

Departamento de Contabilidade

**IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP EM ENTIDADES PÚBLICAS DA
REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA**

Giselle Arlet Vasquez Gomes

Dissertação submetida como requisito para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

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

-outubro 2018-

- Lombada-

***“Quanto mais aumenta nosso conhecimento, mais evidente
fica nossa ignorância”.***

John F. Kennedy

“O conhecimento faz-nos responsáveis”

Che Guevara

AGRADECIMENTOS

Este espaço destina-se a exprimir os meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para que este trabalho se realizasse.

Primeiramente, um agradecimento especial à pessoa que me acompanha no dia-a-dia, pela força, compreensão e sobretudo por acreditar em mim.

Agradeço à minha irmã e à minha mãe, por aceitarem a minha ausência nos momentos em que deveria estar presente.

Para as minhas amigas e “emprestadas” irmãs, Filipa e Andreia, por todo o carinho e apoio que demonstraram ao longo desta caminhada.

Não posso deixar de agradecer de igual forma às pessoas que representam as entidades às quais efetuei as entrevistas, pelo tempo dispensado e disponibilidade demonstrada.

Por fim, mas não menos importante, o meu muito obrigado à Professora Maria Antónia De Jesus, minha orientadora, que aceitou abraçar esta investigação desde o início, demonstrando sempre a sua preocupação, humildade e sabedoria.

Um bem-haja a todos!

Giselle Gomes

RESUMO

Portugal foi seriamente afetado pela crise económica e financeira internacional de 2009, o que levou o país, em 2011, a pedir auxílio financeiro externo, nomeadamente do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Banco Central Europeu e da Comissão Europeia.

Este contexto conduziu inevitavelmente à necessidade de mais controlo, maior responsabilização e mais transparência na gestão e alocação dos dinheiros públicos e, dada a contabilidade pública em Portugal encontrar-se fragmentada e desatualizada, principalmente em matéria de consolidação de contas, surgiu a imperativa necessidade de reformar o sistema contabilístico público.

Desta forma, em 2013 foi iniciado pela Comissão de Normalização Contabilística para o Setor Público (CNCAP), o desenvolvimento de um sistema contabilístico, baseado nas IPSASs para responder às necessidades do setor público. Consequentemente, em setembro de 2015 é aprovado o decreto-lei que regula a implementação do SNC-AP.

As entidades públicas em Portugal encontram-se numa fase de implementação/transição para o novo sistema contabilístico, razão pela qual esta investigação teve como objetivo principal compreender como está a decorrer o processo de mudança para o novo normativo. Simultaneamente, pretende-se verificar se as entidades entendem relevante a informação resultante deste novo sistema contabilístico.

Utilizando uma metodologia de natureza qualitativa, mediante um estudo de caso múltiplo aplicado a algumas entidades da Região Autónoma da Madeira, verificou-se que, apesar das prorrogações dos prazos inicialmente estipulados, a implementação/transição decorre lentamente, enfrentando alguns obstáculos e barreiras no seu decurso.

As conclusões apontam também para o facto de este novo sistema poder permitir uma maior transparência e eficiência na alocação dos dinheiros públicos, embora as entidades não deem a devida importância a esta vertente preconizada pelo SNC-AP.

Palavras – Chave: Contabilidade Pública, IPSASs, SNC-AP, Implementação.

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

ABSTRACT

Portugal was seriously affected by the 2009 economic and financial crisis, which resulted in the country requesting external financial aid in 2011, namely via the International Monetary Fund (IMF), the European Central Bank and the European Commission.

This obviously led to implementing a tighter and much more control, a greater responsibility and transparency in the management and allocation of public funds. Due to the fact that the public accounting system in Portugal being totally out of tune and balance, primarily in matters concerning the consolidation of accounts, it resulted in the most imperative requirement of reforming the public accounting system.

Consequently, in 2013, the Committee for Public Sector Accounting Standards (CNCP), initiated the development of an accounting system based on the IPSASs, which catered for the requirements of the public sector, hence in 2015 was issued the Law decree that regulates the implementation of the SNC-AP.

Public sector entities in Portugal are currently in the phase of implementing/transition to the new accounting system, and so this investigation has as a main objective, the understanding of how the process of change is being understood.

Simultaneously, the aim was to study whether the different entities understood the relevant information resulting from this new accounting system, and which are the alterations these entities are being subject to.

A qualitative methodology was applied in this research, using a case study multiple in some public sector entities of Autonomous Region of Madeira. It was noted that, despite the postponement of the deadlines initially stipulated, the implementation/transition is currently underway, encountering a few obstacles and barriers along the process.

It has been found that even though this new system permits a greater transparency and efficiency in the allocation of public funds, it has not been given the importance due, as initially envisaged by the SNC-AP.

Key Words: Public Sector Accounting, IPSASs, SNC-AP, Implementation

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

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS.....	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE GERAL	v
ÍNDICE DE TABELAS, FIGURAS E GRÁFICOS.....	vi
GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ACRÓNIMOS.....	vii
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. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	7
2.1 O Modelo da Nova Gestão Pública	7
2.2 A evolução da Contabilidade Pública em Portugal	10
2.3 A Normalização e Harmonização Contabilística no Setor Público	14
2.3.1 Vantagens e Desafios da adoção do SNC-AP.....	15
2.3.2 Criação da UniLEO - Estrutura e funcionamento	18
3. A INFLUÊNCIA NAS CONTAS PÚBLICAS NACIONAIS DAS NORMAS INTERNACIONAIS E EUROPEIAS	20
3.1 Vantagens e Desvantagens na adoção das IPSASs.....	26
3.2 Das IPSASs às EPSASs – O ponto de partida.....	30
4. QUESTÕES METODOLÓGICAS.....	32
4.1 Enquadramento metodológico da investigação	32
4.1.1 Paradigmas de investigação em contabilidade e metodologia	33
4.1.2 Abordagem de pesquisa	35
4.2 Método da investigação	36
4.2.1 Fraquezas e limitações do estudo de caso	41
4.3 Etapas do desenvolvimento do estudo de caso	43

5. DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO EMPÍRICO	55
5.1 Análise e discussão dos resultados das entrevistas.....	55
5.1.1 Implementação do SNC-AP na RAM. Principais obstáculos e dificuldades.....	55
5.1.2 Adiamento e Prazos de implementação do SNC-AP	61
5.1.3 Acompanhamento da UniLEO	62
5.1.4 Percepção das entidades sobre o novo normativo.....	64
5.1.5 Normalização/Harmonização Contabilística.....	70
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS DO ESTUDO	70
6.1 Principais conclusões do trabalho desenvolvido	73
6.2 Limitações do estudo, principais contributos e sugestões para investigação futura.....	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78
ANEXOS	84
Anexo 1 - Guião da entrevista.....	84
Anexo 2 - Tabela de equivalência NCP e IPSASs	85
Anexo 3 - Entrevistas efetuadas às entidades subdivididas em temas tendo em conta o tipo de informação tratada.....	86

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Objetivos e Temas da investigação	3
Tabela 2 – Temas definidos vs Questões de investigação.....	4
Tabela 3 – Implicações contabilísticas da Nova Gestão Pública	8
Tabela 4 – Quadro Síntese da Evolução da Contabilidade Pública em Portugal.....	14
Tabela 5 – Principais diferenças entre os elementos do SNC-AP e os normativos anteriores	17
Tabela 6 – Sistemas de contabilidade utilizados pelos Estados-Membros da UE	22
Tabela 7 – Comparação de abordagem de investigação quantitativa e qualitativa.....	36
Tabela 8 – Quando deve de ser utilizado o estudo de caso	36
Tabela 9 – Tipos de estudos de caso em contabilidade.....	39
Tabela 10 – Entidades selecionadas para o estudo empírico	46
Tabela 11 – Forças e fraquezas das fontes de informação utilizadas na presente investigação	47
Tabela 12 – Aspetos práticos tidos em conta na utilização da técnica da entrevista	50
Tabela 13 – Identificação dos entrevistados e datas das entrevistas	53

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Esquema dos diversos Planos Contabilísticos Setoriais em Portugal.....	12
Figura 2 – Benefícios da adoção das IPSASs	26
Figura 3 – Estrutura do estudo de caso	40
Figura 4 – Esquema da metodologia adotada na dissertação	41
Figura 5 – Tipologia das entrevistas de Madeline Grawitz.....	48

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Resultados do estudo sobre a adequação das IPSASs ao Setor Público.....	24
-------------------------------------------------------------------------------------	----

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

CE – Comunidade Europeia
CMF – Câmara Municipal do Funchal
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística para o Setor Público
CP – Contabilidade Pública
DROT – Direção Regional do Orçamento e Tesouro
e.g. – Por exemplo (do latim *exempli gratia*)
EFP – Estatísticas das Finanças Públicas
EPSASs – *European Public Sector Accounting Standards*
et. al – E outros (as) – (abreviatura referente às expressões do latim: *et alii* (e outros) ou *et aliae* (e outras).
FMI – Fundo Monetário Internacional
i.e. – Isto é (do latim *id est*)
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IFAC – *International Federation of Accounts*
IFAC – PSC – *International Federation of Accounts Public Sector Committee*
IFRSs – *International Financial Reporting Standards*
IGFEJ, I.P – Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
IPSASs – *International Public Sector Accounting Standards*
LEO – Lei do Enquadramento Orçamental
NCP – Norma de Contabilidade Pública
NGP – Nova Gestão Pública
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais
POC-E – Plano Oficial de Contabilidade para a Educação
POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado
RAM – Região Autónoma da Madeira
SESARAM E.P.E. – Serviços de Saúde da Região Autónoma da Madeira
SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
TdC – Tribunal de Contas
TIAC – Transparência e Integridade, Associação Cívica
UE – União Europeia
UMa – Universidade da Madeira
UniLEO – Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo serão explanados os objetivos do estudo, a justificação e relevância do tema escolhido e qual a metodologia utilizada. Por fim será apresentada a sua estrutura.

1.1 Justificação e relevância do tema

Portugal e diversos países da Europa viveram e vivem ainda um período árduo na sua economia, consequência da implementação de medidas, programas e políticas desajustadas com repercussões na sociedade em geral.

Desta forma, surge a necessidade de um maior controlo, responsabilização e transparência na alocação dos dinheiros públicos.

Todavia, dadas as incongruências e diversidade dos normativos contabilísticos dos diversos países a nível mundial, torna-se complexa a comparação da informação financeira e respetiva interpretação.

Assim sendo, e na tentativa de harmonizar os sistemas públicos de informação contabilística e financeira e para que as mesmas se adequem à pretensão de transparência e responsabilização, a Comissão de Normalização Contabilística para o Setor Público (CNCAP)¹ desenvolveu um referencial contabilístico para as administrações públicas tendo por base as normas internacionais de contabilidade pública, as denominadas *International Public Sector Accounting Standard (IPSASs)*, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Board (IPSASB)*. Este organismo sustenta os normativos que publica nas normas internacionais adotadas no Setor Privado, incentivando Portugal à mudança para um sistema contabilístico com base nestas normas (Gomes *et al.*, 2015).

De acordo com o Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, que aprova e regula a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontrava-se desatualizada, fragmentada e inconsistente, representando um grave problema de coerência no

¹ A CNCAP foi criada em 1998, no âmbito do Ministério das Finanças, e teve como missão a coordenação da aplicação do POCP e seu aperfeiçoamento, assim como a coordenação da sua aplicação a nível setorial. Esta Comissão foi extinta em 2011, através da aplicação da Lei Orgânica do Ministério das Finanças.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

âmbito de consolidação de contas, obrigando as entidades a proceder a diversos ajustamentos controversos, gerando um alto grau de incerteza quanto à fiabilidade da informação.

Assim, tornou-se necessário proceder a uma reforma profunda da contabilidade pública, tentando adequá-la às diversas e crescentes exigências externas por parte das entidades competentes, tanto internacionais como europeias, e às exigências internas dos utilizadores da informação.

Por conseguinte, foi aprovado o SNC-AP através do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, revogando o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), bem como uma multiplicidade de planos setoriais, nomeadamente:

- O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL); Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-E); Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Tendo estado prevista a entrada em vigor deste decreto-lei para dia 01 de janeiro de 2017, o prazo foi entretanto prorrogado para 01 de janeiro de 2018, com exceção das autarquias locais, cujo prazo de entrada em vigor passou para 01 de janeiro de 2019.

Atualmente, as entidades da Administração Central encontram-se em fase de transição para o SNC-AP e de implementação do mesmo, pelo que aquelas entidades deverão publicar as contas respeitantes ao período corrente (exercício de 2018) de acordo com os requisitos do novo normativo contabilístico.

Desta forma, justifica-se a relevância de compreender os aspetos mais significativos deste novo normativo, designadamente quanto à prestação de contas. Mais, importa conhecer em que medida a informação de reporte decorrente do mesmo vai de encontro aos propósitos enunciados.

É muito importante compreender de que forma está a decorrer a transição e implementação do novo sistema contabilístico e identificar quais as maiores dificuldades, obstáculos ou barreiras que não permitiram (até à presente data) o cumprimento dos prazos estipulados. Esta relevância é acentuada nas entidades da Região Autónoma da Madeira (RAM), dadas as especificidades das mesmas.

1.2 Objetivos, questões de investigação e metodologia

Este estudo centra-se em dois objetivos principais, que serão divididos em temas de forma a facilitar o trabalho de pesquisa.

A tabela 1 explana os objetivos e os temas a tratar nesta investigação:

Tabela 1 – Objetivos e Temas da investigação

Objetivos da Investigação	Temas de Investigação
Objetivo 1 - Perceber como está a decorrer a implementação do SNC-AP em diversas entidades públicas da RAM	Tema 1 - Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades
	Tema 2 - Adiamento e Prazos de implementação
	Tema 3 - Acompanhamento da UniLEO
Objetivo 2 - Compreender se as entidades entendem relevante a informação resultante deste normativo e quais as alterações impostas às mesmas para que implementem o novo plano contabilístico	Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo
	Tema 5 – Normalização/Harmonização Contabilística

O principal objetivo deste trabalho é, então, o compreender de que forma está a decorrer a implementação do SNC-AP em diversas entidades da Região Autónoma da Madeira e identificar quais as principais dificuldades e obstáculos.

Como objetivo complementar pretende-se identificar quais as principais diferenças entre os documentos de prestação de contas proporcionados pelos Planos Oficiais de Contas anteriormente em vigor e as Demonstrações Financeiras que o SNC-AP preconiza, bem como compreender quais as vantagens e desvantagens destes novos documentos de reporte.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Por forma a atingir os objetivos pretendidos, serão formuladas algumas questões que tentarão dar resposta à finalidade desta investigação. A tabela 2 faz a respetiva correspondência entre os temas da presente investigação e as questões formuladas:

Tabela 2 – Temas definidos vs Questões de investigação

Temas de Investigação	Questões de Investigação
Tema 1 - Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades	Q. 1 Como está a decorrer a transição/implementação do SNC-AP?
	Q. 2 Quais as principais dificuldades encontradas na implementação?
Tema 2 - Adiamento e Prazos de implementação	Q. 3 O que acha sobre o adiamento da implementação para 2018? E o novo prazo (01 de janeiro de 2019) será cumprido? – Questão considerada na Câmara Municipal do Funchal
Tema 3 - Acompanhamento da UniLEO	Q. 3 Entende que o acompanhamento da UniLEO na implementação tem sido eficaz (adequado)? – Questão considerada nas restantes entidades
Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo	Q. 4 Quais as alterações mais relevantes nas entidades, para a implementação do novo normativo?
	Q. 5 Acha que as demonstrações financeiras serão mais transparentes do que as anteriores? Porquê?
	Q. 6 As Demonstrações Financeiras serão mais úteis para a tomada de decisões por parte dos utilizadores internos (gestores das entidades)? Em que sentido?
	Q. 7 E serão também mais úteis para avaliar o desempenho das entidades? De que forma?
Tema 5 – Normalização/Harmonização Contabilística	Q. 8 Este novo normativo permite uma comparação mais eficiente entre as demonstrações orçamentais e as demonstrações financeiras? Em que medida?
	Q. 9 As Demonstrações Financeiras permitirão a consolidação de contas de forma mais consistente e adequada? Quais os problemas de consolidação que as novas Demonstrações Financeiras permitem ultrapassar?

No que respeita à metodologia utilizada nesta investigação, dada a natureza complexa da pesquisa e estando este tema ainda numa fase embrionária, será adotada uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa, com o propósito de, através do estudo da percepção dos indivíduos, compreender a realidade da implementação do SNC-AP e qual o entendimento que estes fazem acerca das alterações da estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras.

O método adotado para a pesquisa é o estudo de casos múltiplos, explanatório e exploratório, uma vez que se pretende perceber de que forma está a decorrer a implementação do SNC-AP em diversas entidades da Região Autónoma da Madeira e compreender se as entidades objeto deste estudo entendem relevante a informação resultante do novo sistema contabilístico.

1.3 Estrutura da dissertação

A dissertação é constituída por seis capítulos. No primeiro capítulo, será feita uma breve introdução ao tema, justificando também a sua importância e relevância. Ainda neste capítulo serão também explanados os objetivos principais e complementares da pesquisa, bem como a metodologia utilizada para os alcançar.

De seguida, serão estudadas matérias relacionadas com a contabilidade em Portugal, como a evolução da contabilidade e a adoção do novo normativo contabilístico (capítulo 2).

Mas, tendo em conta que o SNC-AP se baseia em normas de contabilidade internacional, o capítulo seguinte desenvolve matérias nesse âmbito, explicando a origem do normativo adotado em Portugal (capítulo 3).

Posteriormente, no capítulo 4 são apresentadas as questões metodológicas da investigação, explicando e justificando como, e de que forma, foram recolhidos os dados para o estudo de caso. Ainda neste capítulo será explanado o desenvolvimento do estudo, dividido por seis etapas, desde o planeamento do estudo até à elaboração do relatório.

No capítulo 5, é exibido o desenvolvimento do estudo empírico, para o qual foram seleccionadas quatro entidades públicas da Região Autónoma da Madeira: Câmara Municipal do Funchal, Direção Regional do Orçamento e Tesouro, o Serviço de Saúde da Região

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Autónoma da Madeira e a Universidade da Madeira, que representam os Municípios, a Administração Pública Regional, o setor da Saúde e o da Educação (respetivamente), para explicar de que forma está a ser implementado o SNC-AP e qual o entendimento que as mesmas têm relativamente a este novo normativo.

As principais conclusões do estudo, seus contributos e algumas sugestões para investigação futura contemplam o capítulo 6 deste estudo.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 O Modelo da Nova Gestão Pública

O modelo denominado Nova Gestão Pública (NGP) surge na década de noventa, e traduz-se essencialmente numa gestão orientada para os cidadãos, para os resultados e para a necessidade de *accountability*² (Hood *et al.*, 1991).

Dada a incapacidade de adequação do modelo burocrático às necessidades de uma gestão pública moderna e estando este principalmente focado apenas com o cumprimento da lei, surge esta nova perspetiva de gestão pública (Carvalho, 2009).

Diversos fatores externos e internos estão associados a esta mudança (Burns, 2000) e de acordo com vários autores, passa-se a especificar alguns desses fatores, quer sociais quer económicos que contribuiram para tal, como por exemplo:

- A necessidade comum a várias administrações em emagrecer a despesas pública e o aparelho do Estado (Carvalho, 2009);
- Desenvolvimento da automação na produção e na distribuição dos serviços, alteração de agenda cada vez mais centrada na conceção e aplicação de políticas públicas e nos estilos de gestão em resposta a uma opinião pública que criticava a ineficiência e ineficácia do Estado (Carvalho, 2008);
- Resposta a uma sociedade que se mostrava crescentemente exigente e com expetativas de melhor qualidade dos serviços e no atendimento aos utentes (Mozzicafredo, 2001);
- Contexto de crise financeira e a grande dependência dos credores são designados na literatura como importantes pressões externas (Lüder, 2002; Christiaens *et al.*, 2015; Oulasvirta, 2014).

Procurando dar resposta aos problemas da Administração Pública, este novo modelo assenta nos princípios e técnicas utilizadas no setor privado, ou seja, assume que a gestão privada é muito mais eficiente e eficaz do que a gestão pública (Hood, 1995a).

² O termo *accountability* designa a prestação de contas num sentido mais abrangente, incluindo os conceitos de transparência e a prestação de responsabilidades, associadas à gestão das organizações públicas.

Contudo, esta Nova Gestão Pública não pretende aplicar de forma direta as técnicas utilizadas na gestão privada, mas sim fazer uma ligação do modelo burocrático à sociedade civil, adotando mais transparência e *accountability* com o intuito de modernizar e melhorar as ineficiências do modelo burocrático (Carapeto e Fonseca, 2006).

Para estes autores, este modelo de NGP, foca-se nos seguintes pontos:

- Dá preferência à liberalização e à privatização de atividades económicas e sociais, à desregulamentação, à delegação e à devolução de poderes e a uma filosofia de administração com a introdução de técnicas de gestão inspiradas nos modelos da gestão do setor privado;
- Implica a desburocratização e aproximação da administração pública aos cidadãos, nomeadamente através da simplificação de normas e procedimentos administrativos e da redução do peso da administração central.

Os autores Caperchione e Mussari (1999) resumiram as principais implicações contabilísticas da Nova Gestão Pública, conforme a tabela 3:

Tabela 3 - Implicações contabilísticas da Nova Gestão Pública

Caraterísticas da Nova Gestão Pública	Implicações Contabilísticas
Foco nos resultados Administração fundamentada na do setor privado Ênfase na economia e redução de custos	Contabilidade de custos Medidas de desempenho Orçamento
Descentralização	Informação comparativa Contas consolidadas Informação uniforme
Competitividade	Auditoria de desempenhos Informação comparativa Contabilidade de custos Evidenciação
Orientação para o cidadão	Informação de fácil compreensão

Fonte: Adaptado de Caperchione e Mussari (1999, p.215)

A NGP pretende a introdução e adaptação de forma eficiente da contabilidade no setor público (Hood, 1995b; Lapsley *et al.*, 2009), dando especial atenção à introdução do regime do acréscimo nos sistemas contabilísticos aplicáveis às entidades públicas.

Desta forma, diferentes países da União Europeia (UE) deixaram de produzir apenas informação elaborada na base de caixa, passando a produzir também informação financeira e económica baseada no regime de acréscimo ou da especialização dos exercícios.

Segundo Carvalho *et al.* (1999), a contabilidade de caixa e a contabilidade de compromisso podem ser caracterizadas da seguinte forma: a contabilidade de caixa corresponde ao registo das receitas e das despesas no momento em que se verifica o respetivo pagamento e a contabilidade de compromisso regista as transações quando a organização está comprometida com o pagamento das mesmas. Para estes autores, a contabilidade pública deverá continuar a ter os fins tradicionais de controlo da legalidade e, além disso, objetivos de informação da eficiência, eficácia e economia.

Verifica-se que nas últimas décadas a Contabilidade Pública (CP) tem sofrido reformas consideráveis a nível mundial, destacando-se algumas características principais (Vela Bargues, 1996; Brusca *et al.*, 2015):

- Adoção da base de acréscimo com uma aproximação progressiva à contabilidade empresarial;
- Tendência para harmonização dos sistemas contabilísticos entre os vários níveis de governo dentro de um país;
- Aproximação da Contabilidade Pública às contas nacionais, de modo a que os ajustamentos, reclassificações e eliminações sejam mais fáceis e fiáveis.

Assim, com vista a uma maior transparência, a União Europeia passa a exigir o reporte de mais informação pois esta contribui para maior rigor na prestação de contas, diminuição da assimetria de informação entre cidadãos e governo, para fundamentar as tomadas de decisões, combate à corrupção, maior confiança e participação dos cidadãos, acompanhamento dos resultados alcançados e contribuição para o setor económico (TIAC, 2013).

2.2 A evolução da Contabilidade Pública em Portugal

O desenvolvimento da conta contabilidade pública em Portugal passou por um longo período de estagnação até à década de 90. Começando em 1928 por vigorar um modelo de Orçamento Geral do Estado baseando-se no princípio da cobertura das despesas ordinárias pelas receitas ordinárias, através do registo unigráfico (partidas simples) da contabilidade, este subsistiu até à entrada de Portugal na União Europeia, em 1986 (Jesus, 2010).

Até esta data, a contabilidade pública era meramente orçamental. A primeira grande reforma neste âmbito surge com a aprovação da Lei de Bases de Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de fevereiro), que passou a considerar o registo digráfico (partidas dobradas).

Esta reforma, generalizadamente conhecida por RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho), surge na sequência de uma preocupação com a modernização da Administração Pública, tendo em conta a crescente diversidade das entidades públicas (Jorge, 2001).

Com a aprovação da RAFE são criados dois regimes distintos, consoante a autonomia que lhes é atribuída:

- O **Regime Geral** aplicado a entidades e organismos com autonomia administrativa;
- O **Regime Excecional** aplicado a entidades e organismos com autonomia administrativa e financeira.

De acordo com o estipulado na Lei de Bases de Contabilidade Pública, estes dois regimes têm características e procedimentos diferenciados no que respeita às suas autonomias financeiras, de tesouraria, creditícias, orçamentais, de supervisão e controlo, na elaboração do orçamento, na realização e pagamento de despesas, etc.

A RAFE por sua vez também prevê sistemas contabilísticos distintos, em função dos regimes aplicáveis, ou seja, aos regimes com autonomia administrativa, são aplicáveis a contabilidade de caixa, a contabilidade de compromissos e a contabilidade analítica de gestão e aos regimes com autonomia administrativa e financeira, são aplicáveis a contabilidade de compromissos e de acréscimo.

Posteriormente, foi publicada a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEO), Lei 91/2001 de 20 de agosto.

Esta lei representa uma peça fundamental para a organização, apresentação, debate, aprovação, execução, fiscalização e controlo do Orçamento do Estado. Além de estabelecer princípios, estabelece também limites de dívida pública e de endividamento. Esta lei foi aprimorada através de alterações contempladas na publicação da Lei nº 155/2015 de 11 de setembro (nova LEO), atualmente em vigor.

Contudo, e não obstante as mudanças, ainda existiam lacunas que eram necessárias colmatar.

Em 1997, foi aprovado através do Decreto-lei 232/97, de 3 de setembro o Plano Oficial de Contabilidade Pública, constituindo este, um passo fundamental na reforma da administração financeira do Estado e das contas públicas. O principal objetivo deste novo plano foi criar condições de integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

Permitindo por um lado, uma análise mais rigorosa das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e por outro, trazendo mais clareza e transparência na gestão dos dinheiros públicos.

Complementarmente, este novo normativo ajudava na tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, nomeadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros, disponibilizava informação para apoiar as funções de controlo da atividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência nesse domínio, reforçava a transparência da situação financeira e patrimonial bem como das relações financeiras do Estado, e permitia a obtenção expedita da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituído pela União Europeia (Jesus, 2010).

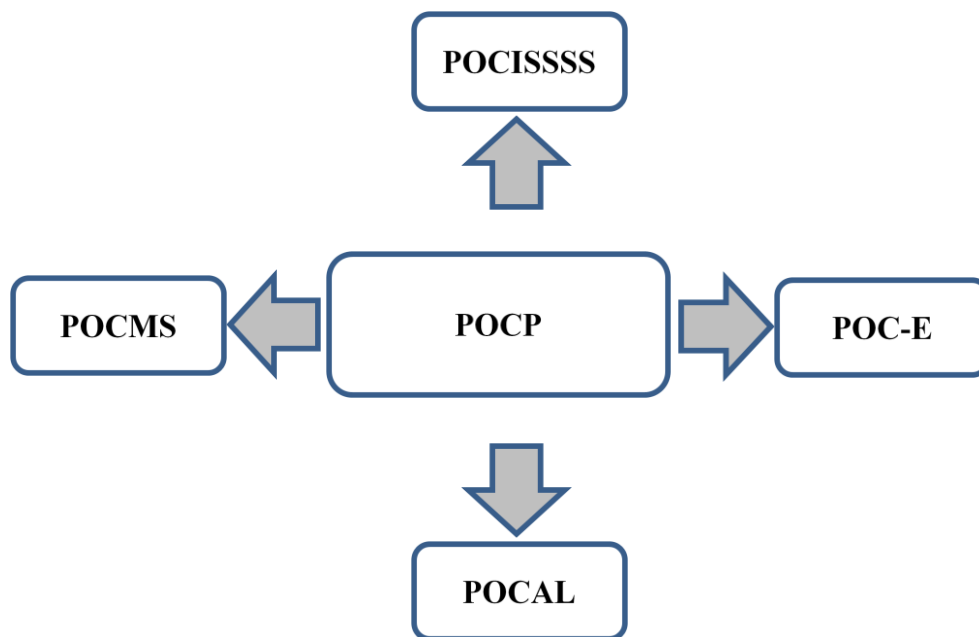
Com a entrada em vigor do POCP, todos os serviços e organismos da Administração central, regional e local, foram obrigados a implementar um sistema de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica e a Administração Pública ficou obrigada a fornecer quatro importantes elementos ao Instituto Nacional de Estatística, sendo eles: O Balanço,

Demonstração dos Resultados, Mapas de Execução Orçamental e Anexos às Demonstrações Financeiras.

Visando dar resposta às necessidades de informação contabilística, foram elaborados diversos planos setoriais, adaptados a vários setores públicos, sendo eles: o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL); Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-E); Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

A figura 1 identifica estes planos setoriais:

Figura 1 - Esquema dos diversos Planos Contabilísticos Setoriais em Portugal



Fonte: Elaboração própria

Passando os organismos da administração central e dos municípios a apresentar demonstrações financeiras na base do acréscimo (Balanço e Demonstração dos Resultados), foi possível a obtenção de uma contabilidade pública mais consistente e harmonizada.

Inquestionavelmente, o POCP trouxe melhorias significativas na contabilidade pública. Contudo, devido ao avanço no Sistema de Normalização Contabilística e às exigências internas e externas, o POCP ainda não dava resposta a determinadas questões, por exemplo no que concerne à consolidação de contas (Carvalho, 2009).

Dadas as incongruências e diversidade dos normativos contabilísticos, dos diversos países a nível mundial, torna-se complexa a comparação da informação financeira e respetiva interpretação.

A fragmentação deve-se ao facto de ao mesmo tempo subsistirem vários sistemas contabilísticos, constituindo um problema grave devido à inconsistência técnica, pois uma vez afetada a consolidação de contas, bem como todos os ajustamentos que acarreta, deixa em questão a fiabilidade de toda a informação financeira.

Após a implementação do POCP foi encetado por parte da Comissão de Normalização Contabilística a elaboração de um Sistema Contabilístico que fosse de encontro aos normativos internacionais de contabilidade pública com a pretensão de harmonização contabilística tanto a nível nacional como a nível internacional.

Havendo a necessidade de criar um sistema contabilístico que respondesse às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, foi incumbido à Comissão de Normalização Contabilística a criação de um sistema que fosse consistente com o SNC e que fosse de encontro às Normas Internacionais de Contabilidade Pública (*vide* anexo 2).

Consequentemente, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), através do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, revogando o POCP, bem como uma multiplicidade de planos setoriais.

A tabela 4 sintetiza, os acontecimentos cronológicos da Contabilidade Pública em Portugal:

Tabela 4 - Quadro Síntese da Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

Acontecimentos Cronológicos da Contabilidade Pública em Portugal	
Até 1974	- Contabilidade meramente orçamental;
	- Preocupação com as despesas públicas;
	- Cumprimento do orçamento e da lei;
	- Unigrafia;
De 1974 a 1989	- Sistema de base de caixa modificado;
	- Grandes mudanças no setor público com a entrada na CEE;
	- Estímulos de inovação por parte dos restantes países membros;
	- Criação do primeiro programa oficial de contabilidade;
De 1990 a 1992	- Criação do inventário geral do património do Estado;
	- Implementação da classificação económica das receitas e despesas públicas;
	- Criação da Lei das Bases de Contabilidade Pública;
	- Criação da Lei de Enquadramento Orçamental;
	- Criação do Regime da Administração Financeira do Estado;
De 1997 a 2015	- Criação de Planos Setoriais adaptados à Administração Pública;
	- Criação de uma estrutura de missão para levar a cabo o desenvolvimento do POCP;
	- Aprovação e implementação do POCP e dos Planos Setoriais;
A partir de 2015	- Aprovação e implementação do SNC-AP.

Fonte: Elaboração própria

2.3 A Normalização e Harmonização Contabilística no Setor Público

Na atualidade, a contabilidade é enformada pelas questões relacionadas com a normalização a nível internacional. Segundo Lemos (2006:4), normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país. Já Garrido e Sanabria (2001) referem que a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global, enquanto a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global.

Contudo, dada a interpretação e a aplicação das normas internacionais estarem sujeitas a um conjunto de interferências transversais, não significa que a normalização traga forçosamente mais transparência e qualidade da informação. Segundo Choi *et.al.*, (1999), a harmonização é muito mais flexível e aberta e não obriga a adotar uma única abordagem, sendo a harmonização da contabilidade um dos objetivos da Comissão como parte do seu objetivo global para remover barreiras económicas na UE (Nobes e Parker, 2002).

No que concerne à harmonização contabilística do setor público, esta está contemplada nas *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que tem desenvolvido um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para o setor público, de forma a facilitar a comparabilidade internacional das normas dos diversos países.

Referenciando Rodrigues e Guerreiro (2006), o processo de aproximação da UE ao *International Accounting Standards Board* (IASB) está profundamente relacionado com a evolução deste organismo na harmonização contabilística mundial.

Desta forma, com a publicação das normas IPSASs que deverão ser aplicadas pelo setor público, foram dados os primeiros passos rumo à harmonização do setor público a nível internacional.

Assim, a harmonização dos sistemas contabilísticos dos Estados-Membros tem sido um objetivo permanente da UE (Rodrigues e Pereira, 2007), dado atualmente colocarem-se novas exigências na contabilidade pública que justificam a necessidade de harmonização e normalização internacional (Carvalho, 2009).

O mesmo autor aponta diversas razões que fundamentam e justificam a necessidade de harmonização e normalização contabilística, entre elas:

- A globalização e a crise financeira mundial;
- A necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas;
- O setor privado ter apostado na normalização contabilística.

2.3.1 Vantagens e Desafios da adoção do SNC-AP

Desta forma, o SNC-AP surge pretendendo uma maior harmonização e normalização da contabilidade pública e os seus principais objetivos são, resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e dotar as Administrações Públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente têm sido adotados a nível internacional (de acordo com o Decreto-Lei que aprovou o SNC-AP).

O SNC-AP exige que a base contabilística do registo das transações seja a base de acréscimo, à semelhança do que preconiza o sistema de normalização contabilística aplicável ao setor privado.

Este normativo compreende³:

- Uma estrutura conceptual que estabelece os princípios basilares que estão subjacentes à construção das Normas de Contabilidade Pública (NCP);
- Um conjunto de 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) específicas para determinadas transações e assuntos (incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental);
- Um Plano de Contas detalhado que permite acomodar o relato orçamental, o relato financeiro e o relato estatístico;
- Um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e de relato orçamental (incluídos na NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras e NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, respetivamente).

³ Consultado no dia 15/07/2018: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>

Na tabela 5 são evidenciadas as principais diferenças entre o SNC-AP e os normativos anteriores, no que respeita aos elementos que o constituem.

Tabela 5 - Principais diferenças entre os elementos do SNC-AP e os normativos anteriores

ELEMENTOS	NOVO NORMATIVO - SNC-AP	NORMATIVO ANTERIOR
Estrutura Conceptual	Contempla uma estrutura conceptual	Não existe, embora constem alguns conceitos e princípios
Plano de Contas	Plano de Contas Multidimensional para efeitos de contabilidade financeira	Plano contemplando contas de operações orçamentais (Classe 0 e conta 25), contas de Balanço e Contas de Demonstrações de Resultados (Classe 1 à 8)
Contabilidade Orçamental	Tem um plano de contas totalmente autónomo	Classe 0 e conta 25 para a execução dos fluxos financeiros associados ao orçamento
Planos Setoriais	Um único referencial para os setores da Administração Pública	Multiplicidade de planos setoriais

Fonte: Ordem dos Contabilistas Certificados - OCC (2016), I Congresso Internacional de Contabilidade Pública - O SNC na Administração Pública - O desafio da mudança, slides apresentados por Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira

Para António Gonçalves Monteiro, presidente da CNC e Revisor Oficial de Contas: “o grande objetivo da reforma da Contabilidade Pública é conseguir que se passe a dispor de Contas Públicas credíveis que permitam melhorar a governação, reforçar o controlo e avaliar o desempenho. É unânime que a existência de normas harmonizadas aumenta a transparência, a comparabilidade e a fiabilidade da informação financeira. Restabelecer, ou reforçar, a confiança na Administração Pública pressupõe Contas Públicas credíveis, preparadas com base em princípios contabilísticos adequados e demonstrações financeiras que proporcionem uma base sólida para se conhecer a posição financeira e avaliar o desempenho das entidades públicas⁴.”

Refere também que é necessário garantir “competência técnica” e um apoio técnico recorrente para pôr em prática o novo normativo.

⁴ Consultado no dia 02/08/2018: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Congresso_OROC_Ap_Reforma%20Contabilidade%20Publica_set2016_19.09.2016.pdf

2.3.2 Criação da UniLEO - Estrutura e funcionamento

Como já abordado no capítulo da evolução da contabilidade pública em Portugal, relembramos que a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) foi criada em 2001 e de acordo com o disposto no artigo 1.º desta lei, é estabelecido:

- As disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o setor público administrativo;
- As regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental;
- As regras relativas à organização, elaboração, apresentação, discussão e votação das contas do Estado, incluindo a da segurança social.

Esta lei, além de formular princípios, estabelece também limites de dívida pública e de endividamento.

Visando assegurar a implementação da LEO, foi criada a 23 de novembro de 2016, através da publicação do Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro, uma Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), que tem por missão garantir a implementação da LEO nas dimensões jurídica, técnica, comunicacional, informática e de controlo, de forma a proporcionar ao Estado e aos seus serviços e organismos maior eficácia das políticas públicas numa lógica de resultados. A governação desta Unidade compete ao membro do Governo responsável pela área das Finanças, ao Coordenador da Unidade e ao Responsável Técnico.

A UniLEO é constituída por um gabinete executivo, um gabinete técnico e um gabinete de gestão e coordenação de projetos⁵.

Para o acompanhamento da implementação da reforma da contabilidade pública foi constituída a Comissão de Acompanhamento da Reforma da Contabilidade e Contas Públicas, na qual participa um leque alargado de entidades com funções de coordenação, ordens profissionais e associações.

⁵ Consultado no dia 05/07/2018: <https://www.unileo.gov.pt/unileo/missao>

Em termos de recursos humanos a UniLEO tem afetos dezasseis técnicos⁶.

Assim, a UniLEO assume o papel de “apoio técnico” mencionado por António Monteiro no ponto anteriormente referido.

⁶ Tribunal de Contas - Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE - Relatório Intercalar V - Relatório N.º 8/2018 2.ª Secção

3. A INFLUÊNCIA NAS CONTAS PÚBLICAS NACIONAIS DAS NORMAS INTERNACIONAIS E EUROPEIAS

Dado o SNC-AP ter como suporte as IPSASs, é essencial explicar o papel destas no processo de harmonização internacional.

O *International Federation of Accounts* (IFAC) foi constituído em 1977 e é uma organização que reúne profissionais de todas as partes do mundo.

A sua missão é "servir o interesse público, fortalecer a profissão contabilística em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, ao estabelecer e promover a aderência a normas profissionais de alta qualidade, procurando a convergência internacional de tais normas e defendendo, no interesse público, os aspetos em que a perícia da profissão é da maior relevância"⁷.

Prosseguindo a sua incumbência, em 1987 é criado um comité público (IFAC- *Public Sector Committee* – PSC), com o intuito de disponibilizar informação financeira normalizada para as entidades governamentais. Um dos principais objetivos desta organização é aumentar a confiança do público na informação financeira.

Em 2008 a IFAC-PSC deu lugar ao *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), organismo este que trabalha para melhorar os relatórios financeiros do setor público por meio do desenvolvimento das IPSASs (*International Public Accounting Standards*), as normas internacionais de contabilidade em base do acréscimo, para uso dos governos e outras entidades públicas em toda a parte do mundo. Dá-se preferência à base do acréscimo pois através deste regime, o efeito das transações e de outros acontecimentos são registados no período a que se referem independentemente do seu pagamento ou recebimento, evitando assim manipulações que são permitidas pela contabilidade de caixa (CNC, 2013).

De igual modo, este regime informa aos seus utilizadores, das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, e as obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida em períodos seguintes.

⁷ Consultado no dia 15/05/2018: <https://www.ifac.org/>

De acordo com o Relatório da CE (2013)⁸, a contabilidade do acréscimo é o único sistema de informação geralmente aceite que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma administração pública, pois reúne a totalidade dos ativos e passivos, bem como das receitas e despesas de uma entidade, durante o período a que as contas se referem e no momento em que são encerradas.

Assim, a contabilidade pública assente na harmonização e na base do acréscimo, melhora a transparência, a responsabilização e a comparabilidade. Embora atualmente, nem todos os países e organismos públicos utilizem este regime, a tendência é a sua adoção, pois a maioria dos Estados-Membros já aplica a contabilidade do acréscimo de acordo com normas internacionais na administração pública, ou está em vias de o fazer (Relatório da CE, 2013).

⁸ Este relatório encontra-se disponível em: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2013/PT/1-2013-114-PT-F1-1.Pdf>

Na tabela 6 são identificados os países da União Europeia que em 2014 já tinham como base a contabilidade do acréscimo incorporada nos respetivos sistemas contabilísticos:

Tabela 6 - Sistemas de contabilidade utilizados pelos Estados-Membros da UE

Sistema contabilístico atualmente utilizado pelo governo central	País
Contabilidade de caixa (método que regista receitas e despesas quando o dinheiro é recebido ou pago)	Itália
Contabilização de base de caixa modificada (método “híbrido” que é baseado principalmente na contabilidade de caixa, mas que usa alguns elementos específicos da contabilidade do acréscimo, como contas a receber no final do ano).	<u>Portugal</u> , Finlândia, Holanda e Itália
Contabilidade do acréscimo (método que regista receitas e despesas quando elas ocorrem, independentemente de quando são recebidas ou pagas).	<u>Portugal</u> , França, Áustria (desde 2013), Reino Unido, Suécia e Bélgica
Contabilidade baseada no regime do acréscimo modificado (método que é baseado principalmente na contabilização do regime do acréscimo “integral”, mas com diferenças específicas, como o fato de não ter em consideração algumas classes de ativos e passivos).	Áustria (até 31 de dezembro de 2012) e Bélgica
Sistema contabilístico atualmente utilizado pelo governo local	País
Contabilidade de caixa (método que regista receitas e despesas quando o dinheiro é recebido ou pago)	Itália
Contabilização de base de caixa modificada (método “híbrido” que é baseado principalmente na contabilidade de caixa, mas que usa alguns elementos específicos da contabilidade do acréscimo, como contas a receber no final do ano).	<u>Portugal</u> e Áustria
Contabilidade do acréscimo (método que regista receitas e despesas quando elas ocorrem, independentemente de quando são recebidas ou pagas).	<u>Portugal</u> , França, Reino Unido, Suécia, Países Baixos e Bélgica
Contabilidade baseada no regime do acréscimo modificado (método que é baseado principalmente na contabilização do regime do acréscimo “integral”, mas com diferenças específicas, como o fato de não ter em consideração algumas classes de ativos e passivos).	Finlândia e Bélgica

Nota: Alguns países são mencionados várias vezes nesta tabela, devido à incerteza dos respondentes sobre as suas posições.

Fonte: *Journal of Modern Accounting and Auditing - Volume 10, Number 3, March 2014 (Serial Number 106)*

David Publishing Company, USA

Contudo, ainda que a dimensão orçamental possa evoluir para o regime do acréscimo, António Gonçalves e Luís Quinaz (Revisores de Contas), entendem que continuará a ser necessário assegurar o registo e controlo dos fluxos financeiros, necessariamente por via do regime de caixa⁹.

Assim, a contabilidade do acréscimo não deverá ser vista como uma alternativa à contabilidade de caixa mas sim como um complemento desta.

De acordo com Lapsley *et al.*, (2009), a escolha para adotar o regime do acréscimo com base nas IPSASs é principalmente determinada pela influência política e não tanto por argumentos técnicos ou de gestão.

Segundo Thomas Mueller *et.al.*, (2015): “Os pensadores e formuladores de políticas públicas acreditam cada vez mais que os complexos desafios financeiros enfrentados pelos países tornam-se mais difíceis de resolver devido à sua contínua dependência do dinheiro”- (contabilidade do regime de caixa)¹⁰.

Desta forma e tendo em conta o ponto de vista dos autores anteriores, torna-se cada vez mais importante o interesse nas IPSASs. A sua adoção tem vindo a crescer nos últimos anos devido ao foco que os Governos têm dado às contas públicas, grande parte justificado pela crise financeira que se tem verificado.

O relatório elaborado pela Ernest & Young (2010) intitulado: *Towards Transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe*, visa identificar tendências e desenvolvimentos na contabilidade do setor público, incluindo uma avaliação da transição global da contabilidade do regime de caixa para a contabilidade do regime do acréscimo.

⁹ Consultado no dia 15/05/2018: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/63/SetorPublico.pdf>

¹⁰ Consultado no dia 25/06/2018: <http://www.dailymirror.lk/65893/public-sector-accounting-for-better-transparency-and-accountability>. Todas as traduções contantes nesta investigação foram elaboradas pela própria autora.

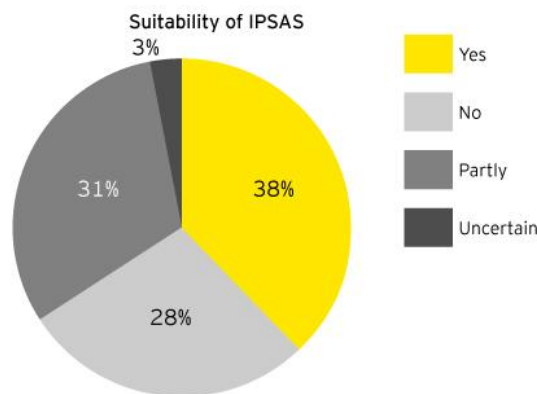
Em referência ao mesmo artigo podemos ler que a convergência das regulamentações financeiras é algo que os países do G20¹¹ e muitos outros países têm vindo a pedir com o objetivo de criar estabilidade para os mercados financeiros e para os investidores.

O mesmo estudo concluiu que as normas nacionais de relatórios financeiros ainda são muito distintas, o que torna muito difícil as comparações financeiras entre os governos. A grande maioria dos países usa o seu próprio sistema de contabilidade e relatórios financeiros, não sendo por isso possível comparar o seu nível de eficiência com outros governos.

Não obstante, a União Europeia reconhece que, apesar da sua difícil implementação, estas são uma referência para: i) a harmonização da informação contabilística com base na contabilidade do acréscimo; ii) a harmonização do setor público; iii) a elaboração das EPSASs.

Visando avaliar a adequação das IPSASs ao setor público, foi elaborado em 2012 pela Ernest & Young, um inquérito¹² de modo a responder a esta questão. No gráfico 1, seguem os resultados obtidos:

Gráfico 1 - Resultados do estudo sobre a adequação das IPSASs ao Setor Público



Fonte: Ernest & Young (2012)

¹¹ G20 (abreviatura para Grupo dos 20) é um grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. O G20 estuda, analisa e promove a discussão entre os países mais ricos e os emergentes sobre questões políticas relacionadas com a promoção da estabilidade financeira internacional e encaminha as questões que estão além das responsabilidades individuais de qualquer organização.

¹² Consultado no dia 30/07/2018: https://www.ey.com/be/en/issues/ifrs/ipsas-epsas/ipsas-epsas_steps-taken

É importante realçar que através da análise do gráfico os participantes que apoiaram a adequação em geral, expressaram no entanto a sua preocupação de saber se as IPSASs na sua forma atual, poderiam ser facilmente implementadas nos Estados- Membros da UE.

A categoria de “parcialmente” reconhece a necessidade da criação de normas contabilísticas no setor público com base no regime do acréscimo mas têm dúvidas se as IPSASs são adequadas ao setor público.

Através da interpretação dos resultados podemos concluir que 69% dos inquiridos consideram que as IPSASs de um modo geral podem ser uma base adequada mas não poderão ser inteiramente adotadas. O grupo que respondeu que as IPSASs não se adequam representa 28% e sustentaram as suas respostas nos seguintes pontos:

- As IPSASs são incompletas no que diz respeito aos requisitos de contabilidade do setor público;
- As normas são muito complicadas;
- As regras sobre as divulgações são muito complexas;
- Existe uma forte ligação com as IFRSs utilizadas no setor privado;
- O processo de controlo da aplicação das IPSASs é complicado.

De forma a garantir uma maior adequação das normas internacionais à realidade Europeia e tendo em conta as particularidades/caraterísticas diferenciadoras do setor público, em março de 2013 foi anunciado pela Comissão Europeia a criação/desenvolvimento de normas europeias de contabilidade para o setor público, as EPSASs¹³.

¹³ Relatório de Ernest & Young (2015): *European accounting standards for the public sector – what contribution can IPSAS make?* – by Thomas Muller; Marqués Berger and Dr. Jens Heilling

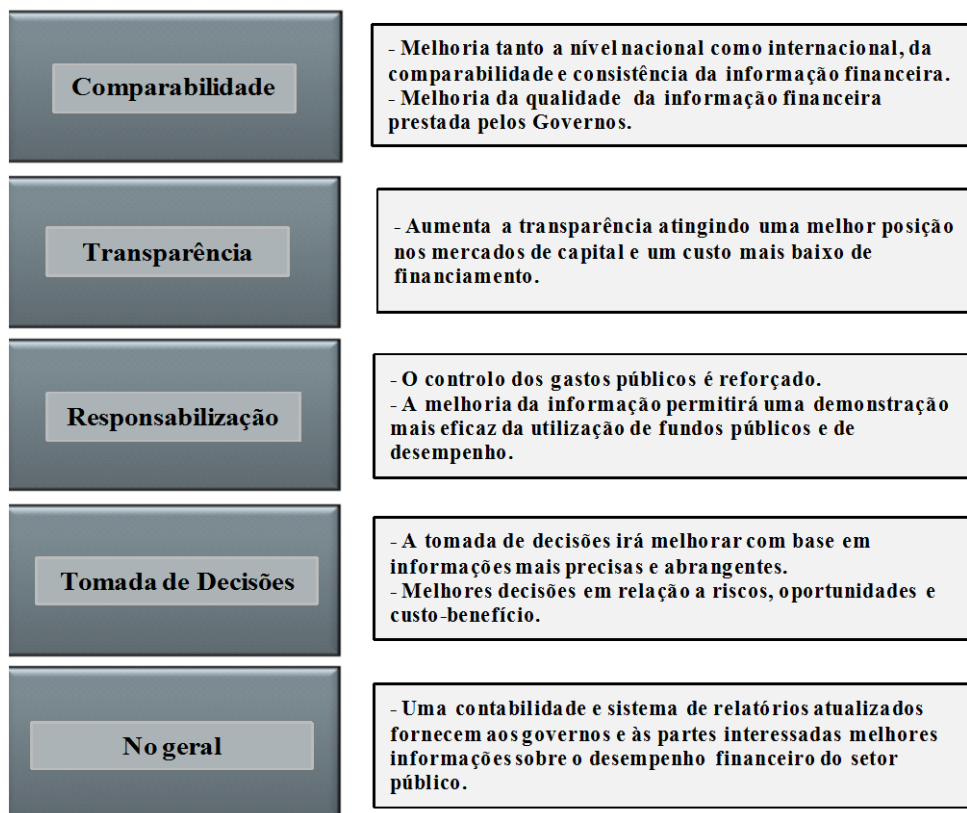
3.1 Vantagens e Desvantagens na adoção das IPSASs

Os benefícios potenciais da adoção das IPSASs devem ser ponderados pelos custos da aplicação de uma contabilidade de acréscimo harmonizada das administrações públicas nos Estados-Membros da UE.

Com base na informação facultada pelos países que já avançaram para a contabilidade de acréscimo, só em termos muito latos é possível estimar quais poderão ser os custos para os Estados-Membros, embora estes sejam provavelmente significativos. Os custos dependem grandemente da escala e do calendário da aplicação da contabilidade de acréscimo, da dimensão e complexidade do setor público e do grau de exaustividade e fiabilidade dos sistemas existentes (Relatório da CE, 2013).

Existem inúmeras vantagens na adoção das IPSASs, como se pode verificar na figura 2:

Figura 2 – Benefícios da adoção das IPSASs



Fonte: Estudo de Ernest & Young (2013): *Taking public sector accounting to the next level. An accounting reform is coming our way!*

De acordo com o Relatório da CE (2013), as IPSASs constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE. Por um lado, há que abordar as seguintes preocupações:

- Atualmente, as normas IPSASs não descrevem com suficiente precisão 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;
- Na atual fase de desenvolvimento, o conjunto de normas não está completo em termos de cobertura ou da sua aplicabilidade prática a alguns tipos importantes de fluxos das administrações públicas, tais como os impostos e as prestações sociais, e não têm suficientemente em conta as necessidades, características e interesses específicos da comunicação de informações no setor público. Uma questão importante é a capacidade das IPSASs para resolver o problema da consolidação das contas de acordo com a definição das administrações públicas, que constitui atualmente um conceito fulcral da supervisão orçamental na UE;
- Pode igualmente considerar-se que as IPSASs não são suficientemente estáveis, uma vez que as normas sofrem alterações com alguma regularidade;
- A orientação das IPSASs ressentem-se da participação insuficiente das autoridades contabilísticas do setor público da UE.

Qualquer reforma deste género deve garantir o reforço da independência do processo de elaboração de normas, tendo ao mesmo tempo em conta, de forma eficaz, as necessidades específicas do setor público.

Além disso, o Conselho das IPSASs não parece dispor atualmente de recursos suficientes para garantir uma resposta, com a necessária rapidez e flexibilidade, à procura de novas normas e orientações sobre as questões ligadas à evolução do contexto orçamental, em especial na sequência da crise.

Por outro lado, a maioria das partes interessadas reconhece que as IPSASs constituiriam um quadro de referência adequado para o desenvolvimento futuro de um conjunto de normas de contabilidade do setor público europeu, as EPSASs, e como já referido anteriormente, foi anunciado pela Comissão Europeia a criação/desenvolvimento de normas europeias de contabilidade para o setor público.

Deste modo torna-se importante perceber até que ponto as EPSASs devem ser desenvolvidas de novo e em que medida podem derivar das IPSASs.

No relatório intitulado de “Normas Contabilísticas Europeias para o setor público - que contribuição as IPSAS podem fazer?”¹⁴ pode ler-se que “Embora a Comissão sugira que, por um lado, as IPSASs não podem ser facilmente implementadas nos Estados-Membros da UE tal como estão atualmente”, por outro, “as normas das IPSASs representam uma referência indiscutível para as potenciais contas harmonizadas do setor público da UE”, a contribuição concreta que as IPSASs podem dar ao desenvolvimento e estabelecimento das EPSASs continua sem resposta. As IPSASs podem fornecer orientações não só sobre o desenvolvimento concreto das próprias normas, mas também para organizar a regulamentação das EPSASs, desenvolver um quadro conceptual e conceber um processo de definição de normas. Por último, mas não menos importante, ao implementar as EPSASs pela primeira vez, pode-se certamente aproveitar a experiência globalmente adquirida com a implementação das IPSASs.

Ainda que seja inquestionável a orientação das IPSASs para a criação das EPSASs, existem alguns aspetos que devem ser levados em consideração¹⁵:

- As IPSASs ainda são orientadas e derivadas de regulamentos do setor privado IAS/IFRSs. Tendo em conta as características diferenciadoras do setor público, nomeadamente o caso da orçamentação, surge a questão de saber até que ponto as EPSASs devem ser desenvolvidas de novo e em que medida podem derivar das IPSASs;
- As IPSASs concentram-se principalmente na contabilidade, ou seja, no relato financeiro. Normas de alta qualidade em relatórios financeiros são sem dúvida muito importantes para modernizar com sucesso a gestão financeira pública. Ao se concentrar na contabilidade, uma parte vital é deixada de fora: a orçamentação.

¹⁴ Relatório de Ernest & Young (2015): *European accounting standards for the public sector – what contribution can IPSAS make?* – by Thomas Muller; Marqués Berger and Dr. Jens Heilling

¹⁵ Consultado no dia 02/08/2018: <https://www.epsas.eu/en/what-needs-to-be-done.html>

Na prática, o orçamento anual de uma entidade pública ainda é um dos instrumentos de gestão financeira mais importantes (se não o mais) para os tomadores de decisões públicas. Permitir que entidades públicas continuem usando o orçamento baseado em dinheiro, permite que os tomadores de decisões continuem pensando e administrando em normas orientadas e baseadas em caixa;

- O orçamento baseado em caixa e a contabilidade na base do acréscimo, aumenta os custos operacionais anuais dos sistemas de gestão financeira, uma vez que exige que as entidades públicas mantenham paralelamente dois sistemas diferentes. Portanto, é essencial complementar as normas de contabilidade (baseadas nas IPSASs) com as correspondentes normas orçamentais;
- Qual a área de aplicação das EPSASs? Todas as entidades e subsectores públicos são adequados para uma implementação das EPSASs a nível da UE? Quais seriam as consequências para as empresas do setor público dentro dos regimes nacionais de contabilidade, quando a matriz pública é obrigada a apresentar demonstrações financeiras anuais, orçamentos e demonstrações financeiras consolidadas com base nas EPSASs?
- As regras de consolidação e conversão, devem ser desenvolvidas em simultâneo com o novo sistema de contabilidade e orçamento;
- Quais são os custos da conversão para a EPSASs? A criação de relatórios financeiros, orçamentos, formação de tecnologias de informação, estratégias de comunicação, conversão de dados, etc., resultará num encargo financeiro elevado para as entidades do setor público. Além disso, a avaliação dos ativos será dispendiosa especialmente para entidades públicas com sistemas baseados em caixa;
- Qual seria um calendário realista para a introdução de um novo sistema público de orçamentação e contabilidade na UE? Considerando que a introdução das EPSASs provavelmente representaria uma das maiores reformas administrativas na história da Europa, uma conversão para as mesmas não é um esforço ligeiro. Para não sobrecarregar as administrações públicas, tal reforma deve de ser considerada como um projeto de médio a longo prazo.

Deste modo, apesar das inúmeras vantagens, terá de ser feita uma ponderação consciente das desvantagens que esta reforma acarreta (Muller; Berger e Heilling, 2015).

3.2 Das IPSASs às EPSASs – O ponto de partida

Dadas as normas IPSASs representarem uma referência indiscutível para as potenciais contas harmonizadas do setor público da UE, importa perceber o processo de elaboração das EPSASs.

Para desenvolver e estabelecer as EPSASs, é necessário considerar os diferentes pontos de partida dos dois conjuntos de normas. Enquanto as IPSASs foram desenvolvidas quase sem bases internacionais na contabilidade do setor público, as EPSASs já dispõem de um quadro de referência internacional. Deve ter-se em conta que as IPSASs já estão harmonizadas com as normas contabilísticas do setor privado internacional na forma de IFRSs, onde uma abordagem contabilística setorial específica não é considerada útil.

Devido à coordenação entre o Conselho das IPSASs (o IPSASB) e os organismos de normalização das Estatísticas das Finanças Públicas (EFP), ou seja, o FMI e o Eurostat, um alinhamento com as regras das EFP pode ser cada vez mais observado no contexto da formulação de novas normas. (Muller; Berger e Heilling, 2015).

Desta forma, se as entidades públicas utilizassem normas contabilísticas harmonizadas melhorariam consideravelmente os dados, a verificação e a qualidade dos processos estatísticos (Relatório da CE, 2013).

Dado que as IPSASs fornecem alguma margem para interpretação e escolha, parece apropriado proceder à concretização e ao estreitamento dos requisitos das mesmas no decurso da harmonização europeia.

Quanto à implementação, deve-se considerar que as IPSASs não exigem uma aplicação direta, nem em relação ao conteúdo nem ao tempo. Por sua vez, prevê-se que as EPSASs sejam obrigatórias para os Estados-Membros europeus na forma em que são adotadas pela Comissão Europeia, sem permitir qualquer margem de manobra nacional.

Haverá também uma estreita ligação entre a definição de normas e a subsequente implementação no que diz respeito ao calendário, ao contrário do caso da adoção das IPSASs na legislação nacional, um país que adote pela primeira vez as EPSASs não será capaz de determinar o momento da sua primeira aplicação. Estes aspetos devem ser considerados ao definir o conteúdo e a época dos períodos de transição para a adoção inicial. No que se refere à situação atual das EPSASs, podem conseqüentemente construir não apenas um quadro conceptual bem estabelecido e internacionalmente acordado, mas também todo um conjunto de IPSASs pré-existentes. Existe, um tesouro de experiências que se deve aproveitar em relação ao desenvolvimento da EPSASs¹⁶.

¹⁶ Relatório de Ernest & Young (2015): *European accounting standards for the public sector – what contribution can IPSAS make?* – by Thomas Muller; Marqués Berger and Dr. Jens Heilling

4. QUESTÕES METODOLÓGICAS

4.1 Enquadramento metodológico da investigação

Após identificado o problema e determinados os objetivos da investigação, optou-se pela metodologia de investigação qualitativa com base no que iremos desenvolver neste capítulo.

Embora ainda exista alguma preocupação ou até mesmo desconfiança na utilização do método qualitativo, nos últimos dez anos há um aumento constante no número de estudos publicados baseados nesta metodologia¹⁷.

Obviamente, não existe nenhum método que seja melhor ou pior que algum outro, o que se deve é procurar uma melhor adequação entre o método, o objetivo e as condições nas quais uma pesquisa está sendo realizada (Yin, 2009).

Somente a partir da década de 1970, a pesquisa qualitativa começa a ser definida e realmente praticada nas ciências humanas. Segundo Denzin e Lincoln (1998), por mais de duas décadas uma revolução metodológica foi se dando nas ciências sociais em direção a uma abordagem interpretativa e qualitativa dos fenômenos.

Os métodos qualitativos de pesquisa propõem uma abordagem compreensiva e interpretativa dos fenômenos. Alguns autores consideram que toda a pesquisa é interpretativa, guiada por um conjunto de crenças e sentimentos sobre o mundo, que norteia o modo como os fenômenos devem ser investigados (Denzin e Lincoln, 1998; Guba 1990; Lincoln e Guba, 2005).

¹⁷ Consultado no dia 20/09/2018:

https://www.researchgate.net/publication/319852576_Strengths_and_Limitations_of_Qualitative_and_Quantitative_Research_Methods

Este método não se preocupa com a representatividade numérica, mas sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os investigadores que adotam a metodologia qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm a sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os investigadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, uma vez que o este não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa (Goldenberg, 1997).

A investigação qualitativa evidencia determinados aspetos característicos da natureza humana que os modelos quantificadores não têm facilidade de alcançar (Holanda, 2006). Existe nesta abordagem uma aproximação fundamental e intimista entre o sujeito e o objeto de estudo, i.e., esta abordagem interessa-se pelas motivações, pelas intenções e pelos projetos dos intervenientes, a partir dos quais as ações, as estruturas e as relações tornam-se significativas. Adequa-se ao estudo de complexos “fenómenos, factos e processos particulares e específicos...” (Minayo e Sanches, 1993, p. 247).

4.1.1 Paradigmas de investigação em contabilidade e metodologia

O paradigma é definido segundo Coutinho (2011) como um conjunto de princípios, crenças e valores que orientam a metodologia e justificam as suas conceções num dado estudo.

A investigação em contabilidade pode ser classificada em três categorias segundo Chua (1982): investigação positivista ou quantitativa, investigação interpretativa ou qualitativa e investigação crítica ou hermenêutica.

Investigação positivista ou quantitativa - Neste tipo de investigação “a realidade empírica é objetiva e externa ao sujeito” (Vieira, 2009:15). Segundo Guba e Lincoln (2005), o positivismo assume a realidade como sendo conduzida por leis e mecanismos imutáveis. O investigador e o objeto de investigação são entidades independentes, cabendo ao primeiro estudar o segundo sem o influenciar ou ser influenciado por esse. As hipóteses são formuladas e verificadas recorrendo-se a métodos quantitativos. Usher (1996), critica este modelo uma vez que não é possível aplicar à realidade social, que é aberta e indeterminada, e este modelo concebe o mundo como sendo ordenado, previsível e sujeito a leis.

Investigação interpretativa ou qualitativa - Com a investigação qualitativa pretende-se compreender melhor os comportamentos e experiências humanas. A partir deste tipo de investigação, recolhem-se dados sobre o comportamento humano de forma a se conseguir refletir com maior profundidade sobre a condição humana (Bogdan e Biklen, 1994; Lichtman, 2006). A investigação é conduzida por um intenso ou prolongado contacto entre o investigador e a situação a estudar. Essa situação, normalmente, reflete o dia-a-dia do indivíduo, da sociedade e de grupos ou organizações (Miles e Huberman, 1994).

Acerca da investigação qualitativa, a citação seguinte reforça quanto referido anteriormente:

“A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”.

(Richardson, 2011, p. 90)

Investigação crítica ou hermenêutica - Este tipo de investigação “preocupa-se em criar as condições para a mudança social ocorrer” (Vieira, 2009:23). As suas asserções são semelhantes às da investigação interpretativa, contudo, neste âmbito, a investigação é influenciada pelos valores do investigador e dos que são investigados. Assim, o investigador assume-se como não neutro e não objetivo (Vieira, 2009).

Segundo Pearce (2012), a estratégia básica para assegurar o rigor e, logo, a qualidade de um estudo é o desenho sistemático e auto-consciente da pesquisa. E isto aplica-se tanto à investigação qualitativa como à quantitativa.

E ainda na perspetiva de Guba e Lincoln (1988), todo o processo de pesquisa precisa de apresentar um valor próprio (*truth value*), aplicabilidade (*applicability*), consistência (*consistency*) e neutralidade (*neutrality*) de forma a ter valor científico.

4.1.2 Abordagem de pesquisa

Na presente investigação será utilizada uma metodologia qualitativa de natureza interpretativa, centrada no significado que os indivíduos dão aos fenómenos tentando através do estudo da percepção dos indivíduos, compreender a realidade da implementação do SNC-AP e qual o entendimento que estes fazem acerca das alterações da estrutura e conteúdo das peças financeiras.

Dada a investigação interpretativa colocar o “interesse central no significado humano na vida social e na sua elucidação e exposição por parte do investigador” (Erickson, 1986, p. 119), esta metodologia é a mais adequada para esta investigação.

Segundo Creswell (2007), a metodologia interpretativa faz sentido na medida em que as situações e eventos são cada vez mais fluídos e mutáveis e não, fixos ou estáticos, e em consequência, tanto a cognição que os indivíduos apresentam do mundo (objetal) como o entendimento construído pelos investigadores (nesta perspetiva de estudo do mundo) é sempre múltiplo e subjetivo.

Todavia, é importante que na defesa da pesquisa qualitativa e das suas potencialidades se tenha o cuidado de diferenciar entre uma pesquisa rigorosa, bem desenhada, e uma pesquisa que, não obstante poder ser bem-intencionada, não está focada numa linha coerente de pesquisa, está pobremente implementada e procura suplementar a quantificação com entrevistas semiestruturadas (Sofaer, 1999).

A tabela 7 apresenta os principais aspetos de ambas as perspetivas de investigação:

Tabela 7 - Comparação de abordagem de investigação quantitativa e qualitativa

Quantitativa	Qualitativa
Objetivo	Valorização de subjetividade
Uma realidade	Múltiplas realidades
Redução, controlo, predição	Descoberta, descrição, compreensão
Mensurável	Interpretativa
Mecanista	Organística
O todo é a soma das partes	O todo é mais que a soma das partes
Relatório de análise estatística	Relatório de narrativa
Separação do investigador relativamente ao processo	O investigador faz parte do processo
Sujeitos	Participantes
Livre de contexto	Dependente do contexto

Fonte: Adaptado de Freixo (2011)

4.2 Método da investigação

Neste trabalho, utilizaremos o método do estudo de caso, de forma a responder às questões de investigação propostas inicialmente. Mas quando é que este deve de ser utilizado?

A tabela 8 evidencia as principais questões a atender para a escolha do estudo de caso como método de investigação.

Tabela 8 - Quando deve de ser utilizado o Estudo de Caso

Quando utilizar o Estudo de Caso	
Yin (2009)	<ul style="list-style-type: none"> ● o "como" e/ou o "por que" são as perguntas centrais; ● o investigador tem um pequeno controle sobre os eventos; ● um fenómeno contemporâneo; ● contexto de vida real.
Halinen e Tornroos (2005)	<ul style="list-style-type: none"> ● conhecimento existente sobre o fenómeno é escasso; ● as teorias disponíveis para explicá-lo não são adequadas.
Macnealy (1997)	<ul style="list-style-type: none"> ● necessidade de explorar uma situação que não está bem definida.

Fonte: Elaboração própria

Como o objetivo desta dissertação é, através do estudo da perceção dos indivíduos, compreender a realidade da implementação do SNC-AP e qual o entendimento que estes fazem acerca das alterações da estrutura e conteúdo das peças financeiras, através do método do estudo de caso, iremos tentar responder a diversas questões já referidas anteriormente (*vide* anexo 1):

- **Como** está a decorrer a transição/implementação do SNC-AP?
- Quais as principais dificuldades encontradas na implementação?
- Acha que as Demonstrações Financeiras serão mais transparentes do que as anteriores? **Porquê?**
- As Demonstrações Financeiras permitirão a consolidação de contas de forma mais consistente e adequada?
- Quais os problemas de consolidação que as novas Demonstrações Financeiras permitem ultrapassar?

De igual forma, dada a contemporaneidade do tema (Yin, 2009) e o conhecimento existente sobre o fenómeno ser escasso, Halinen e Tornroos (2005), há necessidade de explorar a situação que, de momento não está bem definida tanto em termos de aplicabilidade das normas contabilísticas como em termos de prazos de implementação.

Ainda citando Yin (2009), este propõe quatro modalidades de estudo de caso:

- Estudo de caso único com uma ou várias unidades de análise;
- Estudo de caso múltiplo com uma ou várias unidades de análise.

Segundo Yin (2009), 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.

Além disso, 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).

Contudo, o investigador deverá ter em atenção que cada caso deve servir um propósito específico do âmbito global do estudo (Major e Vieira, 2009).

Nesta investigação, optou-se pelo estudo de caso múltiplo, i.e., serão avaliadas várias entidades públicas, semelhantes na sua forma (estadual), mas diferentes nas suas atuações (representando diferentes setores). Através da utilização do estudo de caso múltiplo, torna-se possível com este trabalho:

- Repetir explicações teóricas;
- Expandir a teoria a um conjunto mais amplo de circunstâncias.

Por sua vez, o estudo de caso, quanto ao objetivo da investigação, poderá ser classificado da seguinte forma (Yin, 2009):

- Descritivo – descreve o fenómeno dentro do seu contexto;
- Exploratório – trata com problemas pouco conhecidos, objetiva definir hipóteses ou proposições para futuras investigações;
- Explanatório – possui o intuito de explicar relações de causa e efeito a partir de uma teoria.

Vários autores, enquadram estas classificações no âmbito contabilístico como se apresenta na tabela 9:

Tabela 9 – 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).

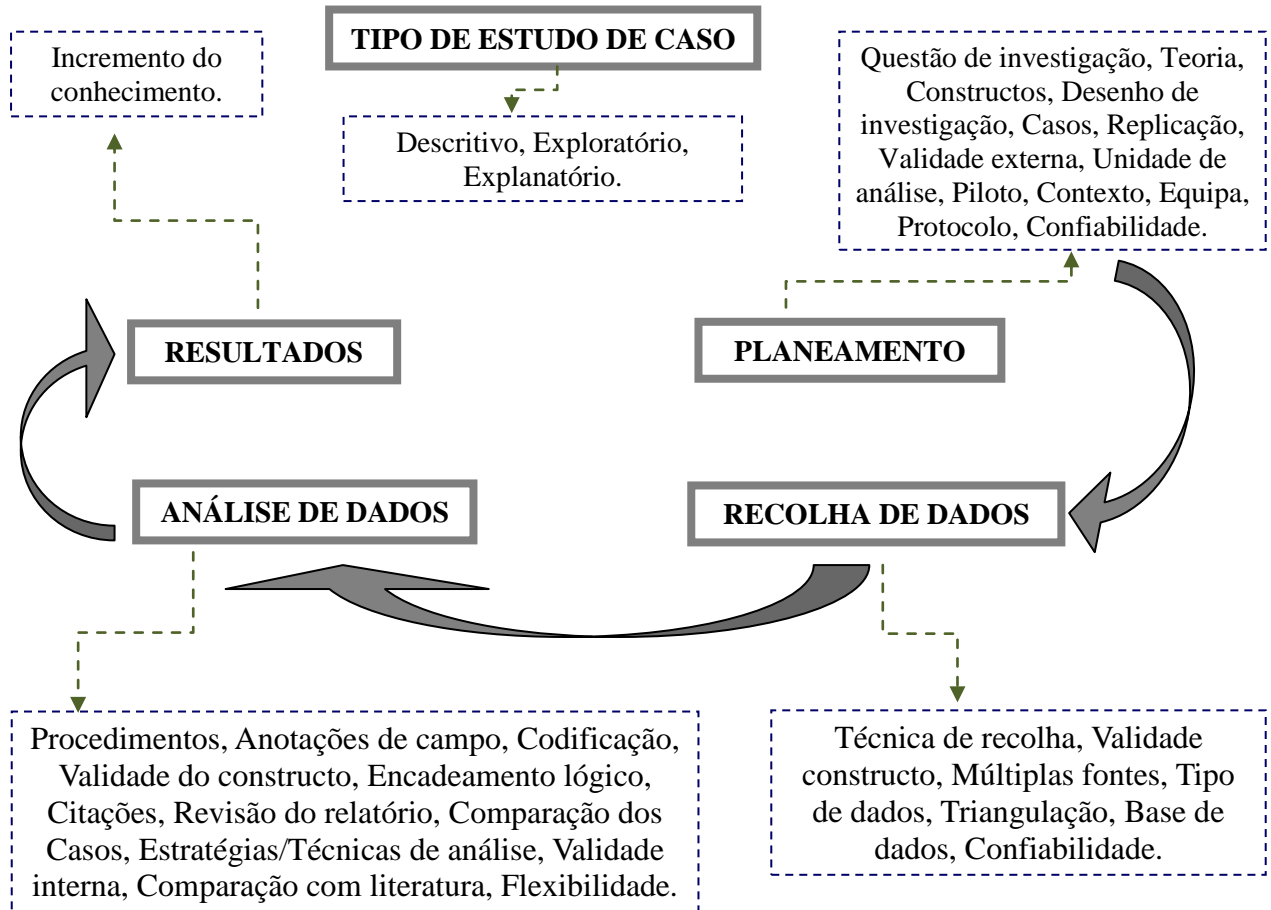
Neste trabalho, será utilizado o método do estudo de caso simultaneamente exploratório e explanatório, uma vez que:

Exploratório: pretende-se **perceber/explorar** de que forma está a decorrer a implementação do SNC-AP em algumas entidades da Região Autónoma da Madeira, identificar quais as principais diferenças entre as prestações de contas com base nos antigos planos oficiais de contas e no SNC-AP, e compreender quais as suas vantagens e desvantagens.

Explanatório: pretende-se **compreender e explicar** se as entidades entendem relevante a informação resultante destas normas e quais as alterações impostas às mesmas para que implementem o novo normativo.

Em suma, para elaborar uma pesquisa rigorosa e bem desenhada, o estudo de caso deverá de seguir os passos conforme a figura 3, até ao último estágio “Incremento do conhecimento”:

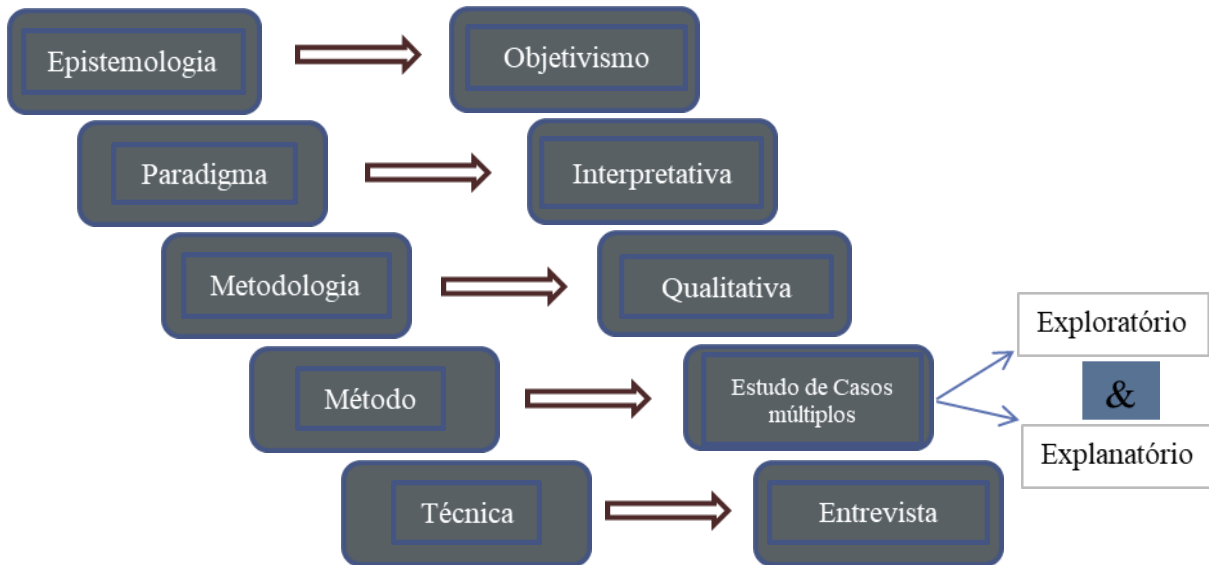
Figura 3 - Estrutura do estudo de caso



Fonte: Baseado e Adaptado (Oliveira *et al.*, 2006)

Sucintamente, a metodologia utilizada seguirá a estrutura que se apresenta na figura 4:

Figura 4 – Esquema da metodologia adotada na dissertação



Fonte: Baseado e Adaptado de Coutinho (2011)

4.2.1 Fraquezas e limitações do estudo de caso

Os estudos científicos são fundamentais para ampliar os horizontes das teorias e explicar os fenômenos da sociedade.

Os métodos de pesquisa são utilizados para o desenvolvimento de estudos científicos, que permitem análises específicas de acordo com a metodologia utilizada e o investigador é responsável por escolher a metodologia que melhor se adapte à situação em análise.

No entanto, a escolha do método a ser adotado deve de ter em consideração as suas vantagens e desvantagens tendo em conta as questões, especificidades e a natureza do estudo.

Todos os métodos de pesquisa têm dificuldades e limitações. O método do estudo de caso, tal como outro qualquer, tem as suas vantagens (já referidas anteriormente) e fraquezas, sendo elas (Yin (2009), Ryan *et al.*, (2002) e Patton (1987):

- Dificuldade em estabelecer limites sobre a investigação: o investigador por um lado, pode optar por limitar a sua investigação a uma determinada área e por outro, 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, causa pela qual pode 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.

Outras limitações envolvem as questões de confiabilidade, validade e generalização. Como Hamel (1993, p. 23) menciona: "o estudo de caso tem sido basicamente criticado pela sua falta de representatividade...e a sua falta de rigor na recolha, construção e análise dos materiais empíricos que dão origem ao estudo".

Yin (2009), afirma que é conveniente considerar todas as evidências e ser analítico, visando uma boa análise dos dados recolhidos. A seleção dos dados deve considerar os objetivos da investigação e suas limitações.

Ainda segundo este autor, um bom investigador deve definir o seu plano de análise e considerar as limitações de alguns dados recolhidos. A estratégia analítica presume o uso de informações complexas e diferenciadas de ordem temporal e cronológica.

Desta forma, a quantidade de descrição, de análise ou de material de resumo é da responsabilidade do investigador e este deve decidir: i) Quanto custa fazer do relato uma história; ii) Quanto se compara a outros casos; iii) Quanto formalizar generalizações ou deixar essa generalização para os leitores; iv) Quanta descrição do investigador incluir no relatório ou não; e v) quanto proteger o anonimato "(Stake, 2005, p. 460).

Logo, parte das fraquezas e limitações apontadas, poderão ser minimizadas pelo investigador aquando do constructo do estudo através da quantificação dos pontos acima mencionados.

Há também que referir 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 (Yin (2009), Ryan *et al.* (2002) e Patton (1987)).

4.3 Etapas do desenvolvimento do estudo de caso

Como já referido anteriormente, o estudo de caso será o método utilizado no desenvolvimento deste trabalho.

Segundo Yin (2009), o estudo de caso é um processo linear, mas interativo que está associado a diversas etapas, em que no seu *design* deverá existir: i) o planeamento do estudo; ii) a sua conceção e preparação; iii) a coleta dos dados; e iv) análise e partilha dos resultados. O autor destaca também que cada etapa exige que o investigador analise e reexamine a sua decisão e que, apesar do processo ser dividido por etapas, deverá de existir entre estas, interatividade constante.

Passa-se a explicar as várias etapas desta investigação, desde o seu planeamento até aos resultados finais da investigação.

Etapa 1 – Preparação do desenho da investigação

Após a revisão da literatura, a relevância da escolha do tema e do método para a investigação, prende-se fundamentalmente com os seguintes pontos:

- Escassez de estudos na matéria;
- Fenómeno contemporâneo;
- Necessidade de explorar uma situação que embora já legislada ainda se encontra em curso;
- Retrata um contexto da vida real.

Posteriormente, foram definidos os objetivos, através da formulação de questões (já definidas no capítulo 1) e da recolha das respostas adequadas aos objetivos propostos.

Tendo os objetivos pré-definidos, procurou-se dar resposta aos mesmos através do estudo de cinco temas principais: i) Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades; ii) Adiantamento e prazos de implementação; iii) Acompanhamento da UniLEO; iv) Perceção das entidades sobre o novo normativo; e v) Normalização/Harmonização contabilística.

De forma a obter respostas a estes temas e de ir ao encontro dos objetivos pretendidos, foram elaboradas as questões de investigação.

Ainda nesta etapa a investigadora tentou esboçar o relatório final antes do início do estudo de caso, conforme sugerido por Yin (2009).

Etapas 2 e 3 - Preparação e recolha de dados

Na preparação para a recolha dos dados (**etapa 2**), foi feito um levantamento exaustivo e a respetiva sintetização de produção científica nesta área.

Foram também formuladas algumas questões de investigação, tendo em consideração alguns aspetos referenciados pelo autor Yin (2009), no que concerne à postura do investigador perante a sua pesquisa.

Tendo em conta estes aspetos, o investigador deve de ser capaz de fazer boas perguntas e interpretar as respostas; ser bom ouvinte e não se deixar enganar pelas suas próprias ideologias e preconceitos; ser adaptável e flexível, para que as situações recentemente encontradas possam ser vistas como oportunidades e não como ameaças; ter uma noção clara das questões que estão sendo estudadas; ser imparcial em relação a noções preconcebidas, incluindo aquelas que se originam de uma teoria e ser sensível e atento a provas contraditórias.

Após formuladas as questões, avançamos para a recolha dos dados (**etapa 3**), selecionando quatro entidades públicas que estivessem em fase de transição para o SNC-AP ou que o estivessem a implementar.

O critério de escolha das entidades foi baseado na representatividade da amostra, ou seja, existiu o cuidado de escolher entidades que pertencessem a ministérios diferentes e que utilizassem Planos de Contas Setoriais distintos.

Assim, passaremos a descrever as entidades alvo do estudo:

- O Município do Funchal doravante designado por Câmara Municipal do Funchal (CMF) é uma unidade pertencente à administração local do concelho do Funchal e rege-se pela Lei 169/99 de 18 de setembro, com as devidas alterações, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias.
- A Direção Regional do Orçamento e Tesouro, a seguir designada por DROT, é um serviço executivo da Secretaria Regional das Finanças e da Administração Pública que tem por missão exercer a atividade no âmbito da gestão financeira e orçamental dos serviços e organismos integrados no âmbito da administração pública regional para efeitos de contas nacionais, verificar a regularidade, legalidade e economia na realização das despesas públicas, administrar a tesouraria do Governo Regional, executar a política regional no setor das finanças e controlar as ações necessárias ao domínio da atividade financeira da Região Autónoma da Madeira.
- O Serviço de Saúde da Região Autónoma da Madeira, SESARAM, E.P.E. é uma unidade integrada de prestação de cuidados de saúde, funcionando como dispositivo articulador, na base de complementaridade, dos centros de saúde e dos hospitais e como instância de planeamento de recursos, cabendo-lhe a prestação de cuidados aos indivíduos, às famílias e aos grupos sociais.

O SESARAM, E.P.E., com sede no Funchal, é uma pessoa coletiva de direito público, de natureza empresarial, dotada de autonomia administrativa financeira e patrimonial, dos termos do Decreto-Lei nº 558/99, de 17 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei nº 300/2007, de 23 de Agosto.

Rege-se pelo regime aplicável às entidades públicas empresariais, com as especificidades constantes dos seus estatutos aprovados pelo Decreto Legislativo Regional nº 12/2012/M de 2 de julho, com as respetivas alterações, bem como das normas em vigor para o Serviço de Saúde da RAM Serviço de Saúde da RAM.

- A Universidade da Madeira doravante designada por UMa é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, cultural, científica, pedagógica, patrimonial, administrativa, financeira e disciplinar.

A Universidade rege-se pelo disposto nos presentes Estatutos, no Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (Lei 62/2007, de 10 de setembro) e na demais legislação aplicável.

Para a prossecução dos seus fins, a Universidade pode realizar ações com outras entidades públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, nomeadamente através da criação ou da participação em consórcios, fundações, associações ou sociedades, ou celebrando convénios, protocolos, contratos e outros acordos, compatíveis com as suas finalidades e os seus interesses.

A tabela 10 sintetiza as entidades públicas da Região Autónoma da Madeira selecionadas para a investigação, por Ministério e atendendo ao referencial contabilístico anteriormente utilizado pelos organismos.

Tabela 10 – Entidades selecionadas para o estudo empírico

Entidade Pública	Ministério	Referencial Contabilístico Anterior
Câmara Municipal do Funchal (CMF)	Administração Local	POCAL
Direção Regional do Orçamento e Tesouro (DROT)	Administração Pública Regional	POCP
Serviço de Saúde da RAM, E.P.E. (SESARAM)	Ministério da Saúde	POCMS
Universidade da Madeira (UMa)	Ministério da Educação	POC-E

Para que a amostra do estudo tivesse uma maior amplitude, inicialmente foi considerada a possibilidade de incluir a entidade Instituto de Gestão Financeira e Equipamento da Justiça (IGFEJ, I.P), como entidade alvo, representando esta o Ministério da Justiça.

Contudo, dada a sede desta entidade situar-se apenas em Portugal Continental, mais concretamente em Lisboa, além de se tornar num obstáculo temporal e financeiro à investigadora e à investigação, esta entidade não foi incluída.

Esta situação poderá constituir uma limitação deste estudo, o que será oportunamente realçado.

Instrumentos de pesquisa utilizados na recolha dos dados

Segundo Rudio (1986, p. 114) “chama-se de instrumento de pesquisa o que é utilizado para a coleta de dados”, i.e., o que será utilizado para a obtenção das evidências de forma a desenvolver o estudo.

Os instrumentos de pesquisa mais utilizados são: Documentos; Registos em arquivo; Observação; Entrevistas; Questionários – questões abertas, fechadas e de múltipla escolha e formulários.

Neste estudo serão utilizados como instrumentos de pesquisa: a análise documental e os registos de arquivos bem como o recurso à técnica da entrevista, fonte de recolha de dados mais utilizados na realização de estudos de caso (Vieira *et al.*, 2009).

Na tabela 11, conforme sugerido por Yin (2003), são evidenciadas as forças e fraquezas dos instrumentos de pesquisa utilizados nesta investigação:

Tabela 11 – Forças e fraquezas das fontes de informação utilizadas na presente investigação

Instrumentos de pesquisa	Forças	Fraquezas
Entrevistas	Focado diretamente no tema do estudo de caso; O conhecimento dos factos fornece deduções perceptíveis dos resultados.	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.	Pode haver distorções provocadas pelo autor do documento; Há documentos que não estão disponíveis; Pode haver distorções na seleção, caso a recolha não seja exaustiva.

Fonte: Adaptado Yin (2003)

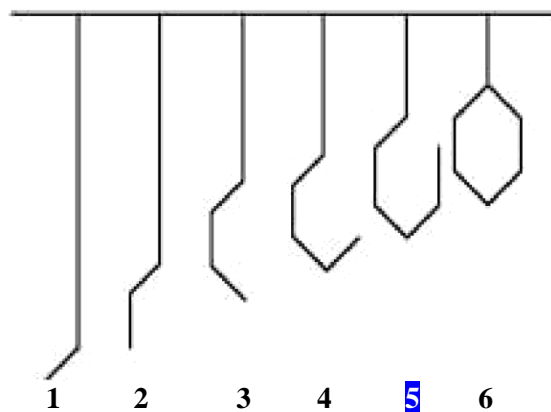
Caraterização das entrevistas e elaboração do guião

Como já referido anteriormente, o método de recolha de dados mais relevante desta investigação foram as entrevistas e desta forma interessa aprofundar o que significam e como as mesmas foram utilizadas neste trabalho.

Ribeiro (2008 p.141) trata a entrevista como: “A técnica mais pertinente quando o investigador quer obter informações a respeito do seu objeto, que permitam conhecer sobre atitudes, sentimentos e valores subjacentes ao comportamento, o que significa que se pode ir além das descrições das ações, incorporando novas fontes para a interpretação dos resultados pelos próprios entrevistadores”.

As entrevistas assumem diversos formatos, de modo a adequar-se aos objetivos que o investigador se propõe atingir. O diagrama seguinte (Figura 5), apresenta as diversas estruturas e estratégias das entrevistas:

Figura 5 – Tipologia das entrevistas de Madelaine Grawitz



Fonte: Grawitz (1993, p.572)

De acordo com esta autora podemos classificar as entrevistas de acordo com um *continuum*, variando entre um máximo e um mínimo de **liberdade concedida ao entrevistado e o grau de profundidade da informação obtida**¹⁸.

¹⁸ Metodologia da Investigação – Guia para Auto-Aprendizagem – 2ª Edição – Hermano Carmo e Manuela Malheiro Ferreira

Tipo 1 – Entrevista Clínica – caracterizando-se por uma liberdade quase total dada ao entrevistado na sua resposta e na grande abundância e profundidade¹⁹ de informações que são partilhadas. Este tipo de entrevista é usado normalmente em contextos terapêuticos.

Tipo 2 – Entrevista em profundidade – típica de situações de aconselhamento (e.g. aconselhamento vocacional). Apresenta um grande grau de liberdade no diálogo e profundidade na forma de abordagem temática por parte do entrevistado, ainda que inferior à clínica.

Tipo 3 e 4 – Entrevista livre e entrevista centrada (respetivamente) - Ambas são características dos estudos exploratórios, diferindo entre si pelo nível de estruturação em torno das temáticas específicas que são tratadas.

Tipo 5 e 6 – Entrevistas estruturadas com perguntas abertas ou fechadas (respetivamente) - Características predominantemente formais. Estas últimas (tipo 6), são típicas em situações de sondagem, feitas a populações de muito grande dimensão, o grau de liberdade do entrevistado é claramente reduzido bem como a profundidade da informação obtida.

Nesta dissertação foram efetuadas entrevistas do tipo 5 (assinalado no diagrama), semiestruturadas com perguntas abertas, onde:

- O grau de liberdade do entrevistado é reduzido mas com possibilidade de expressar-se sobre outros assuntos;
- A profundidade de informação obtida é ampla;
- Questões claras e diretas;
- A duração das entrevistas é curta, diminuindo assim o fluxo de informação.

¹⁹ Madeleine Grawitz utiliza o termo *profundidade*, no sentido de quantidade de informação de acesso reservado.

Durante o processo da recolha de dados, foram tidos em conta diversos aspetos práticos, os quais se encontram resumidos na tabela 12:

Tabela 12 – Aspetos práticos tidos em conta na utilização da técnica da entrevista

Aspetos práticos tidos em conta na utilização da técnica da entrevista	
Antes da entrevista	● Definição dos objetivos (interrogamo-nos se, quando terminar a recolha de dados estaremos em condições de afirmar rigorosamente que os objetivos foram atingidos).
	● Construção de um guião (operacionalizamos os objetivos sob a forma de variáveis, em perguntas adequadas às metas).
	● Escolha dos entrevistados (com base em pessoas chave das entidades, conjunto de informadores qualificados).
	● Preparação dos entrevistados (contacto prévio com os entrevistados, explicação do motivo de os havermos escolhido para serem entrevistados, mostrando o valor acrescentado que as suas respostas podem trazer à investigação, informação sobre o tempo de duração para a sua realização e agendamento da data, hora e local).
Durante a entrevista	● Gravação de todas as entrevistas efetuadas.
	● Questão inicial (para a criação de um clima de confiança).
	● Saber escutar (evitando cortar a palavra do entrevistado).
	● Controle do fluxo de informação (evitando "desvios" às questões e excesso de informação).
Depois da entrevista	● Transcrição das entrevistas.
	● Resumo das entrevistas.
	● Análise criteriosa das entrevistas.
	● Recolha das respostas adequadas aos objetivos propostos.

Fonte: Elaboração própria

As entrevistas realizaram-se entre os meses de julho e setembro, no entanto entre maio e junho, existiram comunicações prévias com as entidades alvo de estudo, através de contactos telefónicos e *e-mails*, no sentido de explicar qual o objetivo do estudo e que a recolha das respostas às questões levantadas seria através da realização de entrevistas. Foi também explicado às entidades a importância de terem sido selecionadas para o estudo. As entidades informaram as pessoas chave para a realização das entrevistas.

Após o primeiro contacto com as entidades foi elaborado um guião, compreendendo nove questões (*vide* anexo 1), indo estas de encontro aos dois objetivos propostos inicialmente nesta investigação.

Foram elaborados dois guiões de entrevistas, pois dado o prazo de adiamento da implementação do SNC-AP para 01 de janeiro de 2019 apenas se aplicar às Autarquias Locais, a questão nº 3 – “O que acha sobre o adiamento da implementação para 2018? E o novo prazo (01 de janeiro de 2019) será cumprido?” foi apenas colocada à CMF.

Às restantes entidades (DROT, SESARAM, E.P.E. e UMa), foi questionado sobre o acompanhamento da UniLEO neste processo, ou seja, se as entidades entendem se este acompanhamento tem sido eficaz (adequado).

Embora não tivesse sido colocada a questão da prorrogação do prazo da implementação a estas entidades, esta temática foi abordada no desenrolar de todas as entrevistas dada a transversalidade que esta situação acarreta.

Após a elaboração do guião da entrevista, deu-se início à realização das mesmas. Este procedimento seguiu três etapas: o antes, o durante e o após as entrevistas, como se passa a descrever:

Antes das entrevistas e como já referido anteriormente, foi preparado um guião com questões de acordo com os objetivos pré definidos na investigação.

Posteriormente houve um trabalho de pesquisa das pessoas chave das entidades, de forma a garantir que as pessoas selecionadas para a realização das entrevistas fossem informadores qualificados.

De seguida, houve um contacto prévio com os entrevistados (através de emails e contacto telefónico) explicando o tema do estudo e a sua importância e contribuição na área.

Após a aceitação por parte dos entrevistados na colaboração da investigação, foi-lhes informado a duração prevista das entrevistas bem como agendado o local, data e hora para a realização das mesmas.

Todas as entrevistas foram devidamente gravadas e **durante a entrevista**, existiu sempre o cuidado por parte do entrevistador de controlar o fluxo de informação, i.e., evitou-se “desvios” para que as respostas fossem de encontro às questões colocadas.

Contudo, e conforme sugerido por autores como Patton (1987), encorajou-se os entrevistados a falarem sobre assuntos que não estavam contemplados no guião.

Posteriormente, todas as entrevistas foram transcritas, resumidas, analisadas de forma criteriosa e selecionadas as respostas às questões inicialmente formuladas.

Etapa 4 – Processo de recolha, análise e validação dos dados

Optando pela realização de entrevistas como método de recolha de dados, foram realizadas quatro entrevistas semiestruturadas, todas elas objeto de gravação.

Todas as entrevistas foram efetuadas na sede das respetivas entidades a pessoas chave das instituições.

Cumprir informar que nenhum entrevistado está envolvido no processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal, sendo apenas utilizadores da informação e foi nesta qualidade que os entrevistados cooperaram na elaboração desta pesquisa.

Não obstante, e dado pertencerem a quadros superiores, pautam-se por serem pessoas com muita experiência e conhecimentos na área.

Na tabela 13 são identificadas as entidades alvo do estudo, bem como o cargo do entrevistado, a data da entrevista e respetiva duração. A média de duração das entrevistas foi de aproximadamente 50 minutos.

A cada entrevistado foi atribuída uma letra, sendo que esta coincide com a ordem com que as entrevistas foram efetuadas.

Tabela 13 – Identificação dos entrevistados e datas das entrevistas

Entidade	Entrevistado	Cargo do Entrevistado	Data	Duração
CMF	A	Diretor do Departamento de Gestão Financeira e Patrimonial	25-07-2018	13:35H - 14:20H
DROT	B	Diretor de Serviços e da Contabilidade	02-08-2018	15:30H - 16:20H
SESARAM	C	Diretor Financeiro/Contabilista Certificado	14-08-2018	15:10H - 16:15H
UMa	D	Administrador	25-09-2018	09:45H - 10:20H

Após as entrevistas, todos os intervenientes mostraram-se disponíveis para esclarecer qualquer dúvida que surgisse aquando da transcrição das mesmas, ou para prestar informações complementares ao estudo.

Realçamos a importância de todas as entrevistas poderem ter sido gravadas pois a técnica de registo além de ser uma ferramenta auxiliar ao investigador, é também extremamente importante no processo de validação da informação obtida, dado que facilita a interpretação e assegura a fiabilidade da mesma (Yin, 2003).

Após a transcrição das entrevistas na sua íntegra foram elaborados quadros comparativos, garantindo desta forma dois princípios defendidos por Yin (2009): i) que sejam criadas bases de dados; e ii) que exista uma cadeia sequencial entre os dados recolhidos.

Dado tratar-se de um estudo qualitativo, a generalização a outros estudos fica comprometida, podendo apenas fazer-se uma generalização teórica.

Etapas 5 – Identificação de padrões

Após validados os dados foram elaborados quadros onde se compararam as evidências, (*vide* anexo 3) analisando e confrontando as respostas genéricas e opiniões discordantes dos entrevistados, pois toda a informação recolhida deverá ser revista exaustivamente com a pretensão de encontrar temas comuns e padrões (Vieira *et al.*, 2009).

As questões de investigação serão analisadas por temas, facilitando desta forma a obtenção das conclusões finais do estudo e a identificação de padrões, conforme sugerido por Miles e Huberman (1994).

Etapa 6 – Elaboração do Relatório

Nesta etapa será elaborado o Relatório final do estudo.

Tendo em consideração a metodologia qualitativa adotada nesta pesquisa, a investigadora teve o cuidado de expressar-se de forma descritiva e pormenorizada.

Serão também relatados e identificados os contributos teóricos que a pesquisa forneceu de modo a que estes sejam testados em outros casos (Vieira *et al.*, 2009).

5. DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO EMPÍRICO

5.1 Análise e discussão dos resultados das entrevistas

Neste capítulo será desenvolvido o estudo empírico, materializado através dos dados recolhidos, principalmente através das entrevistas efetuadas às pessoas chave das entidades alvo do estudo.

Nesta secção, através da análise das entrevistas, vão ser encontrados padrões que permitam obter respostas às questões de investigação, indo de encontro aos objetivos propostos. Esta análise vai ser efetuada por temas relacionados com as questões de investigação, conforme proposto na Introdução.

5.1.1 Implementação do SNC-AP na RAM. Principais obstáculos e dificuldades

No primeiro tema pretende-se perceber como está a decorrer a implementação do SNC-AP nas entidades públicas da RAM. Além disso, iremos apurar quais as principais dificuldades e obstáculos sentidos na transição.

O entrevistado A (julho, 2018) afirma que de momento não estão a implementar o SNC-AP, apenas estão com trabalhos preparatórios, tal como já estavam no ano transato²⁰.

A entidade está a aproveitar o prazo de prorrogação para formar os recursos humanos, principalmente os técnicos superiores, fazendo com que seja possível uma melhor abordagem à nova realidade por parte dos mesmos.

Por sua vez, o entrevistado B (agosto, 2018) informa que *“nesta fase estamos a analisar minuciosamente a correta classificação segundo o quadro de contas do SNC-AP, pois sem este trabalho de níveis iniciais nunca poderemos ter peças contabilísticas em conformidade com o novo normativo”*. Contudo, afirma que a implementação encontra-se em velocidade cruzado e que irão apresentar as contas de acordo com o formato exigido para o próximo ano.

²⁰ O entrevistado A representa a CMF (entidade pertencente à Administração Local) pelo que, importa realçar que o prazo de implementação para as Administrações Locais foi prorrogado para 01 de janeiro de 2019.

Coloca ênfases nalguns aspetos específicos, nomeadamente no que diz respeito ao total reconhecimento e mensuração dos ativos, e esclarece que este problema é comum a todas as entidades públicas devido às particularidades que existem no Estado, e.g., património cultural e as terras sem dono (sem título de propriedade).

É também confirmada pelo entrevistado C (agosto, 2018) a intenção de prestar contas em SNC-AP para 2019, até porque já aplicam o SNC desde 2009²¹, por isso é apenas uma questão de efetuar alguns ajustamentos, embora se confronte com o mesmo problema que o entrevistado B, a correta e total mensuração dos ativos. Complementa informando que, “*não estamos a aplicar o critério do justo valor, sobretudo pela elevada quantidade de ativos. Assim, até ao momento estes encontram-se mensurados ao custo de aquisição.*”

Finaliza informando que nesta fase de transição seria impensável quantificar os ativos utilizando o critério do justo valor.

Já o entrevistado D (setembro, 2018) refere que estão a preparar a transição desde 2017 e que se fosse para implementar nesse ano não teria sido possível, mas que apesar das dificuldades sentidas, têm parte das peças contabilísticas em SNC-AP, contudo ainda não têm saldos de abertura.

Uma ênfase aos saldos de abertura foi dada também pelo entrevistado B no que concerne à complexidade da tarefa e à sua correta valorização para disporem de peças contabilísticas fiáveis.

Não obstante, a implementação está a ser feita com alguns obstáculos e dificuldades, uns comuns a todos os entrevistados, outros específicos a cada entidade.

As dificuldades genéricas aos entrevistados prendem-se com fatores como escassez de recursos humanos e financeiros, falta de conhecimento na matéria, principalmente no que concerne à contabilidade patrimonial e constrangimentos com a escolha e utilização dos *softwares*.

²¹ Devido à alteração do cálculo do rácio de mercantilidade pelo SEC 2010, a partir de 2013 a SESARAM passou a estar incluída no perímetro das Administrações Públicas da Região Autónoma da Madeira.

No que respeita à ausência de recursos humanos qualificados, os entrevistados A e D alertam para o facto de há muitos anos não existirem contratações para estas áreas, fazendo com que tenham um défice de competências humanas formadas nesta matéria, justificado pelo facto de as equipas de trabalho atuais estarem preparadas para uma metodologia mais orçamental do que patrimonial. Este aspeto é considerado um fator crítico que compromete a transição.

O entrevistado B tem uma opinião similar acerca deste assunto, afirmando que “*o enfoque dado às contas públicas sempre foi numa ótica orçamental e não patrimonial*”, daí os recursos humanos estarem mais especializados para o orçamento. Da mesma opinião é o entrevistado C quando refere que existem muitos desníveis no que concerne aos conhecimentos de contabilidade orçamental e patrimonial; contudo, a ideia é minimizar essas diferenças.

A solução apresentada pelo entrevistado B no que concerne ao incremento do conhecimento nesta área, passa pela criação de cursos que lecionem matérias relacionadas com Contabilidade Pública pois, atualmente não existe nenhum curso na Região Autónoma da Madeira com esta vertente e refere ainda que a formação deverá ser contínua e transversal a todos os funcionários.

Apesar de terem sido frequentadas formações através da UniLEO e da Direção Geral da Qualificação dos trabalhadores em funções públicas (INA), estas mostraram-se insuficientes, pois além de serem módulos muito extensos, a informação é transmitida numa plataforma *e-learning*, trazendo vantagens e desvantagens (entrevistado C), dando preferência à formação presencial.

“*O obstáculo dos softwares, é reflexo da falta de investimento em equipamentos informáticos, o que leva a entidade à elaboração de trabalhos acrescidos*” refere o entrevistado C. Além disso, têm tido dificuldades em fazer o *upload* dos ficheiros no formato exigido pela UniLEO (extensão xml); de momento encontram-se em fase de negociação com o fornecedor do *software* para que esta situação seja resolvida o mais rapidamente possível.

Sendo os recursos financeiros muito limitados, o entrevistado D refere que não foi possível adquirir um novo *software*, e assim sendo, o atual sistema foi reaproveitado e é desta forma que têm preparado a informação financeira.

Não só os *softwares* internos são alvo de críticas. O sucesso da aplicação do SNC-AP está condicionado à integração da informação com sucesso na plataforma criada a nível nacional (S3CP)²², problema apontado pelo entrevistado B.

Acrescenta ainda que “*o Estado só conseguirá produzir um Balanço normalizado a partir do momento em que consiga agregar todas as contas independentemente dos softwares utilizados, e o Portal das Finanças é um ótimo exemplo.*”

No mesmo âmbito, o entrevistado A adverte também para a falta de capacidade de respostas das *Software House* e realça o facto das entidades se encontrarem reféns dos *softwares*, apresentando o entrevistado B como solução a este problema, o desenvolvimento por parte do Estado de um *software* adequado para o efeito.

As dificuldades específicas a cada entidade dizem respeito a:

- O entrevistado B trabalha com diversas plataformas fazendo com que tenha de garantir o sucesso da migração dos dados e para tal, reforça o facto de existir escassez de recursos humanos também na área de informática, nomeadamente engenheiros informáticos, que possam validar e confrontar os dados migrados entre as diversas plataformas;
- O entrevistado C trabalha com diversas entidades que reportam informação, tendo dificuldade em preparar todos os departamentos para que as imputações e os reportes sejam realizados e fornecidos de acordo com o SNC-AP;
- O entrevistado D critica a falta de orientações, pois até agora (setembro, 2018) não têm nenhum tipo de informação por parte do Tribunal de Contas (TdC) de como as contas deverão ser apresentadas.

²² O S3CP é um sistema de integração de informação orçamental e financeira a nível nacional no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas.

São diversas as dificuldades e obstáculos apontados pelos intervenientes neste processo, relembrando o processo de implementação do POCP em 1997, são análogos os problemas sentidos na transição, entre os quais destacam (Jesus, 2010):

- Ausência de sistemas de informação, designadamente de meios informáticos capazes de responder às novas exigências;
- Falta de recursos humanos com preparação contabilística adequada no que diz respeito à aplicação do princípio e das técnicas de contabilidade digráfica;
- Tendência para privilegiar a informação orçamental, em detrimento da informação patrimonial, ou seja, insuficiência de conhecimentos a nível da implementação da ótica patrimonial;
- A inventariação inicial de todos os bens móveis e imóveis e a necessidade de lhes atribuir um valor atual para efeitos da elaboração do primeiro Balanço, constitui uma das maiores dificuldades identificadas no que respeita à implementação da contabilidade patrimonial;
- Desinteresse por parte do cidadão comum pelas demonstrações financeiras divulgadas de acordo com o novo sistema contabilístico, dada a sua complexidade; a este desinteresse não é alheio o enfoque que as autoridades de supervisão, designadamente a Assembleia da República e o Tribunal de Contas, continuam a prestar à informação orçamental (preparação e execução do Orçamento do Estado), em detrimento da análise das demonstrações financeiras preparadas e divulgadas em consonância com o POCP e Planos Setoriais.

Comparando estas dificuldades com os obstáculos sentidos na transição para o SNC-AP, a **ausência de sistemas de informação (softwares)** foi uma barreira apontada por todos os entrevistados neste estudo. Não só os *softwares* que as entidades utilizam foram alvo de críticas, bem como a plataforma nacional de integração da informação.

É criticada a **falta de respostas por parte das Software House**, pois embora este normativo se assemelhe ao SNC do setor privado, existem muitas especificidades no setor público, sendo por isso necessário um maior conhecimento acerca da matéria.

Referem as diversas dificuldades em fazer o *upload* dos ficheiros, criticando a dependência da aceitação de apenas um formato na plataforma.

Sugerem ainda que de forma a evitar subjugações às entidades fornecedoras de *softwares*, **a criação por parte do Estado de um *software* adequado para o efeito.**

As opiniões convergem no que respeita à **escassez de recursos humanos**. Esta é uma questão já identificada na literatura, pois devido à crise financeira verificada em 2011, Portugal viu-se obrigado a socorrer-se de ajuda externa (FMI) e de forma a emagrecer as despesas da Administração Pública (AP) e o aparelho do Estado (Carvalho, 2009), tomaram-se medidas com o intuito de obter decréscimos anuais no que respeita ao peso das despesas com pessoal no PIB.

Desta forma, foram limitadas as admissões e as promoções de pessoal na administração pública e congelaram-se salários. Tendo em conta estas medidas, desde então, as contratações de pessoal na esfera das AP têm sido muito reduzidas.

A tendência para privilegiar a informação orçamental e não a informação patrimonial, continua a ser apontada como uma inconveniência e a este facto não pode ser dissociado do enfoque que as autoridades inspetivas, nomeadamente o TdC, continuam a dar à ótica orçamental em detrimento da ótica financeira. Dada a elaboração do OE basear-se na ótica da despesa e da receita, este facto é também apontado como causador da contínua preferência dada ao orçamento.

A elaboração do balanço inicial é outra situação salientada pelos intervenientes neste estudo, dado ser uma tarefa complexa e de extrema importância porque ao não existir um balanço de abertura cuidadosamente mensurado, compromete toda a fiabilidade das peças financeiras.

Por fim mas não menos importante, é aludida a questão da **mensuração dos ativos do setor público, sobretudo no que respeita à utilização do justo valor como critério de valorimetria**. Na realidade, a utilização do critério do justo valor traz incertezas devido ao risco a ele inerente. A NCP 5 (anexo 2), dos Ativos Fixos Tangíveis refere que, se o justo valor puder ser observado num mercado ativo, o processo de mensuração é aparentemente simples; mas se isso não acontecer têm de ser usadas estimativas, que podem ser onerosas e complexas, subjetivas, difíceis de verificar, podendo mesmo originar diferentes valores para a mesma realidade, diminuindo a comparabilidade. Por esta razão, todas as entidades mostraram a sua preocupação em adotar este critério.

5.1.2 Adiamento e Prazos de implementação do SNC-AP

Este tema aborda a forma como as entidades olham para os adiamentos e prazos de implementação e se estes prazos irão ser realmente cumpridos.

Apesar desta questão apenas ter sido considerada na CMF, quando foram elaboradas as questões do guião das entrevistas, todas as entidades se pronunciaram sobre este tema no decorrer das mesmas, pelo que se entende pertinente estudá-la de forma genérica.

Todos os entrevistados são da mesma opinião no que respeita ao cumprimento do prazo previsto, ou seja, estão de acordo que as metas estabelecidas não serão concretizadas no tempo estipulado e assim sendo existe a eminência de uma nova prorrogação.

O entrevistado A, dado ainda não estar a implementar o novo normativo, claramente não cumprirá com o prazo. Concorda que com o adiamento ganharam mais algum tempo de preparação mas que este não é suficiente, pois continuam com as mesmas dificuldades que tinham no ano anterior. Acrescenta ainda que, duvida que as entidades que estão a dirigir este processo, nomeadamente a UniLEO estejam a dedicar os tempos necessário à implementação. Termina referindo que *“o adiamento foi apenas um “empurrar” do problema, sem apresentar soluções logo, sem o resolver.”*

Tanto o entrevistado C como o entrevistado D argumentam que não acreditam que as entidades estejam preparadas para prestar contas em SNC-AP no ano 2019, visto estarmos a apenas quatro meses do final do exercício económico.

Por sua vez, o entrevistado B relembra a transição do POCP, argumentando que esta foi muito bem conduzida e não se deixou ficar refém de nenhum tipo de interesses (e.g., *softwares*), o mesmo não está a acontecer com esta transição.

O entrevistado D é de acordo com a opinião do entrevistado A, ao defender que *“o adiamento foi apenas “empurrar” o problema e ao estar a ser feita uma transição forçada, obrigando as entidades a apenas cumprir com as obrigações legais e fiscais, compromete a qualidade da informação.”* Refere ainda que não será com imposições de datas que a situação será resolvida, sendo necessário suprir primeiro as dificuldades, tanto a nível de recursos humanos como financeiros, garantindo desta forma o sucesso deste processo.

O entrevistado C critica a ausência de apoio na concretização do projeto e sugere a criação de equipas de trabalho no terreno, ajudando na transição. Recomenda ainda a estipulação de um período experimental, ao invés de traçarem metas ambiciosas e inexecutáveis, pois os objetivos têm de ser quantificados no tempo e no espaço, senão corremos o risco de adiamentos sucessivos.

Evocando a implementação do POCP, deveríamos de aprender com o passado e sermos pró-ativos no que respeita à abordagem das dificuldades. Simultaneamente, ao invés de **estipularmos objetivos inexecutáveis, metas inalcançáveis e datas irrealistas**, impunha-se olhar para alguns países da Europa, nomeadamente França e Espanha, países onde decorreram cinco anos até apresentarem a primeira conta em base de acréscimo²³.

Desta forma, e corroborando a opinião do entrevistado D, quando refere que: *“Recomenda a estipulação de um período experimental, ao invés de traçarem metas ambiciosas e inexecutáveis, pois os objetivos têm de ser quantificados no tempo e no espaço, senão corremos o risco de adiamentos sucessivos”*, deveria de ser **estabelecido um período de transição**, evitando adiamentos e comprometendo a aprovação de outros diplomas legais (e.g., a implementação da LEO no seu todo).

5.1.3 Acompanhamento da UniLEO

Dada a coordenação do SNC-AP ter sido atribuída à UniLEO, pretende-se no estudo deste tema compreender qual tem sido o contributo desta junto das entidades.

Relembramos que esta questão não foi aplicada à CMF, logo não será alvo de estudo neste tema.

Os entrevistados B e C têm opiniões discrepantes no que concerne à questão.

²³ Pode ler-se no Relatório do TdC da Comissão de Orçamento e Finanças da Assembleia da República Grupo de Trabalho sobre a Lei de Enquadramento Orçamental - 23/2/2018, o seguinte: *“Tomando como exemplo os casos de França e de Espanha, países com matriz legal semelhante à nossa, entre a publicação da legislação de referência (2001 em França e 2010 em Espanha) e a apresentação da primeira conta em base de acréscimo, decorreram cerca de 5 anos.”*

O entrevistado B argumenta que o acompanhamento da UniLEO “*tem sido pautado pela simplicidade e clareza de conceitos*” e refere que este comportamento é reflexo das equipas de trabalho que compõe a Unidade, nomeadamente os Revisores Oficiais de Contas. Confirma que o apoio tem sido adequado mas quanto à eficácia esta só poderá ser medida no próximo ano, aquando da prestação de contas. Adverte ainda que as entidades têm de olhar para a UniLEO não como uma obrigação mas sim como uma orientação.

Em contradição, o entrevistado C acha que além do apoio da UniLEO “*ser deficitário no sentido em que não tem existido contacto de proximidade*”, este acompanhamento também tem sido demasiado lento, pois tem conhecimento de questões que foram respondidas 6 meses depois sendo esta mais uma situação que compromete a transição.

Apesar de ter sido nomeada na RAM uma pessoa para intermediar o contacto das entidades com a UniLEO, este apoio tem-se mostrado insuficiente, pelo que deveriam de existir mais especialistas nestas funções de forma a tornar mais céleres os tempos de resposta. Salienta ainda o facto do reporte da informação requerido ser considerado excessivo (diários, semanais, mensais) o que os obriga a ter alguém alocado ao carregamento dessa informação, ocupando demasiado tempo que poderia ser dispensado às atividades operacionais da entidade.

Aponta que este tipo de informação já é enviada à Direção Regional do Orçamento e Tesouro com alguma periodicidade e assim sendo, deveriam de utilizar a plataforma desta entidade para que o processo seja agilizado, evitando desta forma sobreposição de pedidos e libertando tempo e recursos humanos imprescindíveis a outras funções.

Ambos os entrevistados (B e C) reconhecem a carência de recursos humanos nos departamentos da UniLEO, por isso o desafio é colocado a todas as entidades.

O entrevistado D não se pronunciou acerca do assunto porque reconhece que o contacto com a UniLEO não tem sido suficientemente regular de modo a formular um parecer sobre esta questão.

Fazendo referência ao Relatório Intercalar V - Relatório N.º 8/2018 2.ª Secção – Tribunal de Contas - Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE, explanado no capítulo 2 do presente estudo, **salientamos que a UniLEO tem afetos dezasseis técnicos.**

Dada a amplitude do universo das entidades públicas, esta Unidade carece de recursos humanos, dificultando a tarefa de acompanhamento que lhes compete e tornando intempestivas as respostas às questões colocadas, de acordo com a opinião do entrevistado C.

Desta forma, o desafio também é colocado às entidades que acompanham este projeto e de forma a solucionar este problema, no mesmo Relatório podemos ler que “neste âmbito o Ministério das Finanças informou existir um plano de reforço das equipas afetas à implementação da LEO” .

É também apontado como uma dificuldade a **ausência de contacto de proximidade** por parte da UniLEO, i.e., a falta de equipas no “terreno”.

Embora atualmente exista uma pessoa nomeada para intermediar o contacto com a UniLEO, no que concerne ao esclarecimento de dúvidas, **deveriam de existir mais especialistas a efetuar este acompanhamento** e vão mais longe ao referir que este apoio deveria de ser mais próximo, ou seja, os especialistas deveriam de se deslocar às entidades, facilitando e agilizando o processo.

O reporte excessivo de informação é também salientado como um entrave na agilidade da implementação, agravado pelo facto de toda a informação reportada à UniLEO já o ser reportada à Direção Regional do Orçamento e Tesouro (DROT), sendo sugerido o **aproveitamento da plataforma da DROT** de forma a evitar sobreposição de pedidos e um desgaste desnecessário de tempo e recursos humanos.

Não obstante, também foram enaltecidos aspetos positivos à UniLEO especificamente no que respeita ao **acompanhamento** (dentro do possível) **pautado pela simplicidade e clareza de conceitos**.

5.1.4 Perceção das entidades sobre o novo normativo

O outro objetivo desta pesquisa é o de procurar entender a posição das entidades acerca da relevância das alterações deste novo normativo e em que medida estas alterações são úteis para avaliar o desempenho das entidades e, igualmente, uma ferramenta útil como base para a tomada de decisões.

O propósito é dar resposta à questão suscita acerca das alterações mais relevantes introduzidas no novo normativo e em que medidas estas trazem mais transparência e ajudam na tomada de decisões às entidades e aos seus gestores.

No que concerne às alterações com mais impacto nas entidades para a implementação do SNC-AP, o entrevistado A, além de realçar o forte investimento em formação, refere a importância de alterações a nível da mentalidade das pessoas, i.e., a adaptabilidade que deverá existir por parte de quem escritura as contas. A nível de estrutura do normativo, salienta que as mudanças são irrelevantes e que apenas aumentarão os papéis de trabalho sem refletir grandes benefícios.

Da mesma forma pensa o entrevistado C, no que respeita ao investimento em formação, apontando esta alteração como a mais relevante, pois tudo o resto “*é apenas uma questão de olhar as contas de forma diferente dado não terem existido alterações de fundo*” (por exemplo no que respeita ao plano de contas), justificando a mudança na convergência para uma realidade Europeia, ou seja, num maior benefício macroeconómico.

Contrariamente, o entrevistado D refere que a nova estrutura proporciona mais indicadores que auxiliam na tomada de decisões, mas a maior alteração tem sido articular as novas regras do SNC-AP com o sistema informático e com a LEO, tornando-se esta tarefa de uma enorme complexidade.

Também o entrevistado B concorda que a estrutura concetual das contas é mais descritiva, logo mais transparente e que para isso “*basta olharmos para as contas da classe 4, onde constam saldos iniciais, aumentos, desreconhecimentos, abates, alienações, aquisições, dando-nos uma rica leitura dos ativos das entidades, promovendo a transparência das contas.*” Acrescenta ainda que, obviamente as Demonstrações Financeiras sem os respetivos anexos não esclarecem nada por isso a relevância que se dá aos anexos é de extrema importância, e para termos transparência nas contas é necessário que se valorize os anexos e as notas explicativas aos mapas principais.

Quem realça a importância dos anexos às Demonstrações Financeiras é também o entrevistado C ao defender que através da elaboração eficiente dos anexos, qualquer pessoa, mesmo as que não são entendidas na matéria, conseguirão fazer uma leitura das peças contabilísticas, embora não tão completa.

O mesmo não pensa o entrevistado A, ao afirmar que *“raramente os utilizadores da informação valorizam ou utilizam os anexos às Demonstrações Financeiras, por isso a importância que se dá a estes mapas com o este novo normativo, não terá o impacto desejável.”*

O entrevistado B reforça a ênfase dada na questão 1 do guião, ao dizer que as alterações mais relevantes dizem respeito aos balanços de abertura e à sua correta classificação, reiterando a importância de, na ausência de trabalhos de níveis iniciais, pormenorizados na correta classificação, nunca termos peças contabilísticas em conformidade com o novo normativo.

Relembra que apesar das alterações introduzidas neste novo normativo, permanece a problemática de *“sermos incapazes de estabelecer uma equação entre uma conta de resultados e um défice público”* ou seja, o SNC-AP não resolverá esta questão. Discorda do facto de as contas estarem sujeitas a certificação por um Revisor Oficial de Contas (ROC) e não estarem obrigadas a terem um contabilista certificado (CC) o que ajudaria na correta interpretação das normas e também na sua correta aplicação.

No que respeita à utilidade das Demonstrações Financeiras como ferramenta na tomada de decisões, todos os entrevistados discordam desta finalidade devido à grande influência política existente, que condiciona as tomadas de decisões e compromete os principais objetivos das peças financeiras (entrevistado A). O entrevistado B reforça esta ideia ao defender que as decisões são tomadas politicamente e não com base na contabilidade.

Já o entrevistado C informa que, por estarem condicionados a orientações superiores, a tomada de decisões não obedece à análise dos mapas. Indica ainda que as Demonstrações Financeiras têm muito mais utilidade no setor privado do que no público, dado este último depender do plano de ação governativo.

Por sua vez, o entrevistado C afirma que as Demonstrações Financeiras não são instrumentos úteis para a tomada de decisões pois a entidade continua a basear-se numa ótica orçamental e não financeira. Esta informação é reiterada por todos os entrevistados.

No que toca à avaliação do desempenho, as opiniões dividem-se de forma similar, como adiante será salientado.

Os entrevistados A e C estão em consonância ao referirem que as Demonstrações Financeiras não aumentarão a transparência da informação, justificando esta afirmação dizendo que “*o POCP já era um plano bastante completo e bem estruturado*”. São também da mesma opinião no que se refere à avaliação do desempenho.

O entrevistado A alega que a contabilidade não reflete/traduz a realidade, logo não tem eco na população votante, sendo esta quem elege o órgão de gestão (entrevistado A). Adita ainda que o desempenho das entidades é sempre avaliado pelo eleitor, que infelizmente muitas vezes é iletrado nesta área, pelo que seria desejável a junção destas duas componentes.

Do ponto de vista do entrevistado C, e dada a sua área de atividade, o desempenho é uma questão muito controversa. A área da saúde é muito delicada e não existe grau de execução do orçamento, justificado em grande parte por situações inesperadas como as urgências. Por isso, “*a avaliação do desempenho nestas áreas é muito discutível*”, contudo concorda com o facto de estas peças servirem de auxílio em decisões futuras, nomeadamente na orçamentação.

Outro ponto de vista tem o entrevistado D ao achar que as Demonstrações Financeiras são de extrema importância para avaliar o desempenho das entidades tanto a nível interno como a nível externo pois através da comparação das peças financeiras com atividades congéneres, criamos alguma dinâmica de aprendizagem e ajuda a melhorar a performance das entidades.

Acrescenta que as novas Demonstrações Financeiras são mais transparentes e objetivas, trazendo mais qualidade à informação.

O entrevistado B defende que as novas Demonstrações Financeiras ao permitirem uma análise digráfica onde serão analisados rendimentos, gastos, ativos, etc... e não apenas receitas e despesas, fomenta a transparência. Por sua vez também ajudam a avaliar de forma mais rigorosa o desempenho das entidades.

Os entrevistados A, B e D alertam para o facto de as informações financeiras serem demasiadamente técnicas, dificultando a leitura das mesmas por parte dos cidadãos e o SNC-AP não traz melhorias neste ponto. Deste modo, as contas do Estado deveriam de fornecer dados mais analíticos e de uma forma mais simples, pois a tecnicidade e terminologia das peças financeiras torna a informação inacessível a grande parte da população, acrescentando a este facto a iliteracia nesta área (já referido pelo entrevistado A).

Logo, apenas especialistas na área e entidades fiscalizadoras e reguladoras conseguem fazer uma leitura das demonstrações financeiras.

Tanto o entrevistado A como o entrevistado D, advertem que “*a prestação de contas infelizmente, é vista como uma obrigação e não se dá a importância devida nem se utiliza a informação financeira com a sua final utilidade.*”

Estes instrumentos deveriam de ser vistos como uma mais-valia e auxiliar na tomada de decisões, quer a nível interno quer a nível externo, mas enquanto a contabilidade for elaborada apenas para cumprir a lei e satisfazer as autoridades inspetivas nunca tiraremos verdadeiro partido das mesmas.

Foi feito um apontamento, pelo entrevistado A, às ações inspetivas do TdC, referindo que o enfoque das inspeções tem recaído apenas no procedimento administrativo circundante ao SNC-AP, ou seja, no cumprimento da LEO (existência ou não de cabimento/compromisso/autorização) e raramente são colocadas questões à correta classificação das Demonstrações Financeiras.

Por fim, o entrevistado C faz também uma observação ao balancete tipificado pela UniLEO, criticando a sua generalidade, pois “*de organização para organização mudam as necessidades de estruturar a informação.*” Esta foi a questão mais controversa do guião, justificada em parte pela sua subjetividade.

Em síntese, as opiniões dos entrevistados relativamente ao tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo, vão de encontro aos objetivos definidos já na década de noventa do século passado, no sentido da exigência de maior controlo, responsabilização e transparência na alocação dos dinheiros públicos, no âmbito do modelo denominado Nova Gestão Pública (NGP) (Hood *et al.*, 1991).

O SNC-AP surge como uma tentativa de harmonizar os sistemas públicos de informação contabilística, surge normativo baseado nas IPSAS que sustentam as normas do setor público (Gomes *et al.*, 2015). Contudo, e apesar de alguns entrevistados concordarem que o novo sistema tem alguns aspetos positivos, a ideia generalizada não é favorável. Primeiramente, existe subjacente uma razão apontada por todos os intervenientes: **a complexidade e tecnicidade da informação.**

O SNC-AP, não traz grandes melhorias nesta matéria, pois as peças financeiras continuam a carecer de simplificação. Este problema já tinha sido apontado aquando da implementação do POCP, associado também ao **desinteresse por parte do cidadão comum pelas demonstrações financeiras divulgadas**, sendo que a esta letargia não pode ser dissociado do facto da **iliteracia verificada nesta área**, indo de encontro ao ponto de vista do entrevistado A.

Por forma a solucionar o problema, é sugerido pelos entrevistados a publicação das contas de uma forma mais analítica, facilitando a sua leitura. O SNC-AP também não resolve a questão de poder ser possível correlacionar um défice/excedente público com o Resultado Líquido consolidado da conta do Estado.

São tecidos elogios à importância que o SNC-AP dá aos **anexos das Demonstrações Financeiras, pois traduz-se num passo para a simplificação da informação**.

Portanto, as exigências de relato nestas peças deverão de ser mais reforçadas, favorecendo a informação qualitativa.

Um ponto forte é também apontado à **estrutura concetual das contas pois ao ser mais descritiva, torna-se mais transparente**. Contudo, há opiniões contrárias afirmando que as mudanças foram apenas superficiais e **no que diz respeito aos anexos, estes mapas são subvalorizados**.

No que respeita à utilidade das Demonstrações Financeiras como ferramenta na tomada de decisões, as opiniões são convergentes justificadas pela **grande influência política existente, que condiciona as tomadas de decisões e compromete os principais objetivos das peças financeiras**.

São também salientadas as ações inspetivas das autoridades de supervisão, designadamente do TdC, referindo que o **enfoque das inspeções tem recaído apenas no procedimento administrativo circundante ao SNC-AP, ou seja, na preparação e execução do Orçamento do Estado subvalorizando a contabilidade patrimonial**.

Esta ideia vinculada pelos entrevistados, vai ao encontro de Monteiro (2018)²⁴: “É claro que nada disto acontecerá sem um compromisso firme dos governos em manter esta reforma e sem um compromisso firme das entidades públicas em abraçar e prosseguir esta mudança de paradigma.

A primeira adoção e implementação será uma tarefa complexa que se irá defrontar com obstáculos e dificuldades. **Mas o que interessa neste processo de mudança não são as dificuldades ou barreiras (que nós sabemos que existem) ou o período de implementação (que sabemos vai ser longo). O que interessa é manter o rumo e não perder de vista o objetivo final. O que verdadeiramente interessa é promover a mudança para um sistema cuja informação seja quantitativamente mais completa e abrangente e qualitativamente mais credível e útil, na base da qual todos os que têm responsabilidades pela gestão apropriada dos dinheiros públicos poderão passar a tomar melhores decisões. Esse é o grande objetivo do projeto”** (Monteiro, 2018).

5.1.5 Normalização/Harmonização Contabilística

Relativamente à questão da comparabilidade da informação, as opiniões são unânimes, no sentido da necessidade de haver uma harmonização dos sistemas contabilísticos.

Citando o entrevistado D, *“Do ponto de vista macro, a utilidade das novas Demonstrações Financeiras é muito maior, fazendo com que a informação seja muito mais comparável, por exemplo a nível Europeu, ajudando o país num plano externo...”*.

Já o entrevistado A refere que o novo sistema irá proporcionar um grande grau de comparabilidade, tanto por setor como por atividade, e ao permitir esta equiparação irá fomentar análises mais concetuais, tanto a nível nacional como internacional e europeu.

Contudo, o mesmo não acontece quando questionados sobre se este novo normativo permite uma maior comparação entre as Demonstrações Financeiras orçamentais e patrimoniais.

²⁴ Consultado no dia 09/10/2018 em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>

O entrevistado A refere que *“dado as regras orçamentais não terem sido de todo reformuladas, não existirá a comparação que se pretende”* e informa ainda que dado a classe política ser refém do orçamento, não interessa investigar e reformular a ótica orçamental, pelo que continuam fiéis aos critérios orçamentais de outrora (desde 2002) e que existe dificuldade em aplicar na ótica orçamental a correlação entre custos e proveitos, i.e., em trabalhar com o princípio do acréscimo.

O mesmo obstáculo é partilhado pelo entrevistado B ao indicar que *“existe dificuldade em começar a olhar para o orçamento com base patrimonial”*, no entanto, no que respeita à comparabilidade defende que esta será mais eficiente. Também faz uma chamada de atenção para *“... o espaço que ainda existe para a criatividade”*, comprometendo a harmonização. Expressão também utilizada pelo entrevistado A.

Já os entrevistados C e D acham que neste novo normativo existe uma maior ligação entre a informação (orçamental e financeira) permitindo uma comparação muito mais eficiente. Salientam também o facto de terem dificuldades em trabalhar com o regime de acréscimo, dado o OE não contemplar acréscimos, pelo que relembra o entrevistado A *“que na Assembleia da República são preparados orçamentos numa lógica de despesa económica (como há 30 anos atrás) e não numa linguagem financeira.”*

Por esta razão, esta questão tem como ponto de partida uma metodologia errada de encarar a elaboração do OE.

Aquando questionados sobre se a consolidação de contas irá ser mais consistente e adequada, as posições são análogas.

O entrevistado A refere que *“Temos ganhos de eficiência no que diz respeito à consolidação de contas. Existe uma sinergia de consolidação. Permite uma consolidação mais consistente e adequada pois deixa de haver conversões e ajustamentos indesejáveis e desta forma evitam-se erros.”*

O ponto de vista dos entrevistados B e D é semelhante no que respeita a uma maior consistência e eficiência na consolidação de contas, embora apontem alguns problemas.

“Poderão existir diferenças entre o apuramento do défice público e o resultado líquido da entidade à qual se está a apurar o respetivo défice. No caso da RAM, ver qual o seu défice e explicá-lo com o Resultado Líquido consolidado. Isto só poderá ser verdade se existirem diferentes perímetros de consolidação.”, indica o entrevistado B.

O entrevistado D reforça a problemática da mensuração dos ativos também no âmbito da consolidação de contas. Por sua vez, o entrevistado C finaliza lembrando que ainda não temos os resultados pretendidos da consolidação de contas pois *“...ainda não estamos todos a trabalhar com a mesma linguagem.”* Mas, quando assim acontecer, a consolidação será feita de forma mais consistente.

As respostas à questão da comparabilidade, os entrevistados são unânimes no que toca à relevância desta característica contabilística.

Como referem os autores Garrido e Sanabria (2001), a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global enquanto a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global.

Seguindo esta linha de raciocínio, pode afirmar-se que **indiscutivelmente, o novo normativo favorece a normalização contabilística, proporcionando comparabilidade e aumentando o grau de fiabilidade das demonstrações financeiras, principalmente em matéria de consolidação de contas.**

Recordando o que refere o Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, que aprova e regula a implementação SNC-AP, a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontrava-se desatualizada, fragmentada e inconsistente, representando um grave problema de coerência no âmbito de consolidação de contas, obrigando as entidades a proceder a diversos ajustamentos controversos, gerando um alto grau de incerteza quanto à fiabilidade da informação. **O SNC-AP dá resposta a esta desatualização, fragmentação e inconsistência.**

No que respeita à harmonização contabilística, alguns entrevistados referem que *“o espaço que ainda existe para a criatividade”* compromete a harmonização. Na verdade, **as IPSAS ao não descreverem de forma precisa as práticas contabilísticas a seguir, e tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, limita a harmonização** (Relatório da CE, 2013).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS DO ESTUDO

6.1 Principais conclusões do trabalho desenvolvido

O contexto de crise financeira e a grande dependência dos credores são designados na literatura como importantes pressões externas (Lüder, 2002; Christiaens *et al.*, 2013; Oulasvirta, 2014), as quais Christiaens *et al.*, 2013 designa como dependência de recursos.

Quem defende esta teoria é também Gomes *et al.* (2015), ao afirmar que a necessidade de obter apoios externos poderá ser um grande estímulo a nível contabilístico. A grande dependência económica de Portugal dos fundos provenientes do FMI serviu de estímulo para a adoção de políticas contabilísticas em conformidade e convergência com uma realidade internacional e europeia.

Atualmente, Portugal encontra-se num processo de transição para um novo sistema contabilístico, com vista a privilegiar a transparência, a eficaz alocação dos dinheiros públicos e a harmonização das contas públicas, tanto nacionais como internacionais e europeias.

Assim, nas entidades da Administração Pública, a contabilidade desempenha cada vez mais um papel de extrema importância.

Com suporte no enquadramento teórico acima referido, consubstanciado no desenvolvimento dos capítulos 2 e 3, foram definidos os seguintes objetivos de investigação:

- Perceber como está a decorrer a implementação do SNC-AP em diversas entidades públicas da RAM;
- Compreender se as entidades entendem relevante a informação resultante deste normativo e quais as alterações impostas às mesmas para que implementem o novo plano contabilístico.

Dado que os objetivos propostos se reportam a um fenómeno contemporâneo, foi escolhida uma metodologia qualitativa, de carácter descritivo, utilizando como método de pesquisa o estudo de caso e as entrevistas como técnica de recolha de dados, conforme explanado no capítulo 4.

O desenvolvimento do estudo empírico permitiu obter resposta para as questões de investigação, através de uma análise por temas como detalhado no capítulo 5. As principais conclusões decorrentes da análise das entrevistas podem ser sintetizadas da seguinte forma:

▪ Tema 1 - Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades

No que concerne à implementação do SNC-AP em Portugal, especificamente em algumas entidades da RAM, esta investigação permitiu concluir que esta decorre a passos lentos, com diversas dificuldades e obstáculos e que o colmatar destas barreiras, acarreta à Administração Pública elevados custos financeiros e humanos. A análise dos resultados aponta para a necessidade de existir, por parte dos organismos responsáveis, uma avaliação profunda no sentido de serem proporcionados meios suficientes às entidades, tanto em recursos humanos como em recursos físicos, para que o objetivo final seja atingido com sucesso.

▪ Tema 2 - Adiamento e Prazos de implementação

Sabemos que, naturalmente o processo de implementação/transição do SNC-AP demorará alguns anos. Não sendo este projeto nem um objetivo de curto prazo, nem uma tarefa de fácil execução, deverão ser seriamente refletidos os procedimentos a adotar para que as metas sejam cumpridas com sucesso e que os benefícios da reforma contabilística que Portugal atravessa, sejam vantajosos tanto para os cidadãos como para o país e parceiros europeus.

▪ Tema 3 - Acompanhamento da UniLEO

Relativamente a esta questão, salienta-se o facto de se verificar uma ausência de contacto de proximidade por parte da UniLEO, comprovada pela falta de equipas no terreno. É também destacado as exigências daquela entidade quanto a um reporte excessivo de informação, com sobreposições face a outras entidades. Todavia, o papel da UniLEO no processo de implementação é considerado positivo no que respeita ao acompanhamento possível no sentido de simplificar e clarificar conceitos.

▪ Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo

Embora nos últimos anos a contabilidade pública tenha tido diversos desenvolvimentos, esta reforma ainda está longe de apresentar níveis satisfatórios em termos de reporte de informação aos utilizadores das demonstrações financeiras e outros documentos de reporte, especialmente aos contribuintes, e aos parceiros europeus e internacionais, pautada pela simplicidade e transparência.

Contudo, não é valorizado o facto de este novo sistema poder permitir uma maior transparência e eficiência na alocação dos dinheiros públicos, pois os responsáveis das entidades alvo do estudo continuam a dar preferência e mais utilidade à contabilidade orçamental em detrimento da contabilidade financeira.

▪ Tema 5 – Normalização/Harmonização Contabilística

A principal vantagem do SNC-AP que é defendida por todos os entrevistados diz respeito à harmonização da contabilidade pública que, por um lado facilita a consolidação e comparação de contas no setor público e, por outro, simplifica a comparabilidade de informação entre os diversos países da Europa e mesmo a nível internacional.

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

Principais limitações

No que concerne às principais limitações do estudo, primeiramente há que reforçar o facto do Ministério da Justiça, representado pela entidade Instituto de Gestão Financeira e Equipamento da Justiça (IGFEJ, I.P) não ter sido alvo de estudo (tal como já referido anteriormente) fator que reduz a amplitude da amostra e por sua vez limita a investigação.

Dado que esta pesquisa pretende compreender a realidade e não quantificá-la, optou-se por uma metodologia de estudo qualitativa pelo que a investigadora tentou limitar a sua pesquisa ao plano de contas SNC-AP para Portugal; todavia, dado este plano basear-se tanto em normas internacionais como europeias, foram abordados estes temas de uma forma bastante abrangente. Logo, não foi possível efetuar um estudo exaustivo, nem sobre o SNC-AP, nem

sobre as normas internacionais e europeias, não havendo espaço para detalhes que seriam uma mais-valia para a investigação. Por exemplo, seria interessante estudar em profundidade a questão da aplicação dos critérios de mensuração utilizados nos ativos tangíveis e intangíveis das entidades públicas, nomeadamente a utilização do justo valor.

Dado ser um fenómeno contemporâneo, uma das justificações para termos escolhido a metodologia do estudo de caso, simultaneamente apresenta-se como uma limitação ao estudo, por não ter decorrido tempo suficiente para finalizar a implementação, sendo esta pesquisa extemporânea.

Principais contributos

Na tentativa de contornar o obstáculo acima sublinhado, recorreu-se neste estudo à consulta e análise de documentos, principalmente relatórios periódicos elaborados e publicados pelo TdC, sendo estes um contributo de elevada importância na minimização desta limitação.

Não obstante o trabalho de acompanhamento feito pelo TdC, UniLEO e demais entidades competentes sobretudo através de auditorias e elaboração de relatórios, esta investigação reveste complementaridade aos estudos já elaborados, principalmente no que respeita ao método de recolha dos dados. A recolha de dados utilizada pelas entidades mencionadas é na sua generalidade baseada em auditorias, questionários e reporte de informação (quantitativa e qualitativa). Não descredibilizando estes métodos de obtenção de dados, o instrumento de pesquisa utilizado neste trabalho diferencia-se dos demais métodos, revelando-se um contributo relevante para o processo de transição/implementação do SNC-AP.

Por estas razões, esta pesquisa acresce informação aos estudos anteriormente elaborados, ao transmitir a **percepção** que as entidades têm acerca do novo normativo, ao **explicar** o ponto de vista dos indivíduos acerca da realidade e ao tentar **entender** o decorrer do processo de implementação.

As conclusões atrás enunciadas devem ser analisadas e contempladas pelos órgãos responsáveis pela implementação desta reforma, de forma a serem introduzidas melhorias em todo este processo, que apresenta dificuldades e fragilidades no que respeita ao SNC-AP, as quais se podem repetir e multiplicar aquando da implementação da nova Lei de Enquadramento Orçamental.

Sugestões para investigação futura

Em vista a investigações futuras sugere-se que sejam efetuados estudos visando perceber se as dificuldades sentidas na transição foram efetivamente supridas, designadamente no que respeita a: i) contratação de recursos humanos; ii) aquisição de *softwares*; iii) melhoria da plataforma S3CP; iv) criação de cursos/formação presencial; v) obrigatoriedade de um contabilista certificado.

Sugere-se também a elaboração de um estudo mais tempestivo, i.e., tomando como exemplo os casos de França e de Espanha que, entre a publicação da legislação de referência e a apresentação da primeira conta em base de acréscimo, decorreram cerca de cinco anos.

Tendo em conta que o Decreto-lei que aprovou o SNC-AP em Portugal data de 2015, sugere-se a elaboração de um estudo no ano 2020, de modo a aferir a efetivação das prestações de contas em base de acréscimo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bogdan, R., Biklen, S. 1994. *Investigação Qualitativa em Educação – uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.

Burns, J. 2000. The dynamics of accounting change: interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13(5), 566–596.

Caperchione, E. 1999. Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: some elements of comparison, in Caperchione, E. e Mussaria, R. (Eds), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Boston, Dordrecht and London: Kluwer Academic Publishers.

Carapeto, C. & Fonseca, F. 2006. Administração Pública: *Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.

Carmo H. & Ferreira M. 2008. *Metodologia da Investigação – Guia para Auto Aprendizagem* 2ª Edição, Universidade Aberta.

Carvalho, E. 2008. *Reforma administrativa sob o mote do new public management: os casos de Portugal, Espanha e Irlanda*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.

Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L. 1999. *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.

Carvalho, M. T. G., 2009. *Nova Gestão Pública e reformas da saúde – O profissionalismo numa encruzilhada*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

CE, Comissão Europeia (2013). Relatório da comissão ao conselho e ao parlamento europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros. *A adequação das IPSAS para os Estados-membros*.

Choi, F. D. S., Frost, C. A., & Meek, G. K. 1999. *International Accounting*, 3rd Edition. New Jersey, USA: Prentice Hall

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1): 158-177.

Chua, W. F., 1982. *Organizational Effectiveness: A Study of the Concept with Empirical Reference to a Nurse Training System*, Unpublished Ph.D. thesis (University of Sheffield)

Coutinho, C. 2011. *Metodologias de Investigação em Ciências Sociais e Humanas*. Lisboa. Almedina, (9-41).

Creswell, J. W. 2007. *Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. Porto Alegre: Artmed.

Denzin N. & Lincoln Y.(Eds.) 1998. *Strategies of Qualitative Inquiry: Thousand Oaks*, CA:Sage Publication.

Erickson, F. 1986. *Qualitative methods in research on teaching*. In Wittrock, M.C. (Ed.). Handbook of research on teaching. New York: Macmillan Publishing Co. p. 119-161.

Ernest & Young. 2013.*Taking public sector accounting to the next level*. An accounting reform is coming our way - by Thomas Muller

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. *Financial Accountability and Management*; 12,3, August.

Freixo, M.J.V. 2011.*Metodologia da pesquisa: fundamentos, métodos e técnicas*. 3.ed. Lisboa: Instituto Piaget.

Garrido, P. & Sanabria, S. 2001. *Agrupación de los Países de la UE desde la Regulación Contable: Un Análisis Empírico*. Comunicação apresentada no congresso da AECA.

Goldenberg, M. 1997. *A arte de pesquisar*. Rio de Janeiro: Record.

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.

Grawitz, M. 1993. *Méthodes des Science Sociales*, Paris, Dalloz, 9ª edição, pp. 569-631 In Carmo. H. & Ferreira M. Metodologia da Investigação, Guia para Auto-Aprendizagem ,2ª edição, nº 147, Universidade Aberta, ISBN 978-972-674-512-9

Guba, E. 1990. *The Paradigm Dialog*, Sage, California.

Guba, E. G., & Lincoln, Y.S. 2005. *Paradigmatic controversies, contradictions & emerging confluences*, in The Sage Handbook of Qualitative Research, 3rd Edn. California: Sage

Guba, E.G., & Lincoln, Y.S. 1988. *The countenances of fourth generation evaluation: Description, judgment, and negotiation*. *Evaluation Studies Review Annual*, No. 11, 70-78.

Halinen, A. & Tornroos, J.A. 2005. Using case methods in the study of contemporary business networks. *Journal of Business Research*, v.58, n.9, p.1285-1297, set.

Hamel, J. 1993. *Case Study methods. Qualitative Research Methods*. Vol. 32. Thousand Oaks, CA: Sage.

Holanda, A. 2006. *Questões sobre pesquisa qualitativa e pesquisa fenomenológica*. *Análise Psicológica*, 24 (3), 363-372.

- 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 1980’s: variations on the theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3): pp.93-109.
- Jesus, M.A (2010), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Texto Universitários de Ciências Sociais e Humanas, Fundação Calouste Gulbenkian e Fundação para a Ciência e Tecnologia, ISBN 978-972-31-1341-9.
- Jorge, S. M. 2001. Comparative Local Government Accounting on the Iberian Peninsula, *Working paper apresentado na VIII Conferência CIGAR*, Valência, Junho.
- Journal of Modern Accounting and Auditing* - Volume 10, Number 3, March 2014 (Serial Number 106), Publisher: David Publishing Company.USA.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. 2009. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4): 719-723.
- Lemos, E. 2006. *Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa*.
- Lichtman, M. 2006. *Qualitative research in education: A user’s guide*. London: Sage Publications.
- Lüder, K. 2002. Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems, em Montesinos, V. e Vela, J.M. (Eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Macnealy, M. S. 1997. Toward better case study research. *IEEE Transactions on professional Communication*, v. 40, n. 3, p. 182-195, Sept.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. 1994. *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Minayo, M. C. S. & Sanches, O. 1993. *Quantitativo-Qualitativo: oposição ou complementaridade*. Cad. Saúde Públ., Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 239-262, jul./set. Monografia disponível em <https://www.monografias.com/pt/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica2.shtml>
- Monteiro, A. 2016. Os Desafios do SNC-AP, *Revisores e Auditores*, janeiro a março.
- Mozzicafreddo, J. 2001. Modernização da Administração Pública e poder político. In Mozzicafreddo, J. & Gomes, J.S. (Org). *Administração e Política: perspectivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos* (pp. 1-33). Oeiras: Celta Editora.

Muller T., Berger M. & Heilling, J. (2015). *European accounting standards for the public sector – what contribution can IPSAS make? in A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*”, Ernest & Young Towards Transparency.

Nobes, C. & R. Parker 2002. *Comparative International Accounting*, 7th Edition, Pearson Education: London.

Oliveira, D.P.R. 2006. *Planeamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 22. Ed. São Paulo: Atlas.

Ordem dos Contabilistas Certificados - OCC (2016), I Congresso Internacional de Contabilidade Pública - *O SNC na Administração Pública - O desafio da mudança*, slides apresentados por Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira.

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.

Patton, Q. M. 1987. *How to use qualitative methods in evaluation*. Newsbury Park, London, New Dehli: Sage Publications.

Pearce, L. D. 2012. Mixed methods inquiry in Sociology, *American Behavioral Scientist*, 56, 829-848.

Ribeiro, E. 2008. *A perspectiva da entrevista na investigação qualitativa*. In: Evidência, olhares e pesquisas em saberes educacionais. Número 4, Araxá. Centro Universitário do Planalto de Araxá.

Richardson, R. J. 2011. *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. (3^a Ed). São Paulo - SP: Editora Atlas.

Rodrigues, A. M. 2017. *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas*. Almedina

Rodrigues, L. & Guerreiro, M. 2006. *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

Rodrigues, L. & Pereira A. 2007. *Manual de Contabilidade Internacional, A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional*. Lisboa: Publisher Team

Rudio, F. V. 1986. *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. 11. ed. Petrópolis: Vozes.

Ryan, B., R. W. Scapens & Theobald, M. 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2nd ed). London: Thomson.

Sofaer, S. 1999. *Qualitative Methods: What Are They and Why Use Them? Health Services Research* 34 (5, part 2): 1101–18.

Stake, R. 2005. Case Studies. In: Denzin, N.; Lincoln, T. *Handbook of Qualitative Research*. London: Sage

TIAC (2013). ITM 2013 – *Índice de Transparência Municipal*, coordenação científica de Sousa, L., Tavares, A., Teles, F., Jorge, S. e Cruz, N. F.

Tribunal de Contas. 2018. Relatório Intercalar V: *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE*, Lisboa, maio.

Tribunal de Contas. 2018. Gabinete da Juíza Conselheira Ana Furtado - *Comissão de Orçamento e Finanças da Assembleia da República Grupo de Trabalho sobre a Lei de Enquadramento Orçamental*, Lisboa, fevereiro.

Usher, R. 1996. A critique to the neglected epistemological assumptions of educational research. In: D. SCOTT e R. USHER (eds.), *Understanding educational research*. London, Routledge, p. 9-32.

Vela Bargues, J.M. (1996) *Latest Development in Locals Government Accounting in Spain*.

Vieira, R., M. J. Major & R. Robalo 2009. Investigação Qualitativa em Contabilidade, em

Major, M. J. & 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*, 4rd Edition, Thousand Oaks, CA: Sage.

Legislação:

Lei 8/90, de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública).

Lei 91/2001, de 20 de Agosto (Lei do Enquadramento Orçamental – LEO).

Lei nº 155/2015 de 11 de setembro (Nova Lei do Enquadramento Orçamental).

Decreto-Lei nº155/92 de 28 de julho (Regime de Administração Financeira do Estado - RAFE).

Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro (Plano Oficial de Contabilidade Pública - POCP).

Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - SNC-AP).

Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro (Constituição da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental)

Websites consultados entre o mês de maio e outubro de 2018:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>

http://www.cnc-minfinancas.pt/pdf/docs_originais/Congresso_OROC_Ap_Reforma%20Contabilidade%20Publica_set2016_19.09.2016.pdf

<https://www.unileo.gov.pt/unileo/missao>

<https://www.ifac.org/>

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/63/SetorPublico.pdf>

<http://www.dailymirror.lk/65893/public-sector-accounting-for-better-transparency-and-accountability>

https://www.ey.com/be/en/issues/ifrs/ipsas-epsas/ipsas-epsas_steps-taken

<https://www.epsas.eu/en/what-needs-to-be-done.html>

https://www.researchgate.net/publication/319852576_Strengths_and_Limitations_of_Qualitative_and_Quantitative_Research_Methods

ANEXOS

Anexo 1 – Guião da Entrevista

Giselle Arlet Vasquez Gomes: Aluna do 2º ano do Mestrado em Contabilidade no ISCTE-IUL

Tema da dissertação: Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

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

GUIÃO DA ENTREVISTA

Nome do entrevistado:

Cargo:

Data: Início (hora): Fim (hora):

Q 1: Como está a decorrer a transição/implementação do SNC-AP?

Q 2: Quais as principais dificuldades encontradas na implementação?

Q 3: O que acha sobre o adiamento da implementação para 2018? E o novo prazo (01 de janeiro de 2019) será cumprido? – Questão considerada na Câmara Municipal do Funchal

Q 3: Entende que o acompanhamento da UniLEO na implementação tem sido eficaz (adequado)? – Questão considerada nas restantes entidades

Q 4: Quais as alterações mais relevantes nas entidades, para a implementação do novo normativo?

Q 5: Acha que as Demonstrações Financeiras serão mais transparentes do que as anteriores? Porquê?

Q 6: As Demonstrações Financeiras serão mais úteis para a tomada de decisões por parte dos utilizadores internos (gestores das entidades)? Em que sentido?

Q 7: E serão também mais úteis para avaliar o desempenho das entidades? De que forma?

Q 8: Este novo normativo permite uma comparação mais eficiente entre as demonstrações orçamentais e as demonstrações financeiras? Em que medida?

Q 9: As Demonstrações Financeiras permitirão a consolidação de contas de forma mais consistente e adequada? Quais os problemas de consolidação que as novas Demonstrações Financeiras permitem ultrapassar?

Anexo 2 – Tabela de equivalência NCP e IPSASs

Área Contabilística e de Relato	IPSAS	NCP
Apresentação de demonstrações financeiras	IPSAS 1	NCP 1
Demonstração de fluxos de caixa	IPSAS 2	NCP 1
Políticas contabilísticas, alterações em estimativas e erros	IPSAS 3	NCP 2
O efeito de alterações em taxas de câmbio	IPSAS 4	NCP 16
Custos de empréstimos obtidos	IPSAS 5	NCP 7
Rendimento de transações com contraprestação	IPSAS 9	NCP 13
Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	IPSAS 10	
Contratos de construção	IPSAS 11	NCP 12
Inventários	IPSAS 12	NCP 10
Locações	IPSAS 13	NCP 6
Acontecimentos após a data do relato	IPSAS 14	NCP 17
Propriedades de investimento	IPSAS 16	NCP 8
Ativos fixos tangíveis	IPSAS 17	NCP 5
Relato por segmentos	IPSAS 18	NCP 25
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	IPSAS 19	NCP 15
Divulgações de partes relacionadas	IPSAS 20	NCP 20
Imparidade de ativos não geradores de caixa	IPSAS 21	NCP 9
Divulgação de informação financeira sobre as administrações públicas	IPSAS 22	
Rendimento de transações sem contraprestação (impostos e transferências)	IPSAS 23	NCP 14
Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras	IPSAS 24	
Benefícios dos empregados	IPSAS 25	NCP 19
Imparidade de ativos geradores de caixa	IPSAS 26	NCP 9
Agricultura	IPSAS 27	NCP 11
Instrumentos financeiros: apresentação	IPSAS 28	NCP 18
Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	IPSAS 29	NCP 18
Instrumentos financeiros: divulgações	IPSAS 30	NCP 18
Ativos intangíveis	IPSAS 31	NCP 3
Acordos de concessão de serviços: concedente	IPSAS 32	NCP 4
Adoção das IPSAS pela primeira vez	IPSAS 33	a)
Demonstrações financeiras separadas	IPSAS 34	NCP 21
Demonstrações financeiras consolidadas	IPSAS 35	NCP 22
Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos	IPSAS 36	NCP 23
Acordos conjuntos	IPSAS 37	NCP 24
Divulgação de interesses em outras entidades	IPSAS 38	NCP 1

Nota a) Os requisitos constam do Decreto-Lei n.º. 192/2015, de 11 de setembro, e no Manual de Implementação (CNC, 2016)

Fonte: Adaptado de Ana Maria Rodrigues (2017)

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Anexo 3 – Entrevistas efetuadas às entidades subdivididas em temas tendo em conta o tipo de informação tratada

Entidade Pública	Tema 1 - Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades
<u>CMF</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De momento não está a ser implementado o SNC-AP, estão apenas com trabalhos preparatórios como já estavam no ano anterior (2017).
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estão a investir na formação. Têm tido a oportunidade de lecionar algumas formações e adquirir outras no exterior, principalmente junto do pessoal técnico superior, o que permite fazer uma melhor abordagem à transição.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dificuldades em recursos humanos. Nos últimos 10 anos não recrutaram praticamente ninguém para a área contabilística, ou seja, a CMF não tem recursos recentemente formados e com conhecimentos recentes nesta matéria.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A falta de resposta das <i>Software House</i>, também é uma dificuldade.
<u>DROT</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adirão dificuldades quando começarem a trabalhar com o SNC-AP, nomeadamente com os balanços de abertura e com metodologias que vierem a adotar que por agora não são exigíveis.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dificuldades em recursos humanos. Não têm pessoal entendido em contabilidade patrimonial, sendo o enfoque das contas públicas na base orçamental.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A aplicação do SNC-AP está condicionada com o sucesso da integração da informação na plataforma criada a nível nacional (S3CP). A entidade tem diversos programas diferentes (multiplataformas), que têm de parametrizar para que tudo migre sem problemas.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estão a analisar minuciosamente a correta classificação segundo o quadro de contas do SNC-AP, pois sem este trabalho de níveis iniciais nunca poderão ter peças contabilísticas em conformidade com o novo normativo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A implementação do SNC-AP encontra-se em velocidade cruzeiro pelo que, irão apresentar contas no novo normativo para o próximo ano, mesmo com algumas ênfases, nomeadamente ao que concerne ao total reconhecimento dos ativos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A questão da escolha dos <i>softwares</i> é também um problema, tanto o <i>software</i> interno como o nacional.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fazer um correto reconhecimento dos ativos fixos torna-se muito difícil devido a diversos particularismos desde o património cultural até ao património em que não existem títulos de propriedade, dada a sua antiguidade.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A formação nunca pode parar e esta tem sido dada a todos os funcionários. ▪ A falta de engenheiros no que concerne à área informática, para que os dados sejam validados e confrontados entre si, exportando-os entre aplicativos e garantindo "zero erros". ▪ Permite a normalização contabilística mas depois tem o inconveniente dos <i>softwares</i>. O Estado só conseguirá produzir um Balanço, a partir do momento em que consiga agregar as contas independentemente dos <i>softwares</i> utilizados e o Portal das Finanças é um bom exemplo disso. ▪ Faltam cursos que lecionem estas matérias.
<u>SESARAM</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Está a decorrer com algumas dificuldades, mas estão a implementar o SNC-AP e neste momento já têm capacidade de dispor de peças financeiras no novo formato. ▪ Como trabalham com vários polos, a dificuldade está em planificar e preparar todos os departamentos para que a imputação seja fornecida no formato exigido pelo SNC-AP.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 1 - Como está a decorrer a implementação do SNC-AP e quais os principais obstáculos e dificuldades
<u>SESARAM</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os recursos humanos são escassos, no entanto têm pessoal capacitado para dar resposta às dificuldades que são sentidas. ▪ Constrangimentos com o <i>software</i>, ou seja, fazer com que este esteja capacitado em exportar no formato exigido pela UniLEO. De momento, não têm condições de extrair a informação no formato exigido. ▪ Estão numa fase de negociações com o fornecedor de <i>software</i> mas o tempo é muito curto, por isso não vêm com sucesso o avanço desta plataforma em janeiro. ▪ Dificuldades no <i>upload</i> dos ficheiros. ▪ Dificuldades no que concerne à mensuração dos ativos devido ao elevado número de ativos que existem no SESARAM. ▪ Não estão a aplicar o justo valor, os ativos estão todos mensurados ao custo de aquisição. No momento de transição e dado o elevado número de ativos do SESARAM é impensável pensarem agora no justo valor, mas futuramente poderão vir a aplicá-lo, mas terá de ser bem ponderado e pensado. ▪ Limitações em termos de <i>software</i>. Há muitos anos que não há investimento em <i>software</i>, o que leva a trabalhos acrescidos aquando da compilação de informação, dados os prazos que têm a cumprir. ▪ Têm feito os módulos que o INA disponibilizou (39 módulos) mas ficou aquém do esperado. As formações <i>e-learning</i> têm vantagens e desvantagens. Terá de existir formação presencial. ▪ Desde 2009 que trabalham com o SNC, apenas falta o "AP", por isso é uma questão de ajustamentos.
<u>UMa</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estão a preparar esta transição desde 2017 e se fosse para implementar nesse ano teria sido impossível. ▪ Têm dificuldades com o sistema informático. Não foi possível a aquisição de um novo sistema informático tanto por motivos financeiros como por motivos temporais, pois não iriam ser capazes de fazer essa transição dentro dos prazos a cumprir. ▪ Optaram por fazer uma manutenção ao sistema que têm (SIAG-AP) e começaram a desenhar o plano de contas em SNC. Têm estado a trabalhar na transição conjuntamente com a empresa que dá apoio informático. ▪ Fizeram uma simulação no final de 2017 com o plano de contas em SNC-AP e o plano de contas POC, para iniciarem o ano 2018, mas ainda não têm saldos de abertura. ▪ Uma das dificuldades são as competências humanas, a preparação das equipas de trabalho para esta matéria, pois as equipas de trabalho estão preparadas para uma metodologia orçamental e não patrimonial. ▪ As contratações de pessoal nesta área têm sido muito limitadas. Têm optado por contratar mão-de-obra externa para situações muito circunscritas. ▪ Forçamos a implementação, sem nos lembrarmos da qualidade da informação. ▪ Falta de orientação. Até agora ainda não têm nenhuma indicação do TdC de como as contas deverão ser apresentadas.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 2 - Adiamento e Prazos de implementação
<u>CMF</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O adiamento foi apenas "empurrar" o problema para a frente, sem apresentar soluções, sem o resolver.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Com o adiamento ganharam algum tempo de preparação, mas não o suficiente.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Continuam com as mesmas dificuldades que tinham no ano transato.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Duvidam que as entidades que estão a dirigir este processo, nomeadamente a UniLEO, estejam a dedicar os tempos necessários à implementação.
<u>DROT</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Preveem que o SNC-AP não será aplicado na sua plenitude em 2018, nomeadamente na questão do reconhecimento das obrigações dos anos futuros (através do regime do acréscimo).
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O POCP foi bem conduzido, não se deixou ficar refém de nenhum tipo de interesses, de <i>softwares</i> por exemplo. O mesmo não está a acontecer com o SNC-AP.
<u>SESARAM</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tem de existir um período experimental para que o processo seja viável.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os prazos são muito ambiciosos, dado o caminho que têm de percorrer.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De certeza que em janeiro as entidades não estão preparadas para apresentar as contas em SNC-AP.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ É um trabalho contínuo e que levará o seu tempo mas dado estarmos a 4 meses do mês de janeiro, penso que não é possível cumprir o prazo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tem de existir um trabalho mais profundo, criar equipas de trabalho no terreno que ajudem a criar a ligação do que é o corpo da informação aos <i>inputs</i> que terão de ser feitos. Existe falta de apoio na concretização do processo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Foram traçadas metas muito ambiciosas e na hora de as concretizar vemos que não é possível/exequível.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existem desníveis no que concerne aos conhecimentos de contabilidade orçamental e patrimonial e tentamos que essas diferenças sejam cada vez menores.
<u>UMa</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A transição está a ser feita de uma forma forçada e isso revela muita coisa: temporalmente os prazos não são cumpridos e vamos "empurrando" o problema, fazendo uma vez mais com que apenas se cumpra com a legislação, sem tirar partido e usufruto do conteúdo da informação, do que realmente interessa com esta nova metodologia.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não acredito que em 2019 o processo esteja concluído, ainda vai demorar algum tempo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não será com imposições e datas que chegaremos lá, é necessário suprir as dificuldades de recursos humanos e financeiros para que haja sucesso nesta transição.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 3 - Acompanhamento da UniLEO
<u>CMF</u>	N/A
<u>DROT</u>	▪ Sim, tem sido pautado pela simplicidade e clareza de conceitos.
	▪ O apoio da UniLEO tem de ser visto como uma orientação e não como uma imposição.
	▪ Também sabemos que a UniLEO tem falta de recursos especializados.
	▪ Eficaz, só saberemos para o próximo ano, mas tem sido adequado e suficiente, pois o facto de na equipa da UniLEO existirem ROC's é de extrema importância no acompanhamento.
<u>SESARAM</u>	▪ O acompanhamento da UniLEO tem sido muito lento. Têm conhecimento que a UniLEO está a demorar a responder a questões entre 6 a 9 meses. Não é automático e rápido.
	▪ São solicitados pela UniLEO demasiados reportes (diários, semanais, mensais), o que os obriga a ter alguém alocado ao carregamento dessa informação. Já enviam com alguma periodicidade reportes à Direção Regional de Orçamento e Tesouro logo, essa plataforma deveria de ser utilizada de forma a agilizar o processo, evitando sobreposição de pedidos, o que ocupa imenso tempo e não os liberta para a atividade do dia-a-dia.
	▪ Tem de existir uma maior ligação entre os departamentos da UniLEO e as entidades, uma pessoa de contacto que permita esclarecer em tempo útil todas as dúvidas.
	▪ O acompanhamento da UniLEO de momento é muito deficitário, não há um acompanhamento de proximidade, comprometendo o sucesso da mudança.
	▪ Se têm falta de recursos, sugerem que os alonguem.
	▪ Apesar de já existir uma pessoa nomeada para auxiliar na intermediação com a UniLEO, deveriam de existir mais recursos humanos de forma a tornar mais céleres os tempos de resposta às questões colocadas.
<u>UMa</u>	▪ Não têm tido muito contacto com a UniLEO.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo
<u>CMF</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investir na formação com grande impacto, tendo em conta a nova informação que se pretende com o SNC-AP.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Continuamos "agarrados" aos critérios orçamentais, que já existem desde 2002.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Alterações a nível da mentalidade das pessoas que escrituram as contas, em se adaptarem aos novos conceitos (mudança de paradigma).
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existência de uma grande influência política, que condiciona as tomadas de decisão e deixa cair por terra a importância que se quer dar à contabilidade.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As demonstrações financeiras não são mais transparentes do que as anteriores porque o POCAL já era muito completo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Relativamente aos anexos, o nível de exigência aumentará neste tipo de reporte mas são raras as pessoas que valorizam ou que utilizam a informação que consta nesses mapas.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Irá aumentar os papéis de trabalho e aumentar o relatório de prestação de contas mas sem grande utilidade.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não permite aos gestores das entidades uma tomada de posição interna, pois socorrem-se de outros instrumentos reguladores, que muitas vezes condicionam a ação/decisão.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Também não são úteis para avaliar o desempenho das entidades porque a contabilidade não traduz o que se passa na realidade e não tem eco na população votante (quem elege o órgão de gestão).
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O desempenho das entidades é sempre avaliado pelo eleitor e dada existir muita iliteracia nesta área, o desempenho não é baseado nas Demonstrações Financeiras. Contudo, seria desejável que uma boa gestão fosse avaliada e julgada num ato eleitoral.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As informações financeiras são muito técnicas o que dificulta a leitura das mesmas por parte dos cidadãos. A contabilidade ainda não está feita (nem o SNC-AP vem ajudar a isso), para responder às necessidades da população. Apenas pessoas com mais especialidade na área e entidades fiscalizadoras, conseguem ler as demonstrações financeiras.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O enfoque as inspeções do TdC é apenas sobre o procedimento administrativo (existência de cabimento, de compromisso ou de autorização) e raramente são colocadas questões sobre as Demonstrações Financeiras.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A contabilidade é feita apenas para cumprir a lei e satisfazer as autoridades inspetivas, por isso duvido da capacidade de resposta do SNC-AP a isto.
<u>DROT</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As alterações mais relevantes estão no balanço de abertura e na sua correta valorização.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Olhar para o orçamento e tentar estabelecer equações entre uma conta de resultado e um défice público.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A informação continua a ser demasiadamente técnica, inacessível à grande parte da população. As contas do Estado deveriam de fornecer dados mais analíticos e de forma mais simples.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De que vale a pena as contas estarem sujeitas a revisão legal se depois não temos contabilistas certificados que leiam e interpretem as normas corretamente?
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As Demonstrações Financeiras serão mais transparentes. As Demonstrações Financeiras sem os anexos não demonstram nada, por isso a importância que se dá aos anexos é relevante. ▪ Os anexos e as notas explicativas aos mapas principais são muito importantes no que concerne à transparência.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo
<u>DROT</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A estrutura concetual das contas é mais descritiva, logo mais transparente, por exemplo basta olhar para as contas da classe 4 (saldos iniciais, aumentos, reconhecimentos, desreconhecimentos, abates, alienações, aquisições).
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Continuamos a trabalhar na base orçamental, sem reconhecer gastos e rendimentos independentemente dos pagamentos e recebimentos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deixaram de ser unigráficas e passaram a ser digráficas e dinâmicas, tendo um início, um meio e um fim em termos temporais.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sim, serão mais úteis para avaliar o desempenho das entidades, na medida em que a análise será feita digraficamente, ou seja, iremos também analisar por exemplo rendimentos, gastos, ativos, etc, e não apenas receitas e despesas.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As decisões são tomadas politicamente e não com base nas peças financeiras.
<u>SESARAM</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A maior alteração é olhar para as contas de forma diferente. No fundo trabalhar noutra formato, apenas isso.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apostar na formação dos recursos humanos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O POCP já era um plano muito completo e bem estruturado.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Convergir o Relato Financeiro para uma realidade europeia.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não melhora a transparência das contas. Apenas são apresentadas num formato diferente. Antigamente havia o ABDR (Anexo ao balanço e às Demonstrações Financeiras), agora existe o anexo às demonstrações financeiras, apenas mudaram-se os termos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O anexo é das peças financeiras mais importantes, pois através da elaboração eficiente do anexo, qualquer pessoa mesmo que não entendido na matéria irá conseguir ler a informação contabilística. Deveria de existir maior rigor, critério e exigibilidade na elaboração dos anexos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A gestão diária da entidade obriga à tomada de decisões com muita frequência e por vezes as peças contabilísticas já são fruto dessas decisões. Contudo, essas peças vão servir de apoio a decisões futuras, por exemplo no sentido da orçamentação.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não auxiliam muito na tomada de decisões porque muitas vezes estamos condicionados a orientações superiores, logo a sua utilidade é muito relativa. No setor privado tem muito mais utilidade do que no setor público. O setor público depende do plano de ação governativo e nós estamos condicionados a essas orientações.
<u>UMa</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Na área da saúde a questão do desempenho é muito controversa. O orçamento na área da saúde cai por terra, não há grau de execução, grande parte causado pelas urgências, por situações inesperadas. Esta área é muito específica e não pode ser comparada com outras atividades.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O balancete que a UniLEO tem tipificado não é transversal a todas as organizações. De organização para organização, mudam as necessidades de estruturar a informação.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Infelizmente a prestação de contas é vista como uma obrigação e não se dá a importância devida, nem se utiliza a informação financeira da forma que se deve, e este normativo não vai alterar isso. ▪ Estes instrumentos têm de passar a ser vistos como uma mais-valia para que nos permita tomar melhores decisões, quer do ponto de vista interno, quer do ponto de vista externo. ▪ Uma das maiores alterações na entidade tem sido fazer a articulação entre as novas regras do SNC-AP, com o sistema informático e com a LEO. Fazer esta articulação é de uma enorme complexidade.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 4 - Perceção das entidades sobre o novo normativo
<u>UMa</u>	▪ Assimilar toda esta informação com a nossa atividade, os nossos objetivos e as nossas estratégias. Esta é uma das maiores alterações, no fundo saber como tudo isto se vai articular.
	▪ São mais transparentes e mais objetivas e quanto mais transparentes, melhor. Ainda assim, é necessário ter um papel educativo perante os utilizadores da informação, o que não existe neste momento.
	▪ Não acredito que estes instrumentos sejam mais úteis para a tomada de decisões. Continuamos a basear-nos numa ótica orçamental e não financeira.
	▪ Este novo normativo é mais benéfico para um cenário macro (refiro-me à comparabilidade da informação com outros países europeus).
	▪ Olhando para a nova estrutura, temos muito mais indicadores para tomar melhores decisões do que tínhamos com o anterior normativo.
	▪ Serão mais úteis para avaliar o desempenho das entidades tanto a nível interno como externo. Compararmos a nossa atividade com atividades congéneres é sempre bom para podermos melhorar e criar alguma dinâmica de aprendizagem.
	▪ Acho que as demonstrações são mais claras e simples, facilitando a sua leitura. Ainda assim, a população não está preparada para ler estes dados porque a terminologia é muito técnica.
	▪ Tem de existir uma educação mais generalizada para esta área.

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	Tema 5 - Normalização/Harmonização Contabilística
<u>CMF</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apesar de existirem orientações (normas), há sempre espaço para a criatividade, comprometendo assim a harmonização.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dadas as regras orçamentais não terem sido de todo reformuladas, não existirá a comparação que se pretende. Não se investigou o suficiente na ótica orçamental pois a classe política é refém do orçamento e tenta dominar apenas esse conceito.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Na Assembleia da República são preparados orçamentos numa lógica de despesa económica (como há 30 anos atrás) e não numa linguagem financeira.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existe dificuldade em aplicar na ótica orçamental a correlação entre custos e proveitos, ou seja, em trabalhar com o princípio do acréscimo.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Continuamos a trabalhar com o regime de caixa.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temos ganhos de eficiência no que diz respeito à consolidação de contas. Existe uma sinergia de consolidação. Permite uma consolidação mais consistente e adequada pois deixa de haver conversões e ajustamentos indesejáveis e desta forma evitam-se erros.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Permite uma linguagem mais comparável e análises mais conceptuais, tanto a nível nacional como internacional.
<u>DROT</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Irá proporcionar um grande grau de comparabilidade, por setor e por atividade.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ No que concerne ao justo valor, não estamos a utilizá-lo devido à complexidade que esse critério acarreta.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Grande dificuldade em começarem a olhar para o orçamento com base patrimonial.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sim, a comparação será mais eficiente devido à uniformização de políticas contabilísticas, no entanto existe ainda muito espaço para a criatividade.
<u>SESARAM</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Há um problema na consolidação: a diferença que poderá existir entre o apuramento do défice público e o resultado líquido da entidade à qual se está a apurar o respetivo défice. No caso da RAM, ver qual o seu défice e explicá-lo com o Resultado Líquido consolidado e isto só pode ser verdade se existirem diferentes perímetros de consolidação.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Em traços gerais as Demonstrações Financeiras permitem a consolidação de forma mais consistente.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Têm dificuldades em trabalhar com o regime do acréscimo porque o orçamento não contempla acréscimos.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A informação está cada vez mais ligada, a orçamental com a financeira e têm trabalhado nesse sentido.
<u>UMa</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Há uma maior uniformização das peças financeiras, o que ajuda na consolidação das contas.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Quando todos estiverem a trabalhar com a mesma linguagem, a consolidação será feita de forma mais consistente mas para já, ainda não há resultados.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Do ponto de vista macro, a utilidade das novas Demonstrações Financeiras é muito maior, fazendo com que a informação seja mais comparável, por exemplo a nível Europeu, ajudando o país num plano externo, apesar de poder expor fragilidades, é bom para vermos onde o país pode melhorar.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sim, permite uma comparação/ligação mais eficiente, mais fácil e clara entre as Demonstrações Financeiras e Orçamentais. 	

Implementação do SNC-AP em Entidades Públicas da RAM

Entidade Pública	<u>Tema 5</u> - Normalização/Harmonização Contabilística
<u>UMa</u>	<ul style="list-style-type: none">▪ Facilita a consolidação no sentido de trabalharmos todos com o mesmo normativo. A questão está na adoção das mesmas políticas contabilísticas e nos mesmos critérios de custeio.▪ A consolidação poderá trazer alguns problemas a nível de mensuração dos ativos.