra desta forma envolve algumas consequências negativas no controlo do OE, cujos efeitos se reflectem no resto da economia. Segundo Atkinson e Noord (2001: 25), *“the Stability and Growth Pact’s focus on budget balances rules makes compliance vulnerable to unexpected changes in the cyclical position of the economy, so its success requires that policies in most times be designed to achieve positions significantly better than the deficit ceiling that lead to sanctions (ultimately, in this case, fines.”*

Schick (2003b: 33) também acrescenta: *“To put the matter bluntly, a government that is permitted to run a 1-3% deficit when the economy is strong will not be able to hold the line at 3% when the economy weakens. A government that wants to live by the rules through all the ups and downs of an economic cycle must have rules that produce surpluses when the economy is strong”*.

Guichard e Leibfritz (2006: 6) retrataram da seguinte forma as consequências das políticas orçamentais pró-cíclicas de Portugal sobre as finanças públicas na segunda metade dos anos 90: *“the pronounced weakness of the economy during the past years has put pressure on Portugal’s public finances and made the task to consolidate the budget more difficult. The fiscal deficit had not been cut sufficiently during the previous boom, amounting to almost 3% of GDP (the Maastricht threshold) when the boom ended in 2000, which left no room for letting automatic stabilisers operate effectively during the subsequent downturn⁷⁴. This pro-cyclical behaviour of fiscal policy can be seen from the different developments of the primary balance and the cyclically-adjusted primary balance in the second half of the 1990s and after 2001.”*

⁷⁴ “According to OECD estimates, during 2003-2005 Portugal’s output gap was on average 2 ¾ per cent and much larger than the euro área average of above 1%.”

A não distinção entre défice cíclico e défice estrutural, i.e, défice após o ajustamento ao ciclo económico, não permite ter uma abordagem prudente às políticas orçamentais através da adopção de políticas anti-cíclicas, prejudicando a disciplina orçamental. Esta situação ainda é agravada pelo facto de a regra do equilíbrio não ter uma perspectiva plurianual, eventualmente associada ao ciclo económico.

Gordon Brown, enquanto ministro das finanças do Reino Unido, referia o seguinte sobre as regras do PEC, antes da sua revisão: *“So our long termism has avoided problems that have befallen the European Stability and Growth Pact. Our rules are not short term annual rules but for the whole economic cycle. By adjusting for the cycle we can avoid spending too much in an upturn and avoid having to cut back in a downturn, the wrong time to retrench”* (Brown, 2005).

Quanto à regra de dívida, ocorre semelhante situação. Em virtude da sua focalização no curto prazo, acaba por se tornar intimamente ligada à evolução do saldo orçamental anual, não sendo possível adoptar uma abordagem plurianual ao comportamento da mesma.

O Reino Unido é um dos países que, à semelhança de Portugal, utiliza uma regra de equilíbrio orçamental e uma regra de dívida. No entanto, o desenho dessas regras é substancialmente diferente das regras adoptadas por Portugal.

De facto, as finanças públicas no Reino Unido estão sujeitas às seguintes duas regras orçamentais⁷⁵:

- a) A Regra de Ouro – durante o ciclo económico o Governo apenas pedirá emprestado para investir e não para financiar despesa corrente;
- b) A Regra do Investimento Sustentável – os empréstimos para financiar investimento serão efectuados de forma a assegurar que a dívida pública líquida, em proporção do PIB, se mantenha num nível estável e prudente de 40%, durante o ciclo económico.

O âmbito destas regras é definido em termos de Contabilidade Nacional (SEC₉₅). O indicador da primeira regra é baseado no *Public Sector Current Budget*⁷⁶ e o da segunda no *Public Sector Net Debt*⁷⁷. Para efeitos das regras orçamentais, o sector público (*Public Sector*)

⁷⁵ De acordo com o art. 5º do Protocolo 11 - Relativo a certas disposições relacionadas com o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte - anexo ao Tratado que institui a CE, não é aplicável ao Reino Unido o nº 1 do Art. 104º do referido Tratado, no qual é referido que os Estados-Membros devem evitar défices orçamentais excessivos, a não ser que adiram ao Euro. No entanto, continuará a ser aplicável ao Reino Unido o nº 4 do artigo 109ºE, do mesmo Tratado, no qual obriga o Reino Unido a envidar esforços para evitar défices excessivos. Ou seja, o Reino Unido tem um regime de “*opt-out*”.

⁷⁶ No SEC₉₅ corresponde ao somatório da Poupança Bruta (B.8g), mais Impostos de Capital (D.91), menos Consumo de Capital Fixo (K.1) dos subsectores das Administrações Públicas (S.13), Sociedades não Financeiras Públicas (S.11001) e Sociedades Financeiras Públicas (S.121; S.12201; S.12301; S.12401; S. 12501).

⁷⁷ No SEC₉₅ corresponde à diferença entre Passivos Financeiros valorizados a valor nominal e Activos Financeiros Líquidos (principalmente reservas de divisas estrangeiras avaliadas a taxas de câmbio correntes e

integra não só as Administrações Públicas (S.13) como também as Sociedades Financeiras Públicas e Sociedades não Financeiras Públicas⁷⁸. Ou seja, para efeitos de cumprimento das regras orçamentais estão abrangidas todas as entidades que, de acordo com os critérios do SEC₉₅, façam parte do sector público, independentemente da forma jurídica das mesmas e dos níveis de Administração (princípio contabilístico da substância sobre a forma). A disciplina orçamental transcende a noção mais restrita de sector público do Tratado de Maastricht e do PEC, i.e., o sector Administrações Públicas (S.13) porque, no fundo, “o controlo de empresas públicas é uma forma indirecta de exercer e implementar uma estratégia orçamental” (Sousa, 2007: 77). Por isso, “a gestão da política orçamental não pode apenas realçar as componentes do orçamento⁷⁹, sobre as quais, de uma forma directa, os governos actuam para definir a sua política orçamental; o controlo maior, ou menor de empresas públicas é uma forma indirecta de exercer e implantar uma estratégia orçamental. Com efeito, a reclassificação de empresas públicas – antes unidades da administração pública –, criando um sector público abrangente, pode facilitar a análise e resolução de situações tais como:

- Efeitos de eventuais privatizações;
- Montante de recursos controlados pelo sector público;
- Correção da dívida pública;
- Sustentabilidade económico/financeira do sector público no seu todo (Sousa, 2006: 7)”

Estas duas regras orçamentais cumprem com o *Code for Fiscal Stability* (HM Treasury, 1998: 15-16), uma vez que respeitam os princípios da responsabilidade, equidade⁸⁰ e da eficiência nele inscritos. De facto, o *Code for Fiscal Stability* refere que: “*the golden rule accords with the principles of responsibility and fairness. It ensures that, over the economic cycle, current spending is met by current revenue. It also means that the costs and benefits of public expenditure are shared fairly between generations. Moreover, the golden rule is consistent with the principle of efficiency because it means that worthwhile public investment can be considered on its own merits and the distinction between current and capital*

depósitos bancários) da Conta de Património Final (IV.3) do somatório dos subsectores das Administrações Públicas (S.13), Sociedades não Financeiras Públicas (S.11001) e Sociedades Financeiras Públicas (S.121; S.12201; S.12301; S.12401; S. 12501). Para mais informações metodológicas consultar o manual dos conceitos de estatísticas financeiras do sector público do Office for National Statistics (1999) em http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_other/GSSMethodology_No_12_v2.pdf.

⁷⁸ A estrutura do SEC₉₅ não define separadamente o Sector Público, nem necessita de o fazer, porque as métricas de política orçamental da UE são baseadas numa fronteira mais restrita das Administrações Públicas (S.13). No entanto, o *Sector Público* pode ser criado adicionando-se estes três sectores.

⁷⁹ “São apresentados os empregos, os recursos, as variações de Activo, Passivo e Património Líquido, que contribuem para um maior ou menor défice/excedente (B9) e, consequentemente, para um maior ou menor stock de dívida pública.”

⁸⁰ Capacidade da Administração de pagar as obrigações presentes sem enviar o custo para as gerações futuras.

expenditure properly observed. The rule about public debt also accords with the principle of responsibility.”

Para além destes princípios, as regras orçamentais do Reino Unido asseguram ainda a estabilidade⁸¹ e a solvabilidade⁸² das finanças públicas, permitindo, em simultâneo, o crescimento económico⁸³ como dimensões essenciais para a sustentabilidade das finanças públicas, tal como definidas por Schick (2005a). Melville (2006: 4) explicita da seguinte forma os benefícios da Regra de Ouro sobre a economia:

“Borrowing only to invest over the whole of an economic cycle allows the ‘automatic stabilisers’ to operate. When economic activity is weak tax revenues are reduced and spending on welfare benefits are increased. This increases government borrowing and boosts total spending in the economy helping to support economic activity. The reverse is true in a boom. Tax receipts are higher and spending on welfare benefits is lower. This will help reduce inflationary pressures in the economy. In both cases allowing the automatic stabilisers to operate means that fiscal policy assists monetary policy in stabilising inflation and economic growth.

If the government could only borrow to invest each and every year then it would have to respond to an increased current budget deficit arising from a cyclical downturn by increasing taxes or cutting spending. This would only exacerbate such a downturn. Equally, responding to a current budget surplus resulting from a cyclical boom by cutting taxes or increasing spending would only add to inflationary pressures in the economy. Such a policy setting would place great strain on monetary policy’s ability to stabilise the economy and generate large swings in interest rates as the Bank of England sought to counteract the destabilising effects of fiscal policy. Large swings in interest rates would increase the likelihood of boom and bust in the housing market which would in itself generate general macroeconomic instability.

Mas estas regras, embora sendo rígidas quando estão em vigor, correspondem a um modelo de responsabilidade orçamental contrário ao actual modelo do PEC de restringir as opções políticas, i.e., *“the rules do not tie the hands of government or dictate budget outcomes; instead they require that the government be open and honest about the impact of its policies on public debt, the tax burden, future deficits, and spending levels. Government is free to act, but it must be accountable”* (Schick, 2005b: 5).

Mas, para que as regras orçamentais sejam efectivas, i.e., produzam os efeitos pretendidos Shick (2003b: 8-9) avança com outras modificações que terão de ser concretizadas no processo orçamental:

- *“Lengthening the time frame from a single year to the medium term;*
- *Baseline projections (or forward estimates) of future budget conditions;*
- *Estimates of the impact of policy changes on future budgets;*
- *Procedures for monitoring budget out-turns and for taking corrective action when necessary; and*

⁸¹ Capacidade da Administração de cumprir com obrigações futuras com a actual carga fiscal.

⁸² Capacidade da Administração em cumprir com as suas obrigações financeiras.

⁸³ Através de políticas orçamentais que assegurem o crescimento económico.

- *Enforcement mechanisms to assure that opportunistic politicians do not breach the rules.”*

Ou seja, *“fiscal rules will not make much of a difference if the budget horizon is limited to a single year, monitoring and enforcement are weak, and future impacts are ignored when budget decisions are made”* (Shick, 2003b: 9).

É precisamente sobre alguns destes aspectos que iremos desenvolver nos próximos capítulos.

3.2.4. Orçamentação para o médio prazo

Resultados do questionário

Para Allen e Tommasi (2001: 155) *“the aggregate estimates form the expenditure framework component of a medium-term budget framework (MTBF) covering both revenue and expenditure projections of the central government (including extrabudgetary fund), and, when it is feasible, the expenditure and revenue projections of other levels of government”*.

Neste sentido, analisou-se a frequência das respostas às questões sobre a inclusão de estimativas, metas ou “tectos” de despesa plurianuais no OE apresentado ao Parlamento e da definição de metas ou “tectos” para os principais agregados orçamentais, num contexto de médio prazo.

Os resultados encontram-se no Anexo I/Gráficos 16 e 17 e indicam que em oito países (67%) são apresentados ao Parlamento estimativas de despesa plurianual e existem metas ou “tectos” de despesa plurianual (de uma forma agregada, ministerial ou ao nível de tipologia de despesa).

Portugal assinalou “Other” nas estimativas de despesa plurianual, referindo apenas a despesa plurianual *“in which concerns multiyear budget programmes and contracts”*.

Análise crítica das respostas

Segundo Blöndal (2003), um dos sete arranjos institucionais necessários para um efectivo controlo da despesa pública é a criação de uma *medium-term budget framework*. Avança ainda que, por um lado, a definição de metas para os principais agregados orçamentais e, por outro, a sua operacionalização através de *“hard budget constraints”* (Blöndal, 2003: 10) para os ministérios e programas ao longo de vários anos, *“lends stability and credibility to the government’s fiscal objectives”* (Blöndal, 2003: 10).

Inversamente, os orçamentos vigoram por um período de um ano e por isso estão focalizados para o curto prazo. *“This short-term time horizon is often criticised for impeding*

effective expenditure management; decisions on resource allocation are said to be made on an ad hoc or piecemeal basis with the implications of past and present decisions beyond the next year being neglected. Pelo que, uma *medium-term budget framework* pretende ultrapassar a visão de curto prazo do orçamento.

Sobre esta temática, o Banco Mundial (World Bank, 1998: 53) refere também que “*top-down sector resource envelopes with a medium-term horizon are a basis for predictability so that appropriate strategic and efficient operational decisions can be made and implemented. Restraint and discipline in defining the sector resource envelope increases predictability of resource flows, thereby increasing operational efficiency, and permits greater flexibility in the management of the resources that are defined by the sector envelope (e.g., by devolving authority for lower level resource allocation decisions within the tight aggregate constraint). Sector resource envelopes can be derived by establishing a sustainable macro ceiling for government expenditures over the medium term, then breaking it down.*”

Ora, as respostas de Portugal significam que não existe uma verdadeira orçamentação plurianual do OE, com excepção de alguns programas orçamentais ou contratos, mas que ainda assim ficam sempre dependentes das dotações fixadas em cada um dos anos subsequentes. Os principais agregados orçamentais que Portugal formula (ponto 4.2.2.1./ Gráfico 8) acabam por não descer aos orçamentos dos ministérios. Por isso, a excessiva anualidade do orçamento acaba também por influenciar os documentos de planeamento do Estado (Grandes Opções do Plano (GOP) e Programa Nacional de Acção para o Crescimento e Emprego (PNACE) entre outros). Ambos têm vindo a ser constantemente analisados pelas mais diversas instituições nacionais e internacionais.

Sobre a excessiva anualidade das GOP, o Conselho Económico e Social (CES) (Conselho Económico e Social, 2005: 3) entende que “a existência das chamadas Grandes Opções do Plano (GOP) não é suficiente, mesmo se tratadas com a dignidade que a sua inscrição na Constituição da República imporia: têm sido elaboradas de forma apressada, deficientemente sistematizada e insuficientemente integrada, não se afastando muito de um repositório de documentos sectoriais reunidos e enviados para parecer ao Conselho Económico e Social (CES), como que para cumprimento de simples formalidade. Mas a insuficiência das GOP estaria à partida demonstrada pelo facto de nelas ser privilegiada a perspectiva *anual*, sem enquadramento em referencial de horizonte temporal mais longo, porventura existente, ainda que apenas por imposição associada à mobilização de fundos estruturais.” Adianta ainda que se tem “assistido recentemente a um grande aumento do número de planos e programas de acção governativa - sejam de iniciativa governamental, sejam em resposta a exigências

comunitárias - de âmbito macroeconómico, horizontal ou sectorial, muitas vezes com horizontes temporais distintos e cobrindo frequentemente, em sobreposição, domínios comuns” (Conselho Económico e Social, 2006: 5). Por isso, “alerta para o facto de que a situação assim criada, torna as “Grandes Opções do Plano – Principais Linhas de Acção para 2007” num documento de difícil caracterização, uma vez que, não se assumindo efectivamente como um documento que sintetiza, enquadra e compatibiliza todos os outros [documentos de planeamento], de forma a garantir a necessária coerência - entre si e com as GOP para 2005-2009 - das actuações previstas para 2007, fica necessariamente mais limitado nas suas virtualidades. Acresce que a falta de informação sobre os montantes financeiros que o Governo pretende atribuir à realização das suas políticas em 2007, nomeadamente no que respeita às respectivas despesas de investimento, torna ainda mais difícil ao CES emitir um parecer fundamentado sobre o documento das GOP 2007. Neste entendimento, o CES considera de toda a conveniência e urgência que seja realizada uma reflexão aprofundada sobre o papel que deverá assumir um documento de GOP anuais num contexto de multiplicação de planos e programas, como aquele que actualmente existe” (Conselho Económico e Social, 2006: 5-6).

Segundo Bronchi (2003: 12) da OCDE, *“budget and the Parliamentary appropriation are not subject to pre-approved spending ceilings over the whole period covered by the expenditure program. Expenditure ceilings for the remaining three years are only indicative and can be modified depending on the evolution of macroeconomic and fiscal variables”*. Acrescenta ainda que a definição de *“aggregate spending ceilings, based on prudent macroeconomic assumptions, over the four year period covered by the expenditure program [...] should prevent overspending and undesirable mid-year cuts in budget allocations.”*

Assim sendo, a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica ficam substancialmente limitadas de serem alcançadas, para além de não incorporarem algumas boas práticas existentes noutros países, como veremos mais adiante neste documento.

Tendo em conta a diversidade política-administrativa dos oito países que apresentam uma plurianualidade do orçamento, pode afirmar-se que, para a sua concretização, os arranjos institucionais são também diversificados. Vejamos, em concreto, o exemplo de três deles: Alemanha, Reino Unido e Holanda.

No caso da Alemanha, um país federal com uma Constituição escrita, a plurianualidade é assegurada por um “pacto de estabilidade nacional”, acordado na primavera de 2002 entre a Federação e os Länder, contendo um *“detailed roadmap up to 2006 with a balanced national budget as the objective”* (Lübke, 2005: 29), onde a Federação se compromete a reduzir as

suas despesas em média de 0,5% em 2003 e 2004 comparado com 2002, os Länder e os municípios limitam o crescimento médio anual da despesa a 1% no mesmo período e até 2006 45% do déficit é usado pela Federação, incluindo fundos da segurança social, e os restantes 55% atribuídos aos Länder. “*The agreed deficit apportionment of 45% to 55% reflected the willingness of the Federation to shoulder a larger share of the consolidation efforts than the Länder and the municipalities on the way to a balanced budget*” (Lübke, 2005: 29). Desenvolvimentos recentes, no sentido do aperfeiçoamento das relações financeiras entre a Federação e os Länder, apontam para o aperfeiçoamento da plurianualidade do orçamento no âmbito do pacto de estabilidade nacional (Lübke, 2005).

O Reino Unido, uma monarquia parlamentar sem uma Constituição escrita, introduziu em 1998 um conjunto de instrumentos de planeamento como os *Comprehensive Spending Reviews*⁸⁴ (CSR), *Code for Fiscal Stability*⁸⁵, *Public Service Agreements*⁸⁶, *Service Delivery Agreements*⁸⁷, *Departmental Investment Strategies*⁸⁸ que alicerçam o planeamento e a orçamentação plurianual da Administração Central, dos quais se destacam as seguintes características (HM Treasury, 2002):

- Os CSR são elaborados de dois em dois anos e envolvem uma análise aprofundada dos objectivos de todos os programas de despesa para três anos, e não apenas para um ano;
- O OE contém estimativas de despesa plurianual ao nível ministerial;
- As metas ou “tectos” de despesa plurianual são definidos também ao nível ministerial e ajustadas às previsões macroeconómicas.

Na Holanda, uma monarquia parlamentar com Constituição escrita mas com um historial longo de governos de coligação, a orçamentação de médio prazo é baseada num “Acordo de Coligação”, válido para os quatro anos de mandato, com objectivos muito específicos (Blöndal, 2002). O OE contém estimativas de despesa ao nível de items. Os “tectos” de despesa plurianual são definidas em termos nominais, baseados na legislação corrente e futura, ajustadas às previsões macroeconómicas e mudanças demográficas. Nos Acordos de Coligação, são estabelecidos os tectos de despesa para os quatro anos e para cada um dos três sectores do OE: (i) orçamento central, (ii) orçamento da saúde, e (iii) orçamento da segurança social. Contém ainda sub-tectos de despesa para cada ministério dentro do orçamento central.

⁸⁴ Definem a estrutura conceptual de despesa a realizar para um horizonte de três anos.

⁸⁵ O objectivo do Código é de melhorar a condução da política fiscal através da especificação dos princípios que guiarão a formulação e a implementação da política fiscal e pelo reforço dos deveres de reporte do Governo.

⁸⁶ Descrevem o que os ministérios deverão fornecer sob a forma de metas quantificadas durante o período de 3 anos, em troca do seu orçamento.

⁸⁷ Estabelecem em termos gerais como as metas definidas nos *Public Service Agreements* serão alcançadas.

⁸⁸ Concretizam os planos dos ministérios em termos de investimento necessário para melhorar os serviços públicos.

“Each minister is politically responsible for his own budget and presents it to Parliament himself. All in all, 23 separate budget bills are presented to Parliament. Officials emphasised, however, that for budget formulation purposes, all of these are considered one and that their separation causes no problems (Blöndal, 2002: 45).

3.2.5. Negociações governamentais do orçamento

Resultados do questionário

Segundo a “*guardian-spender framework*” de Wildavsky (1964) (v.d. ponto 3.1.2), a *Central Budget Authority* e o Ministro das Finanças desempenham os papéis de *guardians* dos dinheiros públicos. Por isso, nesta fase do processo orçamental foi analisado o poder de decisão da *Central Budget Authority* sobre os limites de despesa dos ministérios e do Ministro das Finanças no caso de disputas entre a *Central Budget Authority* e os ministérios sectoriais. No primeiro caso, através do Anexo I/Gráfico 18, constata-se que em seis países (50%) existe um reduzido ou nulo poder de decisão daquela entidade na imposição de limites de despesa aos restantes ministérios.

Portugal é um dos três países que responderam “*Other*”, acrescentando que o “*Cabinet imposes limits on operative and investment expenditure for each Ministry*”. Pelo que se deduz que a *Central Budget Authority* tem um papel limitado na imposição de limites nos pedidos iniciais de despesa dos ministérios, sendo esse papel atribuído ao Conselho de Ministros.

Quanto ao poder do Ministro das Finanças, no Anexo I/Gráfico 19, verifica-se que em seis países (50%) as disputas entre a *Central Budget Authority* e os ministérios sectoriais são derimidas ao nível do Ministro das Finanças, sendo Portugal um desses países.

Relativamente à separação entre orçamento operacional e de capital, sete (58,3%) dos doze países integram num único orçamento os dois tipos de orçamentos. Portugal faz parte do grupo de quatro países que mantêm em separado os dois tipos de orçamentos, como se pode constatar pelo Anexo I/Gráfico 20.

Análise crítica das respostas

Relativamente ao poder de decisão da *Central Budget Authority* sobre os limites de despesa dos ministérios, constata-se que o facto de esta ter um reduzido ou nulo controlo sobre os limites de despesa, mesmo a um nível detalhado, indicia, pelo menos neste aspecto, a concretização dos movimentos de reforma nos tradicionais papéis da mesma, tal como afirmado por Schick (2001: 9):

“The traditional role of the central budget office is incompatible with the management reforms unfolding in various OECD Member countries. [...] The traditional role of the budget office has been to function as a central command and control post, specifying the items of expenditure, monitoring compliance with regulations, ensuring that the inputs are those agreed in the budget, and intervening as deemed appropriate. This role cannot coexist with the discretion accorded managers in the new public administration. Either managers decide on the items of expenditure (personnel costs, supplies, rental fees, and so on) or others do it for them. If the latter, managers do not have genuine freedom to operate according to their best judgement.”

Schick (2001: 10) refere que este é o paradoxo do processo orçamental contemporâneo porque *“central control of the items of expenditure may not give the centre effective control of the budget”*.

Neste sentido, a evolução no papel da *Central Budget Authority*, assumida em Portugal pela Direcção-Geral do Orçamento, permite-lhe assumir um outro papel na disciplina orçamental. Schick (2001: 11-12), também avança com um novo papel a desempenhar pela *Central Budget Authority*: *“It has a major role in devising new institutional arrangements, integrating budgeting with other management processes, prodding departments and other public entities to measure performance and evaluate results, developing new guidelines and methods for holding managers accountable, and installing new information and reporting systems. As they have withdrawn from the old roles, reformed budget offices have been busy with the new ones.”* Acrescenta ainda que *“the budget office does have the lead role in maintaining aggregate discipline, and it must be strong enough to withstand pressures to evade the norm by removing some transactions from the budget and to override the rule when politicians or sectoral interests regard it as too constrictive”* (Schick, 2001: 15).

Mas Schick (2001: 16) também adverte que *“as a quid pro quo for gaining flexibility with respect to running costs, agencies must operate within firm limits”*. Ou seja, apesar de os gestores passarem a ter uma maior liberdade na definição do tipo de despesa a um nível mais detalhado, não significa que passaram a ter “carta branca” para gastarem como quiserem. Significa sim, que, por exemplo, em cortes transversais no sector público eles deverão aceitar esses cortes porque a descentralização na gestão das organizações deverá ser sempre acompanhada por uma centralização da formulação de políticas, nomeadamente na definição e composição dos principais agregados orçamentais. Se assim não fosse os gestores poderiam colocar em causa a disciplina orçamental ao nível macro.

O facto de a resolução das disputas entre a *Central Budget Authority* e os ministérios sectoriais, no processo de preparação do orçamento, ser realizada ao nível do Ministro das Finanças em 50 % dos países, entre os quais Portugal, permite evidenciar que a *“guardian-spender framework”* formulada por Wildavsky (1964) ainda se mantém de alguma forma actual. O Ministro das Finanças, enquanto *“guardian of the public purse”*, mantém em

primeira linha o seu poder de decisão sobre os recursos públicos, sem necessidade de passar pelo Primeiro-Ministro/Presidente ou pelo Conselho de Ministros (*Cabinet*). Isto é, apesar de dos movimentos de reforma preconizarem o “*letting the managers manage*”, estes mantiveram-se sempre sujeitos ao controlo do Ministro das Finanças, enquanto órgão responsável pela disciplina orçamental em todo o sector público.

Adicionalmente, Von Hagen (1992) demonstrou empiricamente que um dos elementos que promove a disciplina orçamental é o facto da resolução de conflitos ser resolvida pelo menor número de actores possível. Pelo que, neste aspecto, Portugal utiliza um procedimento que favorece o alcance da disciplina orçamental.

A relevância da separação do orçamento da Administração Central, entre orçamento corrente e orçamento de capital, tem de ser considerada em conjugação com outros mecanismos de gestão de controlo orçamental e respectiva contabilização.

No caso da Holanda e apesar de os orçamentos de capital e corrente estarem integrados, foi criado em 2000 um mecanismo de empréstimos e depósitos permitindo às agências pedir capital emprestado ao Ministério das Finanças a taxas de juro abaixo do mercado para financiar activos fixos (Blöndal e Kristensen, 2002). Desta forma, as necessidades de investimento são realizadas fora do normal processo de execução orçamental. Existe ainda a possibilidade de as organizações governamentais poderem efectuar transferências entre despesas correntes e de capital (Blöndal e Kristensen, 2002). Pelo contrário, na Austrália e Finlândia são proibidas quaisquer transferências entre despesas correntes e de capital (Lienert e Jung, 2004).

Para o World Bank (1998: 56), “*the dual budget may well be the single most important culprit in the failure to link planning, policy and budgeting, and poor budgetary outcomes. The dual budget is misconceived because it is based on a false premise - that capital expenditure by government is more productive than current expenditure. Separating development and recurrent budgets usually leads to the development budget having a lower hurdle for entry. The result is that everyone seeks to redefine their expenditure as capital so it can be included in the development budget. Budget realities are left to the recurrent budget to deal with, and there is no pretension that expenditure proposals relate to policy priorities.*” Para evitar isto, no Reino Unido onde existe a separação entre os dois orçamentos, o H.M. Treasury “*is responsible for defining and measuring the concepts, such as “investment” and “net debt”*” (Lienert e Jung, 2004: 419). Para o efeito, foram publicados uma série de manuais de contabilidade (“*managing resources booklets*”) com o objectivo de auxiliar na orçamentação e contabilização dos recursos públicos.

A manutenção de uma orçamentação dual possibilita o controlo das regras orçamentais (v.d. ponto 4.2.3.2.) e dos principais agregados orçamentais: “*current budget balance (current receipts minus current expenditures inclusive of depreciation)*”, “*net investment (gross investment minus asset sales minus depreciation)*” e “*net borrowing (current budget balance + net investment)*” (Lienert e Jung, 2004: 418). Segundo o HM Treasury (2002: 6), a separação dos dois orçamentos “*ensures that essential capital investment is not squeezed out by short term pressures, whilst maintaining tight controls on the costs of administration.*”

Segundo (Lienert e Jung, 2004: 150) “*the adoption of separate laws for different expenditures (multiple appropriation laws), or separate budgets for current and capital expenditures (a dual budget system), runs counter to the principle of budgetary unity.*” Por isso, para atenuar a quebra deste princípio, a separação dos dois orçamentos deverá, mais uma vez, servir de instrumento para alicerçar outros arranjos orçamentais, como os exemplos referidos anteriormente.

Portugal também optou pela separação do orçamento corrente do orçamento de capital, denominado de Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central (PIDDAC). No entanto, esta separação padece de algumas fragilidades e insuficiências que importa reflectir e ultrapassar:

- Não servem quaisquer regras orçamentais em que o investimento seja um agregado a controlar (ex: regra de ouro e regra de investimento sustentável);
- “O processo de orçamentação carece de objectividade e credibilidade, na medida em que a apresentação de previsões de despesa plurianuais, bastante variáveis ao longo do tempo, não parece depender das necessidades efectivas de desenvolvimento, o que tem descaracterizado o PIDDAC enquanto instrumento de planeamento a prazo, acabando apenas por serem tidos em consideração os valores inscritos no OE para o ano corrente, que são os únicos verdadeiramente vinculativos” (Inspecção-Geral de Finanças, 2002: 3);
- “Vem-se observando um crescimento das despesas correntes no total do PIDDAC, sendo claro que tal deriva em parte do facto de alguns organismos inscreverem projectos que lhes facultam o efectivo financiamento (indevido) de actividades de funcionamento; este procedimento conduz a uma subavaliação do défice corrente, o qual devia espelhar o saldo dos movimentos associados ao funcionamento do Estado, distorcendo a imagem estatística das grandezas do consumo público e do investimento público, sobrevalorizando este último” (Inspecção-Geral de Finanças, 2002: 4);

- “Tem vindo a aumentar a expressão das transferências para o exterior da Administração Central (autarquias locais, empresas públicas e privadas), não sendo claros os critérios da sua classificação como correntes ou de capital, e tornando inviável o conhecimento da natureza efectiva das despesas que visam financiar (bem como da sua adequada utilização)” (Inspecção-Geral de Finanças, 2002: 5).

Finalmente, não servindo de suporte a regras orçamentais, a separação entre orçamento de capital e orçamento corrente não envolve uma utilidade adicional.

“The OECD believes that effective parliamentary involvement in the budget process is a pre-condition for longterm good governance.”

(Blöndal, Kristensen e Ruffner, 2002: 129)

3.3. Aprovação do Orçamento

O papel do Parlamento

Resultados do questionário

Segundo Cadilhe (1997: 168), o controlo parlamentar das finanças públicas “é uma questão de regime, porque está no cerne, de algum modo, do próprio sistema de governo e da própria instituição parlamentar, saber se as finanças públicas são devidamente controladas pela Assembleia da República.” Franco (1993) aponta várias formas de controlo financeiro por parte da Assembleia da República, das quais destacamos, para efeitos da presente dissertação, as de natureza orçamental e financeira: controlo *à priori* com a aprovação do OE, controlo e acompanhamento durante a fase da sua execução e controlo *à posteriore* ou *ex-post* com a aprovação da Conta Geral do Estado.

Os países em análise apresentam uma estrutura parlamentar relativamente heterogénea. Efectivamente, de acordo com o Anexo I/Gráfico 21 os doze países podem ser agrupados em dois grandes grupos, em função dos poderes do Parlamento sobre o orçamento:

- 1º Grupo – Os poderes do Parlamento sobre o orçamento é exercido por uma única câmara em virtude de ser unicameral (Finlândia, Nova Zelândia, Portugal e Suécia);
- 2º Grupo – Os poderes do Parlamento sobre o orçamento são exercidos por duas câmaras, mas com várias tipologias de poderes, nomeadamente:
 - Na Austrália, Estados Unidos e Itália, ambas as câmaras têm poderes iguais sobre o orçamento;
 - No Reino Unido, apenas a câmara baixa tem poderes sobre o orçamento;
 - Na Alemanha e Espanha, ambas as câmaras estão envolvidas no processo orçamental, mas a câmara baixa pode ultrapassar a câmara alta;
 - Na França, “*the Lower House is the first to examine the budget and may overrule the Upper Chamber after the conciliation process made by a joint mixed committee.*”
 - Na Holanda, “*the Lower house has the right to modify the budget, ultimately adopts it. The budget then passes to the Senate, which may reject or approve it.*”

Relativamente à existência de uma unidade de apoio técnico orçamental, cinco países responderam que não a têm (Alemanha, Austrália, Espanha, França e Suécia) enquanto outros cinco países referiram que a têm (Estados Unidos da América, Holanda, Itália, Portugal e Reino Unido). A Finlândia refere que é a própria comissão de finanças que elabora a

investigação orçamental e na Nova Zelândia existe um pequeno *staff* de apoio (vd. Anexo I/Gráfico 22).

Da leitura do Gráfico 23, verifica-se que Portugal é o único país que não recebe, em simultâneo, qualquer informação relativa a: (i) *non financial performance targets for programs and/or agencies*, (ii) *medium-term perspective on total revenue and expenditure (possibly in the form of a Medium-term Expenditure Framework)*, (iii) *long term perspective on total revenue and expenditure (10 or more years)* e, (iv) *clearly defined appropriations to be voted by the Legislature*.

Ainda assim, Portugal pertence ao conjunto da maioria dos países que efectuam um debate sobre a política orçamental global após apresentação do orçamento (vd. Anexo I/Gráfico 24).

Na maioria dos países (66%), entre os quais Portugal, não se vota em primeiro lugar o total da despesa e depois as dotações orçamentais em concreto (vd. Anexo I/Gráfico 25). Apenas Espanha, Estados Unidos da América, França e Suécia votam em primeiro lugar o total da despesa e depois as dotações orçamentais.

Também na maioria dos países (66%), o Parlamento tem poderes ilimitados de alterar o orçamento (vd. Anexo I/Gráfico 26). No Reino Unido, o Parlamento apenas pode baixar a despesa/receita. Na Austrália, “*Senate can request changes to Bill for ordinary annual services*” e o “*Senate can amend and return new activities Bill to the Lower House*”. Em Espanha, “*modifications that suppose increasing expenditure or lowering revenue need authorization from the Government*”. Na França, “*according to art. 40 of the Constitution, Parliament can not propose amendments leading to the increase in expenditure of a mission (line-item)*”.

Esta capacidade de alterar o orçamento traduziu-se num aumento da despesa em cinco países no ano fiscal em curso e em quatro países no ano fiscal transacto. Portugal aumentou a despesa em ambos os anos (vd. Anexo I/Gráfico 27).

Em cinco países (41,7%) um voto no orçamento é considerado um voto de confiança do Governo, por contraposição a outros cinco países em que tal não acontece (vd. Anexo I/Gráfico 28), um dos quais Portugal.

Análise crítica das respostas

Schick (2002), avança dois desenvolvimentos recentes que estão a moldar o trabalho do Parlamento sobre o orçamento.

Um é a busca da disciplina das finanças públicas através do constrangimento dos principais agregados orçamentais; o outro é o esforço de alargar os poderes do Parlamento nas políticas

(policy) de receita e despesa. Shick (2002: 15) refere mesmo que “*one scenario is for the legislature to reinforce fiscal discipline by taking responsibility for the budget’s totals; another is for it to undermine discipline by bombarding the budget submitted by the government with legislative amendments that trim revenues or boost expenditures.*”

Um exemplo do primeiro cenário é a tendência para os Parlamentos nacionais votarem cada vez mais nos totais do orçamento e avança com uma justificação: a introdução de regras orçamentais tipo Tratado de Maastricht e outros esforços para estabilizar as finanças públicas. Um exemplo do segundo cenário é o denominado “*legislative activism*”, no qual o Parlamento, estando mais direccionado para gastar mais e cobrar menos impostos, gera mais défices e uma maior fatia do rendimento nacional é gasto pelo Estado. Shick (2002: 16) avança com vários exemplos de “*legislative activism*”: “(i) *new committees charged with legislative or oversight responsibilities*; (ii) *enlarged budget staffs*; (iii) *a vast increase in the flow of budget-related from government to legislators*; (iv) *and increased vigilance by independent or legislative auditors in reviewing the propriety and efficiency of expenditures.*”

No entanto, ele também adverte que estas duas tendências, quer sejam complementares ou contraditórias, moldarão o papel do Parlamento nos anos vindouros.

Num estudo realizado por Von Hagen (1992), ficou demonstrado empiricamente uma correlação entre o Parlamento alterar o orçamento e os resultados orçamentais (*fiscal outcomes*). A imposição de limites à capacidade do Parlamento em alterar o orçamento, e outras regras, nomeadamente a “*cooperative bargaining*”, reforça a disciplina orçamental, resultando por conseguinte em défices e dívida pública relativamente pequenos.

Após este estudo, uma extensa literatura (Von Hagen e Harden, 1994; De Haan e Sturn, 1994; Hallerberg e Von Hagen, 1998, 1999; Gleigh, 2002, 2003; Alesina *et al.*, 1996, Jones *et al.*, 1999; Lao-Araya, 1997; Strauch, 1998; Stienlet, 2000; Molander, 2000; Strauch e Von Hagen, 1999), fundamenta também através de evidência empírica de dezenas de países uma associação negativa entre a centralização⁸⁹ do processo orçamental e o défice e a dívida pública, fundamentando a hipótese de que a introdução de elementos de centralização do processo orçamental leva a défices e dívida mais pequenos.

Estes estudos baseiam-se numa característica das modernas finanças públicas em que os beneficiários da despesa pública são grupos específicos, mas a receita para a financiar é paga pelo contribuinte em geral. Por isso, os OE envolvem uma externalidade: o dinheiro originário de receitas gerais (impostos) é usado para financiar projectos que beneficiam

⁸⁹ Centralização do processo orçamental não deve ser confundida com centralizar a Administração, i.e., dar mais poder à Administração Central do que à Administração Regional ou Local.

grupos particulares na sociedade. Esta situação é semelhante ao clássico problema de “*common pool resource*” da economia política⁹⁰. Muitos agricultores a tirarem água da mesma piscina, cada um considerando apenas o seu negócio, acabam por utilizar em demasiado a piscina. À medida que a piscina vai secando, menos água sobra para todos contrariamente ao que um sábio uso integrado da piscina comum teria permitido. Aplicando isto ao contexto do orçamento, o resultado é que o OE vai crescendo bem como a receita para a financiar.

O problema subjacente a esta questão é que os actores que tomam decisões descentralizadamente assumem, eles próprios, que estão a operar num contexto orçamental errado.

Von Hägen (1998: 10), refere mesmo que “*each of them works under the assumption that an increase in spending providing him with more public services will cost him only the fraction of the total expenditure corresponding to his share in total taxes. As a result all decision makers ask for more public services than they would if they realized the true budget constraint, namely that, if all decision makers behave in the same way, each one is charge the full cost of the services demanded.*” Do exemplo resultam duas características da “*common pool resource*” (Von Hägen, 1998: 10): (i) “*the larger the number of decision makers drawing in the same general tax fund, the steeper is the assumed budget constraint and the more severe is the overspending bias*, e (ii) “*forcing the decision makers to realize the true budget constraint leads them to make the efficient decision*”.

Por isso, para Von Hägen (1998) a ocorrência de défices ou a falta de disciplina orçamental sugere ser um resultado de uma *falha de coordenação*: os decisores envolvidos no OE não têm em conta o custo total dos impostos presentes e futuros das suas decisões de despesa. A esta falta de compreensividade das consequências dos custos das decisões de despesa Von Hägen (1998) denomina de “*fragmentation of the budget process*”. Pelo contrário, um processo orçamental que coordene fortemente as decisões de despesa de decisores individuais e que os leve a uma visão compreensiva do orçamento denomina-se “*centralization of the budget process*”⁹¹.

Ora, à luz desta teoria os resultados obtidos do questionário sobre Portugal evidenciam elementos de fragmentação do processo orçamental em relação ao papel do Parlamento sobre

⁹⁰ Campos e Pradham (1996: 4) denominam de “*tragedy of commons*” onde “*disparate claimants on government spending view the budget as a common resource pool which they can dip into with little or no cost.*”

⁹¹ Adianta ainda que o grau de fragmentação do processo orçamental pode variar em função da utilização de fundos extra-orçamentais, quando as despesas incluídas no processo orçamental são determinadas por factores exógenos, despesas mandatórias baseadas em leis previamente aprovadas e a existência de responsabilidades contingentes.

o orçamento. Isto fica demonstrado pelo facto de o Parlamento português não votar o total de despesa antes de votar as *appropriations*⁹² em concreto (apesar de existir um debate geral sobre a política orçamental), deter uma capacidade ilimitada de alterar o orçamento (o que nos dois últimos anos tem-se traduzido num aumento da despesa⁹³) e, em última análise, mesmo subindo o nível de importância do orçamento, o voto no orçamento não é considerado um voto de confiança no Governo.

Para Von Hägen (2002: 271-272), *“fragmentation is rampant, when parliament can make unlimited amendments to the executive’s budget proposal, when spending decisions are made in legislative committees with narrow and dispersed authorities (“Balkanisation of Committees,” see Crain and Miller, 1990), and when there is little guidance of the parliamentary process either by the executive or by the speaker.”* e por isso os países que têm estas características tendem a ter défices e dívida maiores. Pelo contrário, *“centralization, therefore, comes with strengthening the executive’s agenda setting power in parliament by placing limits on scope of amendments, controlling the voting procedure, and raising the political stakes of a rejection of the executive’s budget, e.g., by making this equivalent to a vote of non-confidence”* Von Hägen (1998: 12).

Schick (2002: 32), também refere que *“to maintain fiscal discipline a responsible legislature must give precedence in its decisions to budget totals before it takes up the various parts.”*

Assim sendo, os actuais procedimentos não permitem que o Parlamento possa contribuir para alcançar a disciplina orçamental.

A alteração desta situação, pressupõe a introdução em Portugal de duas fases no processo orçamental⁹⁴ (*two-stage budget*). Na primeira etapa, as decisões são tomadas sobre os

⁹² Utilizamos o termo na sua versão original porque em Portugal não existe a prática de separar as *appropriations* do orçamento, pelo que acabam por ficar integradas no OE anual. Segundo Allen e Tommasi (2001: 439-440), *“appropriation refers to an authority granted under a law by the legislature to the executive to spend public funds, upto a set limit, for a specified purpose. Annual appropriations are made through annual budget laws or, in some countries, separate appropriation acts consistent with the budget. Supplementary budgets/appropriations are sometimes granted subsequent to the annual law if the annual appropriation is insufficient to meet the specified purpose. The term “standing appropriation” is sometimes used to define an authority extending beyond a single budget year under separate legislation (such as social security legislation). In most countries, agencies and departments require specific executive authorization (“apportionment, allotment, or warrant”) to actually incur an obligation against an appropriation.”* Ex: Reino Unido.

⁹³ De referir que não foi possível quantificar o número e o valor total das alterações ao orçamento que resultaram num aumento da despesa. Assumimos que qualquer aumento da despesa total implica sempre aumento da receita para a financiar ou do défice, caso não haja receita adicional. Consequentemente, o alcance da disciplina orçamental estará, *à priori*, sempre mais difícil de alcançar porque pela sua natureza a despesa é certa e a receita é sempre incerta. A quantificação das alterações ao orçamento permitiria aferir do impacto das mesmas nos agregados orçamentais.

⁹⁴ O relatório de orientação da política orçamental e respectivo debate previsto no art. 60º da Lei nº 91/2001, de 20/08, republicada pela Lei nº 48/2004, de 24/08 a ser realizado em Maio de cada ano, não se enquadra nesta

principais agregados orçamentais bem como sobre os montantes alocados aos grandes sectores. Os agregados são preparados pelo Governo e transmitidos ao Parlamento para revisão e, nalguns países, para aprovação, tal como existe na Espanha, Estados Unidos da América, França e Suécia (vd. Anexo I/Gráfico 25). Alguns meses após a primeira etapa ter sido concluída, o Governo apresenta o orçamento mais detalhado por ministério e estes são votados assegurando a seguinte regra: o somatório de toda a despesa votada na segunda fase não exceda os totais orçamentais acordados na primeira fase. Para Schick (2002: 35), “*a legislature behaves in a more disciplined manner when it budgets than when it doesn’t.*”

Por outro lado, para Von Hagen (2002) caso se adopte um modelo de delegação (*delegation*)⁹⁵, um importante instrumento de definição da agenda orçamental é a introdução de limites às alterações efectuadas pelo Parlamento à proposta de orçamento. Por exemplo, na França, as alterações não podem ser recebidas a menos que reduzam as despesas ou criem uma nova fonte de receita pública. Na Austrália, Finlândia, Itália, Nova Zelândia e Reino Unido um voto no orçamento é considerado um voto de confiança, aumentando desta forma a importância de uma rejeição. Caso se adopte um modelo de contrato (*contract*)⁹⁶, é atribuído menos importância ao executivo como definidor da agenda orçamental e mais importância ao papel do Parlamento de monitorizar a implementação das metas orçamentais. Um elemento importante é o direito do Parlamento em pedir informação orçamental ao Governo.

Uma manifestação de *legislative activism* por parte do Parlamento português resultou na criação de uma unidade técnica de apoio orçamental (UTAO) com o objectivo de assegurar o apoio técnico especializado aos deputados nas matérias orçamentais. A criação de uma unidade com estas características possibilita, entre outras, a revisão dos pressupostos económicos dos principais agregados orçamentais, o pedido de informações adicionais e a recomendação de iniciativas legislativas. Por isso, “*the centralised model facilitates fiscal discipline*” (Schick, 2002: 29). No entanto, como não foram alterados outros procedimentos orçamentais, nomeadamente a introdução do *two-stage budget*, o seu papel de apoio ao Parlamento na disciplina orçamental tende a ser substancialmente mitigado. Se o Parlamento não vota os totais dos agregados orçamentais, a análise da UTAO sobre a proposta de orçamento é inconsequente.

primeira fase porque os dados orçamentais agregados nele inseridos voltarão a ser revistos aquando da elaboração do OE a partir de Julho de cada ano e por isso também não servirá de base à discussão dos respectivos parciais. Pelo que o debate acaba por se tornar inconsequente.

⁹⁵ No modelo de delegação, é atribuída uma autoridade especial ao ministro das finanças com a autoridade de definir os principais parâmetros do orçamento e assegurar que sejam cumpridos por todos.

⁹⁶ No modelo de contrato, o processo orçamental inicia-se com um acordo sobre os principais agregados orçamentais entre os membros do executivo.

No entanto, Schick (2002: 29) adverte que *“responsible and effective legislative action on the budget depends on adequate information concerning the activities financed with public funds and the results ensuing from government programmes.”* E neste aspecto o Parlamento português tem as suas atribuições de contribuir para a eficiência alocativa e técnica, também bastante limitadas. Efectivamente, não recebendo o Parlamento português qualquer informação sobre metas de *performance* não financeiras dos programas e organismos públicos, a sua capacidade de decidir fundamentadamente sobre a realocação dos recursos entre as várias actividades é tendencialmente nula, não conseguindo ainda exigir qualidade na despesa pública. Ora, num actual contexto de redução ou de estabilização da despesa pública, a única maneira de melhorar a eficiência alocativa e técnica é obter fundos para actividades prioritárias retirando de outras actividades não prioritárias e saber, *à priori*, as metas de *performance* que os programas e os organismos públicos devem alcançar. Por isso, com muito bem refere Schick (2002: 33), *“a legislature which rewards or ignores poor results will get poor results. Legislatures should be in the vanguard of demanding better information on performance, relying on performance measures in appropriating money, and specifying in advance the performance expected of government agencies.”*

Neste sentido, Schick (2002: 17) propõe um novo papel para o Parlamento: *“the legislature’s role must be defined more in terms of policy, accountability and performance and less in terms of control and restriction.”*

3.4. Execução do Orçamento

Imputação do custo do capital

Resultados do questionário

Segundo Ball (2002: 50), “*at a minimum, the charge should cover the government’s cost of borrowing*”. Neste sentido, para se aferir do grau de utilização de um regime de *capital charge* nos países em análise, procedeu-se à análise da frequência da sua utilização. O Anexo I/Gráfico 29 evidencia que em cinco países (42%), incluindo Portugal, não existe qualquer *capital charge* e que nos restantes sete países existe um regime de *capital charge*, sendo que em três deles (Finlândia, Nova Zelândia e Reino Unido) o *capital charge* é de uso generalizado.

Análise crítica das respostas

Tal como referido na nota 53 da página 59, um *capital charge* é a imputação de um custo de capital nos orçamentos dos organismos do sector público pela utilização de activos fixos.

Segundo Ball (2002), no sector privado, as empresas obtêm fundos por via de empréstimos ou por via de capital dos accionistas (incluindo lucros retidos). Por isso, as empresas têm que fornecer um retorno⁹⁷ sobre ambas as fontes de financiamento: os financiadores exigem um juro, os accionistas exigem um retorno do capital (sob a forma de dividendos ou através do aumento da cotação das acções). No sector público, apesar de não existir um retorno explícito aos accionistas, existe um pagamento de um juro dos empréstimos e por isso um custo associado a esta modalidade de financiamento quando se pretende comprar activos fixos.

Apesar de os juros serem um custo significativo para a Administração como um todo, estes não são assim tão explícitos e nem aparecem nas demonstrações financeiras dos organismos públicos. Ademais, muitas das vezes a gestão da dívida pública está a cargo de uma única entidade⁹⁸ que depois distribui os fundos aos restantes organismos públicos, normalmente a custo zero, como é o caso de Portugal. Com este procedimento cria-se um efeito de “chapéu de chuva”, através do qual, por mais que chova (ou seja, por mais juros que se paguem) os organismos não sentem esses custos. Ball (2002: 50), refere mesmo que “*this prevents agencies from seeing the true cost of their financing and also makes it less likely that they will be motivated to manage assets efficiently.*” A introdução de um *capital charge* pretende alterar todo este enquadramento.

⁹⁷ Para o efeito são utilizados vários conceitos entre os quais o custo de oportunidade de capital e taxa interna de rentabilidade para se determinar se os investimentos propostos obterão um custo de retorno maior que o custo do financiamento ou do capital obtido junto dos accionistas utilizados para financiar o investimento.

⁹⁸ Em Portugal, estas funções são asseguradas pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.

Blöndal (2003) explicita que no primeiro ano em que é introduzido um *capital charge* não existe um impacto no orçamento dos serviços, porque a receita do OE é aumentada em igual montante. Mas como os organismos públicos poderão no futuro vender os activos e ficar com a receita do OE, que servia para financiar o *capital charge*, cria-se um incentivo aos gestores para venderem os activos em excesso e manterem a receita para financiar outros projectos ou actividades mais directamente relacionadas com a sua missão. Por isto, o *capital charge* reveste um custo de oportunidade do capital, semelhante ao do sector privado.

Normalmente a taxa do *capital charge* varia⁹⁹ entre os 5% e os 15% e pode incidir sobre o total de activos, total de activos fixos, total de activos menos responsabilidades correntes ou total de activos menos total de responsabilidades.

No Reino Unido, uma das razões para a introdução do *capital charge* é a possibilidade de melhor comparar projectos financiados por entidades públicas e privadas (HM Treasury, 1995). Por outro lado, a sua introdução exige a inventariação de todos os activos do Estado. As vantagens desta inventariação são: (i) demonstra *accountability* por parte da Administração, (ii) os cidadãos podem ver os activos que o país possui, (iii) permite a introdução de contabilidade em base de acréscimo, e (iv) permite a identificação de activos em excesso.

Adicionalmente, o HM Treasury (2006: 3), através do Financial Reporting Advisory Board, reconhece que o “*capital charge recognises the full cost of outputs of the reporting entity and reports this to stakeholders relying on the information contained within financial statements. Capital charging also improves the quality of information on the full cost of services provided by an entity, particularly important where the entity must recoup its full operating costs by levying fees and charges to its customers. Capital charging promotes effective asset management, including working capital management, by emphasising to managers that capital is a scarce resource, aiding decision making linking the use of capital to maintaining service delivery in pursuit of objectives, and promoting more informed decision making in capital investment. Capital charging facilitates the benchmarking of public sector outputs against other government and non-government providers and supports reasonable pricing of agency outputs where appropriate. It also promotes service delivery on a Value for Money basis.*”

Como Portugal não tem qualquer sistema de *capital charge*, não beneficia das vantagens atrás mencionadas. Como consequência desta ausência, Portugal não só não adopta as melhores práticas existentes noutros países, como o alcance da eficiência alocativa e da

⁹⁹ Embora possa existir países com taxas inferiores como é o caso do Reino Unido com 3,5%.

eficiência técnica na gestão de activos ficam substancialmente limitadas por ausência de informação financeira.

“The pioneers of the management reform process in New Zealand believed that accounting policy impacts on the organizational performance of the government and its sub-entities, and, ultimately, on the performance of the economy as whole.”
(Warren e Barnes, 2003: 8)

3.5. Contabilização e Auditoria

3.5.1. Bases e normas contabilísticas

Resultados do questionário

No Anexo I/Quadro 1, apresentam-se as percentagens de utilização das bases de apresentação do OE e das demonstrações financeiras entregues ao Parlamento nos doze países em análise.

Tendo em conta os resultados apresentados e as notas inseridas em pé-de-página, é possível agregar os doze países em quatro grupos, em função da tipologia de bases de apresentação que vai ao Parlamento:

- 1º Grupo - Apresentam em exclusivo a base de caixa: Alemanha, Portugal e Suécia;
- 2º Grupo - Apresentam em exclusivo a base de acréscimo (*accrual*): Nova Zelândia e Reino Unido, Austrália e Espanha;
- 3º Grupo - Apresentam a base de caixa para o orçamento e a base de acréscimo para a contabilidade: França;
- 4º Grupo – Apresentam, em simultâneo, elementos (parcial ou na totalidade) em base de caixa e de acréscimo para o orçamento e contabilidade: Finlândia, Itália, Holanda e Estados Unidos da América.

Quanto à formulação dos padrões contabilísticos, o Anexo I/Gráfico 30 tipifica as principais entidades responsáveis pela sua elaboração.

Na maioria dos países, no qual se encontra Portugal, é o Ministro das Finanças ou a *Central Budget Authority* que determinam os padrões utilizados no orçamento (8 países) e nas demonstrações financeiras (7 países). Nalguns países, o Ministro das Finanças ou a *Central Budget Authority* determinam os padrões contabilísticos após recomendação de *advisory board* estabelecido na Lei (Estados Unidos) ou é uma organização do sector privado que determina os padrões a serem utilizados (Nova Zelândia). No Reino Unido, os padrões contabilísticos do orçamento são definidos pelo Ministro das Finanças ou pela *Central Budget Authority*, enquanto os padrões das demonstrações financeiras são determinados por um organismo do sector privado, pelo Ministro das Finanças ou pela *Central Budget Authority* após recomendação de um *advisory board* estabelecido na lei.

Relativamente à utilização de *fees* e *charges* entre organizações do sector público, analisou-se as frequências da sua utilização e verificou-se que nove países (75%) utilizam um

sistema de imputação de preços sobre os bens e serviços disponibilizados pela Administração (vd. Anexo I/Gráfico 31).

No entanto, Portugal, contrariamente à maioria dos restantes países, apenas utiliza este sistema de uma forma pouco generalizada.

Análise crítica das respostas

Nos últimos 20 anos tem-se vindo a assistir a um movimento crescente de adopção da base de acréscimo, como base de apresentação do orçamento e/ou da contabilidade nos países pertencentes à OCDE (Blöndal, 2003; Scheers, Sterck e Bouckaert, 2005; Paulsson, 2007).

Existem várias versões¹⁰⁰ de base de caixa e de acréscimo e que variam entre a utilização em exclusivo da primeira ou da segunda “técnica de contabilidade financeira”, nomeadamente, a base de caixa modificada e a base de acréscimo modificada (Lüder e Jones (2003), Van der Hoek, 2005; Martí, 2006).

A IFAC PSC (2000: 12-13) define a base de caixa e a base de acréscimo da seguinte forma:

“Cash basis means a basis of accounting that recognizes transactions and other events when cash is received or paid....The primary financial statement is the cash flow statement. Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid).....The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net asset/equity, revenue and expenses.”

A adopção da base de acréscimo tem evoluído de uma forma diferenciada nos países em análise, nos níveis de Administração e no âmbito de aplicação.

Os países mais avançados na utilização da base do acréscimo são os anglo-saxónicos (Nova Zelândia, Austrália e Reino Unido), por terem sido os primeiros a desenvolvê-la para a AP. As agências e outros organismos com maior autonomia administrativa e financeira tendem a ser os primeiros a aplicarem a base do acréscimo ao nível da contabilidade e só depois os ministérios começam a aplicá-la. Quanto ao âmbito de aplicação, a base de acréscimo tem começado primeiro com a contabilidade (sistema dual¹⁰¹) evoluindo depois para o orçamento (sistema unificado¹⁰²), nos países que já a adoptavam na íntegra na

¹⁰⁰ Existem ainda várias terminologias na literatura sobre esta temática: *accrual accounting and budgeting, resource accounting and budgeting, performance budgeting, accrual output based budgeting* (Matheson, 2002; Likierman, 2002; Robinson & Brumby, 2005; Carlin, 2006). Por outro lado, Jones e Pendlebury (2000) referem que existem 5 técnicas de contabilidade financeira no sector público: contabilidade orçamental, contabilidade de caixa, contabilidade de acréscimo, contabilidade de compromissos e contabilidade de fundos. Várias destas técnicas podem ser usadas simultaneamente nas organizações e algumas podem até ser sobrepostas. Apenas nos iremos debruçar sobre as várias formas de base de caixa e de acréscimo.

¹⁰¹ Um sistema dual é um orçamento em base de caixa ou de caixa modificado e a contabilidade em base de acréscimo ou de acréscimo modificado.

¹⁰² Um sistema unificado é quando o orçamento e a contabilidade são elaborados em base de acréscimo.

contabilidade produzindo, inclusive, as Contas da Administração (*whole-of-government accounts*).

Segundo Blöndal (2003: 23), “*the objective of moving to accruals is to make the true cost of government more transparent*” e “*to improve decision-making in government by using this enhanced information*”, num contexto mais amplo de reforma da gestão pública, na qual se pretendem criar mecanismos de *accountability* dos gestores e do Governo pela gestão dos recursos públicos. Por exemplo:

- A base do acréscimo regista os custos das pensões durante o período em que os trabalhadores estão ao serviço e acumula os seus direitos durante esse período, em vez de registar (de uma forma não relacionada e não controlável) os pagamentos apenas quando eles se reformam;
- Nas despesas de investimento, em vez de existir apenas “picos” de despesa, relacionados com os pagamentos, regista-se também o seu depreciação económico através de amortizações;
- Os juros são registados quando são incorridos no período a que dizem respeito e não apenas quando são pagos.

Em suma, a base do acréscimo regista operações económicas que, pela sua natureza, a base de caixa não regista. Ou seja, podem ser tomadas decisões de política pública que afectam significativamente a sustentabilidade das finanças públicas, mas os seus efeitos financeiros não são reflectidas nas contas. O FMI refere mesmo o seguinte:

“Cash transactions do not adequately capture either the timing of the policy action or its impact on the economy. In consequence, there has been increasing dissatisfaction with cash transactions as the sole basis for assessing fiscal policy.” (Internacional Monetary Fund, 2004: 2)

Ao nível da disponibilização de indicadores para suporte à tomada de decisões de política pública a base de caixa é insuficiente. O principal indicador que se obtém de um orçamento e conta em regime de caixa é o do equilíbrio orçamental nas suas duas vertentes (corrente e primário). Não é de todo possível calcular a riqueza líquida (*net worth*) e o défice/excedente de tesouraria (*cash surplus/deficit*), sendo o equilíbrio líquido operacional (*net operating balance*) e capacidade/necessidade líquida de financiamento (*net lending/borrowing*) apenas possíveis de calcular através de ajustamentos às contas. Isto assume uma importância ainda maior quando se reconhece que “*while investment creates assets, the debt accumulated to finance public investment need not reduce net worth*” (International Monetary Fund, 2005: 3).

Ora, para existir um bom desempenho económico e das organizações, através de tomada de decisões correctas e da existência de mecanismos de *accountability*, as questões relacionadas com a qualidade da informação de desempenho estão sempre presentes.

As decisões de natureza financeira podem ser caracterizadas sob duas perspectivas: a perspectiva do comprador (onde as questões de *value for money* são as mais importantes) e a perspectiva do proprietário (onde as decisões relacionadas com a compra e venda de activos, o seu financiamento e a maximização do retorno e a redução dos riscos advenientes da posse dos activos são as mais importantes) (Warren e Barnes, 2003). Como vimos, pelos exemplos apresentados anteriormente, a informação contabilística em regime de acréscimo permite compatibilizar estas duas perspectivas.

As demonstrações financeiras preparadas para o exterior, baseadas na contabilidade geral, fornecem ao Governo uma visão geral sobre a situação financeira das organizações de forma a poder tomar decisões. Para o efeito, a qualidade da informação vertida nas demonstrações financeiras advém da qualidade das políticas contabilísticas e da fiabilidade da informação. As demonstrações financeiras preparadas para o interior das organizações, baseadas na contabilidade analítica/de custos/de gestão, apesar de não serem preparadas com base na mesma informação tendem a ser consistentes com a contabilidade geral.

Mas a mudança para um orçamento em regime de acréscimo não pressupõe a eliminação do controlo sobre os fluxos de caixa. Muito pelo contrário¹⁰³. Segundo o HM Treasury (2002: 19) *“the new resource [accrual] based approach is not substituting information about costs for information about cash. Cash information and Parliamentary control over cash remain. The Treasury’s cash management scheme ensures that improved departmental cash management is another feature of the new system.”*

A adopção de um orçamento em base de acréscimo também influencia os três objectivos dos SGDP, inicialmente apresentados no ponto 1. Os dois primeiros objectivos estão relacionados com políticas orçamentais e formulação de políticas, enquanto a terceira está mais relacionada com a gestão das organizações dentro da Administração. Segundo Paulsson (2007: 21) *“budgetary politics and policy making is forward looking and, thus, intertwined with budgeting. If the main function of the accounting system is to provide useful information for those tasks it is, of course, important to have a unified system that makes it possible to use the accounting information to monitor the accrual based budget.”*

Blöndal (2004: 105-107) sistematiza em seis grupos os benefícios de um orçamento em base de acréscimo: (i) *“provides improved cost information to decision makers and improved discipline for budget execution purposes”*, (ii) *“accruals will focus attention on improving the management of capital stock”*, (iii) *“accrual budgeting eliminates biases perceived to exist with the recording of capital investments as a “lump sum” rather than being capitalised and*

¹⁰³ Ler também Blöndal (2004).

depreciated over its useful life”, (iv) “accrual budgeting will illuminate the long-term sustainability of public finances by highlighting the long-term consequences of current decisions”, (v) “accrual budgeting is a catalyst for other management reforms in the public sector”, e (vi) “accrual budgeting is necessary in order to ensure symmetry with accrual financial reporting (accounting).”

O HM Treasury (2002), acrescenta ainda que a existência de um orçamento e de uma contabilidade em regime de acréscimo permite: (i) a alocação dos custos e proveitos a cada um dos objectivos dos Ministérios, demonstrando aos contribuintes os recursos consumidos para os serviços prestados; (ii) melhorar a gestão dos activos circulantes ao fornecer incentivos para um melhor controlo dos credores, devedores e stocks; (iii) disponibilizar aos proprietários de activos que assumam a total responsabilidade pela sua boa gestão, incluindo o seu registo e manutenção; e, (iv) melhorar a informação sobre custos, activos e passivos para ajudar as tomadas de decisão. Aquando do orçamento são consideradas rubricas que na óptica de caixa nunca o seriam, como as amortizações e provisões. É também relevado o custo do capital¹⁰⁴ no orçamento de cada Ministério.

A *Fédération des Experts Comptables Européens* (2006: 2), vai mais longe referindo que *“it is important to note that the benefits of accrual accounting can only be fully realised and embedded if budgets are also prepared on an accruals basis. Without accrual based budgets, financial managers will not be disposed to manage their key indicators on an accruals basis and thus are less likely to operate a fully accruals based finance function. They are also less likely to exploit the full potential of accrual based financial information as an in-year financial management tool.”*

Alguns inconvenientes são apontados a um orçamento em base de acréscimo, nomeadamente, a possibilidade de dispender recursos num ano e o seu custo ser registado ao longo de vários anos (caso das amortizações), o aumento da complexidade técnica do orçamento, tornando-o menos transparente e inteligível e a oportunidade de manipulação das contas devido a capitalização de despesas, utilização diferenciada de amortizações e valorizações e depreciações de activos. No entanto, entendemos que estes inconvenientes podem ser atenuados ou mesmo eliminados, caso se adoptem medidas preventivas através da normalização do orçamento e (in)formação de políticos, funcionários e público em geral sobre este tipo de orçamento.

¹⁰⁴ O Estado como um todo incorre em custos com juros de financiamentos dos seus investimentos. De forma a melhorar a transparência e assegurar que a totalidade do custo do serviço é reflectida nas contas, este custo do financiamento é debitado aos Ministérios como um “custo do capital” (*capital charge*).

Assim se conclui que, através de um sistema unificado de orçamento e contabilidade em base de acréscimo, está-se em melhores condições de alcançar a eficiência técnica e, consequentemente, os restantes objectivos dos SGDP devido à sua interrelação.

Se a base do acréscimo assume esta importância ao nível da microeconomia do sector público, ao nível da macroeconomia a sua importância é ainda maior quando se pretende comparar o desempenho das AP's de diferentes países e analisar o impacto das respectivas políticas orçamentais. Para o efeito são normalmente utilizados dois padrões estatísticos: o *Government Finance Statistics Manual 2001* (GFSM₂₀₀₁) do FMI e o já anteriormente referido SEC₉₅, cujo “pai” é o SCN₁₉₉₃ das Nações Unidas. Ora, todos estes padrões estatísticos já se baseiam num sistema contabilístico em base de acréscimo.

O GFSM₂₀₀₁¹⁰⁵ é uma versão mais actualizada do GFSM₁₉₈₆, o qual ainda era em base de caixa. De acordo com o FMI (International Monetary Fund, 2005: 3-4), esta actualização permitiu obter o seguinte:

“It standardizes many adjustments made in staff reports, among other things eliminating asymmetries associated with “lending minus repayments.” Moreover, it presents a more comprehensive analytical framework, capturing noncash transactions coherently and consistently. It also provides a “common language” that fiscal analysts can use to develop a consistent approach to handling new, and often complex, government operations that create challenges in fiscal reporting and analysis.”

Relativamente ao SEC₉₅ ocorre semelhante situação, mas com a diferença de que desde sempre foi em regime de acréscimo. Este sistema é também muito importante porque, como se referiu no ponto 2.3.4.3., é o sistema para a supervisão orçamental da UE, para efeitos de determinação do cumprimento das regras orçamentais previstas no Tratado de Maastricht e no PEC.

As *International Public Sector Accounting Standards*¹⁰⁶ (IPSAS) emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), sendo uma adaptação ao sector público das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), também adoptam a base de acréscimo para a elaboração do orçamento e da contabilidade do Estado. Ademais, no actual processo de harmonização entre os vários modelos de informação financeira internacionais para o sector público (IPSAS, SEC₉₅, SCN₉₃ e GFSM₂₀₀₁) a decorrer através da *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting* (Dupuis, Laliberté e Sutcliffe, 2006), já está assumido que a base de acréscimo é o padrão a seguir, como se depreende do seguinte excerto:

¹⁰⁵ Este modelo informativo abrange todo o Sector Público, ou seja, as Administrações Públicas (S.13 do SEC₉₅) e as empresas públicas.

¹⁰⁶ Actualmente, existem 24 normas emitidas pela IFAC, sendo que a última diz respeito à apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras em base de caixa e em base de acréscimo.

“In addition, the 1993 SNA encompasses the private and the public sectors and needs to deal with, and compile statistics about, transactions and events that arise in both sectors. Consistent with this, the IPSASB is encouraged to continue to consider IFRSs when developing IPSASs and to only depart from those IFRSs when there is a public sector specific reason to do so. This will ensure that the same transactions and other events are accounted for in the same way by public and private sector entities that adopt the accrual basis of reporting, unless there is good reason for a difference.” (IPSASB, 2005: 20-21)

Laliberté (2004: 4) identifica quatro razões para esta harmonização:

- *“First, the statistical guidelines and the accounting standards are undergoing major changes, with those in statistics led by the ongoing fifth revision of the System of National Accounts (SNA) to be finalized in 2008. From a diversity of accounting standards among countries, the increasingly global capital market has prompted the development in recent years of international accounting standards¹⁰⁷;*
- *Second, research in recent years in finance, accounting, and macroeconomic statistics has helped, among other things, to enhance the understanding of the valuation of assets;*
- *Third, accountants are increasingly adopting practices that are fundamental in statistics, such as fair value, performance reporting that distinguishes transactions from other economic events, and inflation accounting;*
- *Fourth, with the globalization of economies, the financial crises of the 90s, followed by the recent years’ corporate scandals, took up an international dimension. This prompted policymakers to develop analytical, monitoring, and assessment tools that all call for more extensive and detailed information¹⁰⁸, including statistical information.”*

Neste sentido, estando os vários modelos de informação financeira (contabilísticos e estatísticos) com a mesma base de apresentação, o processo de produção dessa mesma informação financeira fica mais facilitado, minimiza os custos de produção, aumenta a sua fiabilidade, consistência e, não menos importante, a *accountability* das administrações públicas. Segundo Hepworth (2002: 80), *“accrual accounting and budgeting should go together. Unless the budgeting system is on the same basis as the accounting system, the scope for mismanagement and a loss of financial control are considerably enhanced.”*

Ora, se do ponto de vista teórico e prático dos países que já o adoptam, a mudança para um sistema unificado de orçamento e contabilidade em base de acréscimo, tem mais vantagens para a gestão das finanças públicas (ao nível micro e macro), porque razão existem mais resistências para a sua adopção do que para um sistema dual (orçamento em base de caixa e contabilidade em base de acréscimo)? Paulsson (2007: 23) avança com uma explicação:

“One possible explanation, which has been suggested by several commentators, is that accounting is seen as an administrative tool that does not directly nor necessarily affect political decision making, while budgeting in a government organisation is at the heart of political decision making (see e.g. Mellor, 1996, Perrin, 1998, Hepworth, 2003, and Lüder and Jones, 2003). Thus, the complexity in the accrual information may not be a real problem as long as it is restricted to the accounting reports, while it is considered threatening when it comes to budgeting, since it can then

¹⁰⁷ *With the International Financial Reporting Standards (IFRSs) set up by the International Accounting Standard Board, and the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) set up by the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants (PSC-IFAC).*

¹⁰⁸ *The IMF and World Bank have endorsed internationally recognized standards and codes in 12 areas (e.g., data, fiscal, transparency, monetary and financial policy transparency) as important for their work. Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCs) are prepared and published at the request of the member country by the IMF and/or World Bank in each of the 12 areas. ROSCs covering financial sector standards are usually prepared in the context of the Financial Sector Assessment Program. Ver <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.*

affect the power relationships between politicians and the administration, and between politicians with different accounting knowledge.”

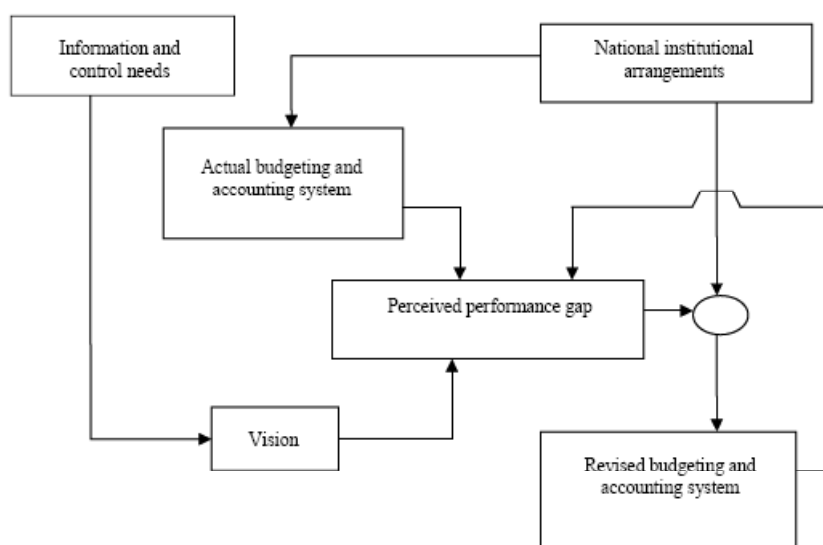
Schick (2002: 30), também explicitou o alcance destas transformações orçamentais ao nível do Parlamento referindo que *“in terms of prospective impact on legislative behaviour, a distinction must be drawn between accrual accounting and accrual budgeting. If only the accounting basis were changed, the effect on legislative action would be modest. The legislature would have cost-based information to supplement the conventional cash-based estimates. But if government were to budget on an accrual basis, the impact might be truly significant, for the form and content of the estimates and appropriations would also be changed.”*

Ou seja, a implementação de um sistema unificado de orçamento e contabilidade em base de acréscimo tem implicações nos arranjos institucionais e no equilíbrio de poderes ao nível político e administrativo que são necessários ponderar antes da sua imediata adopção. As consequências da implementação de um sistema unificado vão para além da sua própria finalidade e, por isso, pode ser transformado num instrumento de reequilíbrio de poderes dos principais actores que gravitam à volta do orçamento (Parlamento, Governo, AP e sociedade em geral).

A mudança para um sistema unificado exige, simultaneamente, uma mudança nos arranjos institucionais existentes em cada país e dos papéis que cada actor desempenha, devido à complexidade acrescida da informação financeira produzida.

Lüder (2002: 236), avança com um modelo básico de processo de reforma do orçamento e contabilidade da administração, assente na percepção do *performance gap* e na mudança dos arranjos institucionais para o suprir, como os sistemas legais e político-administrativos, tal como se apresenta na Figura 3:

Figura 3 - Modelo básico de processo de reforma do orçamento e contabilidade



Para Lüder (2002: 236), *“to meet the information and control needs of an efficiency-oriented government as well as the information and accountability requirements of legislators and the public at large, the vision of a performance (output) and resource (accrual-based) budgeting and accounting system seems most appropriate. The components of such a system are budgets containing outputs (goods, services) linked to cash and non-cash financial resources appropriated for output production, accrual-based financial accounts, and management accounts providing information on actual outputs and costs of government services.”*

Acrescenta ainda que, a caminhada para este modelo é variável em função da estratégia de implementação, do ritmo de implementação e das características culturais dos países, como a atitude face ao risco. *“A low degree of risk avoidance results in more fundamental changes, leading to a substitution of a “new” system for an “old” one and in fast implementation pace. A high degree of risk avoidance, on the other hand, usually means cautious, gradual and slow change, in order to secure reversibility, through amendment instead of substitution whenever possible.”* (Lüder, 2002: 236-237).

É neste contexto que o Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia, sendo os países mais avançados nas reformas da AP, aparecem com um sistema unificado de orçamento e contabilidade em base de acréscimo e todos os restantes países apresentam a base de acréscimo das mais variadas formas (orçamento e/ou contabilidade) e profundidades de aplicação (tipologias de operações e níveis de Governo/Administração), sem que exista um padrão uniforme entre os países Anglo-Saxónicos¹⁰⁹, do Sul da Europa Continental¹¹⁰ e do Norte da Europa Continental¹¹¹.

¹⁰⁹ Os Estados-Unidos da América fogem à regra do sistema unificado porque apresentam um orçamento e uma contabilidade com critérios completamente distintos.

De assinalar ainda que, no caso da Suécia (com um sistema dual porque já elabora as Contas da Administração em base de acréscimo), o Governo decidiu, após vários estudos, que *“at present, it is not on the cards for Sweden to take a general step towards full accrual budgeting. However, there are good reasons to make such a change cautiously for certain items in the state budget.”* (Finansdepartementet, 2005). Por outro lado, a Alemanha (com um orçamento e contabilidade em base de caixa) em finais de 2007 decidiu, numa primeira fase, evoluir para um sistema dual de orçamento em base de caixa e contabilidade em base de acréscimo, porque a mudança para um sistema unificado seria demasiado arriscado (International Monetary Fund, 2007). De qualquer da forma esta evolução vai permitir desenhar melhor as suas políticas orçamentais de forma a cumprir com a Regra de Ouro¹¹² inscrita na Constituição: ao contrário do efectuado actualmente, o financiamento será efectuado em termos de investimento líquido de amortizações. Para o efeito é necessária uma contabilidade em regime de acréscimo que calcule e registe as amortizações.

Mas Brumbi e Cangiano (2001: 19) advertem que, independentemente destas opções políticas, *“once countries commit to agency or departmental accrual reporting, they set themselves on a journey which logically can only stop at accrual budgeting and whole of government accrual reporting. This is irrespective of whether this is the goal when they set out”*.

A normalização contabilística vigente em Portugal, para a Administração Central, é caracterizada por um sistema dual (orçamento em base de caixa e contabilidade em base de acréscimo. No entanto, na prática o Governo apenas elabora um orçamento e uma CGE (assente no resultado da execução orçamental) em base de caixa e entrega no Parlamento e ao Tribunal de Contas, e não elabora um balanço do Estado consolidado porque na maioria dos organismos públicos não elaboram um Balanço e uma Demonstração de Resultados.

Rua e Carvalho (2006: 194) referem mesmo que, “apesar dos aspectos de âmbito patrimonial terem ganho relevo com a reforma da Contabilidade Pública, o orçamento aparece como a base de toda a contabilidade orçamental, usando o princípio de caixa e continuando a determinar todos os actos de gestão corrente ao qual estes têm de obedecer”.

Pelo que, devido à ausência da base de acréscimo do ponto de vista orçamental e contabilístico no sector público em termos consolidados, o Parlamento e o Governo não têm

¹¹⁰ A Itália foge à regra do sistema dual para o orçamento em base de caixa e da contabilidade em base de acréscimo, porque apresenta ambas ao Parlamento.

¹¹¹ A Alemanha e Portugal fogem à regra do sistema dual do orçamento em base de caixa e da contabilidade em base de acréscimo, porque ambos apresentam o orçamento e a contabilidade apenas em base de caixa.

¹¹² É de relembrar que o Reino Unido também incorpora a Regra de Ouro na gestão das finanças públicas.

os instrumentos contabilísticos para aferir adequadamente: (i) da eficiência técnica dos recursos utilizados, i.e., do *value for money* da despesa pública, para gerir os seus activos fixos e circulantes, (ii) da eficiência alocativa, porque os custos não são devidamente imputados e (iii) da disciplina orçamental, porque o impacto futuro na sustentabilidade das finanças públicas das decisões políticas tomadas no presente e, em particular, no que se refere à equidade intergeracional não são relevados orçamental e contabilisticamente.

Relativamente à formulação de normas orçamentais e contabilísticas, Portugal faz parte do grupo de países onde as mesmas são formulados pelo Ministro das Finanças ou pela *Central Budget Authority*. Este posicionamento corresponde, no fundo, à tradição continental do sistema contabilístico vigente em Portugal. Segundo Montesinos (2002), os sistemas contabilísticos na Europa para o sector público podem ser classificados em Europa-Continental e Anglo-Saxónicos, à semelhança do já efectuado para os sistemas contabilísticos do sector privado. Portugal enquadra-se no primeiro grupo, onde existe uma tradição dos padrões contabilísticos serem formulados por lei e emitidos por entidades públicas. Os padrões contabilísticos são aplicados porque têm força de lei e a influência dos profissionais da contabilidade é fraca. *“The main objective of financial statements within this tradition has been the fulfilment of legal and administrative rules when reporting financial information”* (Montesinos, 2002: 334). Pelo contrário, os sistemas contabilísticos Anglo-Saxónicos *“have a professional design of accounting principles and standards, set up by private professional accounting bodies. The main objective of financial statements has been the faithful representation of the entities’ economic and financial reality, in such a way that transactions and events are accounted for and presented in accordance with their economic substance and not merely their legal form”* (Montesinos, 2002: 334). Mas, tendo em conta o movimento de globalização nas normas internacionais de contabilidade (pública e empresarial), a ligação aos modelos de informação financeira de natureza estatística e a sua harmonização horizontal e vertical, o actual modelo organizacional de normalização contabilística vigente em Portugal e, em particular, as normas vigentes para o sector público necessitam de ser reavaliadas.

Tal como referido anteriormente, com a emissão de 24 IPSAS pela IFAC e com os resultados da *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting Standards*, aquelas tendem a ser o referencial contabilístico ao nível internacional para a microeconomia do sector público. Apesar do sistema contabilístico vigente no sector público administrativo/administração central, baseado no POCP, ter um Índice de Conformidade Global de 75% com as IPSAS, segundo um estudo de Benito, Brusca e Montesinos (2007), este é apenas aplicável às demonstrações financeiras que utilizam a base de acréscimo. O

orçamento não foi analisado e os resultados do estudo apenas reflectem a conformidade legal das regras e procedimentos e não a prática. O OE e a CGE continuam a ser em base de caixa e, na prática, não existe um balanço consolidado do Estado.

“Tendo em conta estes recentes desenvolvimentos a nível internacional, em que as IPSAS vão-se assumindo cada vez mais como um novo referencial contabilístico para o sector público, também o POCP, à semelhança do sucedido com o POC, está também caducado em termos de modelo de informação contabilística a nível nacional. Tal como a UE tornou obrigatório o SEC₉₅ e as IFRS, em minha opinião, mais cedo ou mais tarde, acabará por também tornar obrigatórias as IPSAS. É inevitável. Até porque se se pretende obter uma imagem verdadeira e apropriada de uma UE cada vez maior e heterógenea, a única maneira de tornar facilmente comparável as respectivas economias e empresas globais numa UEM é através de uma harmonização horizontal e vertical dos modelos de informação financeira de natureza estatística e contabilística” (Fonseca, 2007: 43). Sobre esta temática Benito, Brusca e Montesinos (2007: 8) também afirmam que *“perhaps the adoption of the new European accounting strategy at the business level, because finally it appears that IASs should prevail at European level, could make both the adoption of IPSASs by public sector accounting systems easier. This will mean an approximation between business accounting systems and between public sector accounting systems, due to the enormous influence of the former, and at the same time facilitating the adoption of IPSASs by public administrations of different countries.”*

Baseado nos trabalhos de Lüder (1998) e de Lüder and Kampmann (1993), Benito, Brusca e Montesinos (2007: 5-6) sistematizaram oito razões e benefícios para uma harmonização dos sistemas contabilísticos do sector público dentro da UE:

- *“The need to establish comparisons between different countries, so that the accounting systems are more comparable.*
- *The need for consolidating financial statements of the member countries to get an overall picture of the financial situation of the Community. These allow us to give a complete image of the financial situation, with the object of facilitating decision-making processes at European level. In spite of the high degree of national accounting standardization in Europe, the relevance, reliability and transnational comparability of the ratios that are meant to assess the government financial condition are questionable. An improvement of this situation requires a shift of governmental accounting bases towards accrual as well as a transnational standardization of procedures and practices (Lüder, 2000: 127).*
- *The need for an equal treatment of European Union grants and European Union dues in the national accounting systems, so that for example, the use of funds awarded by the European Union is more transparent and national governments can better be held accountable for proper and efficient spending.*
- *The need of the citizens, as well as possible investors, to compare the situation of different member countries, who would need comparable information on the financial position and changes in the financial position of the member countries.*
- *The citizens should also be able to compare the performance of different countries. European Union institutions could adopt the generally accepted accounting principles in the European Union and their financial statements could be understood by all European citizens. Thus, we would have comparable accounting systems between different countries and between them and the European institutions.*

- *The harmonization of public accounting could contribute to guarantee the proper functioning of the common market.*
- *The harmonization of public accounting systems would bring about the comparability of the values that are used in analysing whether different countries comply with the parameters established in the Treaty of Maastrich, which is, without doubt, an important question.*
- *The European professionals of public accounting and auditing would have a common benchmark of reference.”*

Pelo que urge reflectir sobre o actual modelo de normalização contabilística vigente em Portugal não só para o sector público, mas envolvendo também os restantes sectores institucionais da economia e, por último, da macroeconomia com vista à sua harmonização, no actual contexto de uma UEM.

Comparado com este movimento internacional de harmonização contabilística dos vários modelos de informação financeira, o actual modelo organizacional de normalização contabilística vigente em Portugal pauta-se pela fragmentação das entidades com poderes de emissão de normas contabilísticas, o que não parece ser compatível com aquele movimento. Efectivamente, existem em Portugal várias entidades com competências em matérias de normalização contabilística, a saber:

- Comissão de Normalização Contabilística (CNC) – *“tem por objectivo principal emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira”*¹¹³ das entidades abrangidas pelo POC;
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) – tem como principal atribuição *“coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública, bem como a sua aplicação sectorial”*¹¹⁴. A este nível, importa referir a existência de um POCP de aplicação genérica e de quatro Planos sectoriais (educação, saúde, autarquias locais e segurança social) que dificultam a consolidação contabilística e a comparabilidade da informação no tempo quando os serviços transitam de um Ministério para o outro;
- Instituto de Seguros de Portugal (ISP) – de acordo com o art. 242º do DL nº 251/2003, de 14/10 (republica o DL nº 94-B/98, de 17/04), compete ao Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo das atribuições da Comissão de Normalização Contabilística, estabelecer as regras de contabilidade aplicáveis às empresas de seguros sujeitas à sua supervisão, bem como definir os elementos que as referidas empresas lhe devem remeter e os que devem obrigatoriamente publicar, mantendo-se em vigor, até à sua

¹¹³ N° 2 do art. 1º do DL n° 367/99, de 18/09.

¹¹⁴ Alínea a) do art. 1º do DL n° 68/98, de 20/03.

publicação, as regras actualmente existentes em matéria de contabilidade, apresentação e publicação de contas.

- Banco de Portugal (BP) – emite normas contabilísticas no âmbito da supervisão prudencial do sistema bancário;
- Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) – Pelo art. 11º do Código de Valores Mobiliários¹¹⁵ a CMVM pode, através de regulamento, definir regras, harmonizadas com padrões internacionais, sobre o conteúdo, a organização e a apresentação da informação económica, financeira e estatística utilizada em documentos de prestação de contas, bem como as regras de auditoria das empresas com títulos cotados em bolsa. Adicionalmente, a CMVM deve estabelecer com o BP e com o ISP regras destinadas a assegurar a compatibilização da informação a prestar, por intermediários financeiros sujeitos também à supervisão de alguma daquelas autoridades;
- Instituto Nacional de Estatística (INE) – entidade responsável pela elaboração da Contabilidade Nacional.

Os desenvolvimentos recentes de normalização e harmonização contabilística apontam para a existência de 2 grandes modelos de informação financeira:

- Um direccionado para a macroeconomia e,
- Outro vocacionado para a microeconomia, abrangendo as entidades com fins lucrativas, entidades públicas sem fins lucrativos e outras entidades sem fins lucrativos, com disposições comuns e distintas consoante a sua finalidade.

Como referimos, neste último modelo tem-se acentuado a forte influência do referencial IFRS, aplicável às entidades com fins lucrativos, na normalização contabilística das entidades sem fins lucrativos do sector público, através da emissão das IPSAS pela *International Federation of Accountants/International Public Sector Accounting Standards Board* (IFAC/IPSASB).

As 5 primeiras entidades acima mencioandas têm competência em modelos de informação financeira direccionados para a microeconomia enquanto o INE se direcciona para a macroeconomia. Abordando-se a normalização contabilística segundo esta perspectiva, apenas existe necessidade de dois tipos de entidades para normalizar os modelos de informação financeira de uma economia:

¹¹⁵ Aprovado pelo DL n.º 486/99, de 13/11 com as alterações introduzidas pelos DL n.º 61/2002, de 20/03, n.º 38/2003, de 8/03, n.º 107/2003, de 4/06, n.º 183/2003, de 19/08, n.º 66/2004, de 24/03, n.º 52/2006, de 15/03, e n.º 219/2006, de 2/11.

- Uma entidade com competência para normalizar os modelos de informação financeira da microeconomia;
- Uma entidade com competência para normalizar os modelos de informação financeira da macroeconomia.

No primeiro caso, para consolidar as atribuições dispersas teria de ser criada uma entidade resultante da fusão da CNC, CNCAP que receberia as competências do ISP, BP e CMVM nesta matéria. No segundo caso, a função continuaria a pertencer ao INE.

Como resultado da fusão das cinco entidades, resultaria a profissionalização dos seus membros, no todo ou em parte e a maior facilidade de interpretação e harmonização dos modelos de informação financeira da microeconomia e da macroeconomia. O trabalho de harmonização que deve existir entre ambos os modelos, apenas exigiria a intervenção destas duas entidades ao contrário das actuais seis entidades.

De referir que esta solução não é inovadora. Na Austrália e a Nova Zelândia, países que estão na linha da frente na harmonização dos modelos de informação financeira da microeconomia, um único “*accounting standards board*” emite normas contabilísticas aplicáveis aos três tipos de entidades¹¹⁶. Num recente estudo, promovido pelo *Australian Financial Reporting Committee*¹¹⁷ e concretizado por Simpkins (2006), conclui-se que apesar das diferenças de objectivos e de finalidades que os três tipos de entidades¹¹⁸ têm, e salvaguardando em primeiro lugar o princípio da relevância sobre o princípio da comparabilidade das demonstrações financeiras dos três sectores, os resultados apontam para a continuação do actual modelo de normalização contabilística de “*sector-neutral accounting standard-setting*”¹¹⁹, através de uma única entidade emissora de normas contabilísticas para os três sectores. Aquele estudo recomendou, no entanto, melhorias na organização e funcionamento daquele modelo, nomeadamente na atenção que deve ser dada às diferenças de

¹¹⁶ Em concreto, as normas contabilísticas, interpretações e estrutura conceptual, emitidos na Austrália pelo *Australian Accounting Standards Board* (AASB) desde o ano 2000 e na Nova Zelândia pelo *Financial Reporting Standards Board* (FRSB) desde ano 1992, são baseadas nas normas do IASB, mas fazem as alterações necessárias (com pequenas excepções) a cada norma ou outros documentos de forma a serem aplicáveis a todas as entidades dos respectivos países.

¹¹⁷ De acordo com o *Australian Securities and Investments Commission Act 2001*, section 225(1) (a) a função principal do FRC em relação à normalização contabilística “*is to provide broad oversight of the processes for setting accounting standards in Australia*”.

¹¹⁸ Entidades orientadas para o lucro (“*profit-oriented entities*”), entidades do sector público não orientadas para o lucro (“*public sector not-for-profit entities*”) e outras entidades não orientadas para o lucro (“*other not-for-profit entities*”).

¹¹⁹ Para Simpkins (2006: 13), “*In its pure form, a sector-neutral approach to accounting standard-setting is one in which standards are developed with regard to, and which establish identical requirements and guidance for like transactions and events for all entities to which the standards apply. Such standards would be based on a single conceptual framework. As far as I am aware, such an approach to accounting standard-setting is not followed in any jurisdiction.*” Acrescenta ainda que, em rigor, o termo mais preciso seria “*transaction-neutrality*”.

objectivos das entidades visadas pelo processo de formulação da estrutura conceptual e de normas contabilísticas¹²⁰. Ademais, segundo Simpkins (2006: 21) o próprio Chairman do IASB, Sir David Tweedie, *“advised that while the IASB does not have a policy on sector-neutrality, he personally is very much in favour of a sector-neutral approach to accounting standard-setting internationally in the medium to long term. However he reiterated that resource constraints meant that any consideration of entities other than profit-oriented entities would not occur for a minimum of five years.”*

Pelo que, numa época de permanente fusão de recursos entre os vários sectores institucionais, de que são exemplo as parcerias público-privadas e o *outsourcing*, e ponderando as vantagens, desvantagens e linhas de orientação da normalização contabilística a nível internacional elencadas no referido estudo, não poderemos deixar de concordar com esta posição: uma entidade produtora de normas contabilísticas aplicáveis aos três sectores da microeconomia, baseada numa estrutura conceptual única que ligue, mas que também distinga quando necessário, as disposições aplicáveis aos três sectores em função dos objectivos, finalidades e ambientes de actividade.

Consideramos que, hoje em dia, não existe uma polarização mas uma convergência dos modelos num modelo híbrido caracterizado por objectivos multidimensionais dos diversos sectores institucionais da economia¹²¹. Por isso, dada a importância cada vez maior do relato financeiro, em satisfazer as necessidades dos seus utilizadores e na demonstração da *accountability*, no caso do sector público dever-se-iam adequar os arranjos institucionais e os procedimentos de normalização contabilística à nova realidade de globalização dos mercados e países, da UEM e de harmonização dos vários modelos de informação financeira. Desta forma, estar-se-ia em melhores condições de disponibilizar informação financeira o mais comparável possível, com vista a tomar decisões de alocação de recursos escassos não só no sector público, como em toda a economia, favorecendo a produção de informação financeira adequada para o alcance da disciplina orçamental, eficiência alocativa e eficiência técnica.

¹²⁰ O AASB confirmou a sua estratégia de *“sector-neutral”* e redefiniu-a da seguinte forma: *“The policy of the AASB is that wherever possible, similar transactions or events should be accounted for in a similar manner irrespective of whether the transaction occurs in the private for-profit sector, the private not for profit sector or the public sector. When differences in treatment prove to be necessary for the private not for profit and public sector these are accommodated in ‘Aus’ paragraphs in the generic IFRS standards, which expand upon or vary the IFRS treatment. In a few instances, where the transactions or events are unique to these sectors, a separate special standard will be written. This policy was reviewed by the FRC during the 2006-7 year, and the FRC has confirmed the AASB policy.”* (Australian Accounting Standards Board, 2006: 5-6). A Nova Zelândia também adoptou implicitamente uma abordagem semelhante (ver *Accounting Standards Review Board Release 8*).

¹²¹ Frase adaptada de uma intervenção da Prof. Dra. Lúcia Lima Rodrigues no IX Congresso Prolatino, no dia 10 de Maio de 2008.

Segundo o HM Treasury (2004), “*a fee or a charge is the price for a unit of a service provided to a user (eg provision of a licence or of a training place). Fee and charge are used interchangeably (although a fee is normally a charge made under legislative authority, such as a driving licence fee)*”. Para o HM Treasury (2004), o principal objectivo de introduzir um sistema de *fees* e *charges* é assegurar que os recursos são alocados eficientemente. A introdução deste tipo de sistema envolve os seguintes benefícios (HM Treasury, 2004): (i) maior visibilidade dos custos e dos benefícios dos serviços, (ii) os utilizadores ficam habilitados a tomarem decisões sobre se devem e com que frequência utilizar um serviço, o que, por sua vez, permite ao organismo público avaliar melhor a quantidade de recursos a alocar ao serviço e promove um tipo de gestão mais empresarial, (iii) fácil comparação entre serviços similares entre, o sector público e privado e encoraja o desenvolvimento de mercados e, (iv) alivia o contribuinte de custos, os quais são suportados pelos utilizadores directos dos serviços, permitindo que os recursos públicos sejam alocados noutro lado, ou seja gasta menos despesa e dívida.

A utilização pouco generalizada deste sistema em Portugal indicia, não só, uma falta de utilização desta boa prática de gestão da despesa pública existente noutros países que a adoptam com maior extensão, como também, uma menor capacidade de alocar e gerir os recursos públicos de uma forma eficiente. Ou seja, de acordo com a teoria, a eficiência alocativa e da eficiência técnica dentro do sector público português tenderão a ser inferiores, às dos restantes países que utilizam um sistema de *fees* e *charges* de forma generalizada.

3.5.2. Sistemas de auditoria

Resultados do questionário

Relativamente aos sistemas de auditoria, os mesmos subdividem-se em dois tipos: auditoria interna dos ministérios e auditoria externa, sendo esta representada pela ISC, podendo assumir a figura de um Tribunal de Contas ou de um órgão de auditoria em exclusivo.

Sobre o primeiro tipo de auditoria, de acordo com os resultados do questionário, Portugal encontra-se alinhado com a grande maioria dos restantes países em análise, como se pode verificar facilmente pela leitura do Anexo I/Gráficos 32 e 33.

Quanto ao segundo tipo de auditoria, de acordo com os resultados do questionário, Portugal é o único país em que a ISC não realiza quaisquer auditorias de *performance* ou de *value for Money*. A Austrália e Alemanha, embora não a quantifiquem o número exacto daquele tipo de auditorias, fornecem uma percentagem de abrangência da despesa pública ou um *site* onde estão disponibilizados os respectivos relatórios.

No que diz respeito à publicitação dos relatórios da ISC, o FMI (International Monetary Fund, 2001) considera como boa prática de transparência orçamental a disponibilização pública de informação sobre o passado, presente e futuro da actividade da Administração. Adicionalmente, considera que deverá ser feito um compromisso público para que seja disponibilizada tempestivamente a informação orçamental. Para se aferir da transparência e tempestividade da ISC, foram analisadas as perguntas sobre a disponibilização pública dos relatórios da ISC e sobre o tempo que demoram a ser publicados os resultados das auditorias às contas, apresentando os resultados no Anexo I/Gráficos 34 e 35.

Portugal adopta o mesmo procedimento que a maioria dos restantes países (58%) no que concerne à publicação dos relatórios das suas auditorias, no entanto, é o País que mais tempo demora a tornar disponíveis publicamente as auditorias às contas do Estado.

Análise crítica das respostas

Na auditoria interna, Portugal, ao encontrar-se alinhado com os restantes países em análise pode usufruir de uma suficiência de controlos, i.e., assegurar a inexistência de áreas/ministérios não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes. No entanto, é de realçar que a forma de operacionalizar a auditoria interna pode ter várias abordagens. Segundo Allen e Tommasi (2001), uma primeira abordagem ao controlo interno pode ser encontrado em Portugal, Espanha e França, com uma tradição legal baseada no código napoleónico, onde é colocada a ênfase no controlo exercido por uma terceira entidade, no centro do Governo, normalmente no Ministério das Finanças e/ou nos ministérios sectoriais. Uma segunda abordagem, encontrada na Holanda, Reino Unido e países escandinavos, *“emphasises that responsibility for control issues has been decentralised to the head of line ministries and other budget entities, or sometimes to officials in the budget and finance departments of these organisations. However, the latter approach does not mean a relinquishment of centralised control since the ministry of finance remains responsible for the overall consistency and effectiveness of the government’s internal (management) control system.”* (Allen e Tommasi, 2001: 261). Outros países poderão ter um *mix* das duas abordagens.

Na auditoria externa, a ISC regista uma boa transparência da actividade financeira do Estado porque disponibiliza publicamente todos os relatórios. No entanto, quanto à tempestividade, Portugal demora quase o dobro do tempo da média dos restantes países, disponibilizando publicamente o parecer sobre a CGE no final do ano seguinte, sendo que a CGE é apresentada ao Tribunal de Contas até 30 de Junho. Onde está a tempestividade da

prestação de contas da informação de auditoria quando se entregam as contas em meados do ano seguinte e parecer no final do mesmo ano? Donde se conclui que a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica ficam substancialmente limitadas, havendo, pois que antecipar tais prazos, começando, naturalmente, pelo da prestação de contas.

“Government cannot perform if its budget does not.”
(Schick, 2003a: 99)

3.6. Informação de *Performance* da Despesa Pública no Processo Orçamental

3.6.1. Tipos de informação de *performance*

Resultados do questionário

Segundo o Working Party of Senior Budget Officials (2005: 3), *“citizens have always demanded results from their governments. However, in the past two decades OECD countries have come under increased pressure from fiscal restraints and public demands for more or better quality services to improve public sector performance and to be more accountable for results. Over the past fifteen years, the majority of OECD governments have sought to shift the emphasis of budgeting and management away from inputs towards a focus on results, measured in the form of outputs and/or outcomes.”* Acrescentam ainda que *“the provision of performance results is there to support better decision-making, leading to improved performance and/or accountability”* (Working Party of Senior Budget Officials, 2005: 3).

Neste sentido, abordaremos, neste capítulo, os tipos de informação de *performance* utilizados pelos países em análise e a sua disponibilização ao Parlamento e ao público em geral e, no próximo capítulo, a sua utilização no processo negocial entre a *Central Budget Authority* e os ministérios sectoriais.

Assim, pode verificar-se pelo Anexo I/Gráfico 36 que a generalidade dos países utiliza pelo menos um tipo de informação de *performance*, para avaliar a sua *performance* não financeira. Portugal respondeu em exclusivo *“Other”* alegando que *“some sector Ministries establish non-financial performance information”*.

Ainda assim o tipo de métricas utilizadas, para a aferir a *performance* não financeira da Administração, tem sido *outputs* e *outcomes*, à semelhança dos restantes países, com excepção da França no que diz respeito aos *outputs*, como se pode visualizar no Anexo I/Gráfico 37.

No entanto, de acordo com a resposta à pergunta sobre a disponibilização de metas de *performance* ao Parlamento, Portugal respondeu *“Other”*, adicionando em comentário que só a disponibiliza *“punctually, at request of the Parliamentary specialized committees”*, ao contrário dos restantes países, tal como se pode constatar pelo Anexo I/Gráfico 38.

Relativamente à disponibilização pública da informação de *performance*, Portugal foi o único país que respondeu *“Other”* acrescentando, em comentário, que *“some sector Ministries make available to the public performance reports”* (vd. Anexo I/Gráfico 39).

Análise crítica das respostas

Contrariamente ao que se verifica nos restantes países, Portugal regista uma fraca utilização da informação de *performance*, qualquer que seja a sua natureza: *performance targets*, *performance measures*, *evaluation reports* e *benchmarking*. A informação de *performance* restringe-se a alguns ministérios sectoriais, nomeadamente da saúde e da educação (Working Party of Senior Budget Officials, 2005). Apesar de serem normalmente os maiores ministérios, em termos de recursos financeiros, esta fraca generalização da informação de *performance* pelo sector público levanta questões sobre a avaliação da qualidade da despesa pública. Segundo Curristine (2005: 128), “*the provision of performance information is not an end in itself; rather, its overall objective is to support better decision making by politicians and public servants leading to improved performance and/or accountability, and ultimately, enhanced outcomes for society.*” Por isso, ao não existirem relatórios, metas e métricas de *performance* fica substancialmente limitada a possibilidade de avaliar, de uma forma global, a eficiência alocativa e técnica dos recursos públicos colocados à disposição do Estado. Isto acaba por ser demonstrado pela não apresentação ao Parlamento, e ao público em geral, de uma informação de *performance* na documentação orçamental e nas demonstrações financeiras anuais que abranja todo o sector público ou, até mesmo, em documentos avulsos sobre a AP no seu todo.

Num recente relatório da IGF (2007: 14), sobre a Qualidade da Despesa Pública do Último Quadrimestre de 2004 e 2005, afirmava-se que “no OE não existe ligação entre resultados, objectivos e despesa e portanto nenhum indicador de qualidade de despesa (*value for money*) e não é feito o *follow-up* da boa ou má *performance* dos organismos. Este anacronismo pode levar a que no limite, um organismo, mesmo que não produza serviço útil, continue a ser financiado, contrariando toda a racionalidade económica.”

Por outro lado, a *accountability* ao Parlamento e à sociedade em geral encontra-se mitigada em virtude da escassez da informação não financeira. Esta escassez levanta também questões de (falta) transparência do próprio Estado e da AP. Uma das boas práticas consideradas pela OECD (2002) é precisamente a introdução de informação de *performance* não financeira, incluindo metas de *performance*, no orçamento e sua comparação com os resultados alcançados nas contas do Estado.

3.6.2. Utilização da informação de performance no processo de tomada de decisão governamental

Resultados do questionário

Da leitura do Anexo I/Gráfico 40, constata-se que na maioria dos países em análise (66%) a informação de *performance* é utilizada na negociação entre a *Central Budget Authority* e os ministérios sectoriais. No entanto, em Portugal esse tipo de informação não é utilizado para a negociação orçamental.

Quanto à extensão da sua utilização, dos poucos países que responderam à pergunta, é possível verificar, através do Anexo I/Gráfico 41, que:

- A maior parte deles (quatro dos cinco países) indica que, em 60% dos ministérios, os relatórios de avaliação são usados como base para as negociações e,
- Três dos cinco países indicam que só até 20% dos ministérios “*performance against targets are used as a basis for negotiations*”.

Portugal não respondeu a esta questão.

Análise crítica das respostas

Os resultados do Anexo I/Gráfico 40, indiciam que a alocação dos recursos é cada vez mais baseada nos resultados alcançados. Isto não quer dizer que exista uma ligação directa entre resultados e despesa. Significa sim, que a alocação dos recursos tende a ser baseada na informação de desempenho, potenciando desta forma uma maior eficiência alocativa da despesa pública.

Como Portugal ainda não utiliza a informação de desempenho (*performance*) no processo de negociação orçamental, *à priori*, a capacidade de alcance da desejada eficiência alocativa tende a estar substancialmente limitada.

3.7. Reflexões sobre a actual perspectiva de evolução do SGDP através de uma orçamentação por programas

Após a análise do alinhamento internacional do SGDP de Portugal, é neste momento oportuno reflectirmos sobre a sua tendência de evolução para uma orçamentação por programas.

Começaremos por contextualizar a orçamentação por programas como mais um estágio de desenvolvimento do SGDP e, subsequentemente, enunciar algumas iniciativas semelhantes ao nível internacional, bem como as razões do seu insucesso e abandono, apesar de ainda existirem, pontualmente, países que ainda enveredam por esse caminho. Por último, explicitaremos as razões que nos levam afirmar, que se trata de uma iniciativa com características manifestamente insuficientes para o alcance da disciplina orçamental, eficiência alocativa e eficácia técnica do SGDP nacional, e na transformação do sector público num sector que assegure a solvabilidade das finanças públicas, estabilidade macroeconómica, crescimento económico e equidade inter e intrageracional, no actual contexto de globalização e de uma UEM.

Tradicionalmente, a orçamentação na Administração Central é baseada na especificação dos recursos (*inputs*). A orçamentação por programas corresponde a uma das primeiras formas de direccionar a focalização do orçamento dos recursos para as realizações e resultados, i.e., os recursos são alocados em função de objectivos e metas a alcançar com os programas orçamentais, independentemente da entidade que a prossegue.

Durante algumas décadas do século passado vários países enveredaram pela aplicação da orçamentação por programas de uma forma compreensiva em toda a Administração Central. Os exemplos mais conhecidos são o *planning-programming budgeting system* (PPBS) nos Estados Unidos da América nos anos 50 e 60, *programme budgeting* na Suécia, *programme analysis and review* (PAR) no Reino Unido nos anos 70 e a *rationalisation des choix budgétaires* nos anos 80 em França.

Em todas estas iniciativas os resultados ficaram sempre, substancialmente, aquém das expectativas e por isso foram sendo abandonadas ao fim de alguns anos. Dos vários estudos efectuados às causas do insucesso de uma orçamentação por programas compreensiva para toda a Administração Central relevam-se as seguintes:

- “A fundamental problem with PPBS was that it neglected the political aspects of the decisionmaking process. The fact that government objectives and activities are political choices that reflect trade-offs between different value judgements was not sufficiently recognised. PPBS attempted to overcome administrative compartmentalisation by making programmes independent of organisational affiliation. Such a technocratic approach broke an important link between the programme structure and the administrative structure and thus met resistance from managers. Moreover, the usefulness and applicability of economic analysis in this field were exaggerated. PPBS increased the volume of work significantly, since officials were charged with preparing both the regular annual budget and the

programme budget. PPBS required highly trained administrators to conduct the various analyses and studies, and they were in short supply. Moreover, the imposition of the system from above was an unlikely basis of success.” (Allen e Tommasi, 2001: 132-133);

- *“The PPBS(s) or program budgeting concentrates on the goal and impact aspects of the process, the performance budget on the throughput (activities and outputs), and the line item or object budget on the goods and services furnished. It seems, then, what is needed is not a program structure budget that replaces existing budgets formats, but one that supplements them by providing information on goal direction and impact (Kelly e RivenBark, 2003: 80);*
- *“The fundamental problem of every program structure is that no single classification can fulfill all the varied purposes of budgeting. Budgeting needs multiple classifications because it has multiple informational needs. A program structure can be only one of several classifications, albeit the most important one. In countries that have successfully implemented program budgeting, the government maintains several budget structures and crosswalks or translates the data contained in the program structure into other categories, such as organizational units or inputs. Where this occurs, the government decides the budget and allocates resources on one basis and implements the budget on another basis.” (Kim et. al, 2005: 45)*
- *Gray e Jenkins (1982) e Jenkins e Gray (1990), identificaram constrangimentos técnicos (informação escassa, bases de dados fracas, recursos humanos com fracas qualificações), organizacionais (falta de estruturas adequadas para a actividade de avaliação) e políticos (falta de apoio) para o insucesso do PAR no Reino Unido;*
- *“program budgeting also fails because it cannot dislodge organizations as the basic decision units in budgeting. Organizations and programs are fundamentally antagonistic bases for structuring budget allocations. The former group similar functions together regardless of the objectives they serve; the latter group activities that serve the same objective regardless of the organization in which they are located. The former are structured for efficient provision of goods and services; the latter to facilitate analysis of policy options. As sensible as it is to budget for objectives, governments cannot disregard the financial needs of the organizations that provide public services.” (Schick, 2007: 7)*
- *“Organizations have another important advantage; they are means of accounting for public funds. One of the difficulties faced by governments when they try to implement program budgeting is determining who is responsible for the use of public funds. They usually solve this problem by classifying programs within organizations, which robs program budgeting of its essential purpose.” (Schick, 2007: 7)*

Dos testemunhos acima mencionados resulta que, apesar dos nobres objectivos de uma orçamentação por programas, a sua introdução em toda a Administração Central colide com as estruturas e modelos organizacionais tradicionalmente verticalizadas por ministérios e, dentro destes, centralizadas em organizações hierarquicamente estruturadas. Segundo Schick (2007: 6), *“two paths are open to challenge organizations as the key unit of decision. One is to establish specialized classifications for particular types of decisions; the other is to replace organizations as the basic structure. The first often is successful, the second rarely is. The first succeeds because it retains the organization structure; the second fails because it attempts to uproot that structure.”*

Por outro lado, um dos objectivos de implementar uma orçamentação por programas é o de servir de base à formulação do OE. No entanto, salvo raras excepções, na prática não é isso que acontece. Para Schick (2007: 6), *“with few exceptions, governments that claim to have a program budget use it to display spending decisions that have already been made. Having decided how much each spending unit should be allocated, they reclassify expenditures by programs. Quite often governments label organization units as program and pretend to have program budgets. When this occurs, the only thing that is programmatic is the label.”* Ou

seja, a orçamentação por programas acaba por ser apenas mais uma forma de “arrumação” da despesa pública.

Por isso, actualmente a focalização passou dos programas para as *agencies*, como muito bem referem Allen e Tommasi (2001: 132-133):

“Compared to the PPBS experience, the more recent approaches do not attempt to replace normal administrative arrangements with a programme budgeting approach. On the contrary, an emphasis is put on the key role of spending agencies. In a few countries, “resource agreements” between the centre (e.g. ministry of finance) and spending agencies may subject a certain portion of expenditures to performance agreements (for example, funds may be provided for investment on the condition that staff savings will result). But, in most cases there is no direct link between performance and the allocation of resources among programmes.”

e Schick (2007: 7):

“The survival of organizations as the basic decision unit imparts a vital message for performance budgeting. The path to better performance in government runs through the departments and agencies that produce public services. If they are mobilized to perform, performance budgeting has a foothold to spawn better results - more output and improved outcomes. The essential task of performance budgeting is not to produce better measurement but better organizations. Information is an instrument of analysis, organizations and those who work in them are the wielders of these instruments.”

Mas isto não significa o abandono completo da orçamentação por programas. Significa sim, que, em vez de ser a estrutura principal do OE, é apenas mais uma característica do SGDP com a existência de programas dentro das *agencies* e de alguns programas intersectoriais, quando abrangem vários ministérios. Segundo Schick (2007: 7), *“organizations and programs are compatible classifications when the latter serve only as instruments of analysis.”*

Importa ainda referir que não se pode confundir com a programação financeira plurianual dos fundos comunitários da UE, tradicionalmente estruturada por programas, porque não são operacionalizadas, i.e, executadas e controladas, directamente pelas comunidades. Compete aos Estados-Membros, com estreita supervisão e acompanhamento da UE, definir e atingir os objectivos a que se propõem alcançar (para além do grau de execução orçamental), com os recursos disponibilizados por esta.

Feito este enquadramento internacional da orçamentação por programas, importa agora explicitar primeiro os aspectos positivos (com os quais concordamos) e, de seguida, os aspectos negativos, os quais manifestam a nossa maior atenção, da implementação de uma orçamentação por programas em Portugal.

Antes de mais, importa referir que a proposta da COP não vem alterar substantivamente a actual arquitectura orçamental, sendo antes uma mera evolução para um estágio de

desenvolvimento imediatamente a seguir, à semelhança do que aconteceu com outros SGDP nas últimas dezenas de anos e que no presente já estão substancialmente mais avançados. Neste sentido, as propostas apresentadas circuncrevem-se à operacionalização de uma orçamentação por programas em “*strictu sensu*”, i.e., não tem em linha de conta outros aspectos que vão para além da mera orçamentação por programas.

Ainda assim, salientamos como aspectos positivos: (i) o alargamento do horizonte temporal da programação orçamental para um período superior a um ano, (ii) a introdução, em abstracto, de mais uma regra orçamental, para além das regras orçamentais do Tratado de Maastricht e do PEC, (iii) elaboração, apresentação e votação parlamentar das GOP, RODEP, OE e do Balanço do Estado, e (iv) a introdução de informação de desempenho (objectivos, metas, realizações, resultados, etc. das políticas públicas) na documentação orçamental. Quando implementadas estas propostas, elas permitirão ultrapassar algumas das insuficiências existentes no SGDP nacional, tal como elencadas ao longo dos capítulos anteriores.

Quanto aos aspectos negativos da proposta da COP entendemos serem: (i) a criação de um Coordenador de Programa, (ii) as características específicas da regra orçamental proposta, (iii) a manutenção do actual referencial contabilístico baseado no POCP, (iv) o OE continuar a ser elaborado em base de caixa, (v) a manutenção do actual regime de administração financeira do OE, excepto quanto às alterações orçamentais, na possibilidade de antecipação de dotações orçamentais e na utilização futura de poupanças orçamentais obtidas durante a execução dos programas, (vi) inexistência de qualquer referência sobre a disponibilização pública da metodologia de base à construção dos pressupostos macroeconómicos e sua validação por uma entidade independente do Ministério das Finanças, (vii) a inexistência de um *capital charge* e de *fees* e *charges* dos serviços prestados, (viii) a ausência de qualquer referência à harmonização entre os vários modelos de informação financeira da macroeconomia e microeconomia e, (ix) a manutenção dos papéis atribuídos à IGF e Tribunal de Contas, através de referências vagas sobre os mesmos.

Embora admitamos que a criação da figura de Coordenador de Programa seja algo intrínseco à orçamentação por programas, o desempenho do papel poderá ser substancialmente mitigado porque irá colidir com os dirigentes dos organismos. A compatibilização entre os objectivos e os *timings* das organizações com os objectivos e os *timings* dos programas serão, pela experiência internacional, o principal foco de instabilidade e a causa do eventual insucesso da orçamentação por programas, como vimos anteriormente. Com a entrada em vigor da Lei nº 66-B/2007, de 28/12, a qual aprova um sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho da Administração Pública (SIADAP)

abrangendo três subsistemas: serviço (SIADAP 1), dirigentes (SIADAP 2) e trabalhadores (SIADAP 3), passou a existir um quadro de avaliação com uma lógica de funcionamento diferente e, eventualmente, contrária de uma orçamentação por programas. Assim, a coexistência de dois modelos globais distintos (um assente nas organizações e outro assente em programas) introduzirá complexidade acrescida, conflitualidade e entropias organizacionais com custos acrescidos para a Administração e cujos benefícios se afiguram duvidosos de alcançar.

Acresce ainda o facto de, frequentemente um programa ser transversal a vários ministérios e, por isso, cada ministro sectorial pretender que o programa seja classificado dentro da sua área de intervenção. Shick (2007: 7), apresenta o seguinte exemplo: *“The disappointing record of program budgeting is due to many factors. Arguably, the most important is that it stirs up conflict over government objectives, generating protracted strife over the objectives of programs. To take one example of many: suppose schools have nurses on duty to deal with routine medical problems and to teach students proper hygiene. This activity may legitimately be classified as serving both health and education objectives. Government ministries fight over the proper classification because it affects the resources they receive all their control over the activity. To mitigate conflict, governments either abandon program budgeting or turn into a supplemental presentation.”*

Quanto à regra orçamental proposta, e embora entendamos ser genericamente positiva a introdução de mais uma regra orçamental no controlo da despesa pública, o desenho da regra oferece-nos algumas reservas. A regra de despesa proposta pela COP é apenas aplicável à Administração Central e Segurança Social, excluindo desta forma a Administração Regional e Local¹²² e ainda o sector público empresarial. Ou seja, a regra de despesa não modifica substantivamente o actual âmbito de aplicação da Lei de Enquadramento Orçamental (artigo 2º).

A exclusão da Administração Regional e Local da regra de despesa, não permite manter sobre a mesma disciplina orçamental todo o sector público administrativo, não só para efeitos nacionais, como também para efeitos de cumprimentos das regras orçamentais da UE. Efectivamente, no SEC₉₅ a Administração Regional e Local fazem parte do sub-sector Administração Local (S.1313) das Administrações Públicas (S.13), pelo que não faz sentido, em termos orçamentais, não incluir estes sub-sectores no âmbito da regra da despesa.

¹²² A COP (2007: 16), admite ainda como possibilidade excluir as transferências para a Administração Regional e Local do “objectivo plurianual para a despesa no facto das mesmas [transferências] serem regidas por leis financeiras próprias (Lei das Finanças Locais e Lei de Finanças das Regiões Autónomas), as quais foram recentemente revistas.”

Quanto ao sector público empresarial, os desenvolvimentos recentes dos modelos de informação financeira do FMI (GFSM₂₀₀₁) e da revisão do SNA₉₃, cujos efeitos irão reflectir-se no SEC₉₅, apontam para a criação de um capítulo dedicado ao S.13 e ao sector público, baseada na seguinte fundamentação:

“Experience has shown there are many advantages to presenting statistics related to government in a national accounts framework, most importantly such statistics can be used with confidence in conjunction with other statistics compiled in a national accounts framework and they are subject to internationally agreed standards.” (Advisory Expert Group on National Accounts, 2005: 2).

“A chapter dedicated to the general government and public sectors in the revised SNA is needed to present in an integrated structure the impact of public financial activities within the national accounts framework. Governments implement their fiscal policies directly through taxes, other revenue and expenditures measures, and indirectly through their control of public corporations. Showing the full impact of these economic activities requires, in some cases, coverage of the public sector, as well as the general government, and the use of a revenue-expenditure form of account rather than the standard SNA sequence of accounts.” (Advisory Expert Group on National Accounts, 2005: 4)

Segundo Sousa (2006: 10), em Portugal “a óptica da prestação de contas do Sector Empresarial do Estado (SEE) é uma óptica privada, com apresentação dos resultados operacional, financeiro e líquido (Ministério das Finanças e da A.P., 2005). Não é comunicado um quadro global que interligue a situação do SEE com as Contas das Administrações Públicas, apesar do reconhecimento legal (art. 4º do DL nº 558/99, de 17/12) de que estas empresas, juntamente com as empresas públicas, têm por missão “contribuir para o equilíbrio económico e financeiro do conjunto do sector público”. Segundo (Sousa, 2006:10), “a ausência de uma prestação de contas para a totalidade do sector público não permite analisar, através de uma única óptica, a influência exercida pelas transferências líquidas do S13 para o sector empresarial do estado, por exemplo, na sustentabilidade financeira do sector público”. Neste sentido, se o sector público empresarial influencia a sustentabilidade financeira do sector público administrativo, somos da opinião que deverão estar sujeitos *ex-ante* às mesmas regras orçamentais para a disciplina das finanças públicas e estabilização macroeconómica.

A sugestão referenciada no ponto 3.2.3., de introduzir a Regra de Ouro e a Regra de Investimento Sustentável, definido em termos de Contabilidade Nacional, seria, na nossa opinião, a melhor forma de garantir que todo o sector público (administrativo e empresarial) contribuiria para a disciplina orçamental e, conseqüentemente, para a sustentabilidade das finanças públicas. Seria, no fundo, a melhor forma de concretizar algumas disposições legais, ainda que vagas e dispersas¹²³, sobre esta matéria.

¹²³ Para além do mencionado no art. 4º do DL nº 558/99, de 17/12, a Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 91/2001, de 24/08), também refere que na “apreciação da equidade intergeracional incluirá necessariamente a incidência orçamental das necessidades de financiamento do sector empresarial do Estado” (alínea e) do nº 2 do art. 10º).

Por outro lado, o facto de ser “desligada das flutuações cíclicas da economia” não permite acomodar eventuais oscilações derivadas dos ciclos económicos, com reflexos na sua capacidade contributiva para as finanças públicas (vd. 3.2.3.). Ou seja, não permite a utilização da política orçamental como política contra-cíclica.

A manutenção do referencial contabilístico POCP, do OE em base caixa e o facto de não efectuar qualquer referência à harmonização entre os vários modelos de informação financeira da macroeconomia e microeconomia, significa a continuação do actual sistema dual de orçamento (base de caixa) e contabilidade pública (base de acréscimo), da falta de harmonização com o modelo de informação financeira internacional de natureza contabilística para o sector público como são as IPSAS, e da limitação na harmonização com os restantes modelos de informação financeira (IAS/IFRS¹²⁴ e SEC₉₅) continuando com os problemas elencados no ponto 3.5.1.

Adicionalmente, a manutenção do regime de administração financeira do Estado irá gerar problemas acrescidos na gestão dos programas, porque o mesmo foi construído com base num paradigma orçamental completamente distinto, direccionado para itens de despesa de organismos (ex: regime duodécimal, cativações, descativações, transferências, etc.)

A falta de disponibilização pública da metodologia de base à construção dos pressupostos macroeconómicos continuará a significar falta de transparência, contestabilidade e *accountability*

A inexistência de um *capital charge* e de *fees* e *charges* dos serviços prestados continuará a limitar significativamente a capacidade de alcançar a eficiência alocativa e técnica dos recursos públicos, tal como referido no ponto 3.4. e 3.5.2., respectivamente.

¹²⁴ Relembramos que se encontra em processo de aprovação a introdução generalizada das IAS/IFRS em Portugal, em substituição do POC e das directrizes contabilísticas, a partir de 2009.

CAPÍTULO 4

“Globalisation does not mean the end of nation states, though it does restrict their freedom of action. Governments still have an important role to play: they must invest in things that improve productivity—eg, transport, health and education—but they must do so effectively or risk overburdening their citizens with taxes.”

(The Economist, 2007: 16)

4. PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA DESPESA PÚBLICA EM PORTUGAL

Os capítulos anteriores permitiram-nos verificar um acentuado desfazamento entre a teoria e a empíria sobre o SGDP em Portugal, um relativo desalinhamento entre este e os SGDP que ao nível internacional adoptam, as melhores práticas para alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica e que a introdução de uma orçamentação por programas em Portugal, tal como está delineada, não é suficiente para atingir estes três objectivos.

Por isso, a questão que neste momento se coloca é a seguinte: deve Portugal adoptar as melhores práticas que existem nos outros países? Se sim, quais e em que extensão e profundidade?

Embora possa ser pacífica uma resposta afirmativa à primeira questão, as respostas à segunda e terceira questões poderão gerar controvérsia.

Aproveitamos esta ocasião para lembrar as sábias palavras de Von Hagen (2002: 281-282) sobre as alterações nos arranjos institucionais para alcançar a disciplina orçamental:

“Nevertheless, one should not interpret the theory and evidence outlined above as saying that a change in the letter of the law is an effective means to reduce rents, excessive spending, and deficits. Precisely because changing institutions takes some extraordinary effort, policy makers are unlikely to do that unless they are aware of an acute fiscal problem. But if that is the case, how can we prove that the institutional change contributed to the fiscal correction, if the latter was what policy makers wanted anyway?

A first point is that institutional changes are very visible to the public and the markets and, therefore provide an important signalling function. Governments showing the resolve for a more disciplined fiscal policy by reforming pertinent institutions will find it easier to convince the public and financial markets of their good intentions. To the extent that this reduces opposition against fiscal reforms and cutbacks, the necessary policy changes are made easier.

A second point is that the awareness of a fiscal problem may not be permanent. As other problems arise and the deficit returns to normal levels, the attention to the problems of waste, excessive spending and deficits is reduced and the tendency for overspending and excessive deficits rises again.

At that point, having better institutions in place than before can be an important mechanism to preserve the collective memory of the previous difficulties.”

Ora, é precisamente por as finanças públicas serem o deve e o haver da vida em sociedade que existe uma obrigação colectiva de realização de esforços permanentes para alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica como pressupostos básicos

para assegurar as quatro dimensões da sustentabilidade das finanças públicas: solvência, crescimento económico, estabilidade e equidade.

Sendo os modelos institucionais e as práticas e procedimentos de gestão da despesa pública os instrumentos utilizados ao longo do ciclo orçamental, facilmente concluiremos que torna-se premente a mudança de paradigma para que a história do défice deixe de ser a história das finanças públicas portuguesas, tal como Armindo Monteiro (1921) o afirmava. Para a sua concretização, é necessário um salto qualitativo na abordagem ao OE, através da criação de um Modelo de Gestão Financeira Pública direccionado para um contexto de desempenho, no qual a mudança de paradigma orçamental assume uma função nuclear, tal como apresentamos na Figura 4:

Figura 4 – Orçamentação tradicional VS Orçamentação desempenho



Para o efeito, terão de ser instituídos mecanismos de publicitação da metodologia subjacente à construção dos pressupostos económicos do OE e de revisão semestral dos mesmos por um painel independente de especialistas.

A despesa pública passaria a estar subordinada *ex-ante* a quatro regras orçamentais (duas mais duas): Regra de Ouro e a Regra do Investimento Sustentável até aos limites impostos pelas duas regras orçamentais do Tratado de Maastricht/PEC, do défice orçamental e da dívida pública¹²⁵, mas abrangendo todo o sector público (administrativo e empresarial), tal como definido no SEC₉₅, todas elas ajustadas ao ciclo económico.

¹²⁵ O "tecto" de dívida e de défice teria que ser fixado após sua quantificação e de seguida a trajectória de evolução, atendendo à situação económica do país e das finanças públicas.

Estas regras orçamentais alicerçariam a construção de um enquadramento de despesa de médio prazo (EDMP), baseado num enquadramento macroeconómico de médio prazo (EMMP)¹²⁶, num enquadramento orçamental de médio prazo (EOMP)¹²⁷ e em planos de despesa sectoriais de médio prazo (PDSMP), com objectivos e metas a alcançar de *value for money* dos organismos e das políticas públicas, incluindo programas para temáticas transversais à AP (*cross-cutting issues*). Assim, seriam instituídos os macro-mecanismos para se alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica, respectivamente.

O EDMP teria um horizonte de três anos. O EMMP deveria ser actualizado anualmente à semelhança do que já ocorre actualmente com o PEC, mas os pressupostos macroeconómicos deveriam incorporar uma abordagem prudente na sua formulação de forma a: (i) atenuar eventuais flutuações cíclicas na economia e, (ii) permitir uma maior estabilidade na despesa alocada aos ministérios. Neste sentido, o EOMP só seria revisto de dois em dois anos, mas subjacente às novas prioridades políticas e ao alcance das metas previamente fixadas.

Após a negociação e aprovação pelo Conselho de Ministros dos principais agregados orçamentais (receita, despesa e dívida em % do PIB) para o ano que entra e para os três anos seguintes, o EOMP seria entregue ao Parlamento para aprovação até Junho¹²⁸. Subsequentemente, estes objectivos seriam traduzidos em limites de despesa de cada ministério/programa, em termos nominais e sujeitos a aprovação também pelo Parlamento. O orçamento dos ministérios e dos programas seriam ligeiramente inferiores para acomodar eventuais alterações cíclicas na economia. No entanto, a documentação orçamental entregue no Parlamento teria de ser substancialmente enriquecida com objectivos e metas de desempenho (*performance*) das realizações (*ouputs*) e impactos (*outcomes*) dos programas e dos ministérios para facilitar eventuais decisões de realocação de despesa, dentro dos limites aprovados anteriormente.

Para melhorar a eficiência alocativa e técnica dos recursos utilizados, todos os custos relacionados com os serviços prestados, entre organismos da AP, seriam imputados aos organismos destinatários dos mesmos, através de um sistema generalizado *fees and charges* acordados através de acordos de níveis de serviço. Seria ainda introduzido um sistema de *capital charge* para melhorar a gestão dos bens imóveis do Estado.

¹²⁶ Semelhante ao Programa de Estabilidade e Crescimento.

¹²⁷ Com estimativas de despesa por ministério e programas.

¹²⁸ A Comissão de Economia e Finanças e a UTAO desempenhariam aqui um papel fundamental na aprovação do EDMP pelo Parlamento.

O OE e as demonstrações financeiras passariam a ser elaboradas num sistema unificado em base de acréscimo baseadas nas IPSAS, harmonizadas verticalmente com o SEC₉₅ e horizontalmente com as IFRS, cabendo ao Parlamento votar e controlar os recursos e os meios financeiros que a Administração necessita para o seu funcionamento. Assim, teria que se criado um regime de gestão financeira que abrangesse: (i) os proveitos e custos associados às actividades dos organismos e programas e, (ii) os pagamentos e recebimentos associados à gestão de tesouraria e às necessidades de financiamento e de investimento.

No fim de cada semestre e de cada ano, mas antes do fecho das contas, a Inspeção-Geral de Finanças, enquanto órgão estratégico de controlo interno da administração financeira do Estado, auditoria as Contas da Administração apresentando um parecer de auditoria interna ao Ministro das Finanças.

Adicionalmente, o Parlamento aprovaria até ao fim do primeiro semestre do ano seguinte, após parecer do Tribunal de Contas, as Contas da Administração, tal como apresentamos na Figura 5:

Figura 5 – Contas da Administração



As Contas da Administração (*Whole-of-Government Accounts*) seriam do tipo empresarial, abrangendo todo o sector público (administrativo e empresarial), suportadas por uma estrutura conceptual contabilística e orçamental que ligasse todos os elementos que o compõem mas que também distinguísse, quando necessário, em função dos objectivos de cada modelo de informação financeira (*modified sector-neutral accounting*). À semelhança do sector privado, as Contas da Administração seriam produzidas em regime de acréscimo, com o princípio da substância sobre a forma e restantes princípios contabilísticos geralmente aceites, e harmonizadas horizontalmente e verticalmente com os vários modelos de informação

financeira com base numa chave única, tendo em vista a produção de demonstrações financeiras consolidadas. A informação contabilística da AP poderia ser tratada ao nível global e sectorial. As Contas da Administração seriam outro elemento nuclear do Modelo de Gestão Financeira Público para um contexto de desempenho.

Para suportar o salto qualitativo e quantitativo na normalização e produção de informação financeira, deveria ser criada uma única entidade que agregasse as funções de normalização contabilística para a microeconomia e introduzido um responsável técnico pela produção de informação financeira no sector público administrativo, à semelhança do que já existe para o sector público empresarial e sector privado.

Na documentação orçamental e de prestação de contas também seria incluída informação de desempenho (*performance*) sobre o *value for money* dos organismos da AP e das políticas públicas.

CONCLUSÃO

Uma das características fundamentais da gestão da despesa pública é que ela envolve decisões de despesa sobre dinheiros de outras pessoas (Von Hägen, 1998). Por isso, sendo as finanças públicas o *deve* e o *haver* da vida de uma sociedade, desde sempre os governos orçamentaram as suas receitas e despesas muito antes de terem um sistema orçamental formal (Schick, 2002).

A criação do actual SGDP de Portugal não foi excepção. Desde a fundação do reino de Portugal no século XII até ao início do século XIX, nunca existiu um sistema formal de gestão da despesa pública. Só com o movimento do Liberalismo se deram os primeiros passos necessários para a sua criação. Efectivamente, só após (i) a separação da actividade financeira do Estado do próprio Rei, através da criação dos bens da Nação, (ii) a institucionalização por via constitucional da autorização parlamentar do OE e aprovação das respectivas contas públicas, enquanto representantes da Nação, (iii) a plena emancipação e autonomia das finanças públicas para arrecadação da receita para realizar despesas, (iv) a criação de um órgão jurisdicional de fiscalização das contas (externo e independente), (v) e a reorganização da administração financeira e da contabilidade pública, permitiram criar os pilares do SGDP do Estado português, tal como hoje o conhecemos.

No entanto, as reformas efectuadas por Salazar nos idos anos trinta do século passado e pela reforma da administração financeira do Estado nos anos noventa, também do século passado, não permitiram que o SGDP nacional conseguisse acompanhar os movimentos de reformas orçamentais para o desempenho em *value for money*, efectuadas ao nível internacional nos últimos vinte anos. Por outro lado, apesar de algumas alterações ao SGDP provocadas pelo processo de integração numa UEM e das responsabilidades acrescidas por via das obrigações decorrentes do Tratado de Maastricht e do PEC, o Estado português tem vindo a registar défices orçamentais excessivos desde o início deste século até 2006, de acordo com os critérios da UE, o que levanta questões da sua adequação para alcançar a disciplina orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica dos recursos colocados à disposição da Administração Central.

Da análise ao actual alinhamento internacional do SGDP na utilização de boas práticas orçamentais foi possível constatar que:

- Na preparação do OE, Portugal carece de um mecanismo que assegure a transparência dos pressupostos macroeconómicos e a *accountability* do Governo; não efectua com carácter regular a revisão às projecções orçamentais; as regras orçamentais utilizadas

não são ajustadas ao ciclo económico e abrangem apenas um ano orçamental porque não existe um EOMP;

- Na aprovação do OE, o Parlamento português não recebe informação suficiente sobre o desempenho dos organismos e programas públicos, um EDMP, planos sectoriais de médio prazo de *value for money*, projecções de despesa e receita de longo prazo detalhadas; não vota em primeiro lugar o total da despesa e depois as dotações orçamentais em concreto;
- Na execução do OE, não existe nenhum *capital charge* pela utilização de activos;
- Na contabilização e auditoria do OE, a manutenção de um sistema dual de orçamento em base de caixa e contabilidade em base de acréscimo, conjugado com a inexistência de um balanço consolidado do Estado (Sector Público Administrativo e Empresarial), impossibilita o Parlamento e o Governo de terem os instrumentos financeiros para:
 - Aferir adequadamente da disciplina orçamental, da eficiência alocativa e eficiência técnica dos recursos utilizados;
 - Produzir informação financeira comparável entre os vários sectores institucionais da economia devido à inexistência de uma estrutura conceptual contabilística e orçamental que abranja todo o Sector Público, para o qual não é indiferente o elevado número de entidades com poderes de normalização contabilística;
- A informação de desempenho no âmbito do processo orçamental, não existe em todos ministérios, sendo apenas pontualmente disponibilizada ao Parlamento a pedido das comissões especializadas e não é utilizada no âmbito da negociação orçamental.

De acordo com a teoria das finanças públicas, estas insuficiências limitam substancialmente o alcance dos três objectivos do SGDP: disciplina orçamental, eficiência alocativa e eficiência técnica.

Algumas funcionalidades na actual perspectiva de evolução do SGDP para uma orçamentação por programas pretendem ultrapassar algumas das insuficiências detectadas acima. No entanto, tendo em conta as experiências internacionais e nas lacunas e insuficiências de algumas das propostas da COP, afigura-se-nos que seja um caminho manifestamente insuficiente para alcançar os ambicionados objectivos de um SGDP.

Pelo contrário, a perspectiva de evolução apresentada na presente dissertação efectua uma abordagem sistémica a um Sector Público alargado, incluindo o administrativo e o empresarial, tal como definido na Contabilidade Nacional, para efeitos de cumprimento das regras orçamentais propostas (Regra de Ouro e a Regra do Investimento Sustentável),

alicerçando um EDMP, EOMP e em PSDMP de *value for money* com um horizonte temporal de três anos. Sugere-se a introdução generalizada de um regime de *capital charge* e de *fees and charges* pela utilização dos recursos do Estado.

O OE e as demonstrações financeiras passariam a ser elaboradas num sistema unificado em base de acréscimo baseadas nas IPSAS, harmonizadas horizontalmente com as IFRS e verticalmente com o SEC₉₅, no qual o Parlamento votaria e controlaria os recursos e os meios financeiros que a Administração necessita para o seu funcionamento. As Contas da Administração, incluindo a informação de desempenho dos organismos e das políticas públicas, e um relatório de auditoria interna da IGF, seriam entregues ao Parlamento acompanhado do parecer do Tribunal de Contas.

Como de acordo com a teoria das finanças públicas o SGDP do Estado português não possui as características essenciais para alcançar a estabilidade orçamental, a eficiência alocativa e a eficiência técnica dos recursos colocados à sua disposição, importará no futuro quantificar o seu impacto no desenvolvimento da economia e sociedade nacional.

Apesar de tudo quanto se disse, tem de reconhecer-se que, hoje, o SGDP em Portugal é melhor do que há 10 anos e muito melhor do que há 20 anos!...

BIBLIOGRAFIA

CITADA

- Advisory Expert Group on National Accounts (2005), “Proposed Chapter and Annex on the General Government and Public Sectors, update of the 1993 SNA – clarification item C15”, TFHPSA, June, in <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/papers/m3delineationOutline.doc>, em Março de 2008
- Alesina, Alberto, Ricardo Hausmann, Rudolf Hommes, e Ernesto Stein (1996), “Budget Institutions and Fiscal Performance in Latin America”, *NBER Working Paper*, Nº 5586, Cambridge, Massachussets, National Bureau of Economic Research
- Alfaro, Martins e Rui Teixeira (1998), *Concurso para Liquidadores Tributários da DGCI*, Lisboa, Vislis Editores
- Allen, Richard e Daniel Tommasi (Eds) (2001), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, Paris, OECD
- Antunes, Eugénio (s.d.), “Gestão Pública”, policopiado
- Atkinson, Paul e Paul van den Noord (2001), “Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analysis”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 285
- Aucoin, Peter (1990), "Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums," *Governance*, 3, pp. 115-137
- Australian Accounting Standards Board (2006), “AASB Business Plan 2007-08”, in http://www.aasb.com.au/workprog/policies_index.htm, em Fevereiro de 2008
- Ball, Ian (2002), “Modern Financial Management Practices”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Nº 2, pp. 49-76
- Barbosa, Sónia Maria da Silva (2006), *A Contabilidade Pública e a Utilidade da Base do Acréscimo - Uma Análise Exploratória: Caso Especial do Municípios da Região Centro*, Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais com Especialização em Contabilidade, Universidade do Porto
- Benito, Bernadino, Isabel Brusca e Vicente Montesinos (2007), “The harmonization of government financial information systems: the role of IPSASs”, *International Review of Administrative Sciences*, nº 73, pp. 293, in <http://ras.sagepub.com/cgi/content/abstract/73/2/293>, em Novembro de 2007
- Blöndal, Jon R. (2001), “Budgeting in Sweden”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 1, pp. 27-58
- Blöndal, Jon R. (2003), “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Nº 4, pp. 7-26
- Blöndal, Jón R. (2005), “Market-type Mechanisms and the Provision of Public Services” *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 1, pp. 79-106
- Blöndal, Jon R. e Jens Kromann Kristensen (2002), “Budgeting in Netherlands”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 3, pp. 43-80
- Blöndal, Jon.R. (2004), “Issues in accrual budgeting”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, Nº 1, pp. 103-119
- Boston, Jonathan *et al* (1996), *Public Management: The New Zealand Model*, New York, Oxford University Press
- Bozeman, Barry (2002), “Public-Value Failure: When Efficient Markets May Not Do”, *Public Administration Review*, Volume 62, Issue 2, pp. 145–161, March/April
- Bronchi, Chiara (2003), “The Effectiveness of Public Expenditure in Portugal”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 349

- Brumbi, Jim e Marco Cangiano (2001), “Public Expenditure Management Reform and Fiscal Consolidation in OECD Countries”, Paper to be presented at the Fifth International Conference Institutions in Transition organized by the Slovenian Institute of Macroeconomic Analysis and Development (IMAD) in Otočec, Slovenia, July 13–14, 2001
- Buti, M. e L. Pench (2004), “Size Matters - Why Large Countries Flout the Stability and Growth Pact?”, *Journal of Common Market Studies*, Vol. 42, Nº 5
- Cadilhe, Miguel (1997), “O Controlo Parlamentar das Finanças Públicas”, *Anuário da Economia Portuguesa*
- Caiado, António C. Pires e Pinto, Ana Calado (1998), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública – Aspectos Inovadores”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Nº 398, pp. 256-259
- Campos, Ed e Sanjay Pradhan (1996), “Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance”, *Policy Research Working Paper*, Nº 1646, in http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/1996/09/01/0000092653961019230533/Rendered/PDF/multi_page.pdf, em Novembro de 2007
- Canotilho, J. Joaquim Gomes (1993), “As constituições”, in *História de Portugal – O Liberalismo*, Vol. 5, Direção de José Mattoso, Editorial Estampa, Lisboa, pp. 148-166
- Caperchione, Eugenio e Riccardo Mussari (2002), “Italy”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Supplement 1, pp. 305-332
- Carlin, T. M. (2006), “Victoria’s accrual output based budgeting system: Delivering as promised? Some empirical evidence”, *Financial Accountability & Management*, 22(1), February, pp. 1-19
- Carvalho, João B. C., Martínez, Vicente P. e Torres Pradas, Lourdes, (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa, Editora Rei dos Livros
- Catarino, João Ricardo (1999), *Para uma Teoria Política do Tributo*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 184, Ministério das Finanças, Lisboa
- Coe, Barbara (1997), “How Structural Conflicts Stymie Reinvention”, *Public Administration Review*, Vol. 57, Nº 2, pp. 127-135
- Conselho da União Europeia (2005), “Conselho Europeu de Bruxelas, 22/23 de Março, Conclusões da Presidência”, Bruxelas
- Conselho Económico e Social (2005), “Grandes Opções do Plano e Estratégia de Desenvolvimento”, Lisboa, in <http://www.ces.pt/file/doc/67/>, em Abril de 2007
- Conselho Económico e Social (2006), “Parecer às Grandes Opções: Principais Linhas Acção para 2007”, in <http://www.ces.pt/file/doc/150/>, em Abril de 2007
- Crain, Mark and James C. Miller (1990), “Budget Process and Spending Growth”, *William and Mary Law Review*, Vol. 31, pp. 1021–1046
- Curristine, Teresa (2005), “Government Performance: Lessons and Challenges”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 1, pp. 127-151
- De Haan, Jakob e Jan-Egbert Sturm (1994), “Political and Institutional Determinants of Fiscal Policy in the European Community”, *Public Choice*, Vol. 80, pp. 157–172
- Denhardt, Robert B. e Janet V. Denhardt (2003), “The New Public Service: An Approach to Reform”, *International Review of Public Administration*, Vol. 8, Nº 1, pp. 3-10
- Department for International Development (2001), “Understanding and reforming public expenditure management”, in www.dfid.gov.uk/pubs/files/pfma-pem.pdf, em Abril de 2007
- Deroose, Servaas e Sven Langdijk (2005), “Improving the Stability and Growth Pact: The Commission’s Three Pillar Approach”, *European Commission, Occasional Papers*, nº 15

- Domberger e Jensen (1997), “Contracting out by the public sector: theory, evidence, prospects”, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 13, Nº 4
- Domberger, Hall e Li (1995) “The determinants of price and quality in competitively tendered contracts”, *Economic Journal*
- Dupuis, Jean-Pierre, Lucie Laliberté e Paul Sutcliffe (2006), *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting - Final Report*, Paper presented at the fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) Chaired by the International Monetary Fund Hosted by the OECD Paris, France—March 8–10, 2006
- European Commission (2005), “Integrated Guidelines for Growth and Jobs”, Brussels
- Ewart, B. and J. Boston (1993), “The Separation of Policy Advice from Operations: the Case of Defence Restructuring in New Zealand”, *Australian Journal of Public Administration*, 52/2, pp. 122-137
- Fédération des Experts Comptables Européens (2006), “Accrual Accounting for More Effective Public Policy”, in <http://fb.unsystemceb.org/reference/05/ipsasbasics/intro5>, em Abril de 2007
- Feldstein, Martin (2002), “The Transformation of Public Economics Research: 1970-2000”, *Journal of Public Economics*, Nº 86, pp. 319-326
- Finansdepartementet (2005), *Årsredovisning för staten 2004* (Annual Report for the whole of Government 2004), Stockholm, Finansdepartementet
- Fonseca, Hélder Adegas (1989), “A propriedade da Terra em Portugal 1750-1850: alguns aspectos para uma síntese”, in Fernando Marques da Costa, Francisco Contente Domingues e Nuno Gonçalo Monteiro (Orgs.), *Do Antigo Regime ao Liberalismo 1750-1850*, Lisboa, Veja, pp. 213-240
- Fonseca, João (2007), “POCP: uma morte não anunciada”, *Revista TOC*, Junho, pp. 42-44
- Forni, L. e S. Momigliano (2004), “Cyclical Sensitivity of Fiscal Policies Based on Real-Time Data”, *Applied Economics Quarterly*, Vol. 50, Nº 3, pp. 299-326
- Franco, António L. de Sousa (1984), “Ensaio sobre as transformações estruturais das Finanças Públicas Portuguesas: 1900-1980”, in *Análise Social*, Vol. XVIII, 1982-1984, pp. 1105-1138
- Franco, António L. de Sousa (1993), “O Controlo da Administração Pública em Portugal”, *Revista do Tribunal de Contas*, Tomo I, 19-20, Julho-Dezembro
- Franco, António L. de Sousa (2001), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, Coimbra, Editora Almedina
- Franco, António L. de Sousa, José F.F. Tavares (2006), “Orçamento: Conceito Natureza e Regime dos Orçamentos Públicos Portugueses”, Actualizado por Guilherme D’Oliveira Martins e José F.F. Tavares, policopiado
- Freire, Pascoal José de Mello, (1789), “Institutiones Juris Civilis et Criminalis Lusitani”, liv. I, tit. IV, §VIº, in *Antologia de Textos sobre Finanças e Economia*, Tradução de Pinto Menezes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 40, Lisboa, Ministério das Finanças, 1966
- Gameiro, António Ribeiro (2004), *O Controlo Parlamentar das Finanças Públicas em Portugal*, Editora Almedina, Lisboa
- Garret, Almeida (1963), “Memória Histórica de José Xavier Mouzinho da Silveira”, in *Obras de Almeida Garret*, Vol. I, Porto, s.e.
- Gleich, Holger (2002), “The Evolution on Budget Institutions in Central and East European Countries”, PhD Dissertation, University of Bonn
- Gleich, Holger (2003), “Budget Institutions and Fiscal Performance in Central and East European Countries”, *European Central Bank Working Paper Series*, nº 215
- Godinho, Vítor Magalhães (1971, 1975), *Estrutura da Antiga Sociedade Portuguesa*, Lisboa, Arcádia

- Godinho, Vítor Magalhães (1978), “Finanças Públicas e Estrutura do Estado”, in *Dicionário de História de Portugal*, Ed. Joel Serrão, Vol. II, Iniciativas Editoriais, Lisboa
- Gomes, Laurentino (2008), *1808 – Como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil*, Lisboa, Publicações Dom Quixote
- Gomez, Palmela, Joel Friedman e Isaac Shapiro, (2005), “Opening Budgets to Public Understanding and Debate: Results from 36 Countries”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 1, pp. 7-36
- Gray, Andrew e Bill Jenkins (1982), “Policy Analysis in British Central Government: The Experience of PAR”, *Public Administration*, Vol. 60, Issue 4, December, pp. 429-450
- Guichard, Stéphanie e Willi Leibfritz (2006), “The Fiscal Challenge in Portugal”, *Economics Department Working Paper*, nº 489, Paris, OCDE;
- Hägen, Jürgen von (1992), “Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Community”, *European Economy Economic Papers*, Nº 96
- Hägen, Jürgen von e J. Poterba (1999), *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, Chicago, NBER e University of Chicago Press
- Hallerbeg, Mark and Jürgen Von Hagen (1999), “Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the EU”, in Jim Poterba e Jürgen von Hagen (eds.), *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, Chicago, University of Chicago Press, pp. 209-232
- Hallerberg, Mark e Jürgen Von Hagen (1998), “Electoral Institutions and the Budget Process”, in Kiichiro Fukasaku e Ricardo Hausmann (eds.), *Democracy, Decentralisation, and Deficits in Latin America*, Paris, OECD Development Centre
- Hepworth, N. (2002), “The European experience of and attitudes to the development of international accounting standards”, in V. Montesinos and J.M. Vela (eds.) *Innovations in governmental accounting*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers
- Hepworth, N. (2003), “Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government”, *Public Money & Management*, January, pp. 37-43
- Hespanha, António Manuel (1982), “O Projecto Institucional do tradicionalismo Reformista: Um Projecto de Constituição de Francisco Manuel Trigoso de Aragão Morato (1823)”, in *O Liberalismo na Península Ibérica na Primeira Metade do Século XIX*, vol. I, Lisboa, Sá da Costa, pp. 63-90
- Hespanha, António Manuel (1982), *História das Instituições. Época Medieval e Moderna*, Coimbra, Livraria Almedina
- Hespanha, António Manuel (1993), “A Fazenda”, in *História de Portugal – Os Poderes do Centro*, Vol. 4, Direcção de José Mattoso, Editorial Estampa, Lisboa, pp. 203-239
- HM Government (2007a), “Building on progress: Public Services”, in www.cabinetoffice.gov.uk/policy_review/, em Maio de 2007
- HM Treasury (1995), “Better Accounting for the Taxpayer's Money”, White Paper
- HM Treasury (1998), *Code for Fiscal Stability*, London, in http://www.hm-treasury.gov.uk/documents/uk_economy/fiscal_policy/ukecon_fisc_code98.cfm, em Maio de 2007
- HM Treasury (2002), “Managing Resources: Implementing resource based financial management”, London, in <http://www.hm-treasury.gov.uk/media/E90/AD/bluesecondedition.txt>, em Maio de 2007
- HM Treasury (2004), “Fees and Charges Guide - Final Revised Text”, March, in www.aasdni.gov.uk/pubs/FD/fd1005att1.doc, em Janeiro de 2008
- HM Treasury (2006), “Charging for the Cost of Capital in financial statements”, *Financial Reporting Advisory Board Paper*, (77)05, 7 February
- Hood, Christopher (1991), “A Public Management for All Seasons?”, *Public Administration*, Vol. nº 69/1, pp. 3-19

- Hughes, O. E (1994), *Public Management and Administration: An Introduction*, New York, St. Martin's Press
- IFAC PSC (2000), *Financial reporting under the cash basis of accounting*. (Exposure draft 9) New York, International Federation of Accountants
- Inspecção-Geral de Finanças (2002), *Auditoria aos Sistemas de Gestão e Controlo das Despesas de Investimento da Administração Central*, Relatório, policopiado
- Inspecção-Geral de Finanças (2007), *Qualidade da Despesa Pública do Último Quadrimestre*, Relatório, policopiado
- International Monetary Fund (2001), *Code of Good Practices on Fiscal Transparency: Update*, IMF, Washington DC, in www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm, em Maio de 2007
- International Monetary Fund (2004), "The Government Finance Statistics Manual 2001 and its Relationship with the European System of Accounts 1995", in <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/gfsesa.pdf>, em Abril de 2007
- International Monetary Fund (2005), "Using the GFSM 2001 Statistical Framework to Strengthen Fiscal Analysis in the Fund"; in <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2005/102505.pdf>, em Abril de 2007
- International Monetary Fund (2007), "Major Reforms for German Budget System", in <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2007/CAR1121A.htm>, em Janeiro de 2008
- IPSASB (2005), "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence", *Research Report*, IFAC, <http://www.ifac.org/Store/Details/.tmpl?SID=110719768348077>, em Fevereiro de 2007
- Jackson, Peter M. (2001), "Public Sector Added Value: Can Bureaucracy Deliver?", *Public Administration*, Volume 79, Issue 1, pp. 5-28, Spring
- Jenkins, Bill e Andrew Gray (1990), "Policy Evaluation in British Government: From Idealism to Realism?", in Ray C. Rist (ed.), *Program Evaluation and the Management of Government: Patterns and Prospects across Eight Nations*, Toronto, University of Toronto Press
- Jensen e Stonecash (2004), "The Efficiency of Public Sector Outsourcing Contracts: A Literature Review", in <http://melbourneinstitute.com/wp/wp2004n29.pdf>, em Fevereiro de 2008
- Jensen, Michael C. e William H. Meckling (1976), "Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, Nº 4, pp. 305-360
- Jones, Mark P., Pablo Sanguinetti and Mariano Tommasi (1999), "Politics, Institutions, and Public Sector Spending in the Argentine Provinces" in James Poterba e Jürgen von Hagen (eds.), *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, Chicago, University of Chicago Press.
- Jones, R. e Pendlebury, M. (2000) *Public Sector Accounting*, Bath, Pearson Education Limited
- Jourard, Isabelle, *et al.* (2004), "Enhancing the Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries", *OECD Economics Department Working Papers*, nº 380
- Keating, Michael (2001), "Public Management Reform and Economic and Social Development", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 2, pp.141-212
- Kelly, Gavin, Geoff Mulgan e Stephen Muers (2002), "Creating Public Value: An analytical framework for public service reform", in http://www.cabinetoffice.gov.uk/strategy/seminars/~media/assets/www.cabinetoffice.gov.uk/strategy/public_value2%20pdf.ashx, em Abril de 2008
- Kelly, Janet e William C. Rivenbark (2003), *Performance Budgeting and for State and Local Government*, M.E. Sharpe, New York

- Kelly, Joanne e John Wanna (2000), “New Public Management and the Politics of Government Budgeting”, *International Public Management Review*, Vol. 1, Issue 1, pp. 33-55
- Keraudren, Philippe e Hans van Mierlo (1998), "Theories of Public Management Reform and their Practical Application", in T. Verheijen, D. Coombes, E. Elgar, eds., *Innovations in Public Management: Perspectives from East and West Europe*, Cheltenham, pp. 39-56.
- Kettl, Donald e John Dilulio (1995), *Inside the Reinvention Machine*, Washington, The Brookings Institute
- Kim, Dong Yeon, William Dorotinsky, Feridoun Sarraf e Allen Schick (2005), “Paths Toward Successful Introduction of Program Budgeting in Korea”, in John M. Kim (ed.) *From Line-item to Program Budgeting: Global Lessons and the Korean Case*, Korea Institute of Public Finance e World Bank, Korea, pp. 21-133
- Koen, V. e P. Van den Noord (2004), “Fiscal Gimmickry in Europe: One-off measures and creative accounting”, *paper prepared for European Commission workshop on Fiscal Surveillance in EMU*, November 2004
- Kopits, G. e S. Symanski (1998), “Fiscal Policy Rules”, *IMF Occasional Paper*, N° 162
- Laliberté, Lucie (2004), “The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards”, *International Monetary Fund, WP/04/233*, December 2004
- Lao-Araya, Kanokpan (1997), “The Effect of Budget Structure on Fiscal Performance: A Study of Selected Asian Countries”, *IMF Working Paper*, Washington, D.C.
- Lienert, Ian e Moo-Kyung Jung (2004), “The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison”, *OECD Journal on Budgeting: Special Issue*, Vol. 4, N° 3
- Likierman (2002), “The new UK Government financial framework”, in V. Montesinos and J.M. Vela (eds.), *Innovations in governmental accounting*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers
- Lübke, Astrid (2005), “Fiscal Discipline Between Levels of Government in Germany”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, N° 2, pp. 23-38
- Lüder, K. (1998), “Governmental Accounting in West European Countries: With Special Reference to the Federal Republic of Germany”, in J.L. Chan and R.H. Jones (eds), *Governmental Accounting and Auditing: International Comparisons*, pp. 82–104, New York, Routledge
- Lüder, K. (2000), “National Accounting, Governmental Accounting and Cross-country Comparisons of Government Financial Condition”, *Financial Accountability & Management*, 16(2), pp. 117–128
- Lüder, K. and Kampmann, B. (1993), *Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft*, Speyer Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Sëller
- Lüder, K. e Jones, R. (2003), “The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – A cross-country analysis”, in Lüder, K. and Jones, R. (eds.) *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt am Main, Fachverlag Moderne Wirtschafts
- Lüder, Klaus (2002), “Germany”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 224-242
- Manique, António Pedro (1989), *Mouzinho da Silveira: Liberalismo e Administração Pública*, Lisboa, Livros do Horizonte
- Marnoco e Souza (1916), *Tratado de Ciência das Finanças*, Vol. I, s.e.
- Martí, C. (2006), “Accrual budgeting: Accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy”, *Public Budgeting & Finance*, Summer, pp. 45-65.

- Matheson, A. (2002), “Better public sector governance: The rationale for budgeting and accounting reform in western nations”, *OECD Journal on Budgeting*, vol 2., suppl. 1., pp. 37-49
- Matheson, Alex e Hae-Sang Kwon (2003), “Public Sector Modernisation: A New Agenda”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, Nº 1, pp. 7-24
- Mellor, T. (1996), “Why governments should produce balance sheets”, *Australian Journal of Public Administration*, 55(1), pp. 78-81
- Melville, Duncan (2006), “Investing for Britain: Modernising the Sustainable Investment Rule”, *GLA Economics Current Issues 10*, Greater London Authority, London
- Ministério das Finanças e da A.P. (2005), *Orçamento do Estado para 2006*, proposta de relatório, Lisboa, Outubro
- Moe, Ronald (1994), “The Reinventing Government Exercise: Misinterpreting the Problem, Misjudging the Consequences”, *Public Administration Review*, Vol. 55, Nº 2, pp. 139-167
- Moe, Ronald e Robert Gilmour (1995), “Rediscovering Principles of Public Administration: The Neglected Foundations of Public Law”, *Public Administration Review*, Vol. 55, Nº 2, pp.135-146
- Molander, Per (2000), “Reforming Budgetary Institutions: Swedish Experiences”, in Rolf Strauch e Jürgen von Hagen (eds.), *Institutions, Politics, and Fiscal Policy*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers
- Monteiro, Armindo (1921), *Do Orçamento Português*, Tomo II, Lisboa
- Montesinos, Vincente (2002), “Spain”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 333-354
- Moore, Mark H. (1995), *Creating Public Value: Strategic Management Government*, Massachusetts, Harvard University Press
- Morselli (1965), *La Dottrina Del Tributo – I presupposti scientifici della finanza pubblica*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova
- Mouzinho da Silveira, José Xavier (1832), Relatório de 16 de Maio de 1832 sobre a organização da Fazenda, da Justiça e da Administração, policopiado
- Mozzicafreddo, Juan (2001), “Modernização da Administração Pública e Poder Político”, in 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, Cap. 1, pp. 1-33
- Musgrave, Richard A. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York
- Nelissen, Nico, Marie-Louise Bemelmans-Videc, Arnold Godfroij, e Peter deGoede (1999), *Renewing Government*, Utrecht, International Books
- OECD (1995), *Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries*, Paris, OECD
- OECD (1997), *Modern Budgeting*, Paris, OECD
- OECD (2002), “OECD Best Practices for Budget Transparency”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 3, pp. 7-14
- OECD (2004), “The Legal Framework for Budget Systems”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, Nº 3
- OECD (2007), “IV Fiscal Consolidation: Lessons From Past Experience”, *OECD Economic Outlook: Preliminary Edition*, in <http://www.oecd.org/dataoecd/21/33/38628499.pdf>, em Maio de 2007
- Oliveira Salazar, (1922), *Lições de Finanças*, (coligidas por João Pereira Neto), Coimbra Editora, Coimbra
- Office for National Statistics (1999), “Monthly Statistics on Public Sector Finances: a methodological guide”, *Government Statistical Service Methodological Series nº 12*, in

- http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_other/GSSMethodology_No_12_v2.pdf, em Abril de 2008
- Osborne, David, e Ted Gaebler (1992), *Reinventing Government*, Reading, Addison-Wesley
- Paulsson, Gert (2007), “Accrual accounting and cash budgeting - The prospects for running a dual system”, Paper to be presented at the EGPA Conference, Madrid, Spain, September
- Perrin, J. (1998), “From cash to accruals in 25 years”, *Public Money & Management*, April-June, pp. 7-10
- Peters, Guy B. (1997), “Policy Transfers Between Governments: The Case of Administrative Reforms”, *West European Politics*, Vol. 20, Nº 4
- Petrie, Murray (2002), “A Framework for Public Sector Performance Contracting”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol.1, Nº 3, pp. 117-153
- Pollitt, Christopher, (1993), *Managerialism and the Public Services: Cuts or Cultural Change in the 1990s?*, Oxford, Blackwell
- Pollitt, Christopher, (1998) "Managerialism Revisited", in B.G. Peters and D.J. Savoie, eds., *Taking Stock: Assessing Public Sector Reforms*, Montreal: McGill-Queens University Press, pp. 45-77
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1997), *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, Lda
- Robinson, M. e Brumby, J. (2005), “Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature”, *IMF Working Paper*, WP/05/210
- Rua, Susana Catarino e João Baptista da Costa Carvalho (2006), *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*, Lisboa, Publisher Team
- Scheers, Bram, Miekatrien Sterck e Geert Bouckaert (2005), “Lessons from Australian and British Reforms in Results-oriented Financial Management”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, nº 2, pp. 133-162
- Schick, Allen (1996), *The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change*
- Schick, Allen (2001), “The Changing Role of the Central Budget Office”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 1, pp. 9-26
- Schick, Allen (2002), “Can National Legislatures Regain an Effective Voice in the Budget Policy?”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 3, pp. 15-42
- Schick, Allen (2003a), “The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time has Come but Whose Implementation Has Not”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, Nº 2, pp. 71-103
- Schick, Allen (2003b), “The Role of Fiscal Rules in Budgeting”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, Nº 3, pp. 7-34
- Schick, Allen (2005a), “Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 1, pp. 107-126
- Schick, Allen (2005b), “Can the U.S. Government Live Within Its Means? Lessons From Abroad”, *The Brookings Institution Policy Brief*, Nº 141, June
- Schick, Allen (2007), “Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?”, Working Party of Senior Budget Officials OECD, GOV/PGC/SBO(2007)1, January
- Shah, Anwar (1994), “The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies”, *World Bank Policy and Research Series*, Nº 23, in <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/decentralizationcorecourse2006/OtherReadings/Shah.pdf>, em Maio de 2007
- Silva, António Martins da (1981), “A Venda dos Bens Nacionais. A carta de lei de 15 de Abril de 1835. I – Aspectos Introdutórios e Gerais”, in *Revista Portuguesa de História*, Vol. XIX, pp. 59-115

- Silva, António Martins da (1993), “As Finanças Públicas”, in *História de Portugal – O Liberalismo*, Vol. 5, Direcção de José Mattoso, Editorial Estampa, Lisboa, pp. 381-391
- Silveira, Luís Espinha da (1979), “A Venda dos Bens Nacionais (1834-1843): Uma Primeira Abordagem”, in *O século XIX em Portugal*, comunicações, Lisboa, Ed. Presença
- Silveira, Luís Espinha da (1987), “Aspectos da evolução das finanças públicas portuguesas nas primeiras décadas do século XIX (1800-1827)”, *Análise Social*, Vol. XXII (97), pp. 505-529
- Simpkins, K. (2006), *A Review of the Policy of Sector-neutral Accounting Standard-setting in Australia*, Australian Financial Reporting Council (FRC), in http://www.frc.gov.au/reports/other/Sector_neutral_Standards_Report.asp, em Janeiro de 2008
- Sousa, Virgínia Granate Costa e (2006), “ESA95 e outros sistemas de informação: que modelo informativo no contexto deste novo ciclo de governação?”, Aveiro, Setembro
- Sousa, Virgínia Granate Costa e (2007), “ESA₉₅ – A Linguagem Económica da Europa”, Seminário Realizado na Inspecção-Geral de Finanças em Janeiro de 2007, policopiado
- Stienlet, Georges (2000), “Institutional Reforms and Belgian Fiscal Policies in the 90s”, in Rolf Strauch e Jürgen von Hagen (eds.), *Institutions, Politics, and Fiscal Policy*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers
- Strauch, Rolf R. (1998), “Budget Processes and Fiscal Discipline: Evidence from the US States”, Working Paper, Zentrum für Europäische Integrationsforschung Bonn
- Strauch, Rolf R., e Jürgen Von Hagen (1999), “Tumbling Giant: Germany’s Experience With the Maastricht Criteria”, in David Cobham and George Zis (eds.), *From EMS to EMU*. London, MacMillan
- Tavares, José F.F. (2006), “A evolução do sistema financeiro português no século XIX”, *Revista do Tribunal de Contas*, Nº 45, Janeiro/Junho
- The Economist (2007), “Full steam ahead: What Britain must do to maintain its momentum”, *The Economist*, Vol. 382, Nº 8514, Special Report on Britain
- Thompson, Fred (1998), “Public Economics and Public Administration”, in J. Rabin, B. Hildreth, J. Miller, eds., *Handbook of Public Administration*, Segunda Edição, New York, Marcel Dekker, pp. 995-1063
- Tribunal de Contas (s.d.), “O Tribunal de Contas na Actualidade”, in https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf, em Agosto de 2007
- Van der Hoek, P. (2005), “From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience”, *Public Budgeting & Finance*. Spring, pp. 32-45
- Von Hägen, Jürgen (1992), “Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities”, *Economic Papers*, nº 96
- Von Hägen, Jürgen (1998), “Budgeting Institutions for Aggregate Fiscal Discipline”, in http://www.zei.de/download/zei_wp/B98-01.pdf, em Fevereiro de 2008
- Von Hägen, Jürgen (2002), “Fiscal Rules, Fiscal Institutions, and Fiscal Performance”, *The Economic and Social Review*, Vol. 33, Nº 3, Winter, pp. 263-284
- Von Hägen, Jürgen e Ian Harden (1994), “National Budget Processes and Fiscal Performance”, *European Economy, Reports and Studies*, Vol. 3, pp. 315-418
- Warren, Ken e Cheryl Barnes (2003), “The Impact of GAAP on fiscal Decision Making: A review of Twelve year’s Experience with Accrual and Output-based Budgets in New Zealand”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, Nº 4, pp. 7-40
- Webber, David (2004), “Managing the Public’s Money: From Outputs to Outcomes – and Beyond”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, Nº 2, pp. 101-121
- Wilcken, Patrick (2004, 2007), *Império à deriva*, Lisboa, Civilização Editora
- Wildavsky, Aaron (1964), *The Politics of the Budgetary Process*, Boston, Little Brown & Co
- Wilenski, P. (1986), *Public Power and Public Administration*, Sydney, Hale and Iremonger

Working Party of Senior Budget Officials (2005), *Performance Information in the Budget Process: Results of OECD 2005 Questionnaire – Final Report*, Public Governance and Territorial Development Directorate, Public Governance Committee, OECD, Paris

World Bank (1998), *Public Expenditure Management Book*, Washington D.C., World Bank

CONSULTADA

- Allen, Richard, Salvatore Schiavo-Campo e Thomas Columkill Garrity (2004), *Assessing and Reforming Public Financial Management: A New Approach*, Washington, World Bank
- Auditor General of Canada (2000), *Reporting Performance to Parliament: Progress Too Slow*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada
- Auditor General of Canada (2003), *Parliamentary Committee Review of the Estimates Documents*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada
- Bac, Aad (2002), “Netherlands”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 265-284
- Bibbee, Alexandra e Alessandro Goglio (2002), “Public Spending in Italy: Policies to Enhance its Effectiveness”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 324
- Blöndal, Dirk-Jan Kraan e Michael Ruffner (2002), “Budgeting in the United States”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, Nº 2, pp. 7-54
- Blöndal, Jon R., Jens Kromann Kristensen e Michael Ruffner (2002), “Budgeting in Finland”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Nº 2, pp. 119-152
- Burns, Andrew e Alessandro Goglio (2004), “Public Expenditure Management in France”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 409
- Chan, James L. (2002), “United States”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 187-223
- Chan, Matthew, et al. Jens Kromann Kristensen (2002), “Australia”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 4, pp. 35-70
- Chevauchez, Benoit (2002), “France”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 285-304
- Ellis, Kevin e Stephen Mitchell (2002), “Outcome-focused Management in the United Kingdom”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 4, pp. 111-128
- European Commission (2000), “Public Finances in EMU-2000”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2001), “Public Finances in EMU-2001”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2002), “Public Finances in EMU-2002”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2003), “Public Finances in EMU-2003”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2004), “Public Finances in EMU-2004”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2005), “Public Finances in EMU-2005”, *European Economy*, Nº 3
- European Commission (2006), “Public Finances in EMU-2006”, *European Economy*, Nº 3
- Groszyk, Walter (2002), “Outcome-focused Management in the United States”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 4, pp. 129-150
- Hemmings, Philip, David Turner e Seija Parviainen (2003), “Enhancing the Effectiveness of Public Expenditure in Finland”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 358
- HM Treasury (1998), “Whole-of-Government Accounts”, Scoping Study, July
- Hepworth, Noel (2002), “United Kingdom”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 115-162

- International Federation of Accountants (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, Public Sector Committee, Study 14, December
- International Federation of Accountants (2003), *The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook*, Public Sector Committee, January
- International Federation of Accountants (2007), *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, New York, IFAC
- IT World Limited (2006), “Shared Services in the Public Sector: Guideline 2 Convergence and Compatibility”, in http://www.nwce.gov.uk/docstore/G2_Convergence.pdf, em Abril de 2008
- Kelly, Joanne e Wanna, John (2004), “Crashing through with Accrual Output-price Budgeting in Australia. Technical Adjustments or a New Way of Doing Business?”, *American Review of Public Administration*, 34 (1), pp. 94-111
- Kibblewhite, Andrew e Chris Ussher (2002), “Outcome-focused Management in New Zealand”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 4, pp. 85-110
- Lequiller, François e Derek Blades (2006), *Understanding National Accounts*, Paris, OECD
- Marty, Frédéric, Sylvie Trosa e Arnaud Voisin (2006), “The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments”, *International Review of Administrative Sciences*, Nº 72, pp. 203-221
- Miaja, Miguel (2005), “Fiscal Discipline in a Decentralised Administration: The Spanish Experience”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 2, pp. 39-54
- Noord, Paul van den (2002), “Managing Public Expenditure: The UK Approach”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 341
- Pallot, June (2002), “New Zealand”, in James Chan e Chen Xiaoyue (eds), “Models of Public Budgeting and Accounting Reform”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Suplement 1, pp. 163-186
- Petrie, Murray (2002), “A Framework for Public Sector Performance Contracting”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, Nº 3, pp. 117-153
- Pollitt, Christopher e Bouckaert, Geert (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press.
- Posner, Paul L. (2006) “Accountability, Institutions and the Policy Process: The United States Experience”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, Nº 3, pp. 71-96
- Rae, David (2002) “Next Steps for Public Spending in New Zealand: The Pursuit of Effectiveness”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 337
- Roseveare, Deborah (2002), “Enhancing the Effectiveness of Public Expenditure in Sweden”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 345
- Schick, Allen (1966), “The Road to PPB: The Stages of Budget Reform”, *Public Administration Review*, 26(4), pp. 234-58
- Schick, Allen (1998), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, Washington, World Bank Institute
- Sterck, Miekatrien (2007), “The impact of performance budgeting on the role of the legislature: a four country study”, *International Review of Administrative Sciences*, Nº 73, pp. 189-203
- Sterck, Miekatrien e Scheers, Bram (2006), “Trends in Performance Budgeting in Seven OECD Countries”, *Public Performance and Management Review*, 30(1), pp. 47-72
- Wildavsky, Aaron (1978), “A Budget for All Seasons: Why the Traditional Budget Lasts”, *Public Administration Review*, 38(6), pp.501-509
- Wurzel, Eckhard (2003), “Consolidating Germany’s Finances: Issues in Public Spending Reform”, *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 366

LEGISLAÇÃO

Nacional

- Decreto de 8 de Outubro de 1812
- Decreto 25 de Maio de 1821
- Constituição de 1822
- Carta Constitucional de 1826
- Decreto nº 22, de 16 de Maio de 1832
- Decreto de 13 de Agosto de 1832
- Decreto de 17 de Setembro de 1833
- Decreto de 12 de Junho de 1835
- Decreto de 26 de Setembro de 1836
- Constituição de 1838
- Decreto de 30 de Dezembro de 1839
- Decreto de 9 de Março de 1842
- Portaria de 18 de Agosto de 1843
- Decreto-Lei de 18 de Setembro de 1844
- Decreto com Regulamento de 27 de Fevereiro de 1845
- Decreto de 19 de Agosto de 1859
- Decreto e Regulamento de 12 de Dezembro de 1863
- Decreto de 31 de Agosto de 1881
- Lei de 20 de Março de 1907
- Decreto com força de lei de 11 de Abril de 1911
- Constituição de 1911
- Decreto nº 5519 de 8 de Maio de 1919
- Decreto nº 5525, de 8 de Maio de 1919
- Decreto nº 15465 de 14 de Maio de 1928
- Decreto nº 16670 de 27 de Março de 1929
- Decreto nº 18381, de 24 de Maio de 1930
- Decreto nº 18962, de 25 de Outubro de 1930
- Constituição de 1933
- DL nº 25299, de 6 de Maio de 1935
- Constituição de 1976
- Lei nº 2048 de 11 de Junho de 1951
- DL nº 305/71, de 15/07
- DL nº 737/76, de 16/10
- DL nº 56/79, de 29/03
- DL nº 78/89, de 03/03
- Lei nº 86/89, de 8/09
- Lei nº 8/90, de 20/02
- Lei nº 6/91, de 20/2
- Despacho do Secretário de Estado da Saúde, publicado no DR, n.º 231, de 18/10/91
- DL nº 155/92, de 28/07
- DL nº 226/93, de 22/06
- Resolução do Conselho de Ministros nº 23/95, de 12/06
- Despacho de aprovação do Secretário de Estado da Saúde de 2/10/95
- Lei nº 14/96, de 20/04
- DL nº 66/96, de 31/05
- DL nº 166/98, de 25/06
- Lei nº 87-B/98, de 31/12
- DL nº 68/98, de 20/03
- DL nº 54-A/99, de 22/02
- DL nº 191/99, de 5/06
- DL nº 367/99, 18/09
- DL nº 486/99, de 13/11
- DL nº 558/99, de 17/12
- Portaria n.º 794/2000, de 29/09

- Portaria n.º 898/2000, de 28/09
- Lei n.º 1/2001, de 4/01
- Lei n.º 91/2001, de 20/08
- DL n.º 26/2002, de 14/02
- DL n.º 12/2002, de 25/01
- DL n.º 61/2002, de 20/03
- Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28/08
- Lei n.º 23/2003, de 2/07
- DL n.º 38/2003, de 8/03
- DL n.º 107/2003, de 4/06
- DL n.º 183/2003, de 19/08
- Lei n.º 48/2004, de 24/08
- DL n.º 66/2004, de 24/03
- Lei n.º 55-B/2004, de 31/12
- Lei n.º 48/2006, de 29/08
- DL n.º 52/2006, de 15/03
- DL n.º 219/2006, de 2/11
- Despacho n.º 3858-A/2007, 22 de Fevereiro de 2007, publicado no D.R. 2ª Série, N.º 43 – 1 de Março de 2007

Comunitária

- Tratado da Comunidade Europeia
- Regulamento (CE) N.º 2223/96, do Conselho de 25 de Junho de 1996
- Regulamento (CE) n.º 1467/97, de 7/07
- Regulamento (CE) n.º 1466/97, de 7/07
- Resolução do Conselho Europeu 97/C 236/01, de 17/06
- Regulamento (CE) n.º 1055/2005, de 27/06
- Regulamento (CE) n.º 1056/2005, de 27/06

OUTRAS REFERÊNCIAS

Brown (2005), “Speech by The Rt Hon Gordon Brown MP, Chancellor of the Exchequer, at The British Chambers of Commerce Annual Conference 25 April 2005”, in http://www.hm-treasury.gov.uk/newsroom_and_speeches/press/2005/press_44_05.cfm, em Dezembro de 2007

ANEXO

Anexo Gráficos de frequências dos resultados do questionário

ANEXO