

A ADOÇÃO DE UMA NOVA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM
PORTUGAL: ESTUDO DE CASO EM ALGUMAS ENTIDADES PILOTO

Rita Homem de Gouveia Almeida

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em
Gestão

Orientadora:

Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento
de Contabilidade

junho 2017

Resumo

A recente crise económico-financeira que afetou, e está a afetar, muitos países a nível internacional, em especial Portugal, conduziu a uma maior preocupação com a forma como os vários Governos divulgam a informação, incentivando-se a uma maior harmonização. Além disso, a ascensão da Nova Gestão Pública é considerada um importante estímulo para uma nova reforma dos sistemas contabilísticos públicos.

Apesar do POCP ter contribuído para a evolução do sistema contabilístico do Setor Público português, não conseguiu acompanhar os normativos internacionais e a Contabilidade do Setor Privado, para além de não responder às necessidades essenciais para fins de prestação de contas. A diversidade de sistemas contabilísticos e, a crescente necessidade de harmonização e responsabilização financeira e política, exigiu a existência de um sistema de Contabilidade mais amplo e completo.

O difícil período económico vivido em Portugal, a necessidade do Governo melhorar as contas públicas do país e a presença de entidades de ajuda externa, como o FMI, levaram à publicação do SNC-AP, que tem por base as IPSAS. Este estudo de caso teve como objetivo compreender os principais motivos que conduziram à alteração do sistema contabilístico público português e de que forma o normativo está a ser implementado em Portugal, através do estudo de algumas Entidades Piloto.

Através de uma metodologia de investigação qualitativa, verificou-se que a implementação do SNC-AP está atrasada e inconsistente, e conclui-se que o novo sistema devia ter sido pensado para um médio prazo, evitando adiamentos e lacunas.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, IPSAS, SNC-AP, Entidades Piloto.

Classificação: M41 – Accounting; H23 - Public Administration • Public Sector Accounting and Audits.

Abstract

The recent financial and economic crisis that affected, and is affecting, many countries at an international level, especially Portugal, has enabled a bigger concern regarding the ways Governments share information, fostering an harmonization. Also, the rise of a New Public Management is considered an important stimulus to the reorganization of the public accounting systems.

Even though the POCP has contributed to the evolution of the accounting system of the Public Sector in Portugal, in fact it could not follow the international standards in the Public Sector accounting, besides not fulfilling the requirements for the account statements. The diversity of accounting systems and the growing need of financial and political accountability and standardization, demand the existence of an accounting system wider and more complete.

The difficult economical period lived in Portugal, the Governmental need to improve the country public accounts and the presence of foreign help entities, as the IMF, resulted in the publication of SNC-AP, which has the IPSAS as its foundation. The aim of this study is to understand the main motivation that drives the changes on the public accounting system in Portugal and how the standards are being implemented, resorting to the analysis of some Pilot Entities.

Through this qualitative investigation methodology, it was found that the implementation of the SNC-AP is delayed and inconsistent, also it was concluded that the system should have been thought on a medium term, preventing delays and mistakes.

Key Words: Public Sector Accounting, IPSAS, SNC-AP, Pilot Entities.

JEL Classification: M41 – Accounting; H23 - Public Administration • Public Sector Accounting and Audits.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, queria agradecer a todas as pessoas que contribuíram para a realização desta investigação, em especial à minha orientadora, Professora Doutora Maria Antónia de Jesus. As suas orientações, a sua disponibilidade e a sua amizade foram fulcrais ao longo deste percurso.

Na vida académica, quero agradecer a todos os meus colegas e professores que tive o prazer de trabalhar durante a minha licenciatura e mestrado, no ISCTE-IUL. Considero que nesta grande instituição adquiri conhecimentos e competências que serão essenciais para a minha vida pessoal e profissional. É também um enorme orgulho ter pertencido à Associação de Estudantes do ISCTE-IUL, onde partilhei muitas experiências e aprendi como trabalhar em equipa. Será para sempre um prazer dizer que sou uma *alumni* ISCTE-IUL.

Por fim, e não menos importante, quero agradecer aos meus pais, irmãos, amigos, e à minha colega, e amiga, Beatriz Oliveira por toda a força e compreensão ao longo de todo o meu percurso académico e pessoal, particularmente na elaboração desta investigação. Em especial queria também agradecer ao meu familiar, Luís Almeida, pelo auxílio prestado na reta final do meu estudo.

Índice

Resumo	ii
Abstract.....	iii
Agradecimentos	iv
1. Introdução.....	1
1.1 Justificação e relevância do tema.....	1
1.2 Objetivos, questões de investigação e metodologia.....	3
1.3 Estrutura da dissertação	5
2. A emergência de um novo modelo de Gestão Pública	6
2.1 O papel do Estado nas sociedades e a reestruturação do Setor Público.....	6
2.2 Nova Gestão Pública e a origem das mudanças contabilísticas nas Entidades Públicas.	7
3. A nova reforma da Contabilidade no Setor Público: O processo de normalização contabilística.....	11
3.1 Bases contabilísticas no âmbito das novas reformas do Setor Público.....	11
3.2 Harmonização e normalização contabilística no Setor Privado e no Setor Público	15
3.3 <i>International Public Sector Accounting Standards</i> : Importância e principais características do normativo	18
3.4 Benefícios decorrentes da implementação das IPSAS	19
3.5 Críticas à adoção das IPSAS e a legitimidade do IPSASB.....	20
3.6 A adoção das IPSAS a nível internacional e Europeu	24
3.7 <i>European Public Sector Accounting Standards</i>	26
3.8 A importância da fiabilidade dos dados estatísticos fornecidos pelos vários países.....	28
4. A reforma da Contabilidade Pública em Portugal	30
4.1 Estrutura do Setor Público português	30
4.2 Processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal e o esforço de harmonização	31
4.3 Abordagem ao normativo SNC-AP: linhas gerais e caracterização das principais mudanças	37
4.4 Principais vantagens e desafios do SNC-AP	42
4.5 Implementação do SNC-AP em Portugal: as Entidades Piloto	43

4.6	Adiamento do prazo de implementação do SNC-AP	44
5.	Metodologia e Método de Investigação	47
5.1	Enquadramento do estudo e objetivo da investigação	47
5.2	Metodologia	48
5.2.1	A investigação crítica, interpretativa e positivista.....	48
5.3	Metodologia e método de investigação.....	51
5.3.1	Limitações do tipo de investigação adotada	54
5.4	Fases de desenvolvimento do Estudo de Caso.....	54
5.4.1	Desenho do Estudo de Caso	55
5.4.2	Preparação para recolha de evidência.....	55
5.4.3	Recolha de evidência	55
5.4.4	Avaliação da evidência.....	60
5.4.5	Reconhecimento e explicação de padrões	60
5.4.6	Desenvolvimento da teoria	61
5.4.7	Elaboração do Relatório	61
6.	Desenvolvimento do estudo de caso.....	62
6.1	Descrição das Entidades Piloto alvo de investigação	62
6.2	Implementação do SNC-AP em Portugal	63
6.2.1	Principais mudanças contabilísticas que ocorreram no Setor Público português	64
6.2.2	Em que medida o SNC-AP proporciona uma maior harmonização dos sistemas contabilísticos públicos e tornou a informação mais relevante	66
6.2.3	Processo de adesão das Entidades Piloto.....	67
6.2.4	Dificuldades de implementação SNC-AP e perceção sobre o adiamento	69
7.	Análise dos resultados do estudo.....	72
7.1	Origem da adoção de um novo sistema contabilístico no Setor Público português	72
7.2	Processo de implementação do SNC-AP em Portugal	74
8.	Considerações finais do estudo.....	76
8.1	Síntese do trabalho desenvolvido	76
8.2	Principais conclusões da investigação	76
8.3	Limitações do estudo, principais contributos e sugestões para investigação futura.....	77

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

9. Bibliografia.....	78
Anexos.....	83
Anexo 1: Regimes Contabilísticos adotados pelos Governos em países da União Europeia.....	83
Anexo 2 – Lista final Entidades Piloto	84
Anexo 3 – Carta de Introdução	87
Anexo 4 – Guião de entrevista.....	88
Anexo 5 - Entrevistas efetuadas às entidades subdivididas em grupos tendo em conta o tipo de informação tratada	89
Anexo 6 - Informações complementares às entrevistas efetuadas.....	95

Glossário de Abreviaturas

AISG - *Accountants International Study Group*

ARSLVT – Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo

CRP – Constituição da República Portuguesa

CMPD – Câmara Municipal de Ponta Delgada

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DGO – Direção Geral do Orçamento

EC – Estrutura Conceptual

EPSAS - *European Public Sector Accounting Standards*

Eurostat - *European Statistics Office*

FMI – Fundo Monetário Internacional

FEE - *Fédération des Experts Comptables Européens*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standard Board*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IASCF - *International Accounting Standards Committee Foundation*

ICCAP - *Committee for the Accountancy Profession*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFAC-PSC - *International Federation of Accountants Public Sector Committee*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IGFEJ – Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

JV – Justo valor

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

LEOE - Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NGP – Nova Gestão Pública

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OE – Orçamento do Estado

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

PSC - *The Public Sector Committee*

RAFE - Regime da Administração Financeira do Estado

SEC – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

SPE – Setor Público Empresarial

SPA – Setor Público Administrativo

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNC – ESNL - Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo

UE – União Europeia

UL – Universidade de Lisboa

Uni-LEO - Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental

1. Introdução

No presente Capítulo serão identificados os objetivos do estudo, bem como a sua relevância, as questões de investigação e a metodologia seguida. Por último, é apresentada a estrutura da dissertação.

1.1 Justificação e relevância do tema

A necessidade de obter informações mais completas e quantitativas sobre a ação do Governo, e a crescente insatisfação dos utilizadores da informação financeira do Setor Público, levou a alterações na Contabilidade Pública de variados países e à adoção de práticas com base na gestão privada (Argento e Van Helden, 2010; Lapsley *et al.*, 2009; Lapsley e Pallot, 2000; Hood, 1995). Além disso, com a atual crise financeira na Europa, e por consequência desta, a intervenção de entidades financiadoras externas, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), revelou a necessidade de reformular e harmonizar os sistemas de orçamento e contabilidade do Setor Público. Neste contexto, houve um aumento da responsabilidade na prestação de contas e uma maior transparência na gestão financeira das entidades públicas, exigindo-se, assim, um regime contabilístico que forneça informações mais completas e fiáveis (Oulasvirta, 2014; Christiaens *et al.*, 2010; Grossi e Pepe, 2009).

Neste contexto, surgem as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normativo que tem por base as normas internacionais adotadas no Setor Privado, com o objetivo de harmonização dos sistemas contabilísticos públicos a nível mundial. A divergência entre os normativos contabilísticos e as normas contabilísticas internacionais, já adotadas por alguns países, incentivou Portugal à mudança para um sistema contabilístico público com base nas IPSAS (Gomes *et al.*, 2015). Assim, é aprovado, pelo Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Para tornar a implementação do novo sistema contabilístico mais fácil, foram selecionadas algumas entidades públicas, convidadas e outras autopropostas, para integrarem o projeto-piloto, no decorrer do ano de 2016. No entanto, este prazo sofreu uma alteração, uma vez que houve a necessidade de se proceder ao adiamento, por um ano, do prazo de implementação a título definitivo do SNC-AP, sendo que está previsto ser implementando no dia 1 de janeiro de 2018.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Assim, a origem e a implementação do SNC-AP, em Portugal, assumem grande relevância e atualidade, uma vez que há necessidade do seguinte:

- Harmonização dos sistemas contabilísticos públicos para fins de fiabilidade e comparabilidade de dados;
- Aproximação dos sistemas contabilísticos do Setor Público e do Setor Privado;
- A globalização e a crise financeira mundial criaram uma maior preocupação na avaliação das performances financeiras e económicas dos vários Governos de cada país;
- Necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas e aumento da responsabilidade na prestação de contas e uma maior transparência na gestão financeira das entidades públicas, em Portugal, devido à presença de entidades de ajuda externa, como o FMI;
- Proporcionar informação financeira mais credível, atempada e transparente;
- Satisfação dos utilizadores da informação financeira do Setor Público para fins de tomada de decisão;
- Colmatar a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes, pois o sistema contabilístico em vigor, em Portugal (Planos Setoriais), é pouco harmonizado, uma vez que há grandes diferenças entre os vários planos, o que dificulta a comparabilidade de dados.

Neste contexto, torna-se relevante estudar tanto o normativo português, bem como o que tem vindo a ser feito a nível internacional, uma vez que um dos grandes objetivos da nova reforma da Contabilidade Pública portuguesa é estar coerente com o que está a ser feito a nível internacional.

Assim, será realizado um estudo de caso sobre as Entidades Piloto que pretendem contribuir para uma avaliação da implementação do SNC-AP, procurando compreender quais os principais problemas sentidos por estas entidades no que diz respeito ao uso do novo normativo (SNC-AP). Além disso, tenta identificar quais os pontos que deverão ser melhorados, tanto no normativo, bem como no que diz respeito ao apoio, por entidades competentes, responsáveis pela implementação deste novo sistema. Neste contexto, foram selecionadas quatro Entidades Piloto, que serão identificadas em secções seguintes.

1.2 Objetivos, questões de investigação e metodologia

Esta investigação iniciou-se em setembro de 2016 e terminou em junho de 2017, tendo, aproximadamente, uma duração de dez meses.

O estudo tem dois grandes objetivos (objetivos macro) sendo que, destes, surgem outros, que serão identificados em seguida, bem como as principais questões de investigação.

- Objetivo principal 1: Compreender quais os motivos que levaram à nova reforma da Contabilidade Pública portuguesa, através da introdução do SNC-AP. No que diz respeito a este objetivo, será feita uma exaustiva revisão de literatura e uma associação da mesma com a teoria existente (Capítulo 7);
- Objetivo principal 2: Entender de que forma o SNC-AP está a ser implementado em Portugal. No que se refere a este objetivo, será feita uma exaustiva revisão de literatura, através da identificação das principais características do novo normativo, para além de ser feito um estudo de caso sobre quatro Entidades Piloto (Capítulos 6 e 7), que estão a passar por uma fase experimental da adoção do mesmo. Dentro deste objetivo, surgem outros objetivos (Tabela 1) e respetivas questões de investigação, que serão agrupados em quatro grupos (Tabela 2).

Tabela 1: Objetivos da investigação

Objetivos pré-definidos		
Grupo		Objetivo
2.	Implementação do SNC-AP	Entender de que forma o SNC-AP está a ser implementado em Portugal.
2.1	Mudanças Contabilísticas	Identificar as principais mudanças contabilísticas que ocorreram no Setor Público português.
2.2	Harmonização contabilística	Conhecer em que medida o SNC-AP proporciona uma maior harmonização dos sistemas contabilísticos públicos e torna a informação mais relevante.
2.3	Adesão/Formação das Entidades Piloto	Compreender como ocorreu e como está a ocorrer o processo de adesão das Entidades Piloto.
2.4	Implementação do SNC-AP	Entender qual o grau de preparação das administrações públicas para implementarem o SNC-AP em 2018.

Tabela 2: Questões de investigação versus objetivos definidos

Grupo	Questões de investigação
2.1	Quais as principais mudanças a nível contabilístico? O novo normativo está suficientemente desenvolvido? Quais as principais lacunas encontradas?
2.2	Consideram que o novo sistema está harmonizado com o sistema contabilístico empresarial? Em que medida melhorará a prestação de contas?
2.3	Quais os motivos que levaram as Entidades Piloto a aderirem ao projeto-piloto? Houve alguma pressão para aderirem? Que tipo de formação foi proporcionada?
2.4	As Entidades Piloto estavam preparadas para implementar este novo sistema, em 2017? Quais as dificuldades encontradas? O que as mesmas acham sobre o adiamento para 2018, da implementação do SNC-AP?

Para a presente investigação será adotada uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa, uma vez que não se pretende explicar a realidade, mas sim compreendê-la. O método escolhido para o estudo será um estudo de casos múltiplos, explanatório, uma vez que se pretende compreender como está a ocorrer a implementação do novo sistema contabilístico português nas administrações públicas (SNC-AP), a partir de algumas Entidades Piloto que estão a passar por uma fase experimental.

1.3 Estrutura da dissertação

O estudo é constituído por nove capítulos, incluindo a respetiva introdução, considerações finais e bibliografia. Após a introdução, será apresentada uma revisão de literatura, com o objetivo de perceber como estão desenvolvidos os normativos, tanto a nível internacional, como em Portugal, e que medidas têm vindo a ser tomadas no que diz respeito à harmonização contabilística do Setor Público (Capítulos 2, 3 e 4).

De seguida é introduzido o estudo empírico do caso português, a partir de quatro Entidades Piloto, de diferentes ministérios e referenciais contabilísticos, começando por ser explicada a metodologia, natureza, método e unidade de análise da investigação (Capítulo 5). Na mesma linha, é, então, introduzido o estudo de caso, através dos dados obtidos tanto na revisão de literatura, bem como através da pesquisa realizada às entidades alvo de investigação (Capítulo 6).

Por fim, no Capítulo 7, será feita uma análise dos principais resultados obtidos com a investigação, tendo em conta os principais objetivos previamente definidos. No Capítulo 8 serão introduzidas as considerações finais do estudo, contributos e sugestões para investigações futuras.

2. A emergência de um novo modelo de Gestão Pública

No início da década de noventa, a Contabilidade Pública ganhou uma grande visibilidade nunca antes alcançada, essencialmente devido à necessidade dos Governos prestarem responsabilidades (*accountability*) perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, nas democracias modernas de economia de mercado (Chan, 2003). Neste Capítulo será estudada a influência do Estado nas sociedades e o novo paradigma de gestão no Setor Público.

2.1 O papel do Estado nas sociedades e a reestruturação do Setor Público

O papel do Estado, a sua organização e funcionamento, tem sido bastante debatido nas últimas décadas, sendo uma matéria muito recorrente no âmbito do debate político e académico (Carvalho, 2009). Ao longo dos anos têm vindo a verificar-se algumas mudanças nos modelos de gestão pública que estão associadas aos modelos de Estado que cada país adota. Cada modelo de Estado corresponde a um modelo de Administração Pública, o qual está relacionado com os valores e preferências que este pretende transmitir (Rocha, 2001). Antes de mais, é importante identificar dois grandes modelos de Estado (Araújo, 2007):

- Estado Liberal: Intervenção mínima do Estado na vida económica e social da sociedade. Corresponde a um modelo de Administração Pública que se limita a executar as decisões do Governo tendo em conta as regras de gestão. (Início do século XX);
- Welfare State: Intervenção do Estado na vida económica e social da sociedade. Aumento das funções do Estado e da atividade da Administração Pública, caracterizando-se pela profissionalização e poder dos funcionários. (Após a segunda Guerra Mundial).

Nas últimas décadas surgiram diversas críticas ao modelo dominante do Estado Moderno, *Welfare State*, convergindo na ideia de que este modelo de organização política, social e económica se encontra em decadência. O Estado é visto como o principal instrumento para resolver os problemas sociais e assegurar o bem-estar dos cidadãos, tornando-se excessivo o seu peso na sociedade. Uma das principais razões que levou a uma maior dependência do Estado foi a crise do petróleo, na década de 1970, que culminou em uma recessão económica a nível mundial.

A par da influência de fatores como os mencionados anteriormente, emergiu uma crise orçamental do Estado (O'Connor, 1973), ou seja, uma crise diretamente relacionada com o peso e consumo de recursos excessivos do Estado. As críticas ao funcionamento e desempenho da

Administração Pública prendiam-se com o facto da Administração Pública ter: estrutura excessiva, ineficiente e ineficaz; com custos elevados e demasiado burocratizada; com pouco sentido de responsabilização e com regras excessivas (Araújo, 2004).

A partir de determinada altura, passou a ser questionada a forma como a Administração Pública estava a agir, argumentando-se que foi constituída com base em princípios errados, sendo necessário haver uma reestruturação das respetivas instituições que estão sob a sua alçada (Barzeley e Armajani, 1992). Segundo Hughes (2003) e Denhardt (2000), as propostas de mudança não só têm a ver com as conceções tradicionais do *Welfare State*, e a sua forma tradicional de organização e gestão (a burocracia), referindo-se também aos profissionais que o servem e ao seu trabalho.

2.2 Nova Gestão Pública e a origem das mudanças contabilísticas nas Entidades Públicas

Associado a teorias económicas, ideias liberais e a um contexto económico bastante difícil, nasce um novo paradigma de gestão no Setor Público denominado Nova Gestão Pública (NGP) (Hood *et al.*, 1991). A dita “Gestão tradicional” deste setor tem vindo a ser reestruturada nas últimas décadas tendo em conta este novo modelo de gestão (Oulasvirta, 2010). Inúmeros autores publicaram artigos sobre este tema, como por exemplo Hood (1991), que afirma que a NGP, tal como na maioria dos rótulos administrativos, é um termo vago, e que se caracteriza por um conjunto de reformas administrativas idênticas, que dominaram a agenda da reforma burocrática em muitos países que constituem o grupo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), desde a década de 70. O termo *New Public Management* é o utilizado pela maioria dos autores, quase todos Anglo-Saxónicos, (Ferlie *et al.*, 1996; Hood, 1991), sendo um assunto muito estudado nos últimos anos.

Este novo modelo de Gestão Pública surge com o objetivo de dar resposta aos problemas da Administração Pública, partindo do princípio que as técnicas utilizadas na gestão privada são melhores do que as utilizadas no Setor Público. Procura-se encorajar as instituições públicas a aplicar conceitos de gestão privada, que incluem a descentralização, a definição de objetivos mensuráveis, avaliação de desempenho e a responsabilização. Com a introdução de mecanismos de mercado no Setor Público, pretende-se não só melhorar a eficiência e reduzir custos, mas também, e segundo teóricos defensores da economia neoliberal, redistribuir melhor os recursos, aumentando o bem-estar social (Boston *et al.*, 1996; Walsh, 1995; Friedman e Friedman, 1980).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

A base deste novo modelo de gestão para as Entidades Públicas surgiu a partir de várias teorias (Araújo, 2004), e representa as doutrinas administrativas que dominaram a agenda da reforma em vários países da OCDE, a partir dos finais dos anos 70 do século passado. Esta nova reforma tornou-se uma tendência global, tendo impacto sobre a estrutura, operações e mentalidades das organizações do Setor Público, em países desenvolvidos (Hood, 1995). Segundo Hughes (1994) e Hood (1991), existem vários elementos comuns introduzidos na gestão do Setor Público (Tabela 3).

Tabela 3 – Elementos caracterizadores do novo paradigma de gestão no Setor Público

Elementos	Objetivos
Entrada de gestores profissionais provenientes do Setor Privado.	Profissionalização da gestão nas Entidades Públicas.
Padrões de desempenho e medidas de avaliação.	Objetivos mensuráveis e bem definidos.
Ênfase no controlo dos resultados e responsabilidade dos gestores.	Maior preocupação com os resultados face aos processos.
Desagregação das grandes unidades do Setor Público.	Divisão em áreas mais pequenas, organizando as atividades de forma inovadora.
Implementação de fatores que promovam a concorrência no Setor Público.	Baixar custos e melhorar a qualidade do serviço prestado. (p. ex.: contratação externa)
Opção pelos estilos e práticas de gestão do Setor Privado.	Implementar modelos que flexibilizem a gestão.
Ênfase na disciplina e melhor utilização dos recursos.	Redução de custos e maior eficiência.

Fonte: Adaptado Hughes (1994) e Hood (1991).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

A reforma da Administração Pública é um fenómeno a nível mundial que se vai desenvolvendo à medida que os Governos lidam com as rápidas mudanças sociais, económicas e tecnológicas, incluindo, ainda, os efeitos da globalização. Alguns autores argumentam que a superioridade desta abordagem conduzirá à adoção das ideias da NGP por parte de todos os países, num processo idêntico à globalização, assumindo, portanto o pressuposto da convergência dos sistemas administrativos (Osborne e Gaebler, 1993). Estas reformas procuram introduzir uma estrutura de sistemas de incentivos que promova valores como a eficiência, economia, eficácia e uma maior transparência nos processos (Araújo, 2004; Behn, 2001; Peters, 1996).

A carência de dados e de informação financeira fiável podem levar a uma visão menos completa, ou menos credível, da real posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade pública. Assim, a tomada de decisão, por parte dos Governos, pode ser posta em causa, colocando em risco a qualidade dos serviços que prestam. A necessidade de obter informações mais completas e quantitativas sobre a ação do Governo e a crescente insatisfação dos utilizadores da informação financeira do Setor Público levaram a alterações na Contabilidade Pública de variados países e à adoção de práticas com base na gestão privada (Argento e Van Helden, 2010; Lapsley *et al.*, 2009; Lapsley e Pallot, 2000; Hood, 1995). Neste contexto, a ascensão da Nova Gestão Pública é considerada um importante estímulo para as novas reformas da Contabilidade Pública (Hood, 1995).

Um dos grandes acontecimentos que fez muitos países repensarem a maneira como apresentavam os seus resultados financeiros/contabilísticos foi a grave crise da dívida pública que afetou muitos países da Zona Euro, em 2009 (Ibrahim, 2012). Muitas foram as economias afetadas, as quais tiveram que ajustar as suas finanças públicas através de novas medidas, programas e políticas, como são exemplo as economias de países como a Grécia, a Irlanda e Portugal. Com o objetivo de melhorar o défice público e promover uma maior estabilidade orçamental, o Fundo Monetário Internacional (FMI) foi um importante instrumento na melhoria das contas públicas de vários países pertencentes à União Europeia (UE) (Monteiro, 2016).

Assim, a atual crise financeira na Europa, e por consequência desta, a intervenção de entidades externas financiadoras, revelou a necessidade de reformular e harmonizar os sistemas de orçamento e Contabilidade do Setor Público, aumentando a responsabilização na prestação de contas e uma maior transparência na gestão financeira das Entidades Públicas, exigindo, assim, um regime contabilístico que forneça informações mais completas e fiáveis (Oulasvirta, 2014; Christiaens *et al.*, 2010; Grossi e Pepe, 2009).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Ainda no contexto da UE, a permanência do próprio Euro tem colocado novos desafios à política orçamental e às regras e procedimentos que constituem os quadros orçamentais dos Estados-Membros. Os sistemas devem permitir obter informação atempada, credível e transparente, para um correto funcionamento do quadro de supervisão orçamental da UE. Neste contexto, foi aprovada a Diretiva n.º 2011/85 de 8 de novembro de 2011 da UE que reconhece: *“A existência de práticas de Contabilidade Pública exaustivas e fíáveis em todos os subsectores da Administração Pública constitui um pré-requisito para a elaboração de estatísticas de elevada qualidade que sejam comparáveis entre os Estados-Membros. O controlo interno deverá assegurar que as regras em vigor sejam aplicadas em todos os subsectores da Administração Pública. Auditorias independentes exercidas por instituições públicas, como os tribunais de contas, ou organismos privados de auditoria, deverão encorajar a adoção das melhores práticas internacionais.”* (Diretiva n.º 2011/85/UE de 8 de novembro de 2011).

Perante este cenário de crise e, por consequência, um maior controlo das finanças públicas pelas autoridades nacionais e internacionais, é importante refletir sobre a evolução da Contabilidade Pública no contexto internacional, assim como em Portugal, e o que se espera que venha a acontecer num futuro próximo.

3. A nova reforma da Contabilidade no Setor Público: O processo de normalização contabilística.

Uma questão que se coloca no que diz respeito às reformas da Contabilidade Pública, que ainda estão em fase de implementação em muitos países, é o facto de, apesar de terem características em comum, apresentarem um significativo grau de diversidade, sendo um tema bastante debatido nos últimos tempos (Jesus, 2010). Na próxima secção irá ser estudada a necessidade de harmonização da Contabilidade do Setor Público, e o que tem sido feito neste sentido, quer a nível internacional, quer a nível do espaço Europeu.

3.1 Bases contabilísticas no âmbito das novas reformas do Setor Público

A informação financeira deve ser útil para a tomada de decisão a nível económico, político, social e financeiro. Deve servir de apoio à gestão das organizações, no controlo e avaliação das atividades desenvolvidas, do ponto de vista da eficácia e da eficiência da utilização dos recursos disponíveis (SNC, 2009: Estrutura Conceptual).

De acordo com Wilges (2006), os regimes contabilísticos representam fórmulas de apuramento periódico dos resultados financeiros, patrimoniais ou económicos de determinado exercício. Neste contexto, a decisão sobre a base contabilística a adotar tem influência no estabelecimento dos princípios e políticas contabilísticas, e no tipo de informação que se pretende obter. A escolha determina quais são efetivamente os factos económicos e as transações que irão integrar a informação a divulgar, num certo período de tempo. Portanto, a base contabilística influencia o momento de divulgação de um determinado acontecimento. Assim, para uma leitura correta da informação e, conseqüentemente, uma boa tomada de decisão, é necessário ter um conhecimento prévio da base de referência utilizada na preparação das demonstrações financeiras. (SNC, 2009: Estrutura Conceptual)

O *International Federation of Accountants Public Sector Committee* (IFAC-PSC) (2000) reconhece a existência de dois regimes contabilísticos, o regime contabilístico em base de acréscimo e o regime contabilístico em base de caixa, admitindo que existem duas variações decorrentes desses dois regimes, o regime de caixa modificado e o regime do acréscimo modificado (Tabela 4).

Tabela 4 – Práticas contabilísticas geralmente adotadas pelos Governos

Regime de caixa	Regime de caixa modificado	Regime do acréscimo modificado	Regime do Acréscimo
As transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorre o pagamento ou recebimento.	As transações e outros acontecimentos são reconhecidos em regime de caixa durante o ano e só no fim do exercício são reconhecidas as contas a pagar e a receber.	É utilizado o regime do acréscimo no reconhecimento das transações e outros acontecimentos, mas certas classes de ativos e passivos não são reconhecidos como tal.	As transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem, independentemente do momento em que as transações de caixa ocorrem.

Fonte: Adaptado PwC (2013) e Ernst & Young (2010).

Por princípio, a base em caixa não transmite um conhecimento realista da situação económica de uma organização, tornando-se a base em acréscimo a mais pertinente, quando não se verifica correspondência, em termos temporais, entre o momento do pagamento e da extinção do mesmo. Além disso, a base em acréscimo deve ser utilizada quando não existe correspondência entre o momento em que incorre o rendimento e o seu respetivo recebimento.

Neste contexto, os regimes contabilísticos constituem uma questão de grande importância e estão integrados no âmbito da NGP, como uma das características gerais identificadas nas reformas da Contabilidade Pública dos últimos anos: i) uso da base em acréscimo (aproximação da Contabilidade Pública à privada); ii) aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional (eliminações e reclassificações facilitadas e de maior confiança); iii) harmonização dos diversos sistemas contabilísticos entre os vários níveis de Governo em cada país (Jorge e Jesus, 2012).

Groot e Budding (2008) enfatizam as vantagens na introdução do regime do acréscimo no contexto governamental. Muitos admitem que a Contabilidade preparada nesta base fornece informações mais precisas sobre a solvência do Governo, bens patrimoniais e sobre os custos dos serviços públicos (Pina e Torres, 2003). Para Diamond (2012), o mérito na utilização da base em acréscimo está em gerar uma maior transparência e qualidade na divulgação da informação para a tomada de decisão, uma vez que boas informações sobre custos levam a estimativas mais realistas e a uma melhor alocação dos recursos públicos.

No entendimento da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), o regime do acréscimo facilita o planeamento, a gestão e a tomada de decisão, fornecendo os *inputs* necessários para uma gestão financeira mais eficaz, para além de permitir comparar o desempenho financeiro entre departamentos e serviços de um Governo, ou ainda entre Governos. Além disso, o regime do acréscimo no Setor Público é um instrumento necessário para evitar algumas manipulações que são permitidas pelo regime de caixa, em que o pagamento pode ser antecipado ou adiado de forma a ser registado no período que a administração decida (Comissão Europeia, 2013).

O processo de transição para o regime do acréscimo raramente ocorre isoladamente, uma vez que faz parte de um conjunto de alterações que constituem um processo de reforma. A natureza e a dimensão são determinativas da velocidade e estilo de transição deste regime contabilístico (IFAC, 2013). No entanto, é um processo de grande dimensão que requer planeamento e uma gestão detalhada dos processos de reforma a nível contabilístico. De acordo com o Estudo n.º 14 do IFAC (2011), para que esta implementação ocorra de forma mais simples e rápida existem alguns requisitos que devem ser tidos em conta pelos diferentes países:

- Comprometimento político e Administração Central: o processo é longo e pode ultrapassar vários mandatos, logo é necessário o comprometimento político de todos os envolvidos, inclusive da oposição política;
- Adequação de recursos financeiros e humanos: são necessárias competências específicas para a adoção de um novo regime contabilístico e deve despender mais recursos financeiros para contratar mais especialistas na matéria e para implementar sistemas de informação financeira;
- Efetiva Estrutura de Gestão de Projeto: é necessário atribuir responsabilidades, monitorizar o desempenho, perspetivar custos adicionais, ter um plano claro de implementação e uma Estrutura Conceptual bem definida;
- Adequação dos Sistemas Tecnológicos e de Informação: estabelecimento de ligações entre todos os sistemas com o objetivo de melhorar a divulgação da informação financeira;
- Uso da Legislação: permite uma maior autoridade, a nível formal, no que diz respeito aos procedimentos e demonstra um maior compromisso do Governo com a mudança.

Os países nórdicos, juntamente com a França, apostaram na modernização do seu sistema contabilístico, adotando a base em acréscimo. Em relação aos países que fazem parte da UE há

mais tempo, os países do sul e centro, ainda dispõem de sistemas contabilísticos bastante complexos, baseados no regime de caixa. Estes apresentam um grande número de normas contabilísticas, com diferenças significativas por subsetor do Governo (Anexo 1). Também os órgãos de grande representatividade, como o IFAC e o FMI, apoiam a adoção integral do regime contabilístico em base no acréscimo (Lima e Carvalho, 2015), o que por si também poderá ser um motivo determinante na adoção deste regime por parte dos vários Governos.

Além da Contabilidade em base no acréscimo, outra variável importante, sugerida pela NGP, é a utilização do justo valor (JV) na mensuração de ativos. Em relação às práticas utilizadas pelos países europeus, no que diz respeito à mensuração de ativos, a maioria das Entidades Públicas não utiliza o justo valor como método de mensuração do imobilizado, mas sim o método do custo histórico (Ernst & Young, 2012). A Tabela 5 apresenta a definição dos dois critérios mais utilizados pelas organizações na mensuração de ativos.

Tabela 5: Critérios mais utilizados na mensuração de ativos

Custo Histórico	Justo Valor
Os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias, pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.	Quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

Fonte: Adaptado SNC (2009): Estrutura Conceptual.

O objetivo primordial da Contabilidade, quando esta surgiu, era encontrar a diferença entre rendimentos gerados e gastos suportados. Neste âmbito, o custo histórico, o critério mais utilizado pelas empresas desde os anos 30, baseava-se no registo com base no preço pago, somado de todas as despesas de aquisição e instalação do bem. Assim, o registo só é alterado no momento em que o bem for novamente transacionado, dando origem a uma diferença entre os valores pagos pela compra e os valores recebidos pela venda (Simões *et al.*, 2009).

Galera e Bolívar (2007) defendem a aplicação do JV, abandonando critérios mais tradicionais, como o custo histórico, uma vez que melhora a utilidade das demonstrações financeiras dos Governos e das Entidades Públicas. A utilização do JV aumentaria a eficiência, pois pode melhorar a qualidade da informação sobre as estimativas dos custos, facilitando a tomada de decisão sobre os prós e contras na venda, ou manutenção de ativos para prestação de serviços

públicos. Paralelamente, os ativos seriam mensurados de forma mais homogénea, possibilitando uma melhor estimativa da depreciação, e tornando-os comparáveis entre entidades. Assim, as demonstrações financeiras dos Governos e Entidades Públicas ficariam mais compreensíveis, uma vez que tinham em conta as circunstâncias atuais de mercado, um elemento fundamental para a transparência e prestação de contas.

3.2 Harmonização e normalização contabilística no Setor Privado e no Setor Público

Os fatores ambientais e tecnológicos que influenciam uma sociedade conduzem ao desenvolvimento de diferentes valores sociais que, por consequência, afetam os processos institucionais e a necessidade de informação sobre os mesmos (Hofstede, 2001). De acordo com Nobes e Parker (1998), essa pode ser a justificação para a diversidade de sistemas contabilísticos existentes, de país para país, uma vez que, cada um desenvolve e adapta o seu sistema tendo em conta as suas necessidades e valores sociais.

Segundo Carvalho (2011), atualmente colocam-se novas exigências ao nível da Contabilidade e da prestação de contas das Entidades Públicas que, justificam a necessidade de harmonização e normalização internacional da Contabilidade do Setor Público. Amenábar (2001) refere-se à harmonização contabilística como um processo através do qual vários países, a partir de um acordo, realizam mudanças nos seus sistemas contabilísticos, com o intuito de torná-los mais compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da Contabilidade e de uma Estrutura Conceptual comum que, passe a fundamentar as suas normas contabilísticas. Considera, também, que as normas devem ter em conta as peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração económica, promovendo a conciliação entre a harmonização das normas contabilísticas e as características de cada país. Krisement (1997) acrescenta que a harmonização deve, portanto, evoluir no sentido da comparabilidade, esclarecendo que esta existe quando as informações relativas a transações, ou eventos similares, são reunidas e transformadas aplicando-se os mesmos métodos contabilísticos.

Lemos (2006), para além do conceito de harmonização, clarifica o conceito de normalização contabilística, caracterizando como um “processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas”. No que diz respeito à harmonização, admite ser “processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país” (Lemos, 2006:4).

Neste contexto, a normalização é um processo para a uniformidade, entendida como a imposição de normas uniformes em todos os países. A harmonização é um movimento para a

harmonia, e implica tanto uma reconciliação dos diferentes pontos de vista, bem como permite exigências diferentes em países individuais, sem que haja nenhum conflito lógico (Giner e Mora, 2001; Cañibano e Mora, 2000). Portanto, a normalização contabilística é um mecanismo que contribuiu para a harmonização. Surgiu então a tendência para a normalização internacional da Contabilidade do Setor Público motivada por diversas razões, entre elas (Carvalho, 2011):

- A globalização e a crise financeira mundial despoletou uma maior preocupação na avaliação das performances financeiras e económicas dos vários Governos de cada país;
- Necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas e organismos regulares da UE e mundiais, como por exemplo o FMI;
- Setor Privado ter apostado na normalização contabilística, por exemplo, em Portugal, a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Existe, então, uma crescente necessidade de tornar a informação financeira mais acessível tanto a empresas e organizações, como a qualquer outra entidade externa, independentemente do seu local de origem ou de atuação (Barroso *et al.*, 2015). Porém, alguns autores, como por exemplo Vicente (2012), defendem que a adoção de um novo normativo, a nível mundial, não é um processo fácil para o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, também como outras questões relacionadas com a cultura e política de cada país poderão influenciar e dificultar o processo de convergência.

Segundo Kwok e Sharp (2005), podem ser identificados quatro partes interessadas no processo de normalização, com poderes diferentes no que respeita ao impacto que podem ter no seio da questão: i) utilizadores de relatórios financeiros (demonstrações financeiras); ii) preparadores da informação financeira; iii) auditores independentes; iv) reguladores nacionais das normas contabilísticas. De acordo com estes autores, o processo de normalização contabilística não é sobre “a resposta certa”, mas sim fazendo escolhas entre visões de indivíduos e grupos com interesses, muitas vezes diferentes e incompatíveis. Assim, o processo de convergência das normas contabilísticas visa a melhorar a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras, de modo a satisfazer as necessidades de informação dos diferentes *stakeholders* dos mercados internacionais (Choi, 2003).

O processo de harmonização contabilística a nível internacional tem sido conduzido por diversos organismos internacionais, que podem ser classificados tendo em conta a sua abrangência mundial ou regional, e de acordo com a sua natureza pública ou privada (Laínez, 2001).

No setor empresarial, o processo iniciou-se em 1973, através da criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), organismo independente cujo objetivo era formular e publicar uma nova referência de normas contabilísticas internacionais que fossem mundialmente aplicadas. Este organismo foi proposto pelo *Accountants Internatuinal Study Group* (AISG) e pelo *Committee for the Accountancy Profession* (ICCAP), órgãos anteriormente criados, com o objetivo de desenvolver estudos comparativos de práticas, bases e normas internacionais de Contabilidade (Pegado e Saraiva, 2015).

O IASC foi então um órgão criado por iniciativa de associações de profissionais de vários países, com o propósito de coordenar, a nível mundial, a profissão contabilística e de elaborar normas de aplicação universal. A constituição deste organismo teve como objetivo fundamental desenvolver um modelo de harmonização que proporcionasse, aos mercados financeiros, informação verdadeira, apropriada e que auxilie nas decisões de cariz económico e financeiro (Barroso *et al.*, 2015). Com a crescente influência do IASC nos sistemas contabilísticos mundiais, e com a sua influência na área da harmonização e normalização contabilística, o organismo teve que ser reestruturado em termos de composição e organização interna, passando a chamar-se *International Accounting Standards Committe Foundation* (IASCF).

Neste contexto, surge o IASB (*International Accounting Standard Board*), estrutura dentro do IASCF, que emite normas internacionais de Contabilidade, atualmente conhecidas como Normas Internacionais de Relato Financeiro (*International Financial Reporting Standards*). São normas de alta qualidade que têm como objetivo proporcionar transparência e comparabilidade das informações nas demonstrações financeiras e em outros relatórios contabilísticos, facilitando o entendimento entre os participantes do mercado de capitais e outros utilizadores da Contabilidade, na tomada de decisões económicas.

O processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade tornou-se importante em virtude das profundas transformações verificadas nos últimos anos, em todo o mundo, e do processo acelerado de globalização da economia (Banco Bradesco, 2008). Alguns autores, como Nobes e Parker (1988), admitem que o IASB é o organismo líder no processo de harmonização internacional.

Ainda no processo de harmonização, surge em 1977, um organismo internacional, o IFAC (*International Federation of Accounts*), que tem como objetivo incentivar e apoiar a realização de auditorias de alta qualidade. Posteriormente, surge o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), organismo independente, criado pelo IFAC, para desenvolver

normas contabilísticas de alta qualidade para fins de natureza geral, para entidades do Setor Público de todo o mundo. Um dos principais objetivos do organismo é facilitar a convergência das normas nacionais às normas internacionais, melhorando assim a qualidade e uniformidade das demonstrações contabilísticas mundialmente. Atualmente é composto por elementos de variadas organizações, como por exemplo do FMI e o Banco Mundial (IFAC, 2016).

3.3 *International Public Sector Accounting Standards*: Importância e principais características do normativo

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são desenvolvidas e supervisionadas pelo IPSASB. A principal estratégia na elaboração das IPSAS passa pela convergência das mesmas com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo IASB, com vista à harmonização mundial da Contabilidade no Setor Público.

Neste contexto, o conselho das IPSAS pretende aumentar a qualidade e a transparência da informação financeira do Setor Público através: do estabelecimento de padrões de alta qualidade para uso das entidades do Setor Público; da promoção da convergência internacional de normas contabilísticas; do fornecimento de informações abrangentes sobre a gestão financeira para fins de tomada de decisão; da divulgação de orientações sobre questões e experiências em matéria de informação financeira do Setor Público (Eurostat, 2012).

A NGP, os benefícios do uso do regime do acréscimo, na Contabilidade, e as vantagens em harmonizar internacionalmente a Contabilidade, foram razões fulcrais no desenvolvimento do novo normativo para a Contabilidade do Setor Público a nível internacional. Segundo a Comissão Europeia (2013, ponto 1), as IPSAS são “atualmente o único conjunto de normas de Contabilidade do Setor Público reconhecido internacionalmente”, constituindo uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do Setor Público na UE.

As IPSAS são essenciais para a melhoria da gestão financeira pública, uma vez que, satisfazem melhor as necessidades de informação dos utilizadores (para fins de responsabilização e / ou tomada de decisão), apoiam a gestão no cumprimento das suas responsabilidades e conduzem à melhoria dos procedimentos operacionais. Os principais utilizadores da informação divulgada pelas Entidades Públicas são: cidadãos/contribuintes; deputados (*parliaments*); estatísticos; executivos; media; investidores e analistas; e organizações supranacionais. Os mesmos servem-se da informação, tanto para fiscalizar e comparar com outras regiões, bem como para analisar e tomar decisões (Berger, 2016).

Segundo o Documento de Consulta Pública, elaborado pelo Eurostat (2013), alguns dos principais objetivos das IPSAS passam por desenvolver e implementar, em todas as entidades do Setor Público, pertencentes a diferentes subsectores da Administração Pública: i) normas de Contabilidade Pública harmonizadas e com base no regime contabilístico em acréscimo; ii) normas de informação financeira de carácter geral, com o objetivo de produzir dados financeiros, e orçamentais, fiáveis e em tempo útil; iii) aumentar a transparência orçamental contribuindo para uma maior estabilidade macroeconómica, coordenação, supervisão e orientação das políticas públicas; iv) melhorar a responsabilização, a eficiência e a eficácia da gestão pública; v) facilitar a tomada de decisões; melhorar a comparabilidade da comunicação de informações sobre a situação financeira e o desempenho dos Estados Membros; vi) facilitar a obtenção de liquidez nos mercados financeiros; vii) contribuir para uma melhoria das auditorias públicas.

As IPSAS, apesar de baseadas nas IFRS, têm em conta características específicas do Setor Público. Até à data presente, foram emitidas cerca de 40 IPSAS, nas quais seis não são baseadas em qualquer IFRS, uma vez que se referem a transações ou características específicas das Entidades Públicas. O organismo tem procurado, dentro do possível, manter a convergências dos dois normativos, IPSAS e IFRS, pelo que tem substituído algumas IPSAS pelo facto de as IFRS terem sido modificadas (IPSASB, 2017)¹.

3.4 Benefícios decorrentes da implementação das IPSAS

Uma das principais vantagens da implementação de normas públicas contabilísticas em todo o mundo é a melhoria da transparência e responsabilização na prestação de contas. Na verdade, informações elaboradas, de acordo com normas contabilísticas reconhecidas internacionalmente, fornecem uma base para comparação entre setores governamentais de países diferentes e, também internamente, entre os diversos setores da Administração Pública. A tarefa do Governo seria facilitada ao mostrar aos seus *stakeholders* informação mais transparente e fiável e no que diz respeito ao apuramento da responsabilidade pelo uso dos recursos públicos.

A Contabilidade em base do acréscimo no Setor Público é um instrumento necessário para evitar manipulações que são permitidas pela Contabilidade de caixa, em que o pagamento pode ser antecipado ou adiado de forma a ser registado no período que a administração decida. Com a implementação das IPSAS e do regime do acréscimo na Contabilidade Pública, os inventários

¹ Consultado no dia 12/06/2017: <https://www.ipsasb.org/publications-resources>

de ativos e passivos do Governo passarão a fornecer informações acerca do panorama geral dos recursos governamentais e das suas futuras obrigações, fornecendo uma base para a criação de processos administrativos mais eficientes e um maior controlo sobre os custos. Ao incluírem informações no balanço patrimonial, é possível prever as implicações de longo prazo, em termos de compromissos relacionados com gastos e necessidades de financiamento (PwC, 2013).

Outra vantagem será a satisfação das necessidades de informação de mercados financeiros e dos investidores, uma vez que, com a introdução deste novo regime, será mais fácil notar-se a solvência de um Governo ou de uma entidade pública (Manes-Rossi *et al.*, 2016). Assim, com a implementação do regime do acréscimo, haverá uma melhoria na mensuração do desempenho financeiro e da posição patrimonial e financeira de uma entidade pública, para além de fornecer informações mais transparentes sobre a sustentabilidade do setor governamental.

Segundo Berger (2016), os principais benefícios na implementação das IPSAS, numa perspetiva institucional, são: maior transparência na informação divulgada; controlo, gestão do risco e prevenção de fraudes; auxílio na formulação de políticas; desenvolvimento da economia; relação entre o Governo e organizações financiadoras.

No entanto, é importante reforçar que os benefícios decorrentes da implementação do regime em acréscimo, com base nas IPSAS, só podem ser obtidos se forem parte de uma ampla reforma da área das finanças públicas. A mudança para as IPSAS constitui muito mais do que uma simples mudança no regime contabilístico, trata-se de uma transformação da área das finanças públicas com impacto sobre toda a organização.

3.5 Críticas à adoção das IPSAS e a legitimidade do IPSASB

Apesar das inúmeras vantagens mencionadas em adotar uma nova reforma para a Contabilidade, a verdade é que há uma falta de evidência empírica sobre a eficiência da adoção das IPSAS, bem como algumas dúvidas e limitações sobre a decisão de as implementar (Lapsley *et al.*, 2009; Wynne, 2008).

Uma das críticas tem a ver com os interesses dos utilizadores da informação contabilística. As IPSAS têm como base as normas contabilísticas do Setor Privado (IAS/IFRS), sendo que os principais utilizadores das IAS/IFRS são acionistas e investidores, ao passo que no Setor Público, não existem acionistas, mas sim Governos, contribuintes, eleitores e cidadãos. Assim, uma das questões chave, no que diz respeito às diversas críticas às IPSAS, prende-se com este

sistema incluir normas que não se enquadram nas necessidades do Setor Público (Oulasvirta, 2013).

Além disso, a confiança na Estrutura Conceptual das IPSAS é também posta em causa uma vez que o IPSASB simplesmente tomou as IAS/IFRS como modelo, e só depois desenvolveu uma Estrutura Conceptual global sobre os princípios das normas (Oulasvirta, 2012). Na verdade, há que também diferenciar que a informação contabilística no Setor Privado é essencialmente direcionada para a tomada de decisão, enquanto no Setor Público destina-se mais para prestação de contas (*accountability*), argumento também apontado por vários autores como uma crítica aquando da adoção das normas do Setor Privado no Setor Público.

Outra questão, ainda pouca desenvolvida no normativo, tem a ver com o facto das IAS/IFRS dependerem fortemente de conceitos de medidas derivadas do justo valor e da abordagem do Balanço. No Setor Público, estes pontos de partida podem causar impactos na identificação, medição e avaliação dos ativos e passivos. É importante sublinhar que o objetivo dos Governos e das Administrações Públicas é beneficiar o público em geral e não o proprietário, através de bens que melhorem o seu dia-a-dia (Lapsley *et al.*, 2009; Barton, 2005; Pallot, 1992).

De acordo com a Comissão Europeia (2013), as IPSAS não descrevem de forma precisa as práticas contabilísticas a seguir, tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, o que na prática limita a harmonização. Além disso, na atual fase de desenvolvimento existem ainda normas que não estão completas, em termos de cobertura ou da sua aplicabilidade prática, uma vez que alguns tipos importantes de fluxos das Administrações Públicas, tais como os impostos e as prestações sociais, para além de não terem suficientemente em conta as necessidades e características, também não referem os interesses específicos da comunicação de informações no Setor Público.

Outra limitação destacada por alguns autores tem a ver com as IPSAS não tratarem de questões relativas à elaboração de orçamentos. As mesmas não abordam o conteúdo de relatórios produzidos para demonstrar a conformidade com as leis e regulamentos, incluindo a execução do orçamento. Estes relatórios são considerados para fins específicos, fora do âmbito das IPSAS, o que poderá ser uma barreira à implementação das IPSAS (Christiaens *et al.*, 2015; Grossi e Soverchia, 2011).

Na opinião do Tribunal de Contas Português e do Ministério das Finanças, expressa no relatório produzido pelo Eurostat (2012) que, apresenta uma comparação das práticas de Contabilidade

Pública e auditoria nos Estados-membros da UE, as IPSAS não esclarecem suficientemente alguns aspetos importantes para o Setor Público, nomeadamente no que diz respeito ao reconhecimento do património histórico e artístico (monumentos, obras de arte, entre outros.); reconhecimento dos passivos relacionados com fundos sociais (assunto que não está tratado no normativo); receita fiscal (não há recomendação nas IPSAS relativamente ao registo da receita fiscal no regime de acréscimo); e em termos de consolidação de contas (não são apresentadas orientações relativas à definição da entidade controladora e controlada na perspetiva do Governo).

Apesar das IPSAS fornecerem informação tanto quantitativa, como qualitativa, os custos associados à sua implementação são uma limitação para muitos países. No entanto, nem todos os custos são inicialmente causados pelas IPSAS, como por exemplo o registo de ativo, desatualizações de informação e a falta de conhecimento sobre a Contabilidade com base no regime em acréscimo (Berger, 2016).

A legitimidade das IPSAS é também posta em causa, uma vez que não preenche todos os requisitos que lhe confirmam essa legitimidade, como corpo normativo de âmbito internacional. Tendo em conta Lande *et al.* (2009), existem determinados pré-requisitos a ter em conta num normativo, para que possa ser garantida a legalidade institucional. Assim, na criação de um normativo deve ter-se em conta determinadas características:

- “Sufficient authority”: um mandato garantido por uma autoridade reconhecida;
- “Substantive due process”: justificando que qualquer outro organismo com as mesmas capacidades agiria na mesma situação;
- “Procedural due process”: oportunidade de todas as partes interessadas expressarem opinião que possa influenciar o processo de normalização.

No que diz respeito à “sufficient authority”, o IPSASB não tem autoridade suficiente por carecer de um mandato evidente por parte de uma autoridade reconhecida. A própria IFAC não pode ser entendida como tal, no âmbito do Setor Público, uma vez que não detém autoridade suficiente, nem meios de pressão ou sanção a países ou órgãos normalizadores nacionais. Além disso, não existe qualquer outro órgão normalizador concorrente com o IPSASB no âmbito do Setor Público, a nível internacional.

Tendo em conta a característica “substantive due process”, o IPSASB acaba por não cumprir o requisito da legitimidade institucional porque adapta as normas contabilísticas do setor empresarial, as IFRS, ao Setor Público, apenas modificando a semântica. Além disso, a

legitimidade do IPSASB também é posta em causa no que diz respeito ao processo de normalização, visto não atender às necessidades de todos os países, esquecendo as disparidades nos sistemas de informação contabilística entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Outro dos factos que leva a questionar-se a atuação do IPSASB tem a ver com as experiências profissionais dos membros, dado que estes detêm uma maior experiência no Setor Privado (Lande *et al.* 2009). Apesar disso, o IFAC afirma que se encontra em vigor um processo de normalização que garante o “*procedural due process*”, e que são reunidas as opiniões tanto do grupo consultivo, bem como das organizações membros do IFAC, dos órgãos governamentais e do público em geral (IPSASB, 2012).

3.6 A adoção das IPSAS a nível internacional e Europeu

Embora haja uma tendência global em adotar sistemas contabilísticos idênticos entre países, ainda não se verifica uma grande harmonização neste sentido. As diferenças entre sistemas verificam-se a três níveis: i) conteúdo; ii) momento de adoção; iii) aplicabilidade (Christiaens *et al.*, 2010).

Apesar da implementação internacional da Contabilidade, com base no regime em acréscimo, e da publicação de normas internacionais contabilísticas para o Setor Público, os sistemas de informação financeira nas Entidades Públicas ainda são relativamente divergentes (Benito *et al.* 2007; Brusca e Condor, 2002). Como anteriormente mencionado, tanto a nível nacional (Carvalho *et al.*, 2007), como a nível internacional (Christiaens *et al.*, 2010), estudos mostram a existência de diferentes regimes contabilísticos em vários países, verificando-se diferentes sistemas contabilísticos entre Governos Centrais e locais.

Há também alguma diversidade no momento do processo de adoção, uma vez que há alguns países a investir intensivamente na modernização dos seus sistemas contabilísticos, na sua maioria países Anglo-Saxónicos (Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos), enquanto outros optam por uma abordagem mais conservadora (países do sul e centro da Europa) (Christiaens *et al.*, 2010; Benito *et al.*, 2007; Carlin, 2005).

É importante esclarecer que os termos “Sistema Anglo-Saxónico” e “Sistema Europeu Continental” são conceitos utilizados frequentemente na literatura da Contabilidade a nível internacional por vários autores. Deegan e Unerman (2006) defendem que o modelo Anglo-Saxónico está associado a um sistema de Contabilidade que é fortemente influenciado pelos organismos profissionais e tem uma forte ênfase nos mercados de capitais, em que a ideia de que a substância económica deve prevalecer sobre a forma legal. O modelo Europeu Continental é caracterizado como sendo pouco influenciado pela profissão contabilística, tendo então uma grande dependência dos Governos, uma grande ligação entre a Contabilidade e a fiscalidade e uma tendência para proteger os interesses dos credores mais do que dos investidores.

Outra diferença é a forma como a nova reforma contabilística é adotada. Alguns países têm uma visão mais descentralizada, o que significa que a reforma da Contabilidade é primeiro desenvolvida a nível Municipal e Local, antes de ser aplicada pelo Governo Central (por exemplo na Suécia). No entanto, há países com uma visão bastante mais centralista, como é exemplo da Nova Zelândia (Groot e Budding, 2008).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Apesar das sucessivas tentativas em implementar as IPSAS, não existe obrigatoriedade, isto é, não existem sanções para países que se recusem a adotar as normas internacionais. Cada Governo implementa um sistema que atenda às suas próprias necessidades, podendo adotar alguns conceitos das IPSAS, mas não todos, o que dificulta o objetivo primordial destas normas, a harmonização contabilística a nível mundial.

A adoção das IPSAS tem aumentado durante a última década, sendo que muitos países e agências internacionais iniciaram o processo de convergência com as IPSAS para fins de relatórios financeiros. A relação IPSAS-IFRS tem sido, em alguns países, uma importante razão para adotar ou convergir com as IPSAS. Uma das principais razões que leva estes países a adotar tem a ver com as IFRS já terem ganho legitimidade, de modo que a adoção das IPSAS (ou normas semelhantes às IPSAS) permite que os países mantenham sistemas de relatórios financeiros uniformes, ou similares, entre o Setor Público e o Privado (Brusca e Pontoppidan, 2016).

A Comissão Europeia tem vindo a manifestar apoio aos Estados membros no intuito de implementar normas contabilísticas, tendo como objetivo uniformizar e tornar possível a comparação contabilística dos setores da Administração Pública (Jorge *et al.*, 2013). Segundo o IPSASB (2016) existem tanto Governos nacionais, como instituições e organizações, que adotaram ou têm planos de adotar as IPSAS, como é exemplo a OCDE e a Organização das Nações Unidas (ONU). A adoção das IPSAS, por organismos internacionais, contribui em grande escala para a legitimidade das normas.

Através de um estudo do Eurostat, adaptado pela consultora Ernst & Young (2012) (Tabela 6), pode verificar-se as iniciativas levadas a cabo por parte dos Governos Centrais dos países que fazem parte da UE.

Tabela 6 – Iniciativas relativas à utilização das IPSAS por partes dos Governos Centrais nos 28 Estados-Membros da União Europeia

Regime Contabilístico adotado pelos Governos	Total
Normas contabilísticas tendo em conta o regime do acréscimo baseadas nas IPSAS ou similares às IPSAS	12
Combinação de Contabilidade utilizando o regime do acréscimo e de caixa versus regime do acréscimo modificado	11
Contabilidade baseada no regime de caixa	5

Fonte: Adaptado Ernst & Young (2012)

Tendo em conta o estudo, muitos países adotaram a Contabilidade nos seus Governos Centrais tendo em conta o regime do acréscimo. Além disso, a investigação mostra que em alguns destes países, as IPSAS estão refletidas na legislação nacional contabilística da Administração Central, como é exemplo Portugal (fase de implementação), e em outros as normas contabilísticas não apresentam grandes diferenças em relação às IPSAS, como por exemplo o Reino Unido e a Suécia.

Na verdade, a adoção das normas contabilísticas, por parte de cada país, poderá ser influenciada tanto por tradições específicas nacionais, como também por culturas políticas (Linguori, 2011), ou ainda por pressões de outros países ou entidades externas. A temática sobre as razões que levam, ou não, os países a adotarem as normas internacionais do Setor Público, entre outras questões, serão estudadas em capítulos seguintes.

3.7 European Public Sector Accounting Standards

Tendo como objetivo a harmonização das normas contabilísticas e a implementação de padrões contabilísticos mais fiáveis e que tenham em conta necessidades dos Estados-membro da UE, a Comissão Europeia tenciona que seja desenvolvido um conjunto de normas contabilísticas a partir das IPSAS, denominadas por *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Jorge *et al.*, 2013).

A iniciativa da Comissão Europeia surge pela atual crise financeira sentida na Europa no Setor Público, sublinhando o papel da disciplina orçamental na salvaguarda da União Económica e Monetária (Brusca e Pontoppidan, 2016). O Eurostat lançou uma consulta pública sobre a adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) para os Estados-Membros da UE, em fevereiro de 2012, a qual concluiu que os Estados-Membros da UE não consideraram apropriado a adoção das IPSAS, concordando que devem ser desenvolvidas normas europeias de Contabilidade para o Setor Público (Comissão Europeia, 2013).

A Comissão Europeia apontou algumas razões para a criação das EPSAS, ao invés da utilização das IPSAS, como por exemplo:

- As IPSAS conduzem a uma falta de limitação dos tratamentos contabilísticos havendo possibilidade de escolher tratamentos contabilísticos alternativos remete para uma menor harmonização, condição essencial para a comparabilidade da informação (Comissão Europeia, 2013). Ao desenvolver as EPSAS, a UE está a criar uma governação regional da Contabilidade do seu Setor Público que lhes permita, por exemplo, restringir as opções de políticas contabilísticas disponíveis nas IPSAS, uma vez que não existe uma definição clara das políticas contabilísticas que os Governos devem seguir (Brusca, 2016).
- O conjunto de normas que formam as IPSAS apresenta-se incompleto em termos de cobertura na aplicabilidade prática, para alguns tipos de transação típicas das entidades governamentais (como por exemplo: benefícios sociais e impostos), não indo ao encontro das necessidades e características de reporte no âmbito do Setor Público (Comissão Europeia, 2013).

Há também outras questões que incentivam à criação de um novo normativo para a UE, entre elas, a questão das IPSAS não terem em conta a parte, o que limita consideravelmente os benefícios de uma nova reforma. Segundo EPSAS. EU (2017)², a elaboração do orçamento anual, de uma entidade pública, é um instrumento de gestão essencial para a tomada de decisão no Setor Público. Assim, defendem que é necessário complementar as IPSAS com a fase de elaboração do orçamento. Assim, as EPSAS poderão vir a melhorar a qualidade dos relatórios financeiros de finalidade geral, por parte das entidades do Setor Público, contribuindo para uma melhor avaliação no que diz respeito à decisão de alocação de recursos, tomadas pelos Governos, aumentando a transparência e a prestação de contas, bem como a eficiência e eficácia das ações governamentais.

A introdução das EPSAS provavelmente representará uma das maiores reformas administrativas da história da Europa, sendo que a conversão será um processo longo e complexo. Para não sobrecarregar as Administrações Públicas, esta reforma deve, portanto, ser considerada como um projeto de médio/longo prazo (EPSAS.EU, 2017). A consultora Ernst & Young (2016) alerta que é importante não criar divergências desnecessárias entre as EPSAS e as IPSAS, e entre as EPSAS e as IFRS, uma vez que, as entidades controladas pelo Governo podem já estar obrigadas a reportar na base das IFRS.

² Consultado no dia 12/06/2017: <http://www.epsas.eu/en/what-needs-to-be-done.html>

3.8 A importância da fiabilidade dos dados estatísticos fornecidos pelos vários países

A Contabilidade das Entidades Públicas, com dados mais fiáveis e coerentes, são condições essenciais para a qualidade dos indicadores macroeconómicos utilizados na supervisão e coordenação das políticas orçamentais e macroeconómicas da UE, para além de permitir uma maior transparência e responsabilização na gestão das mesmas (Eurostat, 2012). A comparabilidade de dados correspondentes à dívida pública e défice orçamental, dos vários Governos, tem sido posta em causa (Ball, 2012).

O Sistema Europeu de Contas (SEC) estabelece uma metodologia para a produção de dados de contas nacionais na UE, com o intuito de garantir que os resultados estatísticos sejam compilados de forma consistente, comparável, fiável e atualizada (INE, 2014). Este organismo tem um importante papel na comparabilidade a nível macroeconómico, entre países da UE, e também a nível internacional. No que diz respeito a regras orçamentais aplicadas em países da zona euro, se os mesmos registarem um défice acima de 3% do PIB e se dívida pública (dívida do Governo e dos organismos públicos) exceder 60 % do PIB, são colocados no Procedimento em caso de défice excessivo (PDE), regido pelo artigo 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE, que serve de base à vertente corretiva do Pacto de Estabilidade e Crescimento da EU (EUR-Lex, 2017)³.

No entanto, o cálculo da dívida, de acordo com o SEC95, difere do défice reportado de acordo com as regras do PDE, que prevalece para efeitos de determinação de critérios de convergência. Na aferição dos critérios de convergência no âmbito da moeda única, os Estados-Membros reportam sobre a aplicação do protocolo do PDE, com base nas estatísticas governamentais, ou seja, nas Contas Nacionais, que obedecem ao SEC95, harmonizado no contexto da UE. Porém, os dados de reporte, no contexto das Administrações Públicas nacionais, derivam dos respetivos sistemas nacionais de Contabilidade Pública. Tais divergências são de tal modo relevantes que, em muitos Estados-Membros, há necessidade de ajustamentos ao transcrever os dados da Contabilidade Pública para as Contas Nacionais (Jesus e Jorge, 2010) que, por vezes, põem em causa o rigor e a fiabilidade dos dados reportados.

Outra entidade também importante na produção de estatísticas é o Eurostat, uma organização da Comissão Europeia que produz dados estatísticos para a UE, para além de também promover a harmonização dos métodos estatísticos entre os estados membros. É

³ Consultado no dia 13/06/2017: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/excessive_deficit_procedure.html?locale=pt

responsável pela verificação da qualidade dos dados comunicados pelos 27 Estados-membros da UE. A produção de estatísticas sobre as finanças públicas é realizada através de fontes nacionais, nomeadamente a partir das informações financeiras das Entidades Públicas e dos sistemas de Contabilidade Financeira de cada país. Assim, a qualidade das estatísticas depende fortemente da qualidade e da fiabilidade dos sistemas contabilísticos públicos utilizados (Ernst & Young, 2012). Neste contexto, se as Entidades Públicas utilizassem normas contabilísticas harmonizadas melhorariam consideravelmente os dados estatísticos e os processos de verificação estatística (Comissão Europeia, 2013).

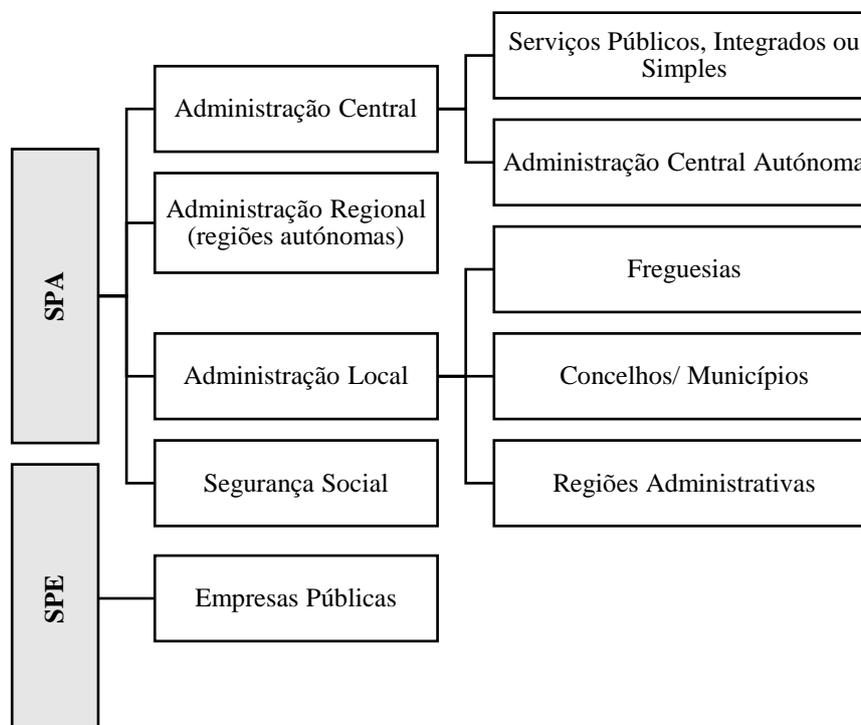
4. A reforma da Contabilidade Pública em Portugal

A crescente necessidade de harmonizar e normalizar os sistemas contabilísticos públicos, a nível internacional, fez com que o Setor Público português fosse reestruturado. O propósito deste Capítulo passa por fazer uma abordagem à reestruturação e evolução da Contabilidade do Setor Público de Portugal, para além de uma análise do novo sistema contabilístico que está a ser implementado nas Administrações Públicas portuguesas.

4.1 Estrutura do Setor Público português

De acordo com a CRP, “o Setor Público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras Entidades Públicas”. A definição é abrangente uma vez que inclui não só a totalidade das Administrações Públicas, como a totalidade do setor empresarial de capitais total ou maioritariamente públicos. O Setor Público decompõe-se no Setor Público Administrativo (SPA) e no Setor Público empresarial (SPE), tendo em conta a atividade que o Estado e as Entidades Públicas desenvolvem (Figura 1).

Figura 1: Estrutura do Setor Público português



Fonte: Adaptado de Franco (2004a:145)

No que diz respeito ao SPA, tem como finalidade a prestação de serviços à população, a título gratuito ou semigratuito, ou seja, não atua com a intenção de obter lucro. Os recursos utilizados vêm na sua maioria diretamente do próprio Estado ou de outras Entidades Públicas que, por sua vez, são obtidos através dos demais setores da economia nacional, que irá permitir o desenvolvimento posterior de operações de redistribuição de rendimentos (Carvalho *et al.*, 1999). Em relação ao SPE, engloba as atividades dominadas apenas por critérios económicos, nomeadamente a produção de bens e serviços com o objetivo de criar lucro.

A diferença fundamental entre SPA e SPE prende-se com as regras contabilísticas a que cada um está sujeito (Caiano *et al.*, 2007). As entidades e serviços do SPA desempenham a sua atividade segundo critérios não empresariais, logo estão sujeitas ao normativo aplicado no Setor Público, Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), ao passo que as entidades do SPE estão sujeitas a regras de Contabilidade das Entidades Privadas, o SNC (Sistema de Normalização Contabilística), sistema que revogou o Plano Oficial de Contabilidade do Setor Privado (POC).

4.2 Processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal e o esforço de harmonização

Atualmente assiste-se a uma evolução da Contabilidade caracterizada por um fenómeno de harmonização e normalização das normas contabilísticas que, tem sido intensificado nos últimos anos, a nível internacional, e em Portugal. O sistema contabilístico português está tradicionalmente relacionado com a Corrente Continental, uma vez que está fortemente ligado à fiscalidade e à tradição legislativa (Nobes, 1981), tal como a UE, que tem uma perspetiva de harmonização contabilística com base na legislação e por influência de fatores políticos (Barroso *et al.*, 2015). No entanto, como referido anteriormente, as novas mudanças no Setor Público são influenciadas pela corrente Anglo-Saxónica.

Em Portugal, o processo de normalização contabilística iniciou-se em 1977 com a introdução do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, que esteve em vigor cerca de 12 anos. Com a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, em 1986, nasce a necessidade de adaptar a legislação nacional à comunitária, surgindo um segundo POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89. O POC era utilizado pelas entidades privadas, mas os seus princípios eram também utilizados pelo Setor Público (Caiano *et al.*, 2007).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Decorrente da NGP, Portugal iniciou o seu processo de reforma da Contabilidade Pública nos anos 90. Insere-se numa reforma mais vasta da Administração Pública portuguesa, que também teve em conta a revisão da CRP, especialmente as alterações dos artigos 108º a 110º (Título IV – Sistema Financeiro e Fiscal), que passou a estabelecer os princípios gerais relativos à estrutura do Orçamento do Estado e a metodologia de gestão orçamental (Jesus, 2010). Na Tabela 7 serão descritos os marcos mais importantes desta reforma.

Tabela 7 – Marcos importantes da reforma da Contabilidade Pública portuguesa

Marco importantes da reforma	Legislação	Descrição
Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)	Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho.	Em conformidade com a Lei 8/90, de 20 de fevereiro – Lei das Bases da Contabilidade Pública, os sistemas contabilísticos a aplicar às Entidades Públicas passam a ser: <ul style="list-style-type: none">• <u>Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral)</u>: Contabilidade de caixa e Contabilidade de compromissos;• <u>Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excecional)</u>⁴: Contabilidade de acréscimo e Contabilidade de compromissos na vertente orçamental.
Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE)	Lei 6/91, de 20 de fevereiro.	Estabelece os princípios e regras para elaboração e execução do orçamento anual, dentro do regime de caixa modificada.
Lei Enquadramento Orçamental	Lei 91/2001, de 20 de agosto.	Lei que revoga a LEOE. Estabelece os princípios e as regras orçamentais aplicáveis ao Setor Público. Além disso, também refere o regime do processo orçamental, as regras de execução, de Contabilidade, reporte orçamental e financeiro, as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira.
POCP	Decreto-Lei 232/97 de 3 de setembro.	Integração da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica num único sistema, apesar de cada subsistema funcionar de forma independente. Ferramenta essencial de relato de informação financeira que não só é orientada para a conformidade legal, mas também permite analisar a situação financeira e económica das Entidades Públicas.

⁴ Organismo com personalidade jurídica e património próprio, com receitas próprias mínimas de 2/3 das despesas totais.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Planos Setoriais	Decreto-Lei 232/97 de 1 de setembro.	Planos Setoriais que apresentam determinada estrutura, dependendo da especificidade da atividade onde se aplicam.
SNC-AP	Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.	Normativo elaborado com o intuito de aproximar o sistema de Contabilidade Público ao Privado, com base nas normas internacionais. Tem como objetivo acabar com a fragmentação de sistemas contabilísticos, uniformizar procedimentos e aumentar a transparência das contas.

Fonte: Adaptado Jesus (2010) e Carvalho e Jorge (2003 e 2005).

Através da aprovação da Lei das Bases da Contabilidade Pública e posteriormente com a publicação da RAFE, reformando o sistema da Contabilidade Pública, passou-se a verificar os requisitos de eficiência, eficácia e economia, e passou-se a exigir aos serviços com autonomia administrativa, a elaboração de Contabilidade Financeira e de Custos, tendo sido introduzido o princípio do regime do acréscimo. Além disso, reforçou-se a ideia que os princípios da gestão privada devem ser utilizados na Administração Pública (Jesus, 2010).

Posteriormente, em 1997, surge a aprovação do POCP, que representou um marco muito importante na revolução da Contabilidade Pública em Portugal (Fernandes, 2014). Carvalho e Jorge (2003 e 2005) salientam que as duas grandes inovações trazidas neste no sistema contabilístico foram:

- Introdução em todo SPA da Contabilidade Financeira/Patrimonial e da Contabilidade de Custos, ambas em base em acréscimo;
- Introdução do método digráfico no que reporta à execução orçamental e à vertente financeira, antes utilizando o método unigráfico.

É importante esclarecer que, segundo o método digráfico, todo o débito realizado numa determinada conta origina o crédito noutra ou em outras contas, e vice-versa, isto é, cada facto patrimonial determina um registo em duas ou mais contas, com o objetivo de que o valor de cada débito (ou débitos) corresponda sempre um crédito (ou créditos) de igual valor. No que diz respeito ao método unigráfico, o mais simples e como tal o que mais distorce a realidade, pressupõe registos contabilísticos apenas no momento do recebimento e do pagamento, enquanto o método digráfico, mais complexo, vem introduzir mais momentos de registos contabilísticos o que irá permitir uma análise mais coerente e fidedigna da realidade dos factos (Salvador, 2007).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Na sequência da aprovação e implementação do POCP, foram publicados vários Planos Setoriais que seguem determinada estrutura, mas apresentam alguns ajustamentos relativos à especificidade da atividade onde se aplicam. Uma das principais diferenças dos Planos Setoriais, em relação ao POCP, prende-se por terem um modelo de implementação previsto para a Contabilidade Analítica, cumprindo-se assim, o objetivo do POCP, de se conseguir articular os três sistemas contabilísticos obrigatórios.

Outra grande diferença tem a ver com os documentos previsionais, uma vez que, enquanto o POCP não estabelece registos para a elaboração de qualquer documento previsional, os Planos Setoriais estabelecem um conjunto de requisitos para a elaboração de documentos desta natureza, como sejam Planos de Atividades e Planos Plurianuais de Investimentos, Orçamentos por Programas. Além disso, o POCP não previa a consolidação de contas, o que já está previsto nos Planos Setoriais, embora em diferentes níveis de exigência (Jesus, 2010).

Na Tabela 8 será realizada a distinção entre os Planos Setoriais que mudam consoante o tipo de atividade desenvolvida.

Tabela 8 – Âmbito da aplicação dos Planos Sectoriais

Tema	Legislação	Âmbito da aplicação
Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro.	Organismos autónomos sob a tutela do Ministério da Educação, que não possuam natureza, forma e designação de empresas públicas; Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja sua atividade maioritária seja a educação.
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro.	Aplicável a todos os organismos do Ministério da Saúde e organismos autónomos que não tenham designação de empresa pública; Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja sua atividade maioritária seja a saúde.
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade de Segurança Social	Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.	Aplicação obrigatória a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, incluindo as instituições das Regiões Autónomas.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Plano Oficial de Contabilidade Autarquias Locais	de das	Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.	Aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas.
--	--------	--	---

Fonte: Adaptado Mendes (2015) e Jesus (2010)

Com a introdução deste novo sistema de Contabilidade nas entidades do Setor Público, para além de ter como objetivo melhorar a prestação de contas, através de uma maior transparência na aplicação dos escassos recursos financeiros públicos, pretendeu complementar a informação sobre a execução legal do orçamento (essencialmente com base de caixa), com informação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base no acréscimo), que sirva de suporte na tomada de decisão. Todas estas mudanças, introduzidas a partir da década de 90, tornaram-se obrigatórias por lei.

De forma geral, alguns autores afirmaram que, não existem diferenças substanciais entre o plano nacional (POCP) e os respetivos Planos Setoriais (Teixeira *et al.*, 2010). No entanto, quando analisado mais detalhadamente, os Planos Setoriais mostram que a sua estrutura é mais desenvolvida e específica, de modo a responder às características das entidades que integram os setores onde são aplicados. Entende-se que as diferenças identificadas eram obstáculos à harmonização contabilística, no que diz respeito à comparabilidade das demonstrações financeiras. Santos (2007), afirma que as diferenças entre os vários planos, designadamente quanto à aplicação de diferentes critérios de reconhecimento e valorimetria, impossibilitam a elaboração de contas consolidadas para todo o SPA.

O relatório produzido pelo Eurostat (2012) que, apresenta uma comparação das práticas de Contabilidade Pública e auditoria nos Estados-membros da UE, referiu que em Portugal, a mudança para o regime de acréscimo foi iniciada na década de 1990. No entanto, atualmente o regime de acréscimo apenas está implementado num número limitado de entidades. Neste sentido, apesar do processo de reforma da Contabilidade do Setor Público ter-se iniciado na década de 90, a verdade é que nos últimos anos temos assistido a uma maior pressão institucional no sentido de harmonização internacional da Contabilidade Pública devido à grave crise financeira que Portugal está a ultrapassar (Gomes *et al.*, 2015). O Governo português sentiu a necessidade de reformular os seus sistemas de informação financeira, em conformidade

com os requisitos internacionais, em prol influência do FMI, uma vez que depende de financiamento externo.

No âmbito do Setor Privado, em 2009, é aprovado o primeiro SNC, através do Decreto-Lei n.º 158/2009, um grande passo para a normalização contabilística do Setor Privado, com o objetivo de adaptar o normativo português ao normativo internacional. Este normativo resultou das normas internacionais de relato financeiro do IASB, adotadas pela UE e, consequentemente em Portugal (Fernandes, 2014). Tendo em conta as mudanças ocorridas no Setor Privado, o POCP que tinha como base de referência as normas do setor empresarial (POC), tornou-se menos eficiente, no que diz respeito à consolidação de contas entre entidades do setor empresarial público (que implementam o SNC) e do Setor Público (que aplicam o POCP e Planos Setoriais). Além disso, segundo Jorge (2003), apesar das inovações introduzidas pelo POCP e dos vários Planos Setoriais, não são suficientes para uma reforma que pretende trazer o sistema português de Contabilidade Pública próximo dos desenvolvidos internacionalmente.

Neste contexto, o Governo decidiu, aquando da reestruturação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) em 2012, proceder à reestruturação da Contabilidade do Setor Público, promovendo a harmonização contabilística, através da elaboração de um novo modelo contabilístico, aplicável às Administrações Públicas, com três grandes objetivos (Decreto-Lei n.º 192/2015):

- Redução da fragmentação contabilística, passando a existir um único modelo contabilístico para as Administrações Públicas;
- Alinhamento do normativo nacional com as normas internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS);
- Obtenção de informação útil para efeitos de gestão orçamental.

Atualmente assiste-se, em Portugal, a um momento favorável que incentiva a mudança para um sistema contabilístico público com base nas IPSAS (Gomes *et al.*, 2015). A divergência de normativos contabilísticos e as normas contabilísticas internacionais, já adotadas por alguns países a nível internacional, levaram à introdução do SNC-AP, que revogou o POCP e os demais Planos Setoriais, integrando os subsistemas: Contabilidade Financeira; Contabilidade orçamental; Contabilidade de Gestão.

Estava prevista a introdução do SNC-AP no dia 1 de janeiro de 2017, sendo que o projeto-piloto iniciou-se no dia 1 de janeiro de 2016. No entanto, estas datas sofreram algumas alterações e adiamentos que serão mencionados em secções seguintes. É, a par de outros instrumentos legais

entretanto aprovados, como por exemplo LEO, um dos instrumentos essenciais para a reforma das finanças públicas.

4.3 Abordagem ao normativo SNC-AP: linhas gerais e caracterização das principais mudanças

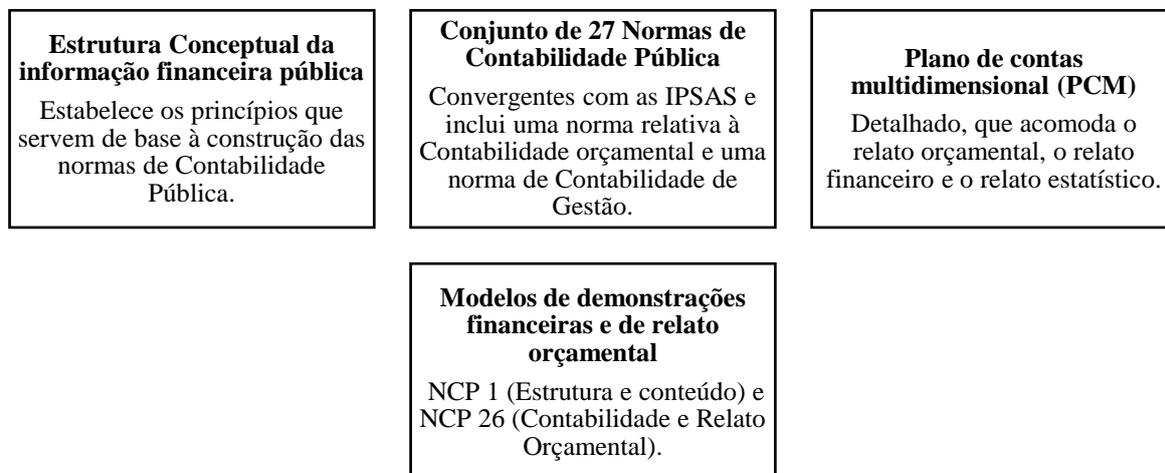
Após o trabalho desenvolvido, desde 2012, pelo Comité do Setor Público da CNC, deu-se a aprovação do SNC-AP, no dia 11 de setembro de 2015, pelo Decreto-Lei n.º 192/2015. No documento que define as linhas orientadoras para o SNC-AP (julho, 2013), defende-se que esta mudança é indispensável para a melhoria dos procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas e consistência na normalização contabilística. O objetivo passou por aproveitar, sempre que possível, o mais relevante nos normativos atualmente existente e aproximar o sistema de Contabilidade público ao privado (empresarial). De acordo com a consultora iNOBEST⁵, o SNC-AP visa também permitir o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação sendo que pretende:

- Evidenciar a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- Proporcionar informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- Permitir o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- Proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

⁵Consultado no dia 27/04/2017: <http://www.inobest.com/wp-content/uploads/2016/06/SNC-AP.pdf>

Os elementos que integram o SNC-AP estão mencionados na figura seguinte (Figura 2).

Figura 2 – Elementos que fazem parte do SNC-AP



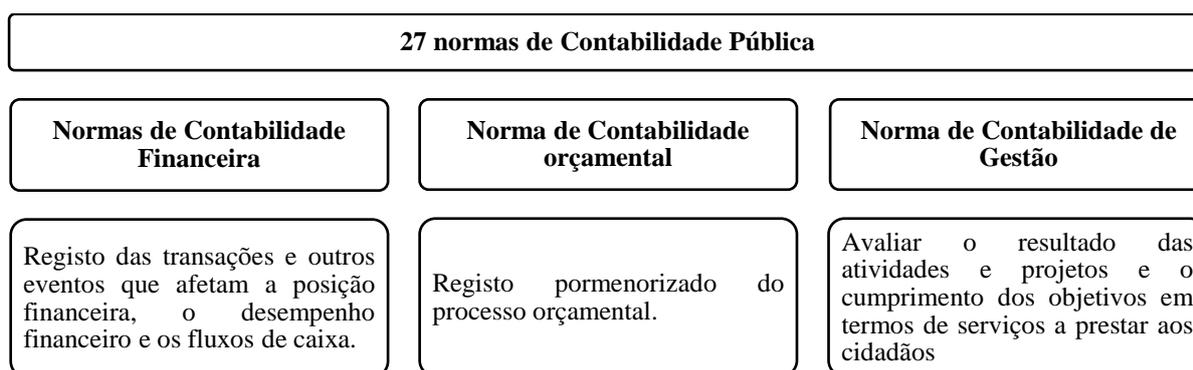
Fonte: Adaptado Monteiro, (2016).

O SNC-AP veio alterar alguns processos de registo e relato financeiro das entidades do Setor Público, em que um dos principais desafios é deixarem de pensar a Contabilidade apenas na ótica de caixa, e adotarem, também, a Contabilidade na ótica do acréscimo. No entanto, algumas entidades das Administrações Públicas já tinham optado por adotar a Contabilidade na base em acréscimo, como por exemplo as autarquias locais, os hospitais, as universidades e outras entidades, que aplicam o POCP, ou um dos POC's específicos construídos na base do POCP (Monteiro, 2016).

Além disso, o SNC-AP criou a figura do contabilista público como o responsável pela regularidade técnica na prestação de contas de serviços e organismos e na execução da Contabilidade Pública. Esta função é assumida pelo dirigente intermédio responsável pela Contabilidade e, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado, de entre os trabalhadores integrados na carreira de técnico superior, com formação específica em Contabilidade Pública (Tribunal de Contas, 2017).

No que diz respeito às 27 normas que compõem o SNC-AP, o normativo é organizado de acordo com a Figura 3 e Tabela 9.

Figura 3 – Constituição do normativo do SNC-AP



Fonte: Adaptado Monteiro (2016) e Jesus (2010).

Tabela 9: Normas agrupadas por conjunto de matérias

Normas de apresentação de informação e relato	Normas relativas à forma e conteúdo de apresentação do relato financeiro, orçamental e de gestão.	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura e Conteúdo das DF (NCP 1); • Políticas Contabilísticas (NCP 2); • Divulgações de Partes Relacionadas (NCP 20); • Relato por Segmentos (NCP 25); • Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26); • Contabilidade de Gestão (NCP 27).
Normas de ativos não correntes	Normas associadas a ativos não correntes, como os ativos tangíveis e intangíveis, as locações, as propriedades de investimento e as imparidades de ativos geradores de caixa.	<ul style="list-style-type: none"> • Ativos Intangíveis (NCP 3); • Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5); • Locações (NCP 6); • Propriedades de Investimento (NCP 8); • Imparidade de Ativos Geradores Caixa (NCP 9).
Outras transações comuns ao Setor Público	Normas associadas a outras transações que são comuns a qualquer entidade pública ou privada, como os inventários, os rendimentos com contraprestação (vendas, etc), os instrumentos financeiros, as provisões e os benefícios dos empregados.	<ul style="list-style-type: none"> • Custos de Empréstimos Obtidos (NCP 7); • Inventários (NCP 10); • Agricultura (NCP 11); • Contratos de Construção (NCP 12); • Rendimentos de Transações com Contraprestação (NCP 13); • Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (NCP 15); • Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (NCP 16); • Acontecimentos Após Data Balanço (NCP 17); • Instrumentos Financeiros (NCP 18); • Benefícios dos Empregados (NCP 19).

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Consolidação e investimentos	Normas associadas à consolidação de entidades controladas, aos investimentos em associadas e outros investimentos.	<ul style="list-style-type: none"> • DF Separadas (NCP 21); • DF Consolidadas (NCP 22); • Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos (NCP 23); • Acordos Conjuntos (NCP 24).
Transações específicas do Setor Público	Matérias específicas do Setor Público como os ativos tangíveis e intangíveis que representam património histórico, bens do domínio público e infraestruturas, as concessões (na ótica do concedente), os rendimentos sem contraprestação (impostos, taxas, transferências, subsídios, etc.), e a imparidade de ativos não geradores de caixa.	<ul style="list-style-type: none"> • Património histórico/Bens domínio público/Infraestruturas (NCP 3 e 5); • Acordos de Concessão: concedente (NCP 4); • Rendimentos de Transações sem Contraprestação (NCP 14); • Imparidade de Ativos não Geradores Caixa (NCP 9).

Fonte: Adaptado Monteiro (2016)

Existem várias inovações no SNC-AP no que respeita à Contabilidade de Gestão (NCP 27), a começar pela sua designação, uma vez que o POCAL referia-se a este sistema como “Contabilidade de Custos”. Este sistema tinha algumas limitações no normativo anterior, sendo que no SNC-AP passou a estar descrito de forma mais pormenorizada, tornando-se um sistema particularmente importante na divulgação de informação, e uma forma de responsabilização da prestação de contas.

Existem algumas mudanças no novo normativo, no que diz respeito às Demonstrações Financeiras, em comparação com o normativo anteriormente criado (POCP ou Planos Sectoriais), uma vez que se procedeu à alteração de determinadas políticas contabilísticas. Estas mudanças têm impacto no património e resultados presentes e futuros da entidade, e as entidades passam a estar Sujeitas a Certificação Legal de Contas. São exemplos de algumas destas mudanças, tendo em conta a consultora iNOBEST⁶:

⁶ Consultado no dia 27/04/2017 - <http://www.inobest.com/wp-content/uploads/2016/06/SNC-AP.pdf>

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

- Demonstrações Financeiras Consolidadas e aplicação do Método de Equivalência Patrimonial;
- Tratamento específico na valorização de património histórico e cultural;
- Regras para o reconhecimento de rendimentos de transações sem contraprestação;
- Maior exigência nas divulgações;
- Realização de testes de imparidade para determinados ativos.

O Decreto-Lei que aprovou o normativo do SNC-AP prevê que as entidades de menor dimensão e risco orçamental tenham um regime simplificado de Contabilidade (Art. 5º, Decreto-Lei n.º 192/2015), sendo que os referidos termos foram recentemente publicados através da Portaria n.º 218/2016. Assentando num critério de proporcionalidade e razoabilidade, o regime simplificado admite que as entidades de menor dimensão fiquem dispensadas do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de Contabilidade Financeira que integram o SNC-AP, ficando tais entidades sujeitas a obrigações reduzidas face ao regime geral. Segundo as disposições legais reconhecidas na Portaria mencionada, podem revestir a qualidade de entidades de menor dimensão e conseqüentemente usufruir do regime simplificado dois grupos de Entidades Públicas:

- Entidades de pequena dimensão, que apresentem um montante global de despesa orçamental paga superior a 1.000.000 euros e inferior ou igual a 5.000.000 euros (Art. n.º 3, Portaria n.º 218/2016);
- Micro entidades, que apresentem um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 euros (Art. n.º 4, Portaria n.º 218/2016).

É importante referir que compete à CNC interpretar e dar resposta às questões apresentadas pelas Entidades Públicas relacionadas com o SNC-AP. Além disso, e de acordo com o normativo aprovado, se o SNC-AP não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, aplicam-se subsidiariamente pela ordem seguinte: i) Normas Internacionais de Contabilidade Pública que se encontram em vigor; ii) SNC (Sistema utilizado no setor empresarial); iii) Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na UE; iv) Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IAS/IFRS).

4.4 Principais vantagens e desafios do SNC-AP

Após quinze anos desde a aprovação do POCP e depois de terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, o Governo português decidiu incumbir à CNC elaborar um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Tendo em conta o Preâmbulo do Decreto-Lei que aprovou o SNC-AP, o normativo apresenta inúmeras vantagens uma vez que permite, entre outras coisas:

- Implementar o regime em base no acréscimo na Contabilidade e relato financeiro das Administrações Públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Aumentar o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as Contas Nacionais;
- Uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESN;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de Contabilidade e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas;
- Colmatar a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes;
- Dotar as Administrações Públicas de um sistema orçamental financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional;
- Contempla os subsistemas Contabilidade Orçamental (Demonstrações Orçamentais), Contabilidade Financeira (Demonstrações Financeiras) e Contabilidade de Gestão (Relato).

A aplicação de um único normativo para as entidades do Setor Público combate assim o problema da fragmentação dos Planos Setoriais e as inconsistências até agora existentes, permitindo uma uniformização e conformidade da informação entre todas as entidades que consolidam nas Contas Nacionais. Este sistema passa a integrar um modelo multidimensional que interliga de forma consistente a Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Gestão, com base numa Estrutura Conceptual e em um conjunto de normas.

Assim, um dos grandes objetivos do SNC-AP passa não só por acabar com a fragmentação de sistemas contabilísticos que ainda existem nas Administrações Públicas, como também

uniformizar procedimentos e aumentar a transparência das contas. No entanto, especialistas alertam que é preciso apoio político e competências técnicas (Diário Económico, 2015). Neste contexto, o presidente da Comissão de Normalização Contabilística António Monteiro defendeu a importância de o universo da Administração Pública estar integrado e considerou que o principal desafio é a própria implementação do SNC-AP. O especialista afirma que é necessário “o reconhecimento genérico da necessidade de mudança e o apoio político”, mas também refere que é preciso garantir que haja “competência técnica” para o colocar em prática (Monteiro, 2016). Além disso, considera que tem que haver um apoio técnico recorrente.

4.5 Implementação do SNC-AP em Portugal: as Entidades Piloto

A implementação do SNC-AP prevê uma fase experimental, através de Entidades Piloto (Art. 11.º do Decreto-Lei n.º 192/2015), com o intuito de abranger várias situações e organizações com diferentes especificidades, para que a transição para o novo normativo ocorra de forma mais facilitada. O projeto-piloto que entrou em fase experimental em 2016, em várias entidades dos diferentes subsectores da Administração Pública portuguesa, pretende monitorizar, acompanhar e avaliar o processo de implementação e compreender as principais barreiras e limitações com vista à definição de estratégias que permitam garantir o sucesso da implementação geral a toda a Administração Pública, até à data de produção de efeitos do normativo, isto é, até à data de adoção obrigatória por parte de todas as Entidades Públicas (Gomes *et al.*, 2015).

Assim, foram convidadas 56 entidades, distribuídas por sete referenciais contabilísticos, provenientes de diferentes subsectores, e abrangendo sistemas de informação contabilística geridos por 40 implementadores diferentes (*software houses* e também entidades da Administração Central). Destaca-se que, apesar de algumas terem sido convidadas, outras entidades auto-propuseram-se a participar nesta fase preliminar de implementação do SNC-AP. A lista final de Entidades Piloto é constituída por 53 entidades (doze autopropostas e as restantes convidadas), abrangendo os sete referenciais contabilísticos (Anexo 2) (Tribunal de Contas, 2016).

Segundo a Direção Geral do Orçamento (DGO), que regula e controla o processo orçamental das finanças públicas, o processo de seleção das Entidades Piloto teve em conta os seguintes aspetos:

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

- Diversidade de *software houses* que atualmente asseguram o apoio tecnológico a soluções informáticas de suporte aos referenciais contabilísticos vigentes nas Administrações Públicas;
- Cobertura dos diversos ministérios que compunham a estrutura orgânica do XIX Governo Constitucional;
- Diversos referenciais contabilísticos em vigor.

A partir da sessão de apresentação do Portal de Apoio às Entidades Piloto, em maio de 2016, definiu-se que iria existir um modelo de acompanhamento das entidades que assenta em três dimensões:

- Formação, assegurada pela Ordem dos Contabilistas Certificados;
- Adaptação de sistemas locais de informação contabilística, de modo a assegurar o cumprimento dos requisitos técnicos e funcionais que a DGO defina para o SNC-AP, com o objetivo das Entidades Públicas fornecerem informação orçamental e contabilística ao Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas, em formato normalizado. A circular n.º 1381 (Série A), apresentada pela DGO, sobre as instruções destinadas a todas as Entidades Piloto do SNC-AP, constitui um primeiro passo neste sentido;
- Esclarecimento de questões contabilísticas é essencial que venham a ser levantadas pelos utilizadores. Para tal, foi criado um Gabinete Técnico que, está sob supervisão da CNC, que terá como função preparar propostas de resposta às Entidades Piloto. Além disso, também foi preparado um Manual de Implementação do SNC-AP, por parte da CNC, em junho de 2016, oferecendo a oportunidade, às Entidades Piloto, de verificar os modelos de divulgação e os efeitos que a aplicação do novo normativo produz, quando comparado com os normativos anteriores, nomeadamente o POCP e os POC Setoriais.

Assim, para facilitar a recolha dos vários contributos dos diversos participantes, Entidades Piloto, Gabinete Técnico, CNC e observadores do Gabinete Técnico, foi criado um Portal de Apoio com o intuito de possibilitar uma melhor e mais sustentada adaptação ao SNC-AP.

4.6 Adiamento do prazo de implementação do SNC-AP

Para que a entrada em vigor do SNC-AP ocorresse na data inicialmente prevista, em janeiro de 2017, seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições

técnicas, legais e institucionais (Conselho de Ministros, 2016). Apesar do trabalho já desenvolvido, nomeadamente através da preparação CNC, do Manual de implementação do SNC-AP, do acompanhamento das Entidades Piloto em relação à adaptação dos sistemas de informação, do esclarecimento de questões contabilísticas e da formação de enquadramento, constata-se que as referidas condições não se encontravam integralmente verificadas, circunstância que aconselhou o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP.

Assim, houve a necessidade de alterar o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. A adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 85/2016). Além disso, entendeu-se que à plena transição para o SNC-AP, deveria estar associada a garantia de requisitos técnicos e institucionais que permitam uma efetiva aplicação deste novo referencial contabilístico (Portaria n.º 128/2017). Deste modo, ficou estabelecido que o Governo apresentaria um plano de ação para a divulgação e implementação gradual e consistente do SNC – AP, durante o ano de 2017 junto das entidades às quais o mesmo é aplicável. A estratégia, de cariz multidimensional e transversal a vários setores das Administrações Públicas, tem como objetivo envolver uma Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental (UniLEO) na coordenação e avaliação do processo de adaptação do SNC-AP. Esta Unidade terá algumas responsabilidades, como por exemplo:

- Implementar o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas garantindo a integração com os sistemas locais e outros sistemas de natureza central;
- Implementar a Entidade Contabilística Estado;
- Definir o novo modelo de prestação de contas das Entidades Públicas sem prejuízo das competências próprias do Tribunal de Contas;
- Definir o novo modelo da Conta Geral do Estado;
- Definir os requisitos técnicos e funcionais para os sistemas de informação contabilística.

Associado ao Gabinete Técnico da UniLEO é criado um subgabinete específico para o acompanhamento da implementação da reforma da Contabilidade Pública, com elementos do Banco de Portugal, do Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça (Entidade piloto que será estudada pela investigadora), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, entre outros.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Segundo o Relatório de Auditoria n.º 6/2017 (2ºS), a data prevista para a aplicação do SNC-AP foi adiada por um ano, para 01/01/2018, data que não está assegurada por subsistirem ainda riscos no curto prazo, como por exemplo:

- Indefinição da coordenação global do processo de transição e de uma estratégia de implementação exequível;
- Em 2016, as Entidades Piloto não chegaram a operar como tal, inviabilizando a recolha de informação útil para preparar o processo de transição das restantes entidades, situação que se pensa que pode acontecer de novo em 2017;
- A experiência piloto se continuar limitada à contabilização de algumas operações e operacionalização dos sistemas informáticos, falhará na identificação das dificuldades do processo, condicionando o estudo de soluções que podiam vir a ser aplicadas de forma coerente a todas as entidades.

O mesmo relatório adianta que os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são exigidas, nem está regulamentada a sua formação. Além disso, e segundo o Decreto-Lei que aprovou o normativo, prevê-se a dispensa da frequência da formação específica inicial para os trabalhadores que sejam responsáveis pela Contabilidade Pública à data da sua entrada em vigor, para além de permitir que o cargo de contabilista público seja assumido por uma pessoa sem formação na área da Contabilidade.

5. Metodologia e Método de Investigação

Terminada a revisão de literatura, que permitiu enquadrar e perceber a origem e as principais mudanças no que diz respeito à reestruturação da Contabilidade do Setor Público, tanto a nível internacional, bem como a nível Europeu, e especificamente em Portugal, o próximo passo será a recolha de dados, com o intuito de responder às questões de investigação previamente formuladas.

O presente Capítulo aborda a metodologia e o método adotado na investigação para recolha e tratamento dos dados necessários, com o intuito de obter a informação necessária para atingir os objetivos pré-definidos.

5.1 Enquadramento do estudo e objetivo da investigação

Através da revisão de literatura, realizada nos Capítulos anteriores, pode constatar-se que existe uma falha empírica sobre a eficiência da adoção das IPSAS, por parte de vários Governos. Na verdade, este processo ainda está em curso em variados países, inclusive em Portugal. Além de haver uma lacuna nesta área, existem inúmeras críticas e dúvidas sobre a decisão de as implementar no Setor Público, a nível internacional (Lapsley *et al.*, 2009; Wynne, 2008).

Uma vez que se trata de um tema relativamente atual, não existindo ainda um grande número de estudos empíricos sobre o mesmo, torna-se importante estudar a implementação desta nova reforma, em especial no Setor Público português. O principal objetivo do estudo passa por perceber como está a ser feita a implementação do SNC-AP, em Portugal, que tem como base as IPSAS, a partir das Entidades Piloto que entraram na fase experimental, no ano de 2016.

5.2 Metodologia

Segundo Bell (1997), uma investigação é direcionada a resolver problemas e ampliar o leque de conhecimentos sendo, portanto, um processo que tem por objetivo enriquecer o conhecimento já existente. Assim, a investigação científica é um processo de inquérito sistemático que visa fornecer informação para a resolução de um problema ou a dar resposta a questões mais complexas.

A escolha do método de investigação é fulcral para a investigação, visto que do método depende a eficácia da pesquisa. Deste modo, a escolha do método não é arbitrária. A metodologia a seleccionar numa investigação depende fortemente do fenómeno a investigar (Ryan *et. al.*, 2002). Neste contexto, um método só se torna eficaz quando atende a duas condições prioritárias: a natureza do objeto a que vai ser aplicado e o fim que se tem em vista (Vieira, 2009).

5.2.1 A investigação crítica, interpretativa e positivista

No âmbito da investigação em Contabilidade, o paradigma que ainda hoje é dominante defende o estudo da mesma tendo em conta uma realidade objetiva, pressupondo-se que os indivíduos têm um comportamento objetivo e racional. No entanto, mais recentemente a Contabilidade tem vindo a ser estudada a partir de uma perspetiva diferente, num contexto organizacional e social, tendo em conta uma visão subjetiva dos fenómenos contabilísticos, procurando perceber as interações que ocorrem entre estes (Vieira, 2009).

Segundo Hooper e Powell (1985), com base no trabalho de Burrell e Morgan (1979), existem vários tipos de investigação em Contabilidade, os quais são classificados em três categorias (ou paradigmas): a investigação crítica, a investigação interpretativa e a investigação positivista (Tabela 10). Cada categoria é resultado de diferentes pressupostos sobre:

- Como o conhecimento é produzido;
- O objeto de estudo: realidade física e social;
- A relação entre o conhecimento teórico e a prática contabilística.

Tabela 10: Paradigmas (metodologias) de investigação em Contabilidade

Metodologia	Positivista	Interpretativa	Crítica
Análise	Estática	Processos de mudança.	Cria condições para a mudança social acontecer.
Explicações	Procura de organizações ótimas e sistemas contabilísticos ótimos.	Questões políticas, de poder e conflito de interesses.	Contabilidade pode ser vista como uma fonte de poder de determinados grupos dentro das organizações.
Teoria	Teoria da agência; Teoria dos custos de transação; Teoria da contingência.	Teoria Institucional; Interpretar as dinâmicas de mudança e os processos sociais e políticos que lhes estão associados.	Teoria crítica; Perspetiva do processo laboral; Ênfase em aspetos sociais, políticos e de comportamento; Captar aspetos mais intangíveis como a dominação, o conflito e o poder.
Método de investigação	Investigação quantitativa; Investigação analítica; Teorias normativas (o que deve ser); Teorias positivistas (explicar e prever).	Investigação qualitativa (Estudos de caso, estudos etnográficos, etc.).	Investigação qualitativa (Estudos de caso, estudos etnográficos, etc.).

Fonte: Adaptado (Major e Vieira, 2009)

Segundo Scapens (2004), a metodologia positivista é mais objetiva e utiliza métodos e teorias baseadas na economia neoclássica. A qualidade da teoria, segundo alguns autores, está dependente da sua capacidade para prever os fenómenos e de gerar hipóteses para serem posteriormente testados (Ryan *et al.*, 2002.).

A investigação crítica procura criar as condições necessárias para que as mudanças sociais possam ocorrer. Assim, quem opta por este tipo de investigação procura as interpretações que possibilitem, não só compreender a realidade, mas que principalmente possibilitem ou pelo menos facilitem as mudanças sociais necessárias (Silva *et al.*, 2013).

A investigação do tipo interpretativa que, segundo Ryan *et al.* (2002), pretende conhecer o mundo social e a natureza social das práticas contabilísticas, será a metodologia a adotar no presente estudo e será explicada na secção seguinte.

5.2.1.1 Investigação interpretativa e a Teoria Institucional

O tipo de investigação interpretativa, que será a metodologia adotada na presente investigação, tem em consideração a relação entre as ações do dia-a-dia e as dimensões da estrutura social, implicando, assim, encontrar as estruturas no seu contexto social e compreender como estas evoluem ao longo do tempo. É utilizada com o intuito de desenvolver teorias ou no alargamento de uma certa teoria, tendo por base contextos diferentes. Segundo Chua (1986), existem determinados pressupostos a ter em conta neste tipo de investigação:

- Crenças sobre o conhecimento: esta teoria explica as intenções do ser humano. A adequação é avaliada pela consciência lógica, interpretação subjetiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos intervenientes;
- Crenças sobre a realidade física e social: a realidade é considerada como criada socialmente e objetivada tendo em conta a interação humana. A ação do homem é intencional e baseia-se no contexto social e histórico;
- Relação entre a teoria e a prática contabilística: a teoria procura tanto explicar a ação, como também compreender como é que se produz e reproduz a ordem social.

Tendo em conta esta metodologia, os valores do investigador para além de influenciarem a escolha do problema, têm impacto na teoria e nos métodos de investigação, sendo que o mesmo acaba por produzir a realidade que investiga. Assim, os investigadores adotam uma orientação holística com vista a analisar detalhadamente as práticas contabilísticas atuais no seu contexto histórico, social, económico e organizativo. A ideia base prende-se com práticas contabilísticas serem construídas socialmente e que os próprios intervenientes sociais as podem influenciar (Ryan *et al.*, 2002).

A Teoria Institucional é bastante associada âmbito da investigação interpretativa, e tem sido aplicada essencialmente:

- Para explicar o processo de legitimação das organizações pertencentes a um determinado campo organizacional;
- Para justificar a adoção de determinados padrões de mudança organizacional;
- Para esclarecer a resistência à mudança.

Zucker (1987) afirma que a Teoria Institucional fornece uma visão rica e complexa das organizações. Tendo em conta esta teoria, as organizações são influenciadas por pressões normativas, provenientes de fontes externas, tais como o Estado, e também decorrentes da própria organização. Vários autores afirmam que as práticas contabilísticas são influenciadas

por pressões institucionais e processos sociais. Assim, a Teoria Institucional poderá explicar a introdução de inovações contabilísticas nas Entidades Públicas, com o intuito de atender às necessidades externas e assim reforçar a legitimidade, dando apenas uma impressão de racionalidade, mas não necessariamente usando o sistema para melhorar o desempenho interno ou a eficiência (Meyer e Rowan, 2009; Taylor, 2009).

Esta teoria mostra que em ambientes institucionalizados o comportamento é mais estável e previsível, podendo estar economicamente associado à redução de custos. Sob o ponto de vista sociológico, a abordagem consiste numa realidade socialmente construída que acaba sendo aceite como verdade e possui legitimidade (Berger, 2012). Tendo em conta esta abordagem, autores como Meyer e Rowan (1977), afirmam que as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos definidos pelos conceitos que predominam no ambiente organizacional, e que estejam institucionalizados na sociedade.

Segundo DiMaggio e Powell (1983), existem mecanismos pelos quais as forças levam ao isomorfismo institucional. O isomorfismo institucional mostra que as organizações tornam-se idênticas com o ambiente em que participam devido à interdependência de técnicas e ao intercâmbio de conhecimento existente (Oulasvirta, 2012), existindo três mecanismos:

- Isomorfismo coercivo, que decorre da influência política e do problema de legitimidade;
- Isomorfismo mimético, que deriva de um processo de imitação, ocorrendo especialmente quando a incerteza é dominante;
- Isomorfismo normativo, associado à pressão das partes interessadas sobre as estruturas e processos.

Assim, a combinação destes três mecanismos poderá ser determinante na adoção da nova reforma para a Contabilidade Pública, especialmente nas organizações ou países que operam sob grandes pressões externas. Estes autores afirmam que nem sempre é fácil distinguir entre estas três formas de pressão institucional, uma vez que, duas ou mais dessas pressões podem operar em simultâneo, sendo difícil determinar que fonte provoca uma maior pressão.

5.3 Metodologia e método de investigação

Para a presente investigação será adotada uma metodologia de investigação qualitativa de natureza interpretativa, uma vez que não se pretende explicar a realidade, mas sim compreendê-la. Tendo em conta esta perspetiva, os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais, uma vez que são fenómenos socialmente construídos. Assim, o objetivo não é o juízo

de valor, mas sim compreender o ponto de vista dos sujeitos e determinar como e com que critério eles o julgam.

A investigação qualitativa está particularmente associada à investigação que adota uma posição filosófica interpretativa, no sentido mais lato do termo. Este tipo de investigação segue diferentes métodos de investigação. Os métodos de investigação são técnicas de pesquisa que possibilitam análises específicas, tendo em conta a metodologia selecionada pelo estudo em que são utilizados. Assim, a opção por determinado método influencia a forma como o investigador recolhe e analisa a informação (Robalo *et al.*, 2009).

Yin (2003), autor mais citado por investigadores que utilizam o estudo de caso como abordagem metodológica, defende que o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real. Ryan *et al.* (2002) admitem que os estudos de caso podem ser utilizados de forma distinta por investigadores que adotam abordagens de investigação diferentes. Acrescenta que possibilitam a compreensão da natureza prática da Contabilidade em termos da utilização de técnicas, procedimentos e sistemas, como fornecem descrições das práticas contabilísticas. Além disso, esta abordagem metodológica permite explorar a aplicação de novos procedimentos e explicar os determinantes das práticas existentes.

Yin (2009) defende que o estudo de caso é um dos métodos utilizados na metodologia qualitativa, e para tal deverá satisfazer três critérios:

- Questões de investigação: deverão ser apresentadas na forma de “como” ou “porquê”;
- Controlo sobre os eventos: não deverá existir por parte do investigador;
- Foco da investigação: deverá ser para acontecimentos atuais e não históricos/passados.

Autores como Yin (2009), Berry e Otley (2004), Scapens (2004) e Ryan *et al.* (2002), identificam vários tipos de estudos de caso, adotados na área da Contabilidade, em particular os mencionados na Tabela 11.

Tabela 11: Tipos de estudos de caso em Contabilidade

Descritivos	Descrever sistemas de Contabilidade, técnicas e procedimentos utilizados na prática.
Ilustrativos	Realçar as práticas inovadoras que são desenvolvidas por organizações descritas como sendo de excelência.
Experimentais	Técnicas, procedimentos e práticas desenvolvidas por investigadores com o fim de serem aplicados em empresas e de serem analisados os seus impactos.
Exploratórios	Explorar as razões que justificam as práticas contabilísticas; produção de generalizações analíticas ou teóricas.
Explanatórios	Utilizar a teoria existente para compreender e explicar determinada prática contabilística e/ou procedimento, tendo como objetivo a generalização teórica.

Fonte: Adaptado de Major e Vieira (2009; Berry e Otley (2004); Scapens (2004); e Ryan *et al.* (2002).

O método escolhido para esta metodologia será um estudo de caso explanatório, uma vez que, pretende-se compreender como está a ocorrer a implementação do novo sistema contabilístico português nas Administrações Públicas (SNC-AP) a partir de algumas Entidades Piloto que estão a passar por uma fase experimental. O estudo de caso possibilitará estudar processos sociais à medida que estes ocorrem, permitindo uma análise processual, contextual e longitudinal das várias ações que ocorrem nas organizações (Hartley, 1994).

Será realizado um estudo de caso múltiplo, uma vez que a investigação será realizada através de várias entidades. Segundo Yin (2003), casos múltiplos envolvem um menor risco porque não se apostam todos os esforços no mesmo caso, para além de os benefícios analíticos de casos múltiplos poderem ser substanciais. Deve ser seguida uma lógica de replicação, ao contrário de uma de amostragem, uma vez que os casos múltiplos devem funcionar para comprovar e prever resultados similares ou contraditórios. Um conjunto de casos similares servirá para repetir as explicações teóricas, ao passo que um conjunto de casos diferentes servirá para expandir a teoria a um conjunto mais amplo de circunstâncias (Ryan *et al.*, 2002). Em suma, na presente investigação será adotado:

- Metodologia de investigação: qualitativa;
- Natureza da investigação: interpretativa, associada à Teoria Institucional;
- Método de investigação: estudo de caso explanatório;
- Unidade de análise: estudo de casos múltiplos.

5.3.1 Limitações do tipo de investigação adotada

Vários autores, como Yin (2009), Ryan *et al.* (2002) e Patton (1987), apesar de encontrarem inúmeras vantagens sobre a utilização de estudos de caso, identificam problemas e fraquezas neste método de investigação, nomeadamente as seguintes:

- Dificuldade em estabelecer limites sobre a investigação: o investigador por um lado pode optar por limitar a sua investigação a uma determinada área, por outro lado pode estudar um pouco de tudo, mas de uma forma bastante abrangente;
- Subjetividade e falta de rigor do método de investigação: o investigador acaba por se aproximar ao objeto de estudo, daí poder ser considerado pouco objetivo;
- Fornecimento de uma reduzida base para generalizações estatísticas: o que se procura são generalizações sobre posições teóricas e não proposições sobre a população.

Na verdade, ainda existe um certo preconceito em relação a casos de estudo, uma vez que é considerado uma abordagem intuitiva, de menor valor científico. Apesar disso, na investigação interpretativa, a teoria tem um papel fulcral nos estudos de caso, sendo utilizada não só para explicar dados, como também para confirmar, contestar, ajustar ou expandir a teoria. Os mesmos autores realçam ainda que os estudos sobre Contabilidade requerem acesso a informação confidencial de organizações, pelo que há que assegurar a proteção dos dados recebidos. Neste sentido, a ética do investigador é essencial uma vez que, neste método, terá de haver uma relação de confidencialidade entre os dados sigilosos fornecidos ao investigador e a sua divulgação.

Em relação à opção pelo estudo de casos múltiplos, há inconvenientes no que diz respeito ao nível de profundidade, uma vez que, por norma, será menor quando comparado com um único caso. Neste contexto, o investigador deverá ter em atenção que cada caso deve servir um propósito específico do âmbito global do estudo (Major e Vieira, 2009).

5.4 Fases de desenvolvimento do Estudo de Caso

Após a seleção do estudo de caso como método de investigação, e de acordo com Yin (2009), Scapens (2004) e Ryan *et al.* (2002), poderá iniciar-se as diferentes fases/etapas que estão associadas a este tipo de estudo. Segundo estes autores, os estudos de caso são resultado de várias etapas, que devem ser apresentadas de forma sequencial e lógica. Major e Viera (2009) acrescentam que na condução de um estudo de caso deverá haver uma interação constante entre estas diferentes fases.

5.4.1 Desenho do Estudo de Caso

Tendo em conta os objetivos previamente definidos no Capítulo inicial, torna-se essencial definir as questões de investigação, em busca de respostas aos mesmos. As questões surgem após uma exaustiva revisão de literatura e deverão ser formalizadas de forma clara, com o intuito de determinar um plano que seja exequível, tendo em conta os recursos e tempo disponível (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004).

Tendo em conta que este processo ainda está em curso em variados países, inclusive em Portugal, é relevante, em termos de investigação, perceber porque foi implementado e a forma como está a ser implementado, uma vez que há uma grande falta de estudos específicos nesta área. Assim, e tendo em conta o Capítulo 1, surgem algumas questões de investigação (Tabela 1), relativas à implementação do SNC-AP em Portugal que, podem ser agrupadas em 4 grupos, tendo em conta os objetivos previamente definidos.

5.4.2 Preparação para recolha de evidência

Antes do investigador iniciar o contacto com organizações, para proceder à recolha de dados, deverá ter em conta vários aspetos, entre eles (Yin *et al.*, 2009):

- Realizar uma adequada revisão de literatura: selecionar as revistas e artigos científicos mais relevantes tendo em conta a área de estudo e selecionar qual a teoria mais adequada ao estudo que planeia;
- Garantir a qualidade do estudo: formular questões pertinentes, claras e válidas. O investigador deverá ser imparcial em relação a teorias já formalizadas, se estas não se verificarem na recolha da evidência.

5.4.3 Recolha de evidência

Na investigação em curso foram selecionadas quatro Entidades Piloto portuguesas que, estão a passar por uma fase experimental, no que respeita à implementação do SNC-AP. De referir que a Reitoria da Universidade de Lisboa, a partir de 2017, deixou de ser uma Entidade piloto, passando a ser uma das primeiras entidades a implementar o novo normativo a título definitivo.

A escolha destas entidades deveu-se ao facto de cada uma destas pertencer a um determinado ministério e referencial contabilístico. Assim, o estudo de Entidades Públicas com características diferentes entre si poderá fornecer informações mais ricas, e abrangentes, sobre o tema a

investigar. Neste contexto, as Entidades Públicas portuguesas seleccionadas para a investigação são:

- Câmara Municipal de Ponta Delgada (CMPD): Referencial Contabilístico POICAL; Administração Local.
- Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça (IGFEJ): Referencial Contabilístico POCP; Ministério da Justiça.
- Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo (ARSLVT): Referencial Contabilístico POCMS; Ministério da Saúde.
- Reitoria da Universidade de Lisboa (Reitoria ULisboa): Referencial Contabilístico: POCE; Ministério da Educação.

5.4.3.1 Métodos utilizados na recolha de evidência

Tipicamente, as evidências utilizadas num estudo de caso podem ter fontes diversas, como por exemplo: questionários (podem ser realizados por correio); documentos (relatórios formais internos e externos à organização, atas de reuniões, jornais, etc.); entrevistas (não estruturadas, totalmente estruturadas e semiestruturadas); observação direta (visita à organização); artefactos (outputs de sistemas informáticos) e registo de arquivos (registo de clientes durante um período de tempo, orçamentos passados, etc.) (Yin, 2009; Berry e Otley, 2004; Scapens, 2004; Ryan *et al.*, 2002).

No presente estudo foram utilizadas mais que uma fonte de evidência, tal como sugere Yin (2009) e Ryan *et al.*, (2002), sendo que a principal fonte de evidência foram as entrevistas, tal como sugerido por Yin (2009). Além disso, fizeram-se questionários, por opção de uma entidade, recolheram-se informações dos *sites* e relatórios disponibilizados pelas mesmas. Foram, também, retiradas notícias *online* de jornais e revistas mensais da OCC sobre o que passa na atualidade, no que diz respeito à implementação do SNC-AP.

As entrevistas são a fonte de evidência mais vulgar associada à realização de estudos de caso (Vieira *et al.*, 2009). Segundo Ketele e Rogiers (1999): “A entrevista é um método de recolha de informações que consiste em conversas orais, individuais ou de grupos, com várias pessoas seleccionadas cuidadosamente, a fim de obter informações sobre factos ou representações, cujo grau de pertinência, validade e fiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da recolha de informações”.

Na tabela seguinte apresenta-se quais as principais vantagens e fraquezas por optar por estes tipos de fonte de evidência.

Tabela 12 - Forças e Fraquezas das Fontes de evidência utilizadas na investigação

Fonte de Evidência	Forças	Fraquezas
Entrevistas	Foco direto no tópico; Fornecem perceções sobre as causas de eventos.	Questões mal formuladas podem levar a distorções e incorreções; Os entrevistados podem responder de acordo com o que o entrevistador pretende (reflexividade).
Documentos	Estável, uma vez que pode ser revista repetidamente; Exata por ter referências, designações e detalhes; Cobre diversos eventos e períodos de tempo.	Podem haver distorções provocadas pelo autor do documento; Há documentos que não estão disponíveis; Podem haver distorções na seleção, caso a recolha não seja exaustiva.
Questionário	Comparabilidade e consistência nas questões colocadas.	Não há a possibilidade de gerar novos aspetos, questões e ideias.

Fonte: Adaptado Yin (2003).

No que diz respeito às entrevistas, existem três tipos:

- Não estruturadas: permite ao investigador introduzir novos temas e tópicos no decorrer da conversa, logo há uma maior flexibilidade;
- Totalmente estruturadas: o investigador tem que obrigatoriamente colocar as mesmas questões a todos os entrevistados, não havendo flexibilidade para introduzir outras questões que não tenham sido planeadas. Permite que a informação obtida seja mais facilmente comparada;
- Semiestruturadas: o guião é planeado mas existe sempre a possibilidade de alterá-lo no decorrer da entrevista, conforme se mostre vantajoso.

As entrevistas realizadas na presente investigação foram do tipo semiestruturadas, sendo que foi preparado um guião previamente (Anexo 4). No entanto, procurou-se incentivar os entrevistados a falar sobre outros assuntos que, não estivessem contemplados no guião, conforme sugerido por autores como Patton (1987).

Antes de se iniciarem os trabalhos com as entidades, foram efetuados dois primeiros contactos, sendo o primeiro realizado pela orientadora da investigação, Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar, ISCTE Business School (Anexo 3), através de correio eletrónico,

com o objetivo de saber a disponibilidade das entidades perante o estudo. Depois da aceitação, por parte das entidades, houve um segundo contacto, via telefone, com o intuito de perceber qual seria a melhor forma de se proceder às entrevistas e quais seriam as pessoas chave para realizar as mesmas. Após estas informações, foram indicadas quais as pessoas responsáveis pelo projeto de implementação do SNC-AP nestas entidades, as quais seriam o público-alvo que a investigadora pretendia para as entrevistas.

Por opção das entidades, as entrevistas não puderam ser gravadas, no entanto foram transcritas pela investigadora no decorrer da entrevista, para além de algumas entidades também terem enviado um documento escrito com as respostas, tendo em conta o guião previamente formulado. As entrevistas foram realizadas nas sedes de cada entidade e no final de cada uma registou-se a duração e as considerações que a investigadora achou pertinentes. De referir que, apenas uma das entidades não teve disponibilidade para fazer a entrevista presencialmente, pelo que a entidade optou por enviar, por correio eletrónico, um questionário. No entanto, houve abertura, por parte de todas as entidades, em expor depois das entrevistas, outras perguntas para além das que foram faladas, tanto via telefone bem como via correio eletrónico.

Neste contexto, no estudo foram realizadas três entrevistas presenciais e um questionário via correio eletrónico (Tabela 13).

Tabela 13 – Grelha de Entrevistas/ Questionários

Organismo	Nº entrevistado	Entrevistado	Data	Duração
CMPD	1	Assessora da Presidência Área Financeira	12/01/2017	11:00H-11:45H
	2	Chefe de Divisão de Gestão Financeira	16/01/2017	09:30H-10:30H
Reitoria ULisboa	3	Diretor Executivo da Reitoria da Universidade de Lisboa	9/03/2017	11:00H- 12:00H
	4	Diretora Departamento Financeiro	27/03/2017	15:00H-16:30H
ARSLVT	5	Responsável pelos Sistemas de Informação no âmbito do projeto-piloto SNC-AP	23/03/2017	-
IGFEJ	6	Coordenadora do Núcleo de Contabilidade	20/04/2017	10:00H- 11:30H

Uma vez que se trata de um assunto bastante recente, e implementado há pouco tempo nas entidades alvo de investigação, optou-se apenas por entrevistar as pessoas chave de cada instituição, dado que são as que têm uma maior formação sobre este novo normativo, assim como serem as responsáveis pela sua implementação. Além disso, como se trata de um estudo de casos múltiplos, seria difícil, em termos de tempo, entrevistar mais pessoas de cada uma das entidades.

No que diz respeito ao questionário enviado a uma das entidades (ARSLVT), foi idêntico ao guião das entrevistas, com o objetivo de permitir uma maior comparação de dados. Porém, Yin (2009) adianta que os questionários impossibilitam o aparecimento de novos aspetos, questões e ideias.

5.4.4 Avaliação da evidência

A evidência obtida deve ser avaliada de forma sistemática, com o objetivo de garantir a qualidade do estudo (Vieira *et al.*, 2009). Neste contexto, e tendo em conta Yin (2009), há que garantir três princípios para que os dados retirados sejam fiáveis e válidos:

- Uso de várias fontes de evidência;
- Criação de uma base de dados;
- Manter uma cadeia sequencial entre a evidência recolhida.

Neste contexto, diversos testes são sugeridos nesta etapa, nomeadamente os identificados por Scapens (2004) e Ryan *et al.*, (2002): “*Procedural Reliability*”; “*Contextual Validity*” e “*Transferability*”. Para garantir a fiabilidade e validade da evidência recolhida, foram adotados métodos e procedimentos, como por exemplo a formulação de questões de investigação relevantes e o envio, por correio eletrónico, por parte das entidades estudadas, de informações complementares às entrevistas efetuadas. A transferibilidade corresponde à capacidade de os resultados de um estudo serem observados em outros estudos, isto é o que alguns autores designam por generalização. Neste contexto, e como se trata de um estudo qualitativo, apenas poderá ser realizado uma generalização teórica, sendo que neste caso a investigadora valida a teoria existente.

5.4.5 Reconhecimento e explicação de padrões

Toda a evidência recolhida deverá ser revista exaustivamente com o intuito de encontrar temas comuns e padrões (Vieira *et al.*, 2009).

Na presente investigação, nem todas as entrevistas puderam ser gravadas por opção das entidades, no entanto, foram todas transcritas no dia em que ocorreram, como recomendado por Scapens (2004). Além disso, cada entidade também enviou notas e informações complementares no seguimento de cada entrevista. Após a transcrição de cada entrevista, foi elaborada uma Tabela (Anexo 5), na qual as entrevistas foram subdivididas em grupos, tendo em conta os objetivos pretendidos para a investigação. Assim, esta divisão teve como base os objetivos e questões de investigação previamente mencionados nas Tabela 1 e 2. Ao fazer esta divisão, a investigadora conseguiu dividir a informação em categorias, o que facilitará a obtenção das conclusões finais do estudo. Apesar do guião previamente formulado, surgiram algumas perguntas no decorrer das entrevistas, destacando-se a mencionada no Anexo 6.

5.4.6 Desenvolvimento da teoria

Tendo em conta este tipo de investigação, não foi possível aplicar esta etapa.

5.4.7 Elaboração do Relatório

A qualidade de um estudo está fortemente dependente da capacidade do investigador em expressar-se de forma cuidada e convincente pela escrita, especialmente quando se trata de um estudo qualitativo. Um adequado suporte teórico, a inclusão de literatura relevante e atual e a comparação com outros casos são formas essenciais para tornar um caso plausível. Por fim, um estudo de caso deve ser criticamente analisado e relatado, e devem ser identificados quais os contributos teóricos que o mesmo forneceu, de modo a que esses contributos sejam testados noutros casos (Vieira *et al.*, 2009).

6. Desenvolvimento do estudo de caso

Neste Capítulo apresenta-se um estudo empírico focado nas Entidades Piloto, consubstanciado na análise dos dados obtidos através das várias fontes e métodos utilizados, nomeadamente entrevistas aos responsáveis de cada organização, conforme explicitado no Capítulo anterior. No decorrer da análise serão analisados os dados recolhidos e paralelamente será feita uma associação dos mesmos à revisão da literatura estudada.

De referir que os dados apresentados serão organizados tendo em conta os objetivos pré-definidos na secção 1.2, iniciando-se com a descrição das entidades alvo de investigação.

6.1 Descrição das Entidades Piloto alvo de investigação

Em relação às Entidades Piloto selecionadas para a presente investigação, procurou-se representar o Setor Público Administrativo, a partir de entidades de diferentes serviços e com diferentes referenciais contabilísticos, com o objetivo de perceber de forma geral como está a ocorrer a implementação do SNC-AP em Portugal.

O Município de Ponta Delgada, a seguir designado por Câmara Municipal de Ponta Delgada (CMPD), é uma unidade pertencente à administração local do concelho de Ponta Delgada. A CMPD faz parte das Entidades Piloto que iniciaram a implementação do SNC-AP no ano de 2016. Até a esta data, o plano contabilístico vigente é o POCAL.

O Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I. P., designado por IGFEJ, I. P., é um Instituto Público, integrado na Administração Indireta do Estado, dotado: de autonomia administrativa, financeira e património próprio. O IGFEJ, I. P. prossegue atribuições do Ministério da Justiça (MJ) sob superintendência e tutela do membro de Governo responsável pela área da justiça. É um organismo central com jurisdição sobre todo o território nacional e tem por missão a gestão dos recursos financeiros do MJ, a gestão do património afeto à área da justiça, das infraestruturas e recursos tecnológicos, bem como a proposta de conceção, execução e avaliação dos planos e projetos de informatização, em articulação com os demais serviços e organismos do MJ.

É importante esclarecer que a Administração Indireta do Estado integra as Entidades Públicas, que são distintas da pessoa coletiva “Estado”, dotadas: de personalidade jurídica e de autonomia administrativa e financeira. Assim, desenvolvem uma atividade administrativa que prossegue fins próprios do Estado e estes fins são prosseguidos por pessoas coletivas distintas do Estado.

A IGFEJ, I. P faz parte das Entidades Piloto que iniciaram a implementação do SNC-AP no ano de 2016. Até a esta data, o plano contabilístico vigente é o POCP.

A Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo (ARSLVT, IP) é uma pessoa coletiva de direito público, integrada na Administração Indireta do Estado, dotada: de personalidade jurídica, autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Tem como missão garantir à população, da respetiva área geográfica de intervenção, o acesso à prestação de cuidados de saúde de qualidade, adequando os recursos disponíveis às necessidades em saúde e cumprir e fazer cumprir o Plano Nacional de Saúde. A ARSLVT, IP faz parte das Entidades Piloto que iniciaram a implementação do SNC-AP, no ano de 2016. Até à data, a atividade contabilística é suportada no POCMS.

A Universidade de Lisboa (UL) resulta da fusão das anteriores Universidade de Lisboa e Universidade Técnica de Lisboa, bem como do Estádio Universitário de Lisboa. A Reitoria da UL faz parte das Entidades Piloto que iniciaram a implementação do SNC-AP no ano de 2016. Até dezembro de 2016, o plano contabilístico vigente era o POCE. Como já mencionado anteriormente, por opção da entidade, deixaram de ser uma Entidade piloto e adotaram, no ano de 2017, o SNC-AP, exceto na Universidade Técnica de Lisboa. A UL tornou-se, então, uma das primeiras entidades a implementar o novo normativo.

6.2 Implementação do SNC-AP em Portugal

A perceção sobre a implementação do SNC-AP, em Portugal, a partir das Entidades Piloto alvo de investigação é um dos objetivos que se pretende atingir no presente estudo. Neste contexto, irá procurar-se: perceber quais as principais mudanças contabilísticas e lacunas, no que diz respeito ao novo normativo; em que medida este novo normativo está harmonizado com as normas referentes ao Setor Privado; quais os principais motivos que levaram as entidades estudadas a integrarem o projeto-piloto e como estas entidades têm sido acompanhadas, no que diz respeito à formação; quais as principais dificuldades que as Entidades Piloto têm vindo a sentir; e qual a perceção das mesmas sobre o adiamento do prazo de implementação.

6.2.1 Principais mudanças contabilísticas que ocorreram no Setor Público português

O primeiro tema abordado nas entrevistas respeita à apreciação, pelos entrevistados, das principais mudanças entre os dois sistemas contabilísticos, o POCP e o SNC-AP, tendo em vista a sua ótica de utilizadores dos dados da Contabilidade Pública para a preparação de contas.

Em relação às mudanças contabilísticas, que surgem a partir deste novo normativo, alguns entrevistados destacam que as alterações ocorridas no Setor Público são estruturais, isto é, não se trata de uma mera alteração dos planos de contas, mas sim uma mudança com impacto em variados processos. Autores como Hood (1995) afirmam o mesmo, expondo que esta nova reforma tem impacto não só sobre a estrutura e operações, bem como nas mentalidades das organizações do Setor Público. Acrescentam, também, que estava na altura de haver mudanças neste setor, uma vez que o POCP, e os restantes Planos Setoriais, não acompanharam a evolução dos normativos internacionais.

Em relação às principais alterações, a nível contabilístico, tendo em conta a revisão literatura realizada (Monteiro 2016), e segundo as entidades alvo de investigação, um dos grandes benefícios foi a unificação dos três planos de contas, a Contabilidade Orçamental, Financeira e de Gestão, sendo que as principais inovações são as seguintes:

- Mudanças na Contabilidade Orçamental: aumento dos dados a divulgar, especialmente dados orçamentais. Existe a classificação de algumas fases que antes não existiam no POCP, nomeadamente o apuramento e encerramento de saldos contabilísticos (orçamentais) e contas destinadas a transições de ano. A Contabilidade Orçamental torna-se um importante e potente instrumento de gestão contabilística e financeira, uma vez que através das demonstrações orçamentais poderá haver uma visão mais concreta, rigorosa e transparente do estado do orçamento e respetiva execução;
- Mudanças na Contabilidade Financeira: identificação, com maior precisão e rigor, do património utilizado pela própria entidade, ou por outras entidades. Há, também alterações nos métodos, especialmente no reconhecimento dos ativos, como por exemplo o uso do método de depreciação em linha reta. Passaram a existir mais formas de classificação, em especial nos Ativos não Correntes. Os critérios de consolidação também mudaram e passou-se a utilizar o Método de Equivalência Patrimonial (MEP);

- Mudanças na Contabilidade Analítica: passando para uma Contabilidade de Gestão, sendo que há uma descrição muito mais pormenorizada no novo normativo sobre as regras a adotar, estabelecendo uma base para o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas. A divulgação de dados sobre a Contabilidade de Gestão das entidades tornou-se muito mais exigente. Permite avaliar o resultado das atividades, e projetos, que contribuem para a realização das políticas públicas e para o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

Em relação ao normativo do SNC-AP, a entrevistada 4 (abril, 2017), que por sua vez também leciona temáticas relacionadas com esta questão, defende que o normativo está bem desenvolvido, fazendo referência à qualidade da norma 26 (Contabilidade e Relato Orçamental). No entanto, a mesma fonte e outras entidades alvo de investigação, alertam para algumas lacunas que se prendem essencialmente pelo normativo ser muito generalista, em comparação com o POCP e Planos Setoriais. Sendo bastante generalista, e como as entidades estavam habituadas a um normativo adaptado às suas especificidades, há alguns pormenores que deixam algumas dúvidas, como por exemplo as identificadas pela entrevistada 4: a mensuração das obras de arte, para as quais não há mercado (lacuna também encontrada nas IPSAS (Capítulo 4), e como se processa o tratamento contabilístico, e orçamental, relativamente aos IVA's liquidados e intracomunitários.

Para colmatar eventuais lacunas e para tornar a implementação mais fácil, a CNC optou por elaborar um Manual de implementação, com uma vertente mais prática, em junho de 2016, o qual os entrevistados consideram ter sido importante, apesar de ainda acharem que a parte prática é pobre. Todavia, a inquirida 2 (janeiro, 2017) afirma que o manual necessita de ser revisto, para que algumas dúvidas sejam esclarecidas.

O entrevistado 5 realça a importância da criação do Portal do CNC que, na sua opinião, também ajudou a colmatar as eventuais falhas no normativo, existindo um espaço para tirar as possíveis dúvidas, no entanto, defende que uma das lacunas deste processo é sem dúvida a falta de artigos e livros práticos sobre o novo normativo.

6.2.2 Em que medida o SNC-AP proporciona uma maior harmonização dos sistemas contabilísticos públicos e tornou a informação mais relevante

A necessidade de harmonizar e normalizar os sistemas contabilísticos públicos, a nível internacional, incentivou o Governo Português a alterar o normativo vigente no Setor Público, aproximando-o às normas do Setor Empresarial. Tendo em conta o estudo publicado pelo Eurostat (2012), descrito no Capítulo 4, conclui-se que apesar do processo de reforma em Portugal ter sido iniciado na época de 90, só nos últimos anos é que são notáveis mais avanços nesse sentido, associando este progresso à grave crise financeira que Portugal está a ultrapassar, uma vez que existe uma maior preocupação por mostrar contas públicas mais fiáveis. Neste contexto, questionaram-se as entidades sobre de que forma o SNC-AP contribuiu para a harmonização dos sistemas contabilístico para fins de melhoria da prestação de contas, comparação e uso de informação para tomada de decisão.

No que diz respeito à harmonização do sistema público com o privado, uma das principais razões da existência do SNC-AP, a maioria das entidades concorda que os dois referenciais estão bastante próximos o que facilitará a comparação e consolidação da informação. A entrevistada 2 acrescenta que os Planos Setoriais eram todos diferentes, o que permitia haver análises e registos diferentes, para além de haver também entidades que pertencem ao Setor Público que aplicam o SNC, logo não permitia uma adequada harmonização contabilística. No entanto, a mesma fonte alerta que o resultado líquido do Setor Público não pode ser comparado com o Setor Privado, por se tratar de entidades com regras, especificidades e objetivos bastante diferenciados. O entrevistado 6 (abril, 2017) alerta que apesar de estar completamente harmonizado, há três subsistemas no normativo (Orçamental, Financeiro e de Gestão), o que lhe dá um cariz mais próprio.

Em relação às principais vantagens trazidas por este novo normativo, os inquiridos destacam a consolidação de contas do Setor Público Administrativo e a obtenção de informação mais atual, que promove a transparência, eficácia e eficiência do sistema público, tanto para utilizadores internos como para externos. A comparabilidade dos dados é também das vantagens mais preferidas pelas entidades, sendo que a entrevistada 2 admite que quem ficará a ganhar é essencialmente o país, que passa a dispor de informação mais comparável e a dispor de dados mais credíveis para comparação com outros países.

No que diz respeito à melhoria da prestação de contas, a entrevistada 2 duvida que melhore, uma vez que considera que o POCP já estava completo, no entanto, defende que em termos de

Contabilidade de Gestão pode vir a melhorar a tomada de decisão interna e que sem dúvida há um aumento da comparabilidade com o Setor Privado. Na opinião do entrevistado 5, como se desenvolveu este normativo tendo em conta uma base já conhecida, o SNC, e com uma menor intervenção humana, através do desenvolvimento de processos automáticos, é exetável que haja uma maior fiabilidade da prestação de contas, com um menor esforço. A mesma fonte adianta que só saberão o impacto no processo de decisão após a entrada em produção definitiva.

Apesar de todas as vantagens acima descritas, e os impactos que o novo sistema contabilístico proporcionou em termos de harmonização, a entrevistada 2 alerta que para haver uma quase plena harmonização terá que haver muito trabalho de preparação, comunicação, formação, debate e muita vontade política. Na verdade, e de acordo com o Estudo n.º 14 do IFAC (2011), mencionado no Capítulo 3, para que esta implementação ocorra de forma mais simples e rápida existem certos requisitos que devem ser tidos em conta pelos diferentes países, em especial o comprometimento político e das Unidades da Administração Central, uma vez que o processo é longo e pode ultrapassar vários mandatos, logo é necessário o comprometimento político de todos os envolvidos, inclusive da oposição política.

6.2.3 Processo de adesão das Entidades Piloto

O projeto-piloto abrange várias entidades dos diferentes subsectores da Administração Pública portuguesa, e pretende monitorizar, acompanhar e avaliar o processo de implementação e compreender as principais barreiras e limitações, com vista à definição de estratégias que permitam garantir o sucesso da implementação (Gomes *et al.*, 2015). Neste contexto, tanto foram convidadas entidades, como algumas também se auto propuseram. O objetivo deste bloco de perguntas foi perceber de que forma o processo de adesão ocorreu, e quais os motivos que levaram as entidades a aderir. Além disso, também tentou-se perceber que tipo de formação está a ser dada às Entidades Piloto e qual o apoio que têm beneficiado por terem aderido.

A CMPD foi uma das entidades que se auto propôs a ser uma das Entidades Piloto, uma vez que, seria uma oportunidade para implementar este novo normativo de forma mais fácil e apoiada. Quanto à IGFEJ e à ARSLVT, entidades convidadas pela DGO, também destacam que seria uma vantagem em participar no projeto, perante outras entidades, uma vez que teriam acesso a informação e formação de forma privilegiada. A Reitoria da UL teve um propósito um pouco diferente, uma vez que a UL lançou um concurso público para um Sistema Integrado de Gestão em 2012/2013, e como já se falava no SNC-AP, só faria sentido adotar este sistema de

informação tendo em conta a nova legislação, logo tiveram todo o interesse em ser uma das Entidades Piloto.

Além disso, as entidades foram questionadas sobre se tinham sentido algum tipo de pressão para implementar o normativo, por parte da DGO, ou outras entidades superiores, no entanto, ambas afirmaram não ter tido qualquer tipo de pressão.

Tendo em conta o mencionado pelas entidades, até ao momento foram proporcionadas cerca de 32h de formação (em 2016), em 4 dias, ministradas pela OCC, sem prejuízo de outras ações formativas que tenham sido desenvolvidas por iniciativa das próprias entidades. A formação foi restrita apenas a 2 pessoas por Entidade piloto. A entrevistada 6 considerou que foi adequado irem apenas estas duas pessoas, e acrescentou que devem ser as pessoas chave do projeto de cada entidade a receberem a formação, para depois poderem ser as mesmas a passá-la ao restante departamento, com o fim de a informação não se perder. Ambos os entrevistados consideraram terem sido muito poucas horas de formação e achavam que iriam existir reuniões periódicas, o que ainda não aconteceu.

Quanto à formação propriamente dita, houve uma abordagem teórica de todas as normas, com exemplos. No entanto, os entrevistados 2 e 6 consideram que existiu pouca abordagem prática. Além disso, o inquirido da parte do IGFEJ achou que existiu uma grande discrepância de conhecimento, no que diz respeito aos representantes de cada entidade que receberam a formação, uma vez que existiam entidades que sabiam o elementar sobre o normativo e outras que tinham um nível de conhecimento bastante superior. Acreditam que ainda irá haver mais momentos de formação.

Em termos de acompanhamento das Entidades Piloto, os entrevistados da parte do IGFEJ e da Reitoria da UL consideram que a CNC apenas serve para tirar dúvidas, tendo uma posição passiva que devia ser mais ativa, uma vez que devia fornecer mais documentos auxiliares. O entrevistado 5 acrescenta que apesar do lançamento do Portal de apoio às Entidades Piloto, o acompanhamento é limitado. O entrevistado 6 considera que o tempo de resposta é demasiado grande (cerca de um mês/mês e meio), sendo as respostas demasiado generalistas, posição que a entidade percebe uma vez que não se devem abrir exceções para não criar outro tipo de problemas. Alerta, também, que as entidades apenas terão dúvidas quando tiverem 100% envolvidas no processo, o que dificilmente acontecerá se não houver mais documentos práticos e esclarecedores para haver mais envolvimento por parte das mesmas. Além disso, revelam que uma das falhas do Portal é não ser aberto a todos, isto é, se as perguntas e respostas fossem

públicas, permitiria que outras entidades tivessem acesso a toda informação, o que poderia facilitar e ajudar entidades que tenham as mesmas dúvidas. Poder-se-á concluir que em geral as entidades consideram que existe pouco apoio por parte da CNC, para além de ser pouco personalizado.

A entrevistada da parte da Reitoria da UL refere que a comissão criada de acordo com o previsto na LEO, UniLEO, pelo Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro, que coordena e avalia o processo de adaptação do SNC-AP, que por sua vez a UL também faz parte, foi a que mais apoiou a entidade no que diz respeito à implementação do normativo. Segundo a pesquisa realizada no Capítulo 4, esta Unidade apenas surgiu após o adiamento da implementação do SNC-AP, sendo uma estratégia do Governo, de cariz multidimensional e transversal, para coordenar e avaliar o processo de adaptação do SNC-AP.

Outro aspeto bastante evidenciado pelas entidades prende-se com a DGO não estar ainda preparada para receber a informação contabilística, elaborada tendo em conta as normas do SNC-AP. A entrevistada 6 acrescenta que na realidade foram efetuados testes às Entidades Piloto, mas não houve qualquer feedback se a informação estava correta. Segundo a entidade, a DGO apenas avaliou a estrutura.

6.2.4 Dificuldades de implementação SNC-AP e perceção sobre o adiamento

O último tema abordado nas entrevistas diz respeito às principais dificuldades sentidas pelas Entidades Piloto, na implementação do novo normativo. Tentou perceber-se se as entidades alvo de investigação estavam, ou não, preparadas para implementar definitivamente o SNC-AP, e qual perceção das mesmas sobre o adiamento para 2018.

Segundo os entrevistados 2 e 6, o processo é bastante complexo. Sublinham que nem todas as entidades estão ao mesmo nível de conhecimento, uma vez que há Entidades Públicas que apenas recentemente implementaram o POCP, e como tal terão grandes dificuldades na passagem para o novo sistema, porque não sedimentaram bem o POCP. Além disso, as entidades não só têm que ajustar os processos, como também terão que ter capacidade crítica.

Nesta categoria várias entidades mencionaram a importância das *Softwares Houses* e das consultoras no processo de implementação. O entrevistado 5 considera ter sido importante a ajuda da Novabase uma vez que esta empresa tem outros clientes em fase de implementação do SNC-AP. A mesma entidade realça que o SNC-AP no contexto do ERP-SAP (um *software* de Gestão) tem fortes perspetivas de reengenharia dos processos, sendo uma oportunidade para

reduzir custos. A entrevistada 2 salienta que a maioria das entidades depende de uma empresa que fornece a aplicação informática de Contabilidade, e admite não terem meios próprios para criar uma aplicação informática, e de momento ainda não conhecem nenhuma a funcionar em pleno.

A entrevistada 4 admite já haver várias soluções no mercado, hoje em dia, no que diz respeito a *softwares houses*, e defende que para as consultoras o processo foi mais fácil uma vez que o normativo era bastante idêntico ao normativo do Setor empresarial. Apesar disso, a entrevistada alerta que para compreender algumas normas, como por exemplo a norma 26, é importante ter conhecimento do funcionamento do Setor Público, como por exemplo a Lei dos Compromissos em atraso e as normas de contratação pública.

Em relação às entidades estarem, ou não, preparadas para implementarem, a título definitivo, o SNC-AP em 2017, a maioria afirma que estava. O entrevistado 5 revela que apesar de achar que estavam preparados, admite que faltava uma componente essencial para reporte à Administração Central do Sistema de Saúde, relacionado com o desdobramento de contas para o Setor da Saúde que era essencial para o reporte regular à entidade consolidante, sendo portanto uma das maiores dificuldades sentidas pela entidade. A entrevistada 2 defende que nenhuma entidade estava preparada, e o adiamento é a prova disso. Quanto à Reitoria da UL, a entrevistada considera que estavam preparados, pelo que esta entidade fez um pedido para implementar o novo sistema a título definitivo em 2017, o qual foi aprovado. Este pedido foi feito dada a dimensão da UL, uma vez que não seria exequível para a entidade conciliar os dois sistemas, isto porque uma Entidade piloto tem que apresentar as contas tanto na base do POCP, como na base do SNC-AP.

Em relação ao adiamento do SNC-AP, a entrevistada 2 afirma ser inevitável uma vez que o Tribunal de Contas, já em meados de 2016, emitiu um relatório onde consta o atraso nos trabalhos, e na opinião da entrevistada, ainda há muito trabalho a fazer. De acordo com o entrevistado 5, o adiamento permitirá ultrapassar alguns constrangimentos no processo de implementação e consolidar o processo, para que a entrada em produção seja feita de forma mais consistente.

Os entrevistados 4 e 6 acham que o adiamento foi desmotivante especialmente para professores e alunos que estão a aprender o novo normativo. Além disso, defendem que a comunicação do adiamento foi tardia (cerca de 10 dias antes) e, deste modo, teve alguns impactos, como por exemplo entidades que já tinham pago trabalhos externos, que terão que subcontratar outra vez

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

no próximo ano. A entrevistada 4 considera que as entidades tinham tempo suficiente para se prepararem, especialmente a DGO, e acrescenta que quem não implementou pode desacreditar que algum dia venha a ser implementado.

7. Análise dos resultados do estudo

Este Capítulo tem como finalidade retirar as principais conclusões do estudo, procurando responder aos objetivos inicialmente formulados no Capítulo 1.

Fundamentalmente, elaborou-se a investigação com o intuito de perceber o que levou Portugal a alterar o seu sistema contabilístico público, através da introdução do SNC-AP (Objetivo principal 1). Neste contexto, procurou-se também acompanhar a evolução da implementação do novo normativo, através de um estudo de caso sobre algumas Entidades Piloto, e com isto concluir sobre quais as principais dificuldades sentidas e quais as sugestões que as entidades investigadas sugerem para efeitos de melhoria do processo (Objetivo principal 2).

7.1 Origem da adoção de um novo sistema contabilístico no Setor Público português

Após uma vasta revisão de literatura, especialmente nos Capítulos 2 e 3 desta investigação, e a identificação da metodologia e as teorias associadas à mesma (Capítulo 5), conclui-se que faria sentido associar a Teoria Institucional com o processo de adoção do novo normativo contabilístico do Setor Público português, o SNC-AP.

De acordo com a Abordagem Institucional, a necessidade de obter apoio externo pode ser um importante estímulo para as mudanças a nível contabilístico, especialmente em países que estão a ser afetados por uma grave crise financeira (Gomes *et al.*, 2015). Em Portugal, devido à grande crise financeira e à grande dependência de fundos provenientes do FMI, o Governo português tem vindo a reforçar os seus sistemas de informação financeira, de acordo com requisitos internacionais. Assim, a dependência de dinheiro de credores representa uma pressão externa relevante que acabou por determinar as mudanças na Contabilidade Pública portuguesa. Isto é o que Christiaens *et al.* (2013) designam de reforma sob o ponto de vista da teoria da dependência de recursos.

Em suma, e segundo Guerreiro (2012), o caso português parece indicar que as pressões normativas e coercivas são mais influentes do que as de carácter mimético, no desenvolvimento da legitimação das mudanças que estão a ocorrer na Contabilidade. No entanto, apesar das normas portuguesas estarem baseadas num contexto mundial e Europeu, há um ajustamento à situação nacional provocando sistemas contabilísticos diferenciados dos propostos originalmente. Apesar disso, alguns autores consideram que Portugal tem acompanhado o percurso seguido pela maioria dos países, no que diz respeito à Contabilidade do Setor Público

e do Setor Privado, caminhando para a harmonização internacional pela via da iniciativa legislativa, com forte influência política (Barroso *et al.*, 2015).

Na linha de pensamento da investigadora, apesar de haver um esforço de harmonização dos sistemas contabilísticos a nível internacional, a verdade é que as normas internacionais não são obrigatórias por lei, como referido na secção 3.5, pelo que cada país pode adotar totalmente, parcialmente ou não adotar as normas. Neste contexto, este problema põe em risco a harmonização dos sistemas contabilísticos. Em Portugal, o novo normativo, SNC-AP, foi produzido tendo em conta as IPSAS, no entanto não é uma cópia das mesmas. Apesar disso, a investigadora concorda que já é um bom avanço, os vários países começarem a implementar normas e bases contabilísticas idênticas, uma vez que facilitará a comparabilidade de dados correspondentes, como por exemplo, os da dívida pública e défice orçamental dos vários Governos. A mesma acredita que só com a implementação obrigatória das EPSAS, a nível dos Estados-Membros da UE, irá ser possível progredir no que diz respeito a uma plena harmonização dos sistemas contabilísticos públicos.

Conclui-se também que apesar do esforço do Governo português, em implementar um sistema contabilístico mais transparente e em linha com o normativo internacional, a verdade é que a elaboração do normativo foi realizada de forma muito rápida, deixando muitas dúvidas e incorreções que acabaram por provocar um adiamento da implementação do mesmo. Além disso, existem entidades que ainda não sedimentaram corretamente o POCP, o que acrescerá as dificuldades de implementação para as mesmas. Em suma, a investigadora defende que o SNC-AP devia ter sido um processo delineado a médio prazo, de forma a solidificar a construção do normativo e a evitar as lacunas observadas na implementação do sistema atual.

7.2 Processo de implementação do SNC-AP em Portugal

O SNC-AP que substitui o POCP e os planos de contas setoriais, constitui uma ferramenta de harmonização contabilística interna e externa. Interna uma vez que implementa o mesmo referencial contabilístico na Administração Central, regional, local e na segurança social, e externa por estar alinhado com as normas internacionais de Contabilidade para o Setor Público, as IPSAS.

Em relação às principais mudanças contabilísticas sentidas pelas Entidades Piloto alvo de investigação, conclui-se que não são apenas simples mudanças no plano de contas, mas sim a nível processual e estrutural. A NGP, iniciada na década de 70, já fazia referência a mudanças que influenciassem as mentalidades das organizações do Setor Público. A unificação dos três subsistemas, a Contabilidade Financeira, Orçamental e de Gestão, é sem dúvida a mais-valia identificada pelas entidades. Assim, o sistema de Contabilidade Orçamental irá proporcionar uma visão mais rigorosa e transparente do estado do orçamento e respetiva execução; o Financeiro irá permitir uma maior precisão e rigor do património das entidades; e o de Gestão irá apoiar a gestão dos processos internos, uma vez que permite atuar nas diferentes fases de formação dos custos.

Uma das críticas ao normativo tem a ver com este ser muito generalista, tendo em conta o normativo anterior, o POCP, que era adaptado tendo em conta o tipo de entidades, através dos Planos Setoriais. Neste contexto, por um lado percebe-se que se unifique um normativo e que se tenha um conjunto de normas e regras idênticas em todas as entidades do Setor Público, no entanto, na adaptação das empresas ao normativo a situação não será fácil, uma vez que as entidades estavam habituadas a um normativo muito mais específico. Na verdade, existia demasiada fragmentação nos normativos, o que levava a análises e comparações por vezes erradas. Assim, a investigadora, apesar de concordar com a harmonização do sistema, acha que, na transição para o novo normativo, as entidades deverão ter mais apoio, uma vez que, para muitas, estas regras são desconhecidas.

Em relação à capacidade de este novo normativo permitir uma maior harmonização, o estudo indica que a aproximação com a Contabilidade do Setor Empresarial é uma mais-valia para efeitos de comparação e consolidação da informação, no entanto, admite-se que só irá haver harmonização se houver uma correta preparação, comunicação e debate. Conclui-se também que a prestação de contas poderá ser melhorada, no entanto será necessário haver o

comprometimento político de todos os envolvidos, inclusive da oposição política uma vez que é um processo de médio/longo prazo.

Em relação ao processo de adesão das Entidades Piloto, na investigação notou-se que foram dadas poucas horas de formação às entidades, o que tornou o processo mais complicado. Um dos aspetos evidenciados pelos entrevistados foi sem dúvida a discrepância de conhecimento entre as Entidades Piloto, que levou a que as formações ministradas pela OCC tenham sido demasiado elementares. Sem dúvida que existe uma escassez de casos práticos e falta de apoio por parte das entidades, como a própria OCC e DGO.

A crítica principal centra-se na DGO, uma vez que se conclui que a mesma não está preparada para receber a informação contabilística. Neste contexto, questiona-se como é possível implementar um novo normativo nas Entidades Públicas portuguesas se as entidades competentes, as que vão receber a informação, não estão preparadas para o efeito. A investigadora admite que esse poderá ser um fator desmotivador para as entidades que aceitaram o convite da DGO, e que poderá atrasar ainda mais a implementação, uma vez que, acredita que não haverá um envolvimento a 100%, por parte das Entidades Públicas, enquanto as autoridades competentes não tiverem preparadas e motivadas.

A função do contabilista público, inovação introduzida no SNC-AP, não está suficientemente clarificada face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas, nem a sua formação está regulamentada. É sem dúvida um cargo com muita responsabilidade e há dispensa da frequência da formação específica inicial para os trabalhadores que sejam responsáveis pela Contabilidade Pública, à data da sua entrada em vigor, para além de também permitir que o cargo de contabilista público seja assumido por pessoa sem formação na área da Contabilidade. Deste modo, a investigadora apela que este ponto seja revisto. Quem está responsável por estes projetos terá que ser a pessoa com maior nível de formação na área, logo deverá ser a que tem acesso a mais formação. Além disso, um cargo com esta responsabilidade, não deverá ser assumido por qualquer recurso humano interno.

8. Considerações finais do estudo

8.1 Síntese do trabalho desenvolvido

Este estudo pretende contribuir para uma avaliação da implementação do SNC-AP, procurando compreender quais os principais problemas sentidos pelas Entidades Piloto. Além disso, procura identificar quais os pontos que deverão ser melhorados no novo normativo e no tipo de apoio prestado às Entidades Piloto para uma correta adoção do novo sistema em todo o Setor Público português. Neste contexto, em primeiro lugar procurou-se estudar, do ponto de vista teórico, o que tem vindo a ser realizado a nível internacional, no que diz respeito ao esforço de harmonização contabilística do Setor Público. Após esta análise, a investigação tornou-se mais específica, uma vez que, foi feita uma análise do que está a ser feito em Portugal, no mesmo contexto, através da análise do novo normativo (SNC-AP) e de um estudo de caso a partir de quatro Entidades Piloto.

A metodologia de investigação selecionada foi a qualitativa, de natureza interpretativa, uma vez que não se pretende explicar a realidade, mas sim compreendê-la. Além disso, escolheu-se o método de casos múltiplos, explanatório, uma vez que se pretende compreender como está a ocorrer a implementação do novo sistema contabilístico português, a partir das entidades que estão a passar por uma fase experimental. Por último, foram apresentados os resultados obtidos com a investigação, tendo em conta os objetivos previamente definidos no Capítulo inicial.

Nas próximas secções serão retiradas as conclusões da investigação, tendo em conta a revisão de literatura efetuada e o estudo de caso de caso elaborado.

8.2 Principais conclusões da investigação

De acordo com a abordagem institucional, a necessidade de obter apoio externo pode ser um importante estímulo para as mudanças a nível contabilístico, especialmente em países que estão a ser afetados por uma grave crise financeira (Gomes *et al.*, 2015). Em Portugal, devido à grande crise financeira e à grande dependência de fundos provenientes do FMI, o Governo português tem vindo a reforçar os seus sistemas de informação financeira de acordo com requisitos internacionais. Assim, a dependência de dinheiro de credores representa uma pressão externa relevante que acabou por determinar as mudanças na Contabilidade Pública portuguesa. Isto é o que Christiaens *et al.* (2013) designa de reforma sob o ponto de vista da teoria da dependência de recursos.

Este processo de implementação das Entidades Piloto deverá ser um meio para tirarem conclusões sobre o que deve ser, ou não, melhorado e retificado. Apesar de já ter sido feito o balanço de como correu o primeiro ano experimental, através das Entidades Piloto, ainda existem determinadas situações por resolver, como por exemplo o acesso a mais formação. Está prevista a entrada em vigor do SNC-AP no dia 1 de janeiro de 2018, ficando a faltar apenas sete meses para o efeito. Se as Entidades Piloto ainda sentem algumas dificuldades e dúvidas, será que as entidades que ainda não estão totalmente envolvidas no processo irão conseguir implementar o novo sistema? Na opinião da investigadora sem dúvida que terá que haver mais apoio e incentivo por parte dos órgãos superiores, e terá que ser eleito um órgão responsável pela implementação, que se possam atribuir responsabilidades.

8.3 Limitações do estudo, principais contributos e sugestões para investigação futura

Em relação às limitações do estudo, a verdade é que ainda existe um certo preconceito em relação a casos de estudo, uma vez que é considerado uma abordagem intuitiva, de menor valor científico. No decorrer da investigação, foram sentidas algumas dificuldades no estabelecimento dos limites sobre a investigação, uma vez que tanto foi estudado o normativo português, como também as normas internacionais. Assim, o estudo não incidiu sobre determinado assunto, logo não houve tanto espaço para pormenores que poderiam ser importantes para a investigação. No entanto, encara-se que este estudo poderá contribuir para uma melhor avaliação da implementação do SNC-AP, pelas Entidades Piloto, uma vez que tenta resumir quais os principais problemas sentidos pelas mesmas, através das entrevistas elaboradas e, também, pela análise dos vários relatórios produzidos por várias entidades, como por exemplo do Tribunal de Contas.

Em relação a possíveis sugestões para investigação futura, e em linha com os contributos que este estudo poderá proporcionar, a investigadora sugere um estudo sobre se será assim tão importante implementar um novo sistema em Portugal, que é bastante complexo e tem diversos custos associados, se estão a produzir um novo normativo para ser aplicado em toda a UE.

9. Bibliografia

- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., Renzio, P., Krause, P. & Seligmann, R. 2014. This is PFM. *Harvard Kennedy School Review*, 285.
- Araújo, J., 2001. Improving Public Service Delivery: The Crossroads Between NPM and Traditional Bureaucracy. *Public Administration*, 79(4), 915-932.
- Araújo, J., 2004. *A reforma da Gestão pública: do mito à realidade*. Comunicação apresentada no Seminário Internacional Luso-Galaico: A reforma da Administração Pública apostas e casos de sucesso. Disponível em <http://hdl.handle.net/1822/3312>, consultado no dia 28 de maio de 2017.
- Araújo, J., 2007. *Avaliação da gestão pública: a administração pós burocrática*. Comunicação apresentada na conferência da UNED, A Coruña, Espanha. Disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/8309/3/ArtigoUNED.pdf>, consultado no dia 26 de junho de 2017.
- Berger, T. 2016. *The Relevance of IPSAS Standards for Public Financial Management*. 1st Conference on Public Financial Management – Challenges for Portugal, ISCTE-IUL, Portugal.
- Botelho, B. & Lima, D. 2015. International experiences and challenges of the Governments of countries in the transition of Public Accounting to Accrual Basis. *Revista evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3): 68-83.
- Brusca, I., Montesinos, V. & Chow, D. 2013. Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Brusca, I., Montesinos, V. & Gómez, M. 2016. Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America, *Public Administration and Development*, 36(1): 51-64.
- Caiano, A., Silveira, O. & Fernandes, M. 2007. Contabilidade Pública, *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Lisboa.
- Carvalho, J. & Jorge, S. 2003. *Governmental Accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accrual basis: the case of Porto municipality*. Working paper apresentado no 26º Congresso Anual da European Accounting Association, Sevilha, Abril.
- Carvalho, M. T. G., 2009. *Nova gestão pública e reformas da saúde – O profissionalismo numa encruzilhada*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Chan, J. 2008. *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*, presented in IPSAS workshop, University of Napoli, Italy
- Christiaens et al. 2015. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison, *International Review of Administrative Sciences*, 81(1): 158–177.
- Conselho de Ministros. 2016. Comunicado do Conselho de Ministros de 17 de novembro de 2016 disponível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/o-Governo/cm/comunicados/20161117-com-cm.aspx>, consultado no dia 30 de maio de 2017.
- Crişan, A. & Fülöp, M. 2014. An analysis of the international proposals for harmonization accounts statement and government finance statistics. *Accounting and Management Information Systems*, 13(4), 800–819.
- Diário Económico. 2015. Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/deconomico18set.pdf>, consultado no dia 30 de maio de 2017.
- Galera, A. & Bolívar, M. 2007. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public administration and development*, 27(5): 413-425.
- Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, J. 2015. The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38 (4): 268-281.

- European Commission. 1996. *Regulamento do CE relativo ao Sistema europeu de contas nacionais e regionais na Comunidade*: No 2223/96, junho.
- European Commission. 2009. *Council Regulation (EC): on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community*: No 479/2009, May.
- European Commission. 2013. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States: the suitability of IPSAS for the Member States*, March.
- EUROSTAT. 2012. *Ernst & Young: Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member State*, February.
- EUROSTAT. 2012. *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, December.
- EUROSTAT. 2013. *Documento que acompanha a consulta pública «Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (EPSAS) para os Estados-Membros da EU*, Luxemburgo, novembro.
- Fernandes, M. 2014. A Contabilidade Pública em Portugal: de reforma em reforma, *Revista OTOC de fevereiro 2014*, 167: 66-67
- Franco, A. L. S. 2004a. *Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume I* (4ª Ed., 10ª reimpressão). Coimbra: Almedina.
- Franco, A. L. S. 2004b. *Finanças Públicas e Direito Financeiro - Volume II* (4ª Ed., 10ª reimpressão). Coimbra: Almedina.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. 2015. The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4): 268- 281.
- Gonçalves, A. 2016. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. *Revista Contabilista de maio de 2016*, 194: 50-55.
- Haidar, J. 2012. Sovereign Credit Risk in the Eurozone. *World Economics*, 13(1): 123-136.
- Heald, D. & Hodges, R. 2015. Will “austerity” be a critical juncture in European public sector financial reporting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 993–1015.
- Hood, C. 1991. A public management for all seasons. *Public Administration*, 69(1): 3-19.
- Hood, C. 1995a, “Contemporary public management: a new global paradigm?” in *Public Policy and Administration*.
- Hood, C. 1995b. The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3): 93-109.
- Humphrey, C. & Lee, B. 2004. *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Oxford: Elsevier, 257-280.
- International Federation of Accountants, IFAC 2014, *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (Third Edition), New York, January.
- IPSASB 2012, *International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet*, New York, April.
- Jesus, M. 2010. *A Contabilidade Pública e a Contabilidade nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Jesus, M., Jorge, S. (2010). *Da Contabilidade Pública às Contas Nacionais: ajustamentos de transposição e impacto no défice das Administrações Públicas dos Países Ibéricos*. XIV Encuentro AECA "Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones,Coimbra, Portugal,23-24 Septiembre.

- Jorge, S., Jesus, M. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública no contexto da União Europeia. *Revista AECA*, 99: 38-40.
- Kapucu, N. 2009. New Public Management and Governance Perspectives in Understanding Public Management. *Public Administration Review*, 69(6), 1187–1190.
- Lande E., Rananjason, R.& Rocher, S. 2009. *The legitimacy of the private sector accounting framework in the public sector*. Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Sienna, Italy.
- Makaronidis, A. 2017. *EPSAS: Current State of Play and Challenges ahead*, Public Sector Accounting Reform Stocktaking and Challenges Ahead, Lisbon, April.
- Mendes, I. 2015. *A Contabilidade na Gestão do Ensino Superior Público*, Dissertação de mestrado, Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal.
- Monteiro, A. 2016. Os Desafios do SNC-AP, *Revisores e Auditores*, janeiro a março.
- Ongaro, E. 2009. *Public Management Reform and Modernization: Trajectories of Administrative Change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*. Italy: Edward Elgar.
- Oulasvirta, L. 2010. Public - Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements. *Halduskultuur – Administrative Culture* 11(2), 227-238.
- Oulasvirta, L. 2014. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25: 272-285.
- Pegado, L., & Saraiva, H. 2015. *O Papel das Associações Profissionais de Índole Internacional no Processo Global de Harmonização Contabilística*. Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas de Setembro, 2015.
- Pinho, S. 2014. *O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas*. Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Universidade de Aveiro.
- Pontoppidan, C. & Brusca, I. 2016. The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives, *Public Money & Management*, 36(3): 181-188.
- PwC. 2013. *Uma nova era na Contabilidade governamental*, Pesquisa Global da PwC sobre a divulgação de informações contábeis e financeiras pelos Governos federais, Brasil, julho.
- Ryan, B., R. W. Scapens & Theobald, M. 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2nd ed). London: Thomson.
- Rodrigues, L. & Guerreiro, M. 2004. *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.
- Rodrigues, C., Alves, M. 2016. *Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): O Caso de uma Entidade do Setor Público*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, Instituto Politécnico de Setúbal, Portugal.
- Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. 2016. Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box, *Public Money & Management*, 36(3): 189-196.
- Timoshenko, R. & Adhikari, P. 2010. A two-country comparasion of public sector accounting reforms: same ideas, diferente paths? *J. of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 22(4): 449-486.
- Tribunal de Contas. 2015. *V Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas: Intervenção do Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento Hélder Reis*, Lisboa, setembro.
- Tribunal de Contas. 2016. *Relatório Intercalar I: Auditoria à Implementação do SNC-AP*, 13: 49-50.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

- Tribunal de Contas. 2017. *Relatório Intercalar II: Auditoria à Implementação do SNC-AP*, Lisboa, março.
- Salvador, R. 2007. Contabilidade Analítica na Administração Pública, *Revista OTOC de fevereiro 2007*, 83: 30-36.
- Santos, R. & Alves, M. 2015. Impacto f the adoption of Ipsas in Financial Statements prepared in accordance with the POCP: the case of CFP, *Revista Universo Contábil*, 11(4): 184-205.
- Santos, R. & Saraiva, H. 2016. Contabilidade Pública versus Contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais, *Revista Contabilista de junho de 2016*, 195: 55-61.
- Saraiva H. I. B., Alves, M. C. G., & Gabriel, V. M. S. 2015. As Raízes do processo formal de harmonização contabilística, sua evolução e influência em Portugal. *Spanish Journal of Accounting History*, 22: 172 – 204.
- Scapens, R. W. 2004. **The real life guide to accounting research: A Behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Oxford: Elsevier, 257-280.
- Schachter, H. 2014. ‘New Public Management and Principals’ Roles in Organizational Governance: What Can a Corporate Issue Tell us About Public Sector Management? *Public Organization Review*, 14(4): 517-531.
- Simões, A. 2009. *O abandono do princípio do Custo Histórico a favor do conceito de Justo Valor*. Dissertação de Mestrado não publicada, Universidade de Aveiro, Portugal.
- VidaEconómica. 2016. Disponível em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_9set.pdf, consultado no dia 30 de maio de 2017.
- Vieira, R., M. J. Major & R. Robalo (2009), Investigação Qualitativa em Contabilidade, em Major, M. J. e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora, 131-163.
- Yin, R. K. 2003. *Case study research: design and methods*, 3rd Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Yin, R. K. 2009. *Case study research: design and methods*, 4th Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.

Legislação:

Constituição da República Portuguesa

Tratado de Funcionamento da UE (Art. N° 126)

Regulamento da CE n.º 479/2009

Lei 8/90, de 20 de fevereiro

Lei 6/91, de 20 de fevereiro

Decreto-Lei n° 47/77 de 7 de Fevereiro

Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro

Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho

Decreto-Lei n.º 216/92 13 de outubro

Decreto-Lei 232/97 de 3 de setembro

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro

Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro

Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro

Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto

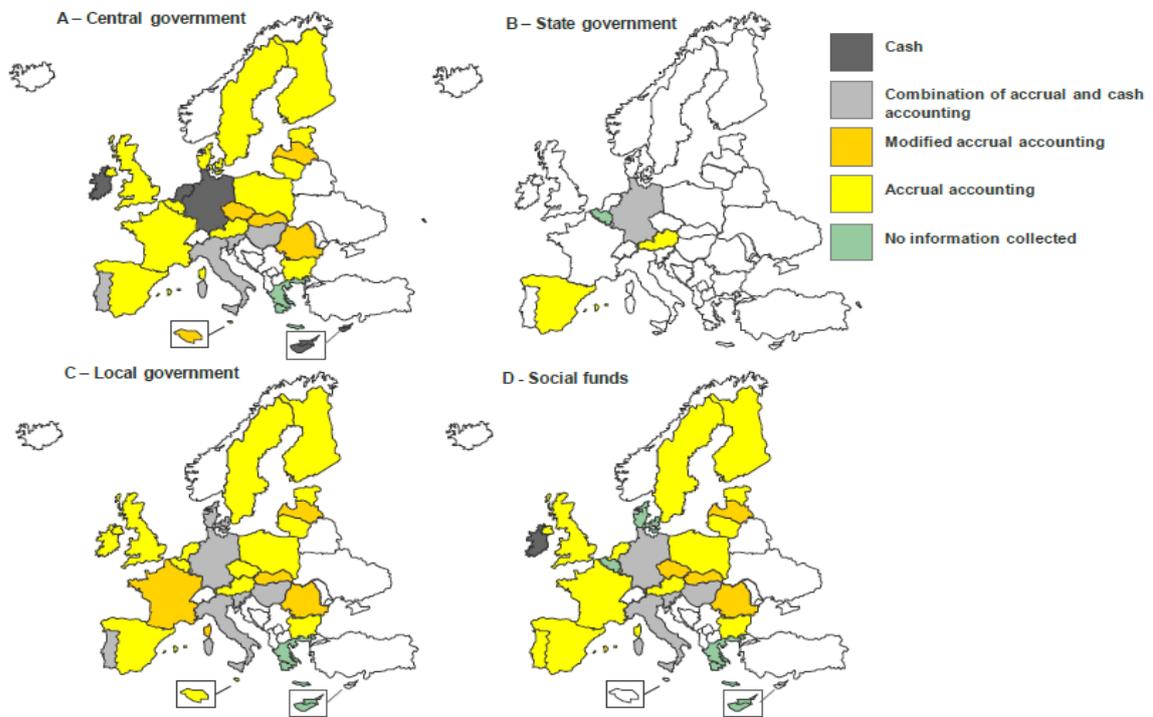
Portaria n.º 128/2017 de 5 de abril

Diretiva n° 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia

Despacho n.º 589/2009/MEF de 14 de Agosto de 2009: Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística

Anexos

Anexo 1: Regimes Contabilísticos adotados pelos Governos em países da União Europeia



Fonte: Ernst & Young (2012)

Anexo 2 – Lista final Entidades Piloto

	Ministério	Regime jurídico	Referencial contabilístico	Entidade
1	Encargos Gerais do Estado	SFA	POCP	Tribunal de Contas
2	Encargos Gerais do Estado	SFA	POCP	Conselho das Finanças Públicas
3	Presidência Conselho Ministros	SFA	POCP	Serviço de Informações Estratégicas de Defesa
4	Cultura	EPR	SNC	Teatro Nacional de São João, EPE
5	Cultura	EPR	SNC	Radio e Televisão de Portugal, SA
6	Finanças	SI	POCP	Gestão Administrativa e Financeira do Ministério das Finanças
7	Finanças	EPR	POCP	Agência Gestão Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, EPE
8	Finanças	SFA	POCP	Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões
9	Finanças	EPR	IFRS	Parpública - Participações Públicas, SGPS, SA
10	Finanças	EPR	SNC	Sociedade Portuguesa de Empreendimentos SPE., SA
11	Negócios Estrangeiros	SFA	POCP	Fundo para as Relações Internacionais, IP
12	Defesa Nacional	SI	POCP	Marinha
13	Administração Interna	SFA	POCP	Serviços Sociais da GNR
14	Justiça	SFA	POCP	Instituto Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, IP
15	Economia	SFA	POCP	Instituto Português de Acreditação, IP
16	Planeamento e Infraestruturas	EPR	SNC	Metro - Mondego, SA
17	Ambiente	EPR	SNC	Metro do Porto Consultoria - Consultoria em Transportes Urbanos e Participações, Unipessoal, Lda.
18	Economia	SFA	POCP	Laboratório Nacional de Energia e Geologia, IP

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

19	Agricultura, Florestas e Desenvolvimento Rural	EPR	IFRS	EDIA - Empresa de Desenvolvimento e Infra Estruturas do Alqueva, SA.
20	Saúde	SFA	POCMS	Administração Central do Sistema de Saúde, IP
21	Saúde	SFA	POCMS	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa
22	Saúde	SFA	POCMS	Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo, IP
23	Saúde	EPR	SNC	Instituto Português de Oncologia - Coimbra, EPE
24	Saúde	EPR	SNC	Centro Hospitalar de Entre Douro e Vouga, EPE
25	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Universidade da Beira Interior
26	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
27	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Instituto Politécnico do Porto
28	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Universidade de Lisboa - Reitoria
29	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Serviços de Ação Social da Universidade do Minho
30	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Serviços de Ação Social do Instituto Politécnico de Viana do Castelo
31	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Instituto Politécnico de Lisboa
32	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Economia e Gestão
33	Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	SFA	POCE	Universidade de Lisboa - Instituto de Ciências Sociais
34	Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	EPR	POCP	Centro de Educação e Formação Profissional Integrada
35	Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	EPR	POCP	Centro Formação Profissional da Indústria Ourivesaria e Relojoaria
36	Trabalho, Solidariedade e Segurança Social	EPR	POCP	Centro de Formação Profissional de Artesanato

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

37	Segurança Social	SFA	POCISSSS	Instituto Gestão Financeira da Segurança Social, IP
38	Administração Regional	SFA	POCMS	Instituto de Administração da Saúde e Assuntos Sociais, IP-RAM
39	Administração Regional	SFA	POCP	Assembleia Legislativa da Madeira
40	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Terras de Bouro
41	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Condeixa-a-Nova
42	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Sintra
43	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Almada
44	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Amares
45	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Cartaxo
46	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Marinha Grande
47	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Oeiras
48	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Melgaço
49	Administração Local	Município	POCAL	Junta de Freguesia da União das Freguesias de Queluz e Belas
50	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Batalha
51	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal Ponta Delgada
52	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal de Pinhel
53	Administração Local	Município	POCAL	Câmara Municipal de Baião

Fonte: Tribunal de Contas (2016)

Anexo 3 – Carta de Introdução

No âmbito do mestrado em Gestão do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa, e na qualidade de orientadora da mestranda Rita Almeida, venho solicitar a colaboração de V. Exa no sentido de lhe ser facultada a possibilidade de efetuar duas ou três entrevistas nesse Instituto, relacionadas com a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilísticas para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O propósito da Dissertação será avaliar as motivações, dificuldades e críticas ao novo sistema, tendo por base algumas entidades-piloto. Gostaríamos de ter a possibilidade de gravar as entrevistas, podendo enviar a V. Exa. um guião prévio para apreciação.

Caso seja entendido como adequado, eu própria poderia acompanhar a minha mestranda numa conversa prévia, para a qual desde já muito agradeço a vossa disponibilidade. Em anexo enviamos um exemplo do guião de entrevista, que poderá ser adaptado e flexível.

É nosso entendimento que trabalhos académicos nesta área, que se espera da maior relevância para uma melhoria significativa da transparência e do reporte financeiro direcionado para uma Gestão Financeira Pública de qualidade, possam contribuir para um melhor conhecimento da situação das entidades envolvidas e, conseqüentemente, para a sugestão de práticas e procedimentos relativos a uma adequada implementação.

Antecipadamente grata pela atenção que se digne dispensar a este assunto, apresento os meus cumprimentos.

Maria Antónia de Jesus

Anexo 4 – Guião de entrevista

Rita Homem de Gouveia Almeida

Aluna do 2º ano do Mestrado em Gestão, no ISCTE-IUL.

Tema da dissertação: A adoção de uma nova reforma para a Contabilidade Pública em Portugal: Estudo de caso em algumas Entidades Piloto.

Orientadora: Professora Doutora Maria Antónia de Jesus Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Guião da Entrevista

Dados do Entrevistado:

Nome do entrevistado:

Cargo:

Data: Início (hora): Fim (hora)

Q.1: Quais os motivos que levaram a vossa entidade a ser uma das primeiras a aderir a este novo sistema de normalização contabilística para as Entidades Públicas (SNC-AP) na qualidade de Entidade piloto? Houve alguma pressão para adotarem?

Q.2: Quais as principais mudanças, a nível contabilístico, que consideram mais relevantes neste novo sistema?

Q.3: Em que medida acha que este novo sistema vem melhorar a prestação de contas no que diz respeito à fiabilidade e relevância da divulgação da informação? A nível dos utilizadores internos, acha que este novo sistema ajuda no processo de tomada de decisão?

Q.4: Acha que a entidade estava preparada para implementar este novo sistema? Quais as principais dificuldades encontradas na implementação do SNC-AP?

Q.5: Que tipo de formação foi proporcionada às Entidades Piloto? Está a haver acompanhamento permanente, por parte da Comissão de Normalização Contabilística ou outras entidades, na implementação do novo sistema?

Q.6: Acha que a legislação existente está suficientemente desenvolvida e explícita para uma entidade poder adotar o novo sistema de normalização contabilística? Se não, quais as principais lacunas encontradas e quais as sugestões que merecem ser melhoradas?

Q.7: Em que medida acha que o SNC-AP está harmonizado com o sistema contabilístico do setor empresarial (SNC)? Qual a principal vantagem em adotar um sistema contabilístico no Setor Público tendo em conta as normas do Setor Privado? Acha que traz benefícios para fins de comparação de dados?

Q.8: O que acha sobre o adiamento para 2018 da implementação do SNC-AP nas Entidades Públicas? Acha que poderá ser um factor de desmotivação?

Anexo 5 - Entrevistas efetuadas às entidades subdivididas em grupos tendo em conta o tipo de informação tratada

Organismo	Grupo 1: Mudanças Contabilísticas
CMPD	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças são significativas: oportunidade de espelhar valores do património Municipal mais aproximados aos valores reais; • Identificar todo o património que está a ser utilizado por outras entidades e vice-versa com maior rigor; • Registos orçamentais existem novos momentos que vão devolver mapas que passam a ficar em perfeita sintonia com os registos patrimoniais facilitando a conferência dos mesmos; • Aparece a figura do contabilista público, pretendem que assegure mais regularidade técnica na prestação de contas e na execução pública, mas neste ponto está a consideram que existe alguma pressão das entidades envolvidas; • O manual de implementação do SNC-AP necessita de ser revisto para verem esclarecidas algumas dúvidas.
IGFEJ	<ul style="list-style-type: none"> • Consideram que as mudanças são estruturais. Defendem que estava na altura de haver uma vez que o POCP não acompanhou a evolução dos normativos internacionais; • Considera que muitas entidades não sedimentaram bem o POCP, aliás algumas só acabaram de implementar há pouco tempo, logo será complicado para algumas implementar o SNC-AP; • As mudanças têm mais a ver com métodos. Mudanças com mais impacto no reconhecimento de ativos e passivos, em especial nos ativos; • Teórica está bem e o manual de implementação reforçou. Falta uma componente prática que considera estar pobre no manual de implementação. Tona-se difícil uma vez que as entidades têm especificidades diferentes, sendo o manual é muito generalista. De referir que antes haviam os Planos Setoriais, muito mais específicos. • Faltam artigos e livros práticos. Sendo assim uma lacuna do processo.
Reitoria ULisboa	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças na Contabilidade Orçamental: Classificação em algumas fases que não existia nomeadamente na receita e despesa. Passou a existir apuramento e encerramento de saldos contabilísticos (orçamentais) e a transição de ano, que não existiam antes (contas destinadas a transições); • Mudanças na Contabilidade Financeira: Ativos Não Correntes têm uma tipologia diferente, para além de haver mais formas de classificação. Os critérios de consolidação mudaram e passou-se a utilizar o MEP. Mapas pouco mudaram porque o POC já era bastante completo; • Mudanças na Contabilidade Analítica, passando para uma Contabilidade de Gestão; • Mudança de reflexo da estrutura e orientada de forma diferente;

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

	<ul style="list-style-type: none"> • Parte do normativo está bem desenvolvido, como por exemplo a norma 26, bem, no entanto na prática há pormenores que deixam dúvidas e há algumas lacunas. Exemplo: Mensurar obras de arte para o qual não há mercado; Como tratar contabilisticamente e orçamentalmente a questão dos IVA's liquidados e intracomunitários; • Harmonização: do que conhecem, acham que é difícil conseguir melhor; • Vantagens: comparabilidade e benefícios na consolidação e conversão.
ARSLVT	<ul style="list-style-type: none"> • Não se trata apenas de uma alteração de planos de contas, mas sim uma mudança com impacto em diversos processos para além de estar alinhado com SNC do Setor Privado, seguindo normas internacionais; • O plano de contas unificado para a Contabilidade orçamental, financeira e de gestão; • A proximidade com o SNC do Setor Privado, permitindo uma mais fácil comparação e consolidação de informação; • A simplificação de vários processos, como por exemplo o desaparecimento das contas 25; • Realçam que o SNC-AP no contexto do ERP-SAP (Software de Gestão), tem fortes perspectivas de reengenharia dos processos existentes, bem como a oportunidade de utilizar componentes <i>standard</i> que conduzirá a uma redução de custos, não só nos lançamentos contabilísticos, mas também de operação e manutenção do sistema; • A legislação ainda é recente e possui algumas lacunas, mas é natural acontecer nestas fases de piloto. Têm recorrido à legislação e ao manual de implementação e nas situações que persistam dúvidas utilizam o portal. Inicialmente havia alguma demora, mas tem havido melhoras no tempo de resposta; • Também tem sido útil beneficiar da experiência do implementador (NOVABASE) que tem outros clientes em fase de implementação do SNC-AP; • É de referir que na opinião do entrevistado seria muito benéfico que o portal colaborativo do CNC, fosse mais aberto, a todas as entidades no sentido de as respostas dadas fossem públicas, permitido que outras entidades e implementadores tivessem acesso a toda a informação e esclarecimentos prestados. Na prática o portal (https://www.cnc.snc-ap.pt) acaba por servir apenas como ferramenta para se colocar questões e obter respostas, sem qualquer partilha de conhecimento.
Organismo	Grupo 2: Harmonização Contabilística
CMPD	<ul style="list-style-type: none"> • Vai trazer mais atualidade, melhor e nova informação que antes era desconhecida, logo ajudará na tomada de decisão; • Fica a ganhar essencialmente o país que passa a dispor de informação comparável. O Governo passa a dispor de dados para comparar com países da UE ou outros; • Todos beneficiamos com a informação devolvida e apresentada individualmente, promovendo-se a transparência, eficácia e a eficiência;

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

	<ul style="list-style-type: none"> • Mais do que comparar com o Setor Privado, porque um resultado líquido no Setor Privado não pode ser comparado com um resultado líquido no Setor Público, a maior vantagem é podermos fazer a consolidação de contas do Setor Público do Estado; • Parece uma “miragem” termos a mesma linguagem para todas as Entidades Públicas. Requer muito trabalho de preparação, muita comunicação, muita formação, muito debate e ainda muita vontade política.
IGFEJ	<ul style="list-style-type: none"> • Tornou sem dúvida a informação mais transparente. <i>Stakeholders</i> internos e externos têm informação mais adequada; • Completamente harmonizado. Muito parecido com o Setor Privado; • Há 3 Subsistemas, o que dá ao normativo um cariz mais próprio; • SNC-AP trará mais transparência, comparabilidade que era obrigatória existe ir. Os Planos Setoriais eram todos diferentes, análises feitas originavam registos diferentes, para além de haver também entidades que pertencem ao Setor Público que aplicam o SNC empresarial.
Reitoria ULisboa	<ul style="list-style-type: none"> • Há um aumento dos dados a divulgar, especialmente dados orçamentais; • Duvidam que venha melhorar a prestação de contas, uma vez que, o POCE já estava bem completo. No entanto, aumentou a comparabilidade com o Setor Privado; • Para os utilizadores internos acham que os resultados da Contabilidade de Gestão podem vir a melhorar a comparação de dados, no entanto, acham que este novo sistema não veio trazer grandes melhorias.
ARSLVT	<ul style="list-style-type: none"> • Tendo em conta desenvolvimentos numa base já conhecida (SNC) e com menor intervenção humana, através do desenvolvimento de processos automáticos sobre componentes <i>standard</i>, é expectável maior fiabilidade e relevância, com menor esforço; • Apenas saberão sobre o impacto no processo de decisão, após a entrada em produção. Mas esperam, por exemplo, um início de entrada de produção com mais dificuldade, face a dificuldade de comparação entre períodos homólogos (POCMS vs SNC-AP), mas que nos anos seguintes desapareceram gradualmente, com ganhos acrescidos; • Harmonização é uma das razões da adoção do SNC-AP, mas apenas poderão avaliar os resultados quando entrarem em produção. Claro que ter referenciais próximos facilitará a comparação e consolidação de informação.
Organismo	Grupo 3: Adesão/Formação das Entidades Piloto
CMPD	<ul style="list-style-type: none"> • Incentivados por um Prof. Universitário que está muito ligado a estas matérias; • Sentiram que com um ano de avanço seria mais fácil a implementação e com mais apoios; • Não houve qualquer pressão para implementar;

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

	<ul style="list-style-type: none"> • Em 2016 frequentaram uma formação exclusiva para Entidades Piloto promovida pela OCC com a duração de 4 dias, que consideraram proveitosa. Defendem que se deve repetir em versão mais prática; • Têm participado, com alguma regularidade, em ações de formação promovidas por diversas Entidades Públicas e privadas.
IGFEJ	<ul style="list-style-type: none"> • Convite da DGO: Como são um serviço com fundo autónomo e têm dimensão, seria representativo. • Aceitaram o convite porque era uma oportunidade de estar mais perto, logo uma vantagem perante outras entidades. Agradeceram o convite porque é uma mais-valia para a entidade. • DGO deu 32h de formação, em 4 dias. Abordagem teórica de todas as normas com exemplos, mas consideram que a parte prática é pouca. Existiu uma grande discrepância entre na plateia sobre o que sabiam. Muitas entidades nem sabiam os conceitos; • A DGO permitiu irem 2 pessoas. A entrevistada considera o ideal para a informação não se perder. Considera que devem ir as pessoas chave, para depois serem estas a passar a informação às suas equipas; • Considera que foram poucas horas de formação mas que o alvo foi adequado. Acreditam que irá haver mais um momento de formação este ano, mais específico. • O acompanhamento do CNC é apenas para tirar dúvidas, mas também é necessário que as entidades reconheçam quais as dúvidas que têm. CNC tem uma posição passiva, que devia ser mais ativa, uma vez que devia por mais documentos auxiliares, para todos perceberem que dúvidas têm. • CNC leva muito tempo a responder (1 mês/1 mês e meio). As Respostas não são muito claras, sendo muito generalistas. Percebem a posição da comissão, uma vez que não devem abrir exceções para não criar outros problemas; • Apoio não é direto nem personalizado; • Não houve um grande acompanhamento da DGO, apesar do manual de implementação ter ajudado; • Fizeram testes às Entidades Piloto e não houve feedback se as informações estavam corretas ou não. Só estão a avaliar a estrutura; • Achavam que iam haver reuniões periódicas mas ainda não aconteceu.
Reitoria da ULisboa	<ul style="list-style-type: none"> • Em 2013/2014, a UL lançou um concurso público para um Sistema Integrado de Gestão, e como já se falava no desenvolvimento do SNC-AP, só faria sentido adotar um sistema tendo em conta a nova legislação. Assim, como estavam a desenvolver a aplicação, tiveram interesse em ser uma Entidade piloto; • Não tiveram qualquer tipo de pressão para implementar;

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

	<ul style="list-style-type: none"> • Foi a UL que se voluntariou para deixar de ser Entidade piloto e implementar o SNC-AP por completo, à exceção da Universidade Técnica de Lisboa que tinha especificidades diferentes e que só está previsto implementar em 2018; • CNC não deu grande apoio, mas sim a comissão que está dentro LEO. (A UL faz parte dessa comissão). Podem colocar dúvidas mas não há acompanhamento, por parte do CNC; • Formação: 2 pessoas do departamento financeiro durante 2 dias. Considera ser muito pouco e necessitaram de mais formação externa; • Todo o departamento financeiro da UL teve formação e outras áreas também tiveram acesso à formação e vai haver mais formação; • DGO não está preparada para receber a informação.
ARSLVT	<ul style="list-style-type: none"> • A possibilidade de participarem na implementação de um novo referencial contabilístico, com impacto em diversos processos financeiros, consideram uma tarefa aliciante, para além da perspetiva de terem acesso a informação e formação, de forma privilegiada; • Não houve pressão para implementar; • Houve uma formação restrita a dois colaboradores por Entidade piloto, de 32 horas, promovida pelo CNC no âmbito do projeto-piloto; • Em relação ao acompanhamento tem sido limitado a um portal Web que respondem a questões/dúvidas contabilísticas para a implementação do SNC-AP.
Organismo	Grupo 4: Implementação
CMPD	<ul style="list-style-type: none"> • Nenhuma entidade está preparada. O adiamento é prova disso; • O processo é complexo. Há Entidades Públicas que nunca chegaram a aplicar o POCP, logo irão ter outro tipo de dificuldades na passagem para o novo sistema; • Salientam que a maioria das entidades depende de uma empresa que fornece a aplicação informática de Contabilidade, e admite não terem meios próprios para criar uma aplicação informática e de momento ainda não conhecem nenhuma a funcionar em pleno; • Têm enviado dúvidas à CNC que tem feito o seu papel, esclarecendo e respondendo; • Consideram que cada entidade tem que fazer o seu trabalho e plano de trabalhos, elaborando um manual de políticas contabilísticas próprias; • Era inevitável. O Tribunal de Contas já em meados de 2016 emitiu um relatório onde consta o atraso nos trabalhos, há muito a fazer e é bom que seja um processo consistente; • Apoio por parte de uma entidade externa é a via mais fácil, mas temos que ter tempo para nos envolvermos nos trabalhos e envolvermos os parceiros, será sem dúvida a parte mais criativa e que nos motiva para a passagem seja a idealizada na Estrutura Conceptual e nas normas vertidas no SNC-AP.

A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal

IGFEJ	<ul style="list-style-type: none"> • Estavam preparados. Desde 2002 já trabalhavam em base em acréscimo e com as regras que foram já implementadas no POCP; • No entanto, tiveram ajustar-se ao novo normativo e não têm muitos recursos para tal. Terá que haver mais formação; • Nem todas as entidades estão no mesmo nível de conhecimento. O POCP só entrou em funcionamento até há 2 anos em algumas entidades, logo para algumas destas vai ser mais difícil. Para além das entidades terem que alterar as contas e processos, ainda têm que ter capacidade crítica; • Sublinharam que a DGO não está preparada para receber a informação; • Acham que o adiamento foi desmotivante, especialmente para professores e alunos que estão a aprender o novo normativo; • DGO viu que as entidades estavam em níveis muito diferentes. Uma já tinham contratado serviços e outra ainda não; • Comunicação do adiamento foi tardia, cerca de dez dias antes. Havia também entidades que estavam preparadas para implementar e já tinham pago os trabalhos. Em maio terão que contratar serviços outra vez.
Reitoria UL	<ul style="list-style-type: none"> • Estava preparada e até pediu para implementar o novo sistema que foi aprovado; • Existem lacunas. Algumas já estão a ser esclarecidas através do manual de implementação; • O CNC devia ser o principal canal e nem sempre as respostas vão de encontro ao que se entende no normativo. As respostas nem sempre são as mais esclarecedoras; • Na UL não houve adiamento, a não ser na Univ. técnica da UL; • Consideram lamentável o adiamento, uma vez que as entidades já se deviam ter preparado previamente, especialmente a DGO. Tiveram 1 ano e 3 meses e agora 2 anos. Para os que dão aulas sobre o assunto é difícil de motivar para aprenderem; • Quem ainda não implementou pode desacreditar que irá ser implementado.
ARSLVT	<ul style="list-style-type: none"> • Consideram que estavam preparados. Tinham tudo planeado para arrancar em 2017, mas faltou uma componente essencial para o reporte à ACSS (Administração Central do Sistema de Saúde), relacionado com o desdobramento de contas para o setor saúde que era essencial para o reporte regular à esta entidade consolidante do setor saúde; • Como ter os dois referenciais POCMS e SNC-AP em simultâneo era inviável, optamos por reduzir temporariamente a velocidade de implementação. A ausência de orientações sobre o <i>reporting</i> à ACSS no contexto do SNC-AP, incluído desdobramento de contas no setor Saúde tem sido a nossa maior dificuldade; • O adiantamento servirá para permitir ultrapassar alguns constrangimentos no processo de implementação e consolidar o processo, para uma entrada em produção mais consistente. Não pensam que leve a desmotivação.

Anexo 6 - Informações complementares às entrevistas efetuadas

Organismo	Grupo 5: Competência das consultoras e <i>softwares houses</i> no âmbito do SNC-AP
Reitoria ULisboa	<ul style="list-style-type: none">• Existiam bons <i>softwares houses</i> no mercado hoje em dia, comparativamente há catorze anos atrás. Hoje em dia têm mais capacidades e já existe alguma diversidade para todos os tamanhos de empresas;• Tornou-se mais fácil uma vez que o SNC-AP é muito parecido com o SNC. Embora a norma 26, 27 e 14 sejam diferentes;• Para as consultoras também foi mais fácil por ser mais parecido com SNC, no entanto, para poderem compreender normas como por exemplo a norma 26, será necessário ter uma perspetiva de como funciona todo o Setor Público, como por exemplo: a Lei compromissos em atraso e as normas de contratação pública. Quem não está a par do que se passa no Setor Público tem dificuldade em entender esta norma. De referir que há muito mais normas a cumprir no Setor Público, logo é necessário mais conhecimento, logo um maior esforço por parte de quem irá prestar o serviço.