

## LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN SÃO TOMÉ Y PRÍNCIPE: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS FUTURAS

**Wagner Soares Pires Fernandes**

Universidade de São Tomé e Príncipe

**Sónia Paula da Silva Nogueira**

Centro de Investigação em Ciência Política (CICP) – Universidade do Minho  
Professora Adjunta da Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo  
Instituto Politécnico de Bragança

**Nuno Adriano Baptista Ribeiro**

UNIAG – Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (Instituto Politécnico de Bragança)  
Professor Adjunto da Escola Superior de Tecnologia e Gestão  
Instituto Politécnico de Bragança

**Área temática:** F) Sector Público

**Palabras clave:** Contabilidad Pública; Reforma de la Administración Financiera del Estado; SAFE; Sector Público.

# **A CONTABILIDADE PÚBLICA EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE: SITUAÇÃO ATUAL E PERSPETIVAS FUTURAS**

## **Resumen**

Con este artigo es pretendido contribuir para el conocimiento sobre la situación de la aplicación del Sistema de Administración Financiera del Estado – SAFE en São Tomé y Príncipe. En concreto, fue pretendido hacer un análisis a lo sistema contable aplicable a las entidades públicas, a través de la identificación de posibles deficiencias y/o debilidades del sistema, apuntando sugerencias de mejora del sistema. Para tal, se han procedido a realización de una investigación a través de un análisis cualitativa y entrevistas semi-estructuradas, dirigidas al personal de gestión y consultores que apoyan la aplicación del SAFE.

Los resultados mostraron que la aplicación del SAFE ha llevado a una mejor gestión de las finanzas públicas en São Tomé y Príncipe, donde los aspectos innovadores respectan sobre todo a la reforma de la Contabilidad Pública. Sin embargo, el actual sistema de contabilidad parece denotar ciertas limitaciones, debido a la falta de regulación de algunos aspectos del SAFE, como, por ejemplo, la falta de definición/aclaración de ciertos términos que ha permitido diferentes interpretaciones.

## **1. INTRODUÇÃO**

A Contabilidade Pública em São Tomé e Príncipe, com âmbito de aplicação nos diferentes setores da Administração Pública, que dependem do Orçamento Geral do Estado (OGE), até 2005, caracterizava-se por um sistema de contabilidade incipiente, onde os registos assentavam no método unigráfico, possibilitando somente a preparação e divulgação de informação de índole orçamental, tendo como propósito único o cumprimento da legalidade. Tal facto impossibilitava um rigoroso controlo da execução orçamental, bem como o cumprimento da prestação de contas de índole diversa.

Perante tal situação, e por forma a dar resposta às atuais necessidades de informação dos diferentes utilizadores, nomeadamente aos dirigentes e preparadores da informação financeira, e facilitar um rigoroso controlo dos atos da gestão pública, bem como da execução do OGE, assistiu-se à introdução de profundas alterações, à semelhança do sucedido noutros países, na Contabilidade Pública em São Tomé e Príncipe.

Assim, em 2005, teve início o Programa de Reforma da Gestão das Finanças Públicas (PRGFP) que se baseou fundamentalmente na revisão e aprovação de legislação adequada às atuais necessidades das entidades do Setor Público. Esta reforma teve como objetivo principal a criação de condições metodológicas, técnicas e processuais, tendentes à modernização dos procedimentos da Administração Financeira do Estado, na procura de uma gestão menos burocrática e mais eficiente para a Administração Pública, agora orientada para os resultados e divulgação de informação financeira mais fiável e de forma mais oportuna, para a tomada de decisão.

Na agenda desta reforma esteve a aprovação, entre outras, da Lei da Administração Financeira do Estado (Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro), do Decreto n.º 4/2007, de 17 de janeiro - Classificador orçamental das receitas e despesas públicas (COR) e do Regulamento do novo sistema contabilístico do Estado e do plano de contas, com a publicação do Decreto n.º 21/2007, de 4 de julho). Foram ainda aprovados os estatutos orgânicos de cada uma das Direções responsáveis por cada subsistema que compõem o modelo conceptual definido no âmbito da reforma.

Dado a adoção da Contabilidade, no Setor Público Administrativo São-tomense, tratar-se de uma realidade recente e ainda em fase de consolidação, constata-se que algumas questões têm merecido pouca atenção, como é o caso dos factos de natureza orçamental e financeiro com implicações diretas nos fundos próprios das entidades públicas. Para além disso, a indefinição de alguns conceitos e procedimentos tem aberto espaço para diversas interpretações por parte dos intervenientes no processo de gestão pública.

Tendo em conta os factos apresentados, o presente estudo visa averiguar a situação atual da Contabilidade Pública em São Tomé e Príncipe perspetivando a situação futura da mesma. Para a concretização do objetivo proposto, procedeu-se ao enquadramento teórico do tópico em estudo, através da revisão bibliográfica da literatura científica e da análise, fundamentalmente, aos diplomas legais que regulamentam o Sistema da Administração Financeira do Estado - SAFE, bem como aos vários relatórios de assistência técnica da avaliação da reforma. Como forma de apresentar propostas de solução, optou-se pela realização de uma análise qualitativa sustentada na realização de entrevistas semiestruturadas. Para tal foi elaborado um guião de entrevista que foi submetido a um grupo indivíduos (pessoal dirigente e consultores) diretamente relacionado com a implementação do SAFE em São Tomé e Príncipe.

O artigo encontra-se estruturado em duas seções, para além desta parte introdutória. Inicialmente expõem-se os aspetos teóricos que permitem genericamente caracterizar o SAFE. De seguida, na segunda secção, far-se-á a análise ao SAFE, procurando identificar situações críticas com implicações na contabilidade. Para tal caracterizar-se-á o método de investigação adotado, o método recolha dos dados, a seleção da amostra e descrição do guião das entrevistas. Seguidamente, far-se-á a caracterização da amostra, bem como a análise dos resultados obtidos nas entrevistas. Posteriormente, apresentar-se-ão algumas sugestões de melhoria ao sistema contabilístico como forma de perspetiva futura. Por último, serão apresentadas as principais conclusões e limitações do estudo, bem como sugestões para trabalhos futuros.

## **2. CARACTERIZAÇÃO DO SAFE**

Dada a caracterização das Finanças Públicas em São Tomé e Príncipe tornou-se emergente a implementação de uma reforma abrangente.

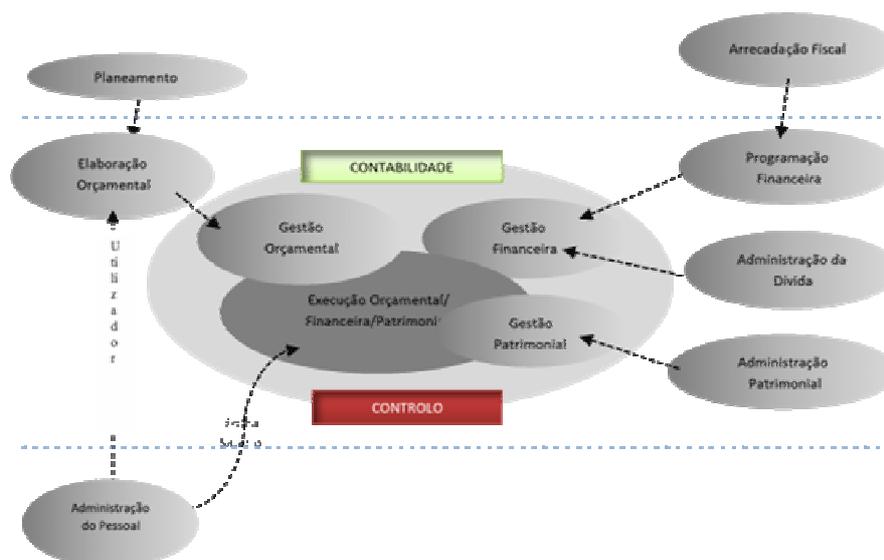
O PRGFP teve início com as adequações do ponto de vista legal, de forma a dar resposta ao objetivo geral da reforma. O marco fulcral da Reforma foi a elaboração e aprovação da Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro, que cria o SAFE e que revogou a Lei n.º 1/86, de 30 de dezembro (antigo Sistema da Administração Financeira do Estado). De um modo geral, o objetivo principal da aprovação dos diplomas legais, inerentes à reforma da Contabilidade Pública, era o de permitir a implementação de um novo modelo conceptual que abrangesse a Gestão Orçamental, Financeira e Patrimonial com suporte na Contabilidade de forma a facilitar o controlo, a fiscalização e a disponibilização de informações oportunas e fiáveis sobre os fundos próprios, e verificar o impacto da execução orçamental sobre o mesmo, e por fim, facilitar os decisores nas suas tomadas de decisão.

Com a implementação do programa de reforma foi pretendido atingir os seguintes objetivos:

1. Reforço da capacidade dos serviços, visando a promoção mais eficiente da função Finanças Públicas;
2. Consolidação da modernização dos procedimentos orçamentais;
3. Otimização dos procedimentos de tesouraria e do controlo da dívida pública;
4. Melhoria da gestão dos ativos financeiros do Estado;

5. Garantia da transparência fiscal;
6. Reorganização do processo de gestão dos bens patrimoniais do Estado;
7. Fortalecimento da gestão contabilística pública;
8. Implementação de instrumentos de avaliação e controlo;
9. Padronização dos instrumentos de procedimentos e documental; e,
10. Garantia do funcionamento integrado dos sistemas de gestão.

O n.º 2 do artigo 1º da Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro estabelece que o SAFE é composto pelos Subsistemas Orçamental, Tesouro Público; Contabilidade Pública, Património do Estado e do Controlo Interno.



**Figura 1: Articulação dos subsistemas que integram o SAFE**

A Figura 1 ilustra o modelo conceptual implícito na reforma da Administração Financeira do Estado. O sistema visa fundamentalmente a execução orçamental financeira e patrimonial. No entanto, para o seu correto funcionamento, há a necessidade de ter em atenção os procedimentos intervenientes, pois embora não influenciem diretamente na definição do SAFE, o seu funcionamento ineficaz poderá colocar em causa o funcionamento do sistema, nomeadamente no que respeita à qualidade e oportunidade da divulgação dos diferentes tipos de informação orçamental, financeira e patrimonial do Estado. Em concreto, a figura anterior demonstra a articulação dos sistemas intervenientes, designadamente o da Elaboração Orçamental, Programação Financeira, Administração da Dívida Pública, Administração Patrimonial e Gestão dos Recursos Humanos com o sistema de Execução Orçamental e Financeira e de Registo Contabilístico do Estado.

Tendo em conta a natureza do estudo em causa, importa salientar, que a articulação dos subsistemas apresentado na figura anterior e conforme o artigo 2º da Lei SAFE, o mesmo se aplica a todos os órgãos de soberania, órgãos do poder regional e local, bem como a outras instituições do Estado, designadamente, os Institutos ou Agências Nacionais e as Empresas Estatais.

### 3. ESTUDO EMPÍRICO

#### 3.1 Análise qualitativa ao SAFE

Conforme consta nos vários relatórios<sup>1</sup> da missão de assistência técnica, para avaliar o nível de implementação do SAFE, não existe uma política formal para complementar a legislação base (Lei SAFE). Da análise feita aos diplomas legais verifica-se a existência de um vazio em alguns aspetos legais, que permite diferentes interpretações no registo contabilístico de situações concretas levando, por isso, à produção e, conseqüente, disponibilização de informação não clara e pouco precisa para apoio ao processo de tomada de decisões. Enquadradas nesta tipologia enquadram-se as seguintes situações:

1. Recursos provenientes da alienação de bens e de empréstimo;
2. Amortização da dívida pública;
3. Utilização do fundo de maneiço;
4. Despesas por pagar no final do mandato;
5. Utilização do *superavit* financeiro de exercícios anteriores;
6. Recursos provenientes das receitas de petróleo.

Na tentativa de preencher o vazio existente no plano de contabilidade em vigor em São Tomé e Príncipe, aplicável às entidades do Setor Público, procurou-se dar resposta com a apresentação de propostas de solução para as situações referidas, através da revisão de literatura, complementada com a perspetiva do autor e de um conjunto de entrevistados, especialistas na área. A recolha de opinião dos entrevistados, especialistas na área, tem como objetivo fundamental complementar e validar a posição evidenciada na presente investigação.

Por forma a alcançarmos o objetivo definido, dividimos o estudo empírico substancialmente em dois pontos principais. No primeiro ponto abordar-se-ão as deficiências/lacunas do SAFE, através da apresentação, individual, das diferentes situações e, referência às possíveis implicações em termos de disponibilização de informação financeira para a análise e elaboração das contas públicas do País. Posteriormente, no segundo ponto descreve-se o método de recolha de dados, segue-se uma breve caracterização dos entrevistados, e por fim, apresentam-se os principais resultados obtidos para os quais se efetua uma análise e discussão.

##### 3.1.1 Situações críticas do SAFE: caracterização e implicações

###### ***i) Registo dos recursos provenientes da alienação de bens e de empréstimos como receitas de capital***

A partir do exercício económico de 2012, as receitas de capital, mais concretamente, as provenientes da alienação de bens e de empréstimos, deixaram de ser registadas como receitas, para serem registadas como um aumento do financiamento do OGE, com a justificação que não alterariam o património líquido do Estado, representando apenas uma troca de ativos ou correspondendo a um aumento de passivos. Tal situação leva ao aparecimento de várias interpretações no que respeita em concreto à distinção dos conceitos de receitas na ótica orçamental e patrimonial.

A Lei SAFE, no n.º 1 do artigo 14º, define receitas públicas como sendo “*todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, com ressalva daquelas em que o Estado seja mero depositário temporário*”. O Manual de Contabilidade Aplicado ao SAFE-e, aprovado pelo Decreto n.º 44/2012, de 28 de dezembro, define receitas orçamentais como “*recursos financeiros que entram nos cofres públicos e que estão disponíveis para a cobertura*

---

<sup>1</sup> Relatório elaborado no âmbito da Assistência Técnica do Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional relativo a Capacitação para um SAFE-e sustentável.

*das despesas públicas*”. Segundo a definição apresentada por Mota (2006: 50), receita orçamental é um “conjunto de ingressos ou reembolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicado na aquisição de bens e serviços, e que visa financiar a prestação de serviços públicos à coletividade”. De uma forma geral, a receita orçamental é toda a entrada de dinheiro que pode ser utilizada para financiar uma despesa orçamental. Já Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) distinguem o conceito de receita sobre a ótica orçamental e patrimonial. Os mesmos autores (2013: 155) definem receita na ótica patrimonial como “o termo utilizado para evidenciar a variação positiva da situação líquida patrimonial resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos de uma entidade”, enquanto na ótica orçamental receita “é todo o ingresso que pode ser utilizado para financiar uma despesa inscrita no orçamento”. Acrescentam ainda que “não existe nenhuma incompatibilidade na diferenciação entre o regime orçamental e o regime patrimonial, pois consegue-se compatibilizar e evidenciar, de maneira concertada, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentais ocorridas na entidade” (Albuquerque, Medeiros & Feijó, 2013: 158).

## **ii) Registo da amortização da dívida pública como despesas de capital**

O Governo de São-tomense para proceder à execução tanto das despesas como das receitas necessita da autorização da Assembleia Nacional. O princípio da universalidade do Orçamento definido na alínea c) do n.º 1 do artigo 13º da Lei SAFE define que todas as receitas e despesas que determinam alterações ao património do Estado devem ser obrigatoriamente inscritas no OGE. Sendo assim, partilha-se da opinião de Mota (2006: 21) quando assinala que “(...) o documento do Orçamento deve englobar todas as receitas a serem arrecadadas e todas despesas a serem realizadas em determinado período de tempo, de modo a evitar que a arrecadação de algum recurso financeiro, bem como a sua conseqüente aplicação, fuja à competente apreciação e aprovação do Poder Legislativo (...)”.

O entendimento quanto a considerar ou não as despesas com a amortização da dívida pública como despesas de capital no OGE aparece diretamente relacionado com os objetivos que se pretendem atingir com as demonstrações contabilísticas produzidas, bem como com as análises que se pretendem fazer. As despesas de capital, de uma forma geral, incluindo a amortização da dívida pública, têm, no entendimento de Mota (2006), duas perspetivas de análise: ótica orçamental e patrimonial. Enquanto na Contabilidade Patrimonial se procura demonstrar o impacto das operações das entidades sobre o seu património, na Contabilidade Orçamental a preocupação fundamental prende-se com o controlo da execução das receitas e das despesas (Mota, 2006). Esse controlo está relacionado com os mecanismos de controlo, relativamente à autorização legislativa para a realização de receitas e despesas (princípio da legalidade).

A Lei SAFE, no n.º 1 do artigo 15º, refere que despesas públicas “são todos os dispêndios de recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua proveniência ou natureza, gastos pelo Estado, com ressalvas daquelas em que o beneficiário se encontra obrigado à reposição dos mesmos”. Verifica-se que na definição apresentada não é feita a distinção entre o conceito de despesas segundo as perspetiva orçamental e patrimonial. Entretanto, o Decreto n.º 44/2012, de 28 de dezembro, veio definir, de forma clara, as despesas orçamentais como sendo aquelas que dependem da autorização legislativa para serem realizadas e que não podem ser efetivadas sem a existência de crédito orçamental que lhes correspondam suficientemente.

À semelhança do explanado no tópico anterior, a partir de 2012, a despesa com a amortização da dívida pública deixou de ser classificada como despesas de capital, passando a ser classificada como uma diminuição de financiamento, ou seja, como uma mera diminuição do passivo financeiro. Os autores discordam desta prática, uma vez que, dadas as definições acima apresentadas, bem como o cumprimento do princípio da legalidade, todo dispêndio de recursos ou saída de caixa, com ressalva

das que o Estado seja mero depositário, carecem da autorização da Assembleia Nacional, sob forma de crédito orçamental, logo, o mesmo deverá estar inscrito no OGE.

### **iii) Registo da utilização do fundo de maneiio**

Para Feijó e Santos (2008), o Suprimento de Fundos (ou Adiantamento) consiste na entrega de numerário ao servidor, sempre precedida de cabimento prévio na dotação própria da despesa a realizar, e que a critério do ordenador de despesas, e sob sua inteira responsabilidade, constitui gasto público que não pode subordinar-se ao processo normal de execução da despesa.

Esse tratamento especial tem como objetivo simplificar o processamento de despesas de pequeno valor, urgentes ou de caráter sigiloso que ocorre durante a execução orçamental, assemelhando-se ao Fundo de Caixa, utilizado nas empresas privadas, sendo de grande importância para a resolução de pequenos problemas ou despesas diárias. Por tratar-se de um bem público em poder de terceiros, a concessão, aplicação e prestação de contas desses valores, deve atender a diversas exigências, regras, sistema contabilístico e de controlo internos, como forma de garantir a transparência e a sua correta utilização.

Em São Tomé e Príncipe, o tema aparece estatuído no n.º 6 do artigo 29º (Realização das Despesas) da Lei SAFE, cujo legislador assinala que pode ser autorizada a realização de despesas sob o regime de adiantamento em numerário, denominado fundo de maneiio, para atender a despesas cujos valores sejam de pequeno montante e para as quais se dispense o cumprimento do normal processo de realização de despesas.

Tendo em conta as definições apresentadas, constata-se que, no cômputo geral, está subjacente um adiantamento de fundo associado a uma posterior regularização e prestação de contas. Sendo assim, levanta-se a questão se o procedimento correto do referido adiantamento seria por transferência direta da disponibilidade do Tesouro - CONTA ÚNICA DO TESOURO - para uma conta bancária ou mediante cabimentação, liquidação e pagamento nas rubricas das despesas com posterior transferência para uma conta de passivo (suprimento de fundos) face a uma diminuição na conta única do Tesouro e conseqüente regularização para ambos os casos.

O registo contabilístico da criação e reconstituição do fundo de maneiio são de imediato operações de natureza orçamental, considerando que, no momento em que se disponibiliza o fundo de maneiio constitui por si só, uma estimativa de potenciais despesas, pelo que deve, desde logo, ser objeto de cabimento nas classificações económicas passíveis de suportar despesas desta natureza (Caiado, Carvalho & Silveira, 2007).

No que respeita à realidade São-tomense, os aspetos relacionados com os procedimentos a ter em conta com “Despesas em regime de adiantamento em numerários”, não se encontram, até à data regulamentados, o que de certa forma tem permitido a abertura para diferentes interpretações, prejudicando assim a qualidade da informação contabilística. Refira-se, no entanto, que no ponto 7 do artigo 29º da Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro é feita a seguinte referência *“Compete ao Governo aprovar, quer os limites máximos para a realização das despesas que refere o número anterior, quer as dotações orçamentais a este regime sujeitas, quer ainda à regulamentação sobre a sua concessão, aplicação e prestação de contas.”*

Face ao exposto, importa salientar que a lei obriga a que todas despesas do Estado cumpram os requisitos legais estabelecidos para a realização das despesas, conforme já referido. O artigo 29º da Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro refere ainda que *“É vedada a realização de despesas, início de obras, celebração de contratos sem o devido cabimento orçamental”*, acrescentando ainda que *“o não cumprimento do disposto no número anterior não obriga o Estado ao pagamento”*.

Conforme mencionado no artigo 27º da Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro, *“Para dar início à execução orçamental, o Governo aprova as disposições que se mostrem necessárias, sem prejuízo da imediata aplicação das normas da Lei do Orçamento Geral do Estado que sejam diretamente executáveis”*. Como nas disposições anteriormente referidas, crê-se que o Governo poderia regulamentar, os trâmites do Fundo de Maneio, e os aspetos mais flexíveis, como, por exemplo, o montante máximo e a natureza económica da despesa envolvida.

#### **iv) Tratamento contabilístico de despesas por pagar no final do mandato**

A Lei SAFE, que rege as Finanças Públicas em São Tomé e Príncipe, determina no n.º 1 do artigo 9º que o ano económico coincide com o ano civil, ou seja, a vigência das autorizações orçamentais abrange somente um ano que vai de 1 de janeiro a 31 de dezembro. O n.º 2 do mesmo artigo acrescenta que são consideradas no respetivo ano económico as receitas cobradas, as despesas pagas e as despesas por pagar quando legalmente efetuadas.

Partilha-se da ideia de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) de que pode ocorrer, com respeito aos requisitos legais ao longo da execução orçamental, o cumprimento de cronogramas que consomem muito tempo e que muitas vezes se podem estender para exercícios futuros. Nesses casos, se, no final do exercício económico, se vier a verificar despesas que já tenham sido liquidadas e não pagas, as mesmas deverão ser reconhecidas como um direito do fornecedor contra uma obrigação do Estado. A alínea a) do artigo 30º da Lei do SAFE é mais específica, ao estatuir que *“constituem despesas por pagar, as despesas liquidadas e não pagas até 31 de dezembro, desde que exista recurso disponível no final do exercício a que ela se refere”*.

Caso ocorra uma arrecadação de receitas superior ao programado, a lei prevê que se efetue alteração do limite do OGE, através de dotação adicional, sobre proposta do Governo, devidamente fundamentada (n.º 1 do artigo 35º de SAFE e Lei que aprova o OGE do respetivo ano).

Caso se verifique constrangimento com a arrecadação de receitas, embora o controlo seja feito pela Direção do Tesouro, através da programação financeira, não implica o ajuste do Orçamento da despesa em resultado da diminuição do valor da receita arrecadada. O n.º 2 de artigo 29º da Lei SAFE ao afirmar que *“É vedada a realização de despesas, início de obras e celebração de contratos sem o devido cabimento orçamental”*, leva a concluir que para se proceder à cabimentação e liquidação de qualquer despesa não é necessário ter disponível o respetivo recurso financeiro, mas apenas a dotação orçamental correspondente autorizada. Desta forma, pode acontecer haver a liquidação da despesa e, conseqüente, registo em “Despesas por Pagar” por se verificarem constrangimentos com a mobilização de recursos para a sua cobertura.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013), este facto revela-se importante especialmente no final de mandato, onde normalmente existem pressões sobre as despesas, o que pode fazer com que o futuro governante deixe de realizar o seu programa de Governo para viabilizar o pagamento dos compromissos assumidos pela administração anterior. Embora a alínea b) do n.º 1 do artigo 30º da Lei SAFE refira que *“as despesas por pagar devem ser anuladas, caso não sejam pagas, até ao final do exercício seguinte”*, é importante enfatizar que o cancelamento dessas despesas não elimina a obrigação do Estado para com terceiros.

Sendo assim, urge a necessidade de evitar tal situação, disciplinando a inscrição de despesas em “restos a pagar”, principalmente no final do mandato.

#### **v) Procedimento para utilização do superavit financeiro de exercícios anteriores**

Conforme mencionado no ponto anterior, como consequência da vinculação do conceito de receitas e despesas ao Orçamento do exercício corrente, na qual existe

dotação disponível para a sua realização, surge o conceito de *superavit* financeiro de exercícios anteriores. Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013: 373) definem o mesmo como “a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de créditos nelas vinculadas”.

Esta diferença representa a situação em que, no encerramento do exercício, as disponibilidades financeiras não se encontrem inteiramente comprometidas com os pagamentos futuros. O apuramento do *superavit* financeiro de exercícios anteriores, evidentemente, somente poderá ser efetuado após o encerramento do exercício. Por isso, e de acordo com a Lei que alterou o artigo 24.º da Lei SAFE, o prazo para entrega da proposta do OGE à Assembleia Nacional é de 31 de outubro de cada ano. Dessa forma, não existirão despesas inscritas na proposta inicial do Orçamento financiadas com *superavit* financeiro do ano anterior, permitindo que a utilização do mesmo seja feita mediante a abertura de dotação adicional com a alteração da proposta do OGE inicialmente aprovada.

Atentos à definição constante no n.º 3 do artigo 35º da Lei SAFE “o *superavit* financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior é recurso que para ser utilizado carece de alteração orçamental”. Tal definição parece, segundo a opinião do autor, vaga uma vez que no plano de contas, aprovado pelo Decreto n.º 21/2007, de 4 de julho, não existem atributos para distinguir os ativos e os passivos em financeiros e não financeiros, e, conseqüentemente, os que concorrem para o cálculo do *superavit* financeiro. Para além disso, na estrutura do Balanço Patrimonial (Anexo III do Decreto n.º 42/2012, de 11 de dezembro), abordado no ponto “1.2.3.3 – *Balanço Patrimonial*”, tal situação prevalece, uma vez que tanto os ativos como os passivos não se distinguem em financeiros e não financeiros, mas sim pelo grau de exigibilidade.

Outro aspeto relevante, entretanto omissivo na legislação atual e que carece de aprofundamento, prende-se com o facto do *superavit* financeiro resultar fundamentalmente da execução orçamental e, de acordo com a estrutura do COR se verificar uma vinculação das receitas a despesas através do classificador de fonte de recurso e acordo. Neste sentido, o simples facto de haver *superavit* financeiro no final do exercício não desobriga o Estado a direcionar determinadas receitas para aplicações em projetos ou atividades diferentes das que se encontram legalmente vinculadas.

Por tal, torna-se necessário ter atenção, tanto no Orçamento como na contabilidade, a abertura do crédito adicional cobertos com *superavit* financeiro, de modo a identificar as fontes de origem do mesmo e demonstrar o cumprimento das obrigações legais quanto à aplicação de receitas consignadas.

#### **vi) Tratamento contabilístico dos recursos provenientes da receita de petróleo**

Com a enfatização das atividades petrolíferas, a República Democrática de São Tomé e Príncipe passou a arrecadar recursos provenientes da atividade petrolífera. Com base nesse facto foi aprovada a Lei-quadro das receitas petrolíferas (Lei n.º 8/2004, de 29 de dezembro) por forma a permitir regulamentar o pagamento, a gestão, a utilização e fiscalização das mesmas.

Para o efeito foi criada a Conta Nacional do Petróleo na qual deverão ser diretamente depositadas todas as receitas petrolíferas. Paralelamente, introduziram-se mecanismos destinados a assegurar que as receitas não seriam utilizadas indiscriminadamente, prevendo limitações à sua utilização. Outro aspeto que mereceu atenção foi também a introdução de limites quantitativos e qualitativos às receitas petrolíferas que poderão ser canalizadas para as despesas orçamentais anuais. Relativamente ao limite de utilização, bem como a fixação da percentagem de verba que deverá ser inscrita para financiamento do OGE a alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º da Lei n.º 8/2004, de 29 de dezembro estabelece que “a verba anual não deve exceder 20% do valor total estimado da Conta Nacional do Petróleo no fim do ano

*imediatamente anterior, como estimado pelo Banco Central de São Tomé e Príncipe*". Importa salientar que a materialização dessa transferência para a Conta Única do Tesouro fica condicionada a aprovação definitiva do OGE.

As regras para a movimentação de recurso na Conta Nacional do Petróleo foi aprovada pela Assembleia Nacional através da Lei n.º 1/2005, de 3 de junho. No âmbito do presente estudo destacam-se os movimentos contabilísticos, respetivamente para financiamento do OGE e pelas quantias devidas ao Estado, a título de receitas petrolíferas (artigo 10.º da Lei n.º 1/2005, de 3 de junho).

Na prática atual, o registo contabilístico das receitas provenientes dos recursos de petróleo, é feito em dois momentos. O primeiro refere-se ao momento da entrada desses recursos, onde são classificados como receitas levando a um aumento de um ativo, em concreto na Conta Nacional do Petróleo. Considerando a limitação na sua utilização, tal acontecimento contribui, no final do ano, para o *superavit* financeiro (concretamente para financiar as despesas no Orçamento do ano seguinte) e não para abertura de crédito adicionais, conforme a Lei. O segundo momento, prende-se com a sua utilização para financiamento do Orçamento do ano seguinte, onde os mesmos não são classificados como receitas, mas sim como financiamento do *deficit* orçamental, uma vez que já foi considerada receita no ano da sua entrada.

Independentemente da prática atual, acredita-se existir alguns aspetos que permanecem omissos, relativamente ao registo desses recursos tanto ao nível orçamental como contabilístico.

No pressuposto de que pertencem ao exercício económico as receitas e despesas nele executadas, considerando a definição do n.º 1 do artigo 14º da Lei SAFE de que "*constituem receitas públicas todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, com ressalva daquelas em que o Estado seja mero depositário temporário*", caso ocorra a entrada de receitas de petróleo, a mesma não pode servir para financiar despesas daquele ano, pelo facto de existirem condicionalismos legais, designadamente na Lei n.º 8/2004, de 29 de dezembro que proíbe a sua utilização.

Julga-se que caso os recursos continuassem a ser depositados diretamente na Conta Nacional do Petróleo seria desnecessário classificá-los, nesse momento, como receita, devendo por isso constar como variação permutativa de ativos (um ativo real para um ativo financeiro). À medida que esse ativo fosse utilizado para financiar o Orçamento, a receita seria então classificada como tal. Tal procedimento poderia colidir com os princípios gerais da Administração Financeira do Estado estipulados pela Lei SAFE, necessitando por isso de uma alteração ao diploma onde a receita aparece regulamentada.

### **3.2 Recolha de dados por entrevistas**

Como complemento à análise realizada ao SAFE, procedeu-se à realização de entrevistas. O recurso à entrevista, nomeadamente a entrevista semiestruturada, enquanto técnica qualitativa de recolha de dados deveu-se ao facto de esta melhor se adaptar ao objetivo geral do estudo, na medida em que permite obter informação, fundamentalmente, no que respeita à perceção dos consultores e do pessoal dirigente sobre a reforma da Administração Financeira do Estado, em geral, e sobre a situação atual da Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe, em particular. Pretendeu-se ainda obter opinião dos inquiridos sobre as perspetivas futuras da Contabilidade Pública, nomeadamente no que se refere à possível adoção das normas internacionais de contabilidade para o Setor Público.

A entrevista semiestruturada, com perguntas abertas e fechadas, permitiu uma organização flexível e o desenvolvimento de questões à medida que os entrevistados foram respondendo. Esta escolha constitui uma mais-valia para a investigação porque, por um lado, permitiu ao investigador o controlo sobre o conteúdo, tempo e sequência da entrevista e pelo facto de os entrevistados poderem exprimir-se com elevado grau

de profundidade e autenticidade dada a sua vasta experiência profissional, por outro lado. Ao longo das entrevistas foi surgindo a oportunidade de estes acrescentarem informações relevantes, que não estavam presentes no guião, mas que vieram a ser consideradas na análise das entrevistas dada a sua relevância e pertinência para o tema em discussão.

As entrevistas foram sustentadas por um guião de entrevistas compreendendo um total de sete questões. As perguntas que compõem o guião foram elaboradas tendo como suporte as informações recolhidas aquando da elaboração da pesquisa literária teórica do presente trabalho. A Tabela seguinte apresenta o guião das entrevistas utilizado neste estudo que está estruturado de acordo com os objetivos formulados.

Objetivos	Questões
<p><b>Analisar o grau da implementação do SAFE, perceber a opinião dos entrevistados face às situações críticas do atual sistema de contabilidade pública e averiguar outras possíveis lacunas ou deficiências existentes no seu desenvolvimento</b></p>	<p>1. De um modo geral, qual a sua opinião sobre o SAFE.</p> <p>2. Na sua opinião, as mudanças, introduzidas com o SAFE, conduziram a uma melhor gestão das finanças públicas de São Tomé Príncipe? Porquê?</p> <p>3. Quais os aspetos que considera realmente inovadores face ao sistema anterior?</p> <p>4. Quais os principais obstáculos (e.g., resistência à mudança, qualificação dos recursos humanos, tecnologias de informação) que, em seu entender, constituíram as principais dificuldades na implementação do SAFE?</p> <p>5. Em seu entender, considera que o SAFE apresenta algumas lacunas/deficiências? Quais? Porquê?</p>
<p><b>Apresentar propostas de resposta para as situações críticas discutidas patentes no SAFE.</b></p>	<p>6. Da discussão teórica do tema desenvolvido deparamo-nos com determinadas situações, resultantes da falta do enquadramento normativo, que carecem de uma solução de resposta, na tentativa de colmatar possíveis existências de lacunas e/ou deficiências do atual sistema de contabilidade pública. Foram observadas as seguintes:</p> <p>a) Registo dos recursos provenientes da alienação de bens e de empréstimos como receitas de capital;</p> <p>b) Registo da amortização da dívida como despesas de capital;</p> <p>c) Utilização do Fundo de Maneio;</p> <p>d) Tratamento contabilístico:</p> <p>d-1) de despesas por pagar;</p> <p>d-2) para a utilização do <i>superavit</i> financeiro relativo ao exercício anterior;</p> <p>d-3) dos recursos provenientes da receita de petróleo.</p>
<p><b>Tentar analisar até que ponto a adoção das NICSP poderá colmatar as lacunas e/ou deficiências do atual sistema contabilístico.</b></p>	<p>7. A adoção das NICSPs na Contabilidade Pública introduz alterações significativas na preparação e apresentação do relato financeiro das entidades do Setor Público Administrativo. Uma das principais modificações é a mudança do enfoque do sistema contabilístico, eminentemente centrado no controlo orçamental, para uma Contabilidade Pública patrimonial, com a adoção do regime do acréscimo (ativos, passivos, gastos e rendimentos).</p> <p>7.1 Em seu entender, e de acordo as NICSPs, cuja adoção já foi feita por alguns países, considera pertinente este avanço para a realidade de São Tomé Príncipe? Porquê?</p>

**Tabela 1:** Guião das entrevistas

De acordo com a disponibilidade dos inquiridos, as entrevistas foram realizadas num local sugerido pelo investigador e de forma presencial. Mediante a prévia autorização dos participantes, procedeu-se à realização das entrevistas, gravadas em áudio, sendo que aos participantes foi assegurada a confidencialidade e a não divulgação das gravações. Todas as entrevistas foram realizadas em São Tomé, no período de 3 a 10 de dezembro de 2014. Relativamente à duração, não foi estipulado um limite de tempo, sendo que as entrevistas tiveram uma duração em média de 30 minutos. No

total, a gravação das entrevistas teve uma duração aproximadamente de 2 horas. Por questão de anonimato e confidencialidade dos entrevistados foram alterados todos os nomes, assim como foram suprimidos todos elementos que pudessem identificar cada um dos entrevistados.

### 3.2.1 Caracterização da amostra

A amostra incidiu sobre quatro elementos, reconhecidos como especialistas na área da Contabilidade Pública São-tomense e que prestam/desempenham serviços/funções em diferentes instituições públicas. Um entrevistado é consultor e possui experiência em consultoria no Setor Público há mais de 20 anos e os restantes inserem-se no quadro de pessoal dirigente, desempenhando funções de Chefe de Departamento, nomeadamente nas Direções do Tesouro, do Orçamento e da Contabilidade Pública. Refira-se que o dirigente da Direção da Contabilidade Pública desempenhou também funções de Chefe de Departamento de Execução Orçamental na Direção do Orçamento no período de 2003 a 2013. Saliente-se que todos entrevistados, em funções nas diferentes Direções, possuem habilitações ao nível do ensino superior e estão vinculados à Administração Pública há mais de 10 anos. Dos entrevistados um é do sexo feminino.

A Tabela 2 apresenta a caracterização da amostra, mais concretamente o género dos entrevistados, a habilitação, função, origem e tempo de serviço na função atual na Administração Pública.

Entrevistado /Género	Habilitação	Função	Origem	Tempo de serviço	
				Atual	Administração Pública
A Masc.	Licenciado em Contabilidade	Consultor	Brasil	N/A	20 anos
B Masc.	Mestre em Políticas Económicas	Chefe de Departamento de Gestão Orçamental da Direção do Orçamento do Ministério do Plano e Finanças	São Tomé	4 anos	10 anos
C Fem.	Licenciado em Administração Pública	Chefe de Departamento de Acompanhamento e Análise Contabilística da Direção da Contabilidade Pública do Ministério do Plano e Finanças	São Tomé	1 ano	11 anos
D Masc.	Bacharel em Contabilidade	Chefe de Departamento de Tesouraria e Gestão de Contas da Direção do Tesouro	São Tomé	4 anos	16 anos

**Tabela 2:** Caracterização da amostra

### 3.2.2 Apresentação, análise e discussão dos resultados

Neste ponto optou-se por apresentar uma síntese das respostas dadas ao longo das entrevistas com o propósito de responder às questões colocadas, realçando os aspetos comuns e, quando se verificarem, as diferenças de posições dos entrevistados relativamente à Reforma da Administração Financeira do Estado, nomeadamente no que diz respeito aos principais aspetos inovadores e aos constrangimentos verificados ao longo da sua implementação. Pretendeu-se ainda encontrar possíveis soluções de resposta para colmatar as situações críticas existentes no atual sistema de Contabilidade Pública São-tomense.

A metodologia seguida para apresentação e análise dos dados recolhidos nas entrevistas teve por base a mesma sequência das questões que constam no guião de entrevista considerando os objetivos definidos.

### **3.2.2.1 Implementação do SAFE e identificação das lacunas ou deficiências existentes no seu desenvolvimento**

Relativamente à opinião sobre a implementação do SAFE, todos os entrevistados começaram por caracterizar o SAFE, e foram unânimes ao afirmarem que a implementação das reformas, introduzidas pelo Governo São-tomense, na Contabilidade Pública visou a modernização das Finanças Públicas através da melhoria do sistema integrado de gestão orçamental, financeira e patrimonial com base na contabilidade.

Porém, a maioria dos entrevistados considera que, com a implementação da Lei SAFE, vieram a verificar-se situações específicas que escapam ao atual sistema de Contabilidade Pública, para as quais existe a necessidade de dar resposta através de regulamentação adequada. Também, os desafios colocados ao Setor Público São-tomense na tentativa de uma maior e melhor disponibilização de informação financeira questionam se a Lei SAFE responde claramente e objetivamente às atuais necessidades dos dirigentes públicos. A este propósito os entrevistados respondem que genericamente satisfaz os propósitos definidos na Lei SAFE, notando aspetos que carecem de maior aprofundamento na lei por forma a dar resposta ao vazio existente e a suprimir a possibilidade de diferentes interpretações por parte de quem aplica as normas. A satisfação para com o SAFE assenta fundamentalmente na possibilidade de permitir gerir o Orçamento e, por conseguinte, permitir a elaboração das contas públicas do País. Embora considerem o SAFE como um sistema que genericamente satisfaz os objetivos gerais fixados, salientam que o mesmo precisa de alguns ajustamentos de modo a tornar-se um sistema do Estado, em sentido lato, e não um sistema do Governo, em sentido restrito. Por tal, os entrevistados das direções salientam a necessidade de assumirem posições fundamentais que lhes permitam assumir a implementação e acompanhamento do SAFE sem a intervenção permanente dos consultores internacionais. São da opinião que a Direção da Contabilidade Pública deveria assumir, em pleno, a tarefa de coordenar o SAFE, fazendo a gestão do sistema de Administração Financeira de forma autónoma. Contudo, creem que tal posição ainda está longe de ser alcançada por falta de domínio da tecnologia informática, de pessoal qualificado na área, sobrecarga no trabalho e instabilidade político-governativa, entre outros.

Relativamente à opinião dos entrevistados sobre se as mudanças introduzidas com o SAFE conduziram a uma melhor gestão das Finanças Públicas em São Tomé e Príncipe, o grupo do pessoal dirigente considera que a introdução do SAFE provocou mudanças significativas na Contabilidade Pública. Entre outros, foram unânimes ao destacarem a publicação de leis relativas ao sistema da Administração Financeira do Estado como uma forma de permitir uma melhor gestão orçamental e financeira, designadamente o que respeita à introdução da programação financeira.

O entrevistado A não explicita tão prontamente as mudanças verificadas na Contabilidade Pública, justificando a sua posição pelo facto de considerar a reforma ainda um processo muito recente. Segundo o mesmo, *“todo sistema tem um processo evolutivo natural”* pelo que *“precisa evoluir com o tempo, não esquecendo contudo as restrições do País relativamente ao financiamento, bem como os recursos humanos capacitados, que torna o processo mais lento de consolidar”*.

No que respeita aos aspetos realmente inovadores face ao sistema anterior, todos os entrevistados foram unânimes em salientar a aprovação da nova lei que regulamenta a Administração Financeira do Estado e o novo classificador orçamental. Assinalam que com a integração do classificador orçamental ao mecanismo da Contabilidade, considerando a sua pertinência para o controlo orçamental, se passou a conseguir um nível de segurança maior à informação.

Outro aspeto que também mereceu a atenção dos entrevistados é a definição da Contabilidade Pública como instrumento para o fornecimento de informação para o

processo de tomada de decisão, tendo com isto possibilitado a retoma da apresentação da Conta Geral do Estado (aspeto descurado há já 20 anos).

Os entrevistados destacam também como aspeto positivo a descentralização da execução orçamental para os respetivos órgãos. Segundo os mesmos, quanto mais próximo o registo contabilístico estiver do facto gerador da informação mais facilmente ajudará a cumprir o princípio da oportunidade da contabilidade (registo tempestivo). Alerta-se que tal situação não era permitida pelo anterior sistema de informação contabilístico.

Quando inquiridos sobre os principais obstáculos que possam constituir as principais dificuldades na implementação do SAFE, o grupo do pessoal dirigente foi unânime ao salientar a tecnologia de informação e a falta de pessoal qualificado com habilitações adequadas na área como principais entraves.

Já para o entrevistado A, o principal obstáculo prende-se com a dificuldade financeira do País, condição fundamental para permitir um rápido desenvolvimento do SAFE. O mesmo entrevistado exprime a sua resposta apresentando os seguintes argumentos: *“Considerando que todo processo de mudança se baseia em três pilares (i) normas, (ii) pessoas e (iii) sistema, assim: i) no respeito às normas verifica-se a necessidade de articular os conceitos com padrões de contabilidade geralmente aceite, contudo quando não existe a possibilidade de investimento nesse sentido, tal aspeto fica descurado; ii) é importante capacitar as pessoas; o Governo deveria apoiar financeiramente as formações às pessoas que trabalham diariamente com o sistema; e iii) o MPF enquanto o responsável e gestor do SAFE, deveria entender que os serviços que usam o sistema funcionam como se fosse seus clientes, e por isso deveria dotá-los convenientemente no que respeita a recursos informáticos.”*

Quando inquiridos sobre a existência de possíveis lacunas e/ou deficiências no SAFE, tendo em conta que se trata de um sistema que ainda está na sua fase de consolidação, o pessoal dirigente concordou que à medida que as reformas forem implementadas constatar-se-ão a existência de lacunas e/ou deficiências. Pese embora, tenham respondido em sentido abrangente à questão colocada, quando questionados sobre os processos já implementados, destacaram, ao nível de lacunas e/ou deficiências observadas, a inconsistência relativamente às definições de receitas e despesas, decorrentes da introdução da contabilidade que somente evidencia o património do Estado. Para o entrevistado A, uma das deficiências é o facto de o SAFE assentar fundamentalmente numa base de natureza orçamental descurando o cariz contabilístico assente no regime do acréscimo. Conclui afirmando que ao nível do SAFE há a necessidade de melhorar a elaboração dos relatórios de informações contabilística indicando, que a médio prazo, poder-se-ão incorporar aplicações que facilitam a saída de informações.

### **3.2.2.2 Situações críticas identificadas no SAFE**

Para dar cumprimento ao segundo objetivo do guião das entrevistas, os entrevistados foram questionadas perante um conjunto de aspetos discutíveis (ponto 3.1.1).

#### ***i) Registo dos recursos provenientes da alienação de bens e de empréstimos como receitas de capital***

A este propósito, o entrevistado B refere que a lei de SAFE assinala que *“todas as receitas e despesas que alteram o património do Estado devem ser obrigatoriamente inscritas no OGE”*. Entretanto afirma que a lei é omissa quanto à inscrição ou não de receita e de despesa que não provoca alterações no património do Estado no Orçamento, tendo em conta o princípio da universalidade. O entrevistado B justifica a sua opinião quando afirma *“considero a alienação de bens como a diminuição de um ativo real e um aumento de caixa, ou seja, de um ativo financeiro”*. Relativamente aos recursos provenientes dos empréstimos, o mesmo inquirido considera um aumento de passivo e um aumento de caixa, por isso é da opinião que não deve ser considerada

receita de capital porque não houve alguma alteração de património líquido. O mesmo acrescenta que esse aspeto é relevante quando se quer adotar uma ótica patrimonial, pois nessa vertente receita representa tudo o que provoca um aumento do património líquido do Estado, e despesas tudo o que provoca uma diminuição no património líquido do Estado. O entrevistado defende ainda que se deve clarificar as definições de receitas e despesas, propondo mesmo uma unificação de conceitos nas óticas quer orçamental quer patrimonial.

O restante pessoal dirigente partilha do ponto de vista do entrevistado A, ao afirmar que existe uma confusão entre o propósito do Orçamento e da Contabilidade. É referido pelo entrevistado A que a base deste problema está subjacente à inexistente estrutura conceptual que, por isso, muitas das vezes são confundidos como problemas do sistema contabilístico. Na sua opinião, as receitas de alienação de bens é claramente uma receita de capital dentro das doutrinas e dos conceitos. Pode não constituir uma receita orçamental efetiva, ou seja, uma receita orçamental que aumenta o património do Estado. O OGE deve ser um instrumento em que o Governo planeia todas as origens e aplicações de recursos. “*À semelhança do Brasil, São Tomé e Príncipe usa o mesmo termo quando respeita ao Orçamento e ou à Contabilidade Patrimonial, mas com conceitos diferentes*”, afirma o entrevistado A. Acrescenta ainda “*Na ótica da Contabilidade, receitas é tudo aquilo que aumenta o património líquido e despesa é tudo o que diminui o património líquido*. O mesmo entrevistado finaliza ressaltando a necessidade de explicitar os conceitos de modo a que não permitam interpretações diferentes.

### ***ii) Registo da amortização da dívida pública como despesas de capital***

Quanto ao registo da amortização da dívida como despesa de capital, com a exceção do entrevistado B que defende que a amortização da dívida não deveria ser considerada como despesas de capital, os restantes entrevistados defendem que a amortização da dívida deveria constar no OGE, classificada como Despesa de Capital carecendo de autorização por parte da Assembleia Nacional.

### ***iii) Registo da utilização do fundo de manei***

No que diz respeito ao registo da utilização do fundo de manei, o entrevistado C considera que esta matéria carece de regulamentação específica. Para o efeito assinala que os procedimentos a incluir relativos à utilização do fundo manei devem seguir os mesmos trâmites legais definidos para a execução das despesas orçamentais, traduzidos nas fases de cabimentação, liquidação e pagamento.

Os restantes entrevistados partilham da mesma opinião acrescentando a necessidade de criar um classificador genérico, designadamente ao nível do objeto de despesa de forma a garantir a informação sobre a utilização do fundo manei. Numa primeira etapa, a utilização do fundo manei deve ser considerada despesa orçamental e, numa segunda fase, deverá ser reconhecido o gasto, quando for caso disso. A maioria dos entrevistados afirma ainda que após o momento da prestação de contas o classificador até então utilizado deve ser reclassificado no âmbito do classificador orçamental em vigor. São também unânimes quando afirmam que há a necessidade de também regulamentar o limite máximo permitido para a constituição do fundo manei.

Neste sentido, crê-se que o melhor procedimento, tendo em conta as especificidades de São Tomé e Príncipe, seria o de proceder ao cumprimento de todas as fases de execução de despesas, previamente selecionadas que integrem o conceito de fundo de manei, e a ordem bancária seria a favor de uma única conta bancária junto de um banco comercial, com extensões diferentes de modo a identificar os seus respetivos responsáveis, bem como controlar o limite de crédito atribuído a cada um. O servidor responsável por fundo de manei terá o prazo de 30 dias para prestar contas do adiantamento recebido, devendo para o efeito apresentar os documentos

comprovativos das despesas efetuadas. No mesmo prazo, os saldos de fundo de maneiio não utilizados, disponíveis, devem ser estornados a favor da “CONTA ÚNICA”, do Tesouro, junto ao Banco Central de São Tomé e Príncipe. Concomitantemente, as unidades gestoras, na posse dos justificativos, poderão reclassificar as despesas, em contrapartida de uma conta denominada de uma conta de passivo denominada (Suprimentos de Fundos).

#### ***iv) Tratamento contabilístico de despesas por pagar no final do mandato***

No que respeita às despesas por pagar no final de mandato, de uma maneira geral, os entrevistados partilham da mesma opinião ao afirmarem que quando ocorre a aquisição de bens ou serviços se assiste à assunção de uma obrigação do Estado para com o fornecedor, devendo o Estado efetuar o seu pagamento, por forma a não entrar em incumprimento. Para que esta situação possa ser ultrapassada, os entrevistados sugerem que o Estado, através da Direção do Tesouro, deveria reservar recursos financeiros tendo em conta o prazo médio de pagamento estipulado. Consideram ainda que este aspeto deveria ser regulamentado, vetando o poder do executivo em contrair compromissos, dentro de um determinado período no último ano do seu mandato, sem que inicialmente se verifique a existência de cobertura financeira suficiente, excetuando-se as despesas enquadráveis nos contratos plurianuais. Caso as mesmas não sejam pagas no período definido, deveria ser dotada no ano seguinte na rubrica do “*Despesas de Exercícios Findos*”, com prioridade sobre as demais despesas, de modo a proceder-se ao pagamento das mesmas.

#### ***v) Procedimento para utilização do superavit financeiro de exercícios anteriores***

Relativamente ao procedimento a adotar para utilização do *superavit* financeiro de exercícios anteriores, o grupo de entrevistados formado pelo pessoal dirigente refere que se trata de uma das principais alterações introduzidas com o SAFE, e que com o decorrer do processo de consolidação da reforma passará a efetivar-se corretamente. O entrevistado A vai mais além e começa por referir que o *superavit* financeiro trata-se de um conceito orçamental, entendido como “*dinheiro livre no sentido de que não está comprometido por nenhuma despesa*”.

Os entrevistados são unânimes ao considerarem que para efeito de apuramento do *superavit* financeiro deveria existir uma conta de controlo, de modo a permitir a disponibilização de informação oportuna, pressupondo-se que todas as etapas e procedimentos sejam cumpridos. Referem explicitamente que todas as operações de carácter orçamental devem ser tratadas como tal, enquadrando-se aqui o conceito *superavit* financeiro. Salientam, no entanto, que caso exista entradas e saídas que não sejam receitas nem despesas estas não afetam o *superavit* financeiro.

Para a maioria dos entrevistados, o conceito de *superavit* financeiro só será devidamente entendido quando o conceito de unidade de caixa também for consolidado. Salientam ainda que, o conceito de *superavit* financeiro deve ser apurado por fonte de recurso. Porém, em circunstâncias pontuais, podem verificar-se, após o apuramento do *superavit* financeiro, que fontes de financiamento díspares venham a apresentar *superavit* ou *deficit* financeiro. Neste caso, “*se se tratar de uma fonte de financiamento que têm por base receitas consignadas dever-se-á abrir o crédito adicional por conta desse superavit*”, expressou o entrevistado A. O entrevistado A exprimiu ainda que, para o caso da fonte de financiamento em que foi apurado *deficit* financeiro, o procedimento recomendado passaria por, nos exercícios seguintes, se afetar menor dotação à rubrica em causa, de modo a permitir a compensação do valor despendido em excesso no ano anterior.

### **vi) Tratamento contabilístico dos recursos provenientes da receita de petróleo**

De uma forma genérica, os entrevistados afirmam existir uma legislação que regulamenta a gestão dos recursos provenientes da receita de petróleo, na qual aparece mencionado que 20% do saldo da receita arrecada no exercício anterior deve ser utilizado para financiamento do OGE do ano seguinte. Contudo, destacam dois momentos implícitos ao processo do registo contabilístico deste tipo de recursos públicos. O primeiro prende-se com o momento da entrada e, o segundo, com o momento em que se verifica a utilização do mesmo. Evidenciam também que a limitação da utilização desses recursos, regulamentada pela lei de gestão dos recursos petrolíferos, contraria as definições da receita subjacentes na Lei SAFE, quando esta refere que “*receitas são todos os recursos, independentemente da sua proveniência, posta à disposição do Estado para financiar despesas*”.

“*Se por um lado, quando há entrada de fundos em caixa, se deve registar o nível do controlo orçamental como receita, por outro, também se trata de uma receita que não está disponível para financiar despesas nesse ano económico*”, afirmou o entrevistado D.

Entretanto, o entrevistado A propõe dois modelos que poderiam ser considerados numa futura análise a optar-se por um dos dois. O primeiro modelo, consistiria no registo das receitas petrolíferas como receita no momento em que ocorre a sua entrada, tal como o SAFE prevê, em simultâneo um aumento de um ativo financeiro, tendo como pressuposto que com a sua não utilização venha a ser gerado um *superavit* financeiro no final do ano. No exercício seguinte a dotação deverá ser utilizada por conta do saldo apurado. O segundo modelo, corresponderia ao momento da entrada dos fundos em caixa não seria considerada de receita, na medida em que a legislação não o permite afetar às despesas do próprio ano em que deram entrada. Por este motivo seria um aumento de um ativo financeiro (e.g. aplicação financeira). Neste caso, seria uma operação de meramente contabilística, sem necessidade de passar pelo Orçamento. Obrigatoriamente, na nota anexa às demonstrações financeiras deveria passar a constar uma nota explicativa a explicar as movimentações desse ativo, considerando sempre o limite definido na lei de gestão dos recursos petrolíferos.

### **3.2.2.3 Normas internacionais de contabilidade para o Setor Público**

A maioria dos entrevistados reconhecem que São Tomé e Príncipe não deve ficar à margem da adoção das normas internacionais de contabilidade para o Setor Público (NICSP) à semelhança do que tem vindo a suceder noutros países. Os inquiridos reconhecem a necessidade da adoção do regime de acréscimo na Contabilidade Pública, justificando, por isso, a adaptação das normas internacionais. Entre outras, os entrevistados B, C e D foram unânimes quando identificaram um conjunto de vantagens para a Contabilidade Pública com adoção das NICSP:

1. Permitiria integrar uma contabilidade na ótica patrimonial diferente da atual que é essencialmente centrada no controlo orçamental;
2. A inclusão da Contabilidade Patrimonial permitiria um registo mais rigoroso dos ativos, passivos, rendimentos e gastos, considerando o regime de acréscimo;
3. A mensuração dos ativos e passivos, segundo as regras de mensuração previstas nas normas internacionais, permitiria uma maior fiabilidade na informação.

Os entrevistados B, C e D reconhecem ainda que caso São Tomé e Príncipe passe adotar as normas internacionais há a necessidade de se efetuar o ajustamento à Lei SAFE, uma vez que a mesma orienta a contabilidade para a ótica orçamental.

Na opinião do entrevistado A, São Tomé e Príncipe tem ainda muitos aspetos a resolver antes da adoção das NICSP. Acrescenta que ainda existem necessidades básicas como por exemplo o controlo de caixa, chegando mesmo a referir que “*adotar essas normas é um sonho muito distante*”. Ressaltou que é oportuno reservar esforços

para consolidar os controlos de caixa, contas a pagar, contas a receber entre outros aspetos antes de avançar para a adoção das normas internacionais. Justifica a sua posição afirmando o seguinte “*Como o país ainda não tem maturidade suficiente ao nível organizacional, para controlar a execução orçamental segundo o regime de acréscimo, então pode-se afirmar que não será possível, pelo menos a curto prazo, pensar em adotar a contabilidade segundo o regime de acréscimo, como acontece, por exemplo, na Nova Zelândia ou Inglaterra*”.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O desenvolvimento de Contabilidade Pública ao nível internacional, no âmbito da *New Public Management*, impulsionou a implementação das reformas da Administração Financeira do Estado em diferentes países, e em particular, em São Tomé e Príncipe. Com este trabalho procurou-se investigar a situação atual da Contabilidade Pública em São Tomé e Príncipe, através da análise do sistema contabilístico vigente, procurando identificar deficiências e/ou lacunas e propor alternativas para ultrapassar ou corrigir as mesmas. Por se tratar de uma realidade relativamente recente acredita-se, que a presente investigação, tanto quanto é do nosso conhecimento, a primeira na área, constituirá uma mais-valia para a investigação científica do país e, em concreto, também se possa revelar de interesse para os organismos responsáveis pelo desenvolvimento da Contabilidade Pública São-tomense. Neste sentido, espera-se que este trabalho possa vir a representar um avanço para a disseminação do conhecimento da Contabilidade Pública a nível nacional.

De uma forma geral, concluiu-se que com a aplicação dos princípios da Nova Gestão Pública, a Contabilidade Pública transformou-se no principal pilar da Administração e Financeira do Estado, migrando do modelo unigráfico, centrado exclusivamente no controlo da legalidade e da execução orçamental, para um modelo projetado num estilo de gestão económica, eficiente e eficaz, enfatizando o desempenho em detrimento da conformidade legal. Tais mudanças permitiram, do mesmo modo, a preparação e disponibilização de novos tipos de informação para a tomada de decisão necessária à gestão pública.

São Tomé e Príncipe não ficou indiferente à mudança de paradigma que decorreu a nível internacional, tendo, por isso, iniciado no ano 2005, com ajuda de parceiros bilaterais e multilaterais, a Reforma da Administração Financeira do Estado, denominada por SAFE (Lei 3/2007, de 12 de fevereiro).

Da revisão da literatura efetuada, e da análise aos diplomas aprovados, constatou-se a existência de lacunas e/ou deficiências no atual sistema contabilístico que pode levar à preparação de informação financeira não fidedigna, passível de afetar os fundos próprios das entidades do SPA.

Os resultados obtidos na análise das entrevistas permitem tecer as seguintes conclusões tendo em conta os objetivos fixados para essa mesma análise:

##### *1- Analisar a implementação do SAFE e procurar identificar as lacunas e/ou deficiências existentes no seu desenvolvimento*

O estudo evidenciou que, de uma forma geral, a implementação do SAFE conduziu a uma melhor gestão das Finanças Públicas em São Tomé e Príncipe, evidenciando a Contabilidade como mecanismo de articulação de todos atos e factos qualitativos ou quantitativos da Administração Financeira do Estado e de preparação e divulgação de informação financeira para a tomada de decisão.

Considerando que se trata de um sistema relativamente recente, carece ainda de consolidação em determinados aspetos, salientando-se, entretanto, a necessidade da Administração Pública assumir de forma autónoma o desenvolvimento da Contabilidade Pública sem recorrer a entidades externas. Em termos gerais, ainda não são muito perceptíveis as vantagens que o atual sistema de informação contabilístico pode proporcionar e que, independentemente do resultado positivo apresentado, o

mesmo é incipiente se comparado com o investimento efetuado. Foram identificados vários obstáculos de diferente índole, tais como a restrição financeira, necessidade de capacitação dos recursos humanos na área de Contabilidade Pública e de tecnologia informática. Sendo assim, considera-se que os obstáculos identificados devem ser equacionados e resolvidos, de modo a que a implementação da reforma fique autónoma da dependência de agentes externos, aspeto que tem tornado o processo de implementação lento.

Como se trata de um processo que está na fase de desenvolvimento (conforme mencionado), identificaram-se lacunas e/ou deficiências essencialmente no que respeita à ausência de regulamentação que tem permitido a inconsistência das definições dos conceitos de receitas e despesas públicas. Na vertente técnica, pelo facto do SAFE-e ser globalmente mais de cariz orçamental e menos contabilístico, verificou-se a necessidade do desenvolvimento de um módulo de elaboração do Orçamento complementado com o desenvolvimento do módulo patrimonial de controlo de bens físicos (tangíveis).

## *2- Dar resposta às situações críticas identificadas no SAFE*

Constatou-se que grande parte das lacunas e/ou deficiências verificadas ao longo da implementação da reforma tem decorrido fundamentalmente de questões conceptuais e não necessariamente relacionadas propriamente com o sistema contabilístico. Tem-se verificado uma confusão do propósito do Orçamento e da Contabilidade na ótica patrimonial. Essas questões prendem-se genericamente com a definição dos conceitos de receitas e despesas públicas sob a ótica orçamental e patrimonial (receitas efetivas e não efetivas). Para isso, há a necessidade da departamentalização e desagregação desses conceitos de modo a que se entendam os momentos em que cada um deve ser devidamente reconhecido.

Da análise realizada, verificou-se também que o procedimento ideal para utilização do *fundo de maneo*, passaria pela adoção de um classificador genérico, principalmente ao nível de elementos de despesas garantindo, a representação conveniente do classificador económico das despesas públicas, de forma a que o registo das informações básicas de execução das despesas esteja devidamente garantido. Entretanto, esse mecanismo ficaria condicionado pelo registo do cabimento orçamental.

No que toca às despesas por pagar no final do mandato, devia-se, através da aprovação de nova legislação, restringir à assunção de novos compromissos que não tenham garantias de financiamento, a partir do último semestre do mandato, salvo aquelas despesas que são plurianuais.

Para permitir o cálculo do *superavit* financeiro do exercício anterior, há a necessidade de se proceder ao ajustamento do plano de contas, de modo a identificar as contas que concorrem para o cálculo do mesmo, uma vez que atualmente essa distinção não é possível.

Quanto ao registo dos recursos provenientes de receitas de petróleo, constatou-se que existe uma discrepância entre a Lei-quadro da gestão dos recursos petrolíferos e a Lei SAFE. Desta forma, a este respeito, sugeriu-se que o registo destas receitas compreendesse, numa fase inicial, um registo de um facto permutativo de ativos e, numa fase seguinte, à medida que fossem utilizadas deveriam passar a ser registadas como receitas por contrapartida da diminuição desse ativo.

## *3- Tentar analisar até que ponto a adoção das normas internacionais de contabilidade do Setor Público poderá colmatar as lacunas e/ou deficiências do atual sistema contabilístico*

Embora o pessoal dirigente implicado diretamente na reforma seja unânime no avanço para adoção das NICSP, mediante a necessidade de se proceder a um ajustamento na Lei SAFE, como forma a superar as lacunas e/ou deficiências existentes na

implementação da reforma, referem também que este avanço não deve ser de imediato.

Crê-se que a adoção das normas internacionais ainda está longe de vir a ser uma realidade em São Tomé e Príncipe, na medida em que a reforma iniciada em 2005 ainda está aquém dos objetivos pretendidos. A necessidade de consolidar o processo de reforma atual associada ao conjunto de obstáculos que as diferentes entidades públicas enfrentam coloca, em primeiro lugar, como preferência o aperfeiçoamento do atual sistema.

Neste sentido, somos de opinião que deveria ser criado, através de um despacho, decreto ou decreto-lei, a comissão nacional para normalização contabilística, com a missão de emitir normas, pareceres e recomendações para as entidades abrangidas pelo SAFE, de modo a assegurar a harmonização de normas e procedimentos contabilísticos, garantindo que as mesmas sejam corretamente aplicadas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Albuquerque, C., Medeiros, M. & Feijó, P. (2013). *Gestão de Finaças Públicas*. 3.<sup>a</sup> ed., Vol. I. Brasília: Gestão Pública.

Caiado, A., Carvalho, J. & Silveira, O. (2007). *Contabilidade Pública: Casos Práticos*. Lisboa: Áreas Editora.

Feijó, P. & Santos, S. (2008). *Suprimentos de Fundos: Teorria e Prática da Execução Orçamentária e Financeira no Siafi*. 1.<sup>a</sup> ed. Brasília: Gestão Pública.

Mota, F. (2006). *Curso Básico de Contabilidade Pública*. 2.<sup>a</sup> ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora.

## LEGISLAÇÃO

Decreto n.º 21/2007, de 4 de julho. (2007). *Aprova o Regulamento do Sistema Contabilístico do Estado e Plano de Contas do Estado (PCE)*. S. Tomé, São Tomé e Príncipe.

Decreto n.º 4/2007, de 17 de janeiro. (2007). *COR - Classificador Orçamental*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.

Decreto n.º 44/2012, de 28 de dezembro. (2012). *Manual de Contabilidade Pública Aplicado ao SAFE-e*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.

Lei n.º 1/2005, de 3 de junho. (2005). *Autorização para movimentação, à débito, da Conta Nacional de Petróleo*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.

Lei n.º 1/86, de 30 de dezembro. (1986). *Lei da Administração Financeira do Estado*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.

Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro de 2007. (2007). *Lei da Administração Financeira do Estado*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.

Lei n.º 8/2004, de 29 de dezembro. (2004). *Lei-quadro das Receitas Petrolíferas*. São Tomé, São Tomé e Príncipe.