

**A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal:
Estudo de caso em algumas entidades piloto**

Maria Antónia de Jesus

Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade. Business Research Unity (BRU/UNIDE-IUL). Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)

antonia.jesus@iscte.pt, (351) 217903957

Rita Homem de Gouveia Almeida

Mestre em Gestão ISCTE-IUL, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)

Área Temática: I - Setor Público e Não Lucrativo

Resumo

Apesar do POCP ter contribuído para a evolução do sistema contabilístico do Setor Público português, o mesmo não conseguiu acompanhar os normativos internacionais. O difícil período económico vivido em Portugal, a necessidade do governo melhorar as contas públicas do país e a presença de entidades de ajuda externa, levou à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), em Portugal, que tem por base as IPSAS.

Neste contexto, este estudo de caso tem como objetivo perceber os principais motivos que conduziram à alteração do sistema contabilístico público português, bem como entender de que forma o normativo está a ser implementado em Portugal, através do estudo de algumas Entidades piloto.

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

1. Introdução

A necessidade de obter informações mais completas e quantitativas sobre a ação do governo, e a crescente insatisfação dos utilizadores da informação financeira do Setor Público, levou a alterações na Contabilidade Pública de variados países e à adoção de práticas com base na gestão privada (Argento e Van Helden, 2010; Lapsley *et al.*, 2009; Lapsley e Pallot, 2000; Hood, 1995). Neste contexto, a ascensão da Nova Gestão Pública (NGP) é considerada um importante estímulo para as novas reformas da Contabilidade Pública (Hood, 1995).

Um dos grandes acontecimentos que fez muitos países repensarem a maneira como apresentavam os seus resultados financeiros/contabilísticos foi a grave crise da dívida

pública que afetou muitos países da Zona Euro, em 2009. Com a atual crise financeira na Europa, e por consequência desta, a intervenção de entidades externas financiadoras, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), revelou a necessidade de reformular e harmonizar os sistemas de orçamento e contabilidade do Setor Público.

Assim, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), convergentes com as normas adotadas no Setor Privado, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo IASB, emergem como o normativo de referência com vista à harmonização mundial da contabilidade no Setor Público. Além disso, também estão a ser desenvolvidas, pela Comissão Europeia, um conjunto de normas contabilísticas a partir das IPSAS, denominadas por *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Jorge *et al.*, 2013), normativo que os Estados Membros da UE devem adotar no futuro como sistema contabilístico mais apropriado que as IPSAS (Comissão Europeia, 2013a).

No que diz respeito a Portugal, atualmente assiste-se a um momento favorável que incentiva a mudança para um sistema contabilístico público com base nas IPSAS (Gomes *et al.*, 2016). A divergência entre os normativos contabilísticos e as normas contabilísticas internacionais, já adotadas por alguns países a nível internacional, levou à introdução do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que integra os subsistemas: Contabilidade financeira; Contabilidade orçamental; e Contabilidade de gestão.

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

- Objetivo principal 1: Compreender quais os motivos que levaram à nova reforma da Contabilidade Pública portuguesa, através da introdução do SNC-AP. No que

diz respeito a este objetivo, será feita uma exaustiva revisão de literatura e uma associação da mesma com a teoria existente;

- **Objetivo principal 2:** Entender de que forma o SNC-AP está a ser implementado em Portugal. No que se refere a este objetivo, será feita uma exaustiva revisão de literatura, através da identificação das principais características do novo normativo, para além de ser feito um estudo de caso sobre quatro Entidades Piloto, que estão a passar por uma fase experimental da adoção do mesmo. Dentro deste objetivo, surgem outros objetivos (Tabela 1) e respetivas questões de investigação, que serão agrupados em quatro grupos (Tabela 2).

Tabela 1: Objetivos da investigação

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

Tabela 2: Questões de investigação versus objetivos definidos

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

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

No Capítulo 2 será apresentado uma revisão de literatura, com o objetivo de perceber como estão desenvolvidos os normativos, tanto a nível nacional como internacional. De seguida é introduzido o estudo empírico do caso português, a partir de quatro Entidades piloto, de diferentes ministérios e referenciais contabilísticos, começando por ser explicada a metodologia (Capítulo 3), seguindo-se a apresentação e discussão dos principais resultados, tendo em conta as entidades selecionadas (Capítulos 4 e 5). No Capítulo 6 serão evidenciadas algumas observações finais e principais contributos e sugestões para investigações futuras.

2. Revisão de literatura

Por consequência da grave crise da dívida pública houve a necessidade de ajustar as finanças públicas de variados países, através de novas medidas, programas e políticas, como são exemplo economias de países como a Grécia, Irlanda e Portugal. Com o objetivo de melhorar o défice público e promover uma maior estabilidade orçamental, o FMI foi sem dúvida um importante instrumento na melhoria das contas públicas de vários países pertencentes à União Europeia (Monteiro, 2016).

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

2.1 A nova reforma da Contabilidade no Setor Público a nível internacional: as IPSAS e as EPSAS

Uma questão que se coloca, no que diz respeito às reformas da Contabilidade Pública, que ainda estão em fase de implementação em muitos países, é o facto de apesar de terem características em comum, apresentam um significativo grau de diversidade, sendo um tema bastante debatido nos últimos tempos (Jesus, 2010).

Neste contexto, surge a tendência para a normalização internacional da contabilidade do Setor Público motivada por diversas razões, entre elas (Carvalho, 2011): a globalização e a crise financeira mundial; a necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas; e o Setor Privado ter apostado na normalização contabilística.

O processo de harmonização contabilística a nível internacional tem sido encaminhado por diversos organismos internacionais, destacando-se o IFAC (*International Federation of Accounts*), organismo internacional fundado em 1977, que tem como objetivo

incentivar e apoiar a realização de auditorias de alta qualidade. Posteriormente, surge o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), organismo independente, criado pelo IFAC, para desenvolver normas contabilísticas de alta qualidade para fins de natureza geral, para entidades do Setor Público de todo o mundo. Atualmente é composto por elementos de variadas organizações, como por exemplo do FMI e o Banco Mundial (IFAC, 2016).

Assim, foram criadas as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), desenvolvidas e supervisionadas pelo IPSASB, convergentes com as IFRS. Segundo a Comissão Europeia (2013, ponto 1), as IPSAS são “atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do Setor Público reconhecido internacionalmente”, constituindo uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do Setor Público na UE.

No que diz respeito aos benefícios decorrentes da implementação das IPSAS, sem dúvida que melhoria da transparência e responsabilização na prestação de contas são uma das grandes vantagens da adoção do normativo. Na verdade, informações elaboradas de acordo com normas contabilísticas reconhecidas internacionalmente, fornecem uma base para comparação entre setores governamentais de países diferentes e, também, internamente, entre os diversos setores da Administração Pública.

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

Na opinião do Tribunal de Contas português e do Ministério das Finanças, expressa no relatório produzido pelo Eurostat (2012), e da Comissão Europeia (2013), as IPSAS não esclarecem suficientemente alguns aspetos importantes para o Setor Público,

nomeadamente: o reconhecimento do património histórico e artístico; o reconhecimento dos passivos relacionados com fundos sociais (assunto que não está tratado no normativo); a receita fiscal (não há recomendação nas IPSAS relativamente ao registo da receita fiscal no regime de acréscimo); e em termos de consolidação de contas (não são apresentadas orientações relativas à definição da entidade controladora e controlada na perspetiva do governo).

A legitimidade das IPSAS é também posta em causa, uma vez que não preenche todos os requisitos que lhe confirmam essa legitimidade, como corpo normativo de âmbito internacional. Tendo em conta Lande *et al.*, (2009), existem determinados pré-requisitos a ter em conta em um normativo, para que possa ser garantida a legalidade institucional: “*Sufficient authority*” (um mandato garantido por uma autoridade reconhecida); “*Substantive due process*” (justificando que qualquer outro organismo com as mesmas capacidades agiria na mesma situação); “*Procedural due process*” (oportunidade de todas as partes interessadas expressarem opinião que possa influenciar o processo de normalização).

Tendo em conta o exposto acima, o IPSASB não tem suficiente autoridade por carecer de um mandato evidente por parte de uma autoridade reconhecida. A própria IFAC não pode ser entendida como tal, no âmbito do Setor Público, uma vez que não detém autoridade suficiente, nem meios de pressão ou sanção a países ou órgãos normalizadores nacionais. Além disso, não existe qualquer órgão normalizador concorrente com o IPSASB no âmbito do Setor Público, a nível internacional. O IPSASB acaba, também, por não cumprir o requisito da legitimidade institucional porque adapta as normas contabilísticas do setor empresarial ao Setor Público, apenas modificando a semântica. Outro dos factos que leva a questionar-se a atuação do IPSASB tem a ver com as experiências profissionais

dos membros, dado que estes detêm uma maior experiência no setor privado (Lande *et al.*, 2009).

No contexto da União Europeia, também está a ser feito um esforço para a implementação de padrões contabilísticos mais fiáveis, que tenham em conta as necessidades dos seus Estados-membro. Neste contexto, a Comissão Europeia está a desenvolver um conjunto de normas contabilísticas a partir das IPSAS, denominadas *por European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Jorge *et al.*, 2013). A iniciativa da Comissão Europeia surge devido à atual crise financeira sentida na Europa, sublinhando o papel da disciplina orçamental na salvaguarda da União Económica e Monetária (Brusca e Pontoppidan, 2016). Além disso, entende-se que só através de normas obrigatórias para os Estados-membros da UE, irá ser possível uma quase maior harmonização contabilística do Setor Público.

2.2 A reforma da Contabilidade Pública em Portugal: o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Decorrente da NGP, Portugal iniciou o seu processo de reforma da Contabilidade Pública nos anos 90. Insere-se numa reforma mais vasta da Administração Pública portuguesa, que também teve em conta a revisão da Constituição da República Portuguesa.

Na sequência da aprovação e implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei 232/97 de 3 de setembro, foram publicados vários Planos Setoriais, que seguem determinada estrutura, mas apresentam alguns ajustamentos relativos à especificidade da atividade onde se aplicam. Neste contexto, entende-se que as diferenças identificadas são obstáculos à harmonização contabilística, no que diz respeito à comparabilidade das demonstrações financeiras, impossibilitando, também, a

elaboração de contas consolidadas para todo o Setor Público Administrativo (SPA) (Santos, 2007).

Apesar do processo de reforma da contabilidade do Setor Público ter sido iniciado na década de 90, a verdade é que nos últimos anos temos assistido a uma maior pressão institucional no sentido de harmonização internacional da Contabilidade Pública devido à grave crise financeira que Portugal está a ultrapassar (Gomes *et al.*, 2016). O Governo português sentiu a necessidade de reformular os seus sistemas de informação financeira, em conformidade com os requisitos internacionais, em prol influência do FMI, uma vez que depende de financiamento externo.

Neste contexto, o Governo decidiu, em 2012, proceder à reestruturação da contabilidade do Setor Público, através da elaboração de um novo modelo contabilístico, aplicável às Administrações Públicas, com três grandes objetivos (OCC, 2015): redução da fragmentação contabilística, passando a existir um único modelo contabilístico para as Administrações Públicas; alinhamento do normativo nacional com as normas internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS); e obtenção de informação útil para efeitos de gestão orçamental.

O novo normativo português foi aprovado no dia 11 de setembro de 2015, pelo Decreto-lei n.º 192/2015, preparado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), e contém: uma estrutura conceptual de informação financeira pública (princípios que servem de base à construção das normas de Contabilidade Pública); um conjunto de 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) (convergentes com as IPSAS e inclui uma norma relativa à Contabilidade orçamental e uma norma de Contabilidade de gestão); um plano de contas multidimensional (detalhado, que acomoda o Relato orçamental, o Relato financeiro e o Relato estatístico); e modelos de Demonstrações Financeiras e de Relato

orçamental (NCP 1 (Estrutura e conteúdo) e NCP 26 (Contabilidade e Relato orçamental)).

Uma importante medida na implementação do SNC-AP, foi a criação da figura do Contabilista Público como o responsável pela regularidade técnica na prestação de contas de serviços e organismos e na execução da Contabilidade Pública (Tribunal de Contas, 2017).

Existem outras inovações no SNC-AP, no que respeita à Contabilidade de gestão (Norma 27), a começar pela sua designação, uma vez que o POCAL referia-se a este sistema como “Contabilidade de custos”, e agora passa a ser designado como “Contabilidade de gestão”, passando a estar descrito de forma mais pormenorizada, tornando-se um sistema particularmente importante na divulgação de informação, e uma forma de responsabilização da prestação de contas.

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

O normativo do SNC-AP prevê uma fase experimental, através de Entidades piloto (Artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 192/2015), com o intuito de abranger várias situações e organizações com diferentes especificidades, para que a transição para o novo normativo ocorra de forma mais facilitada.

O projeto-piloto que, entrou em fase experimental em 2016, pretende monitorizar, acompanhar e avaliar o processo de implementação do novo normativo. Além disso, tem como objetivo compreender as principais barreiras e limitações com vista à definição de estratégias que permitam garantir o sucesso da implementação geral a toda a Administração Pública, até à data de produção de efeitos do normativo (Gomes *et al.*, 2016). A lista final de Entidades piloto é constituída por 53 entidades (doze autopropostas e as restantes convidadas).

Na sessão de apresentação do Portal de apoio às Entidades piloto, em maio de 2016, destacou-se que iria existir um modelo de acompanhamento das entidades que assenta em três dimensões: formação (assegurada pela Ordem dos Contabilistas Certificados); adaptação de sistemas locais de informação contabilística (há que assegurar o cumprimento dos requisitos técnicos e funcionais que a Direção Geral do Orçamento defina para o SNC-AP); e esclarecimento de questões contabilísticas (foi criado um Gabinete Técnico que, está sob supervisão da CNC, que terá como função preparar propostas de resposta às Entidades piloto).

Além disso, também foi preparado um Manual de Implementação do SNC-AP, por parte da CNC, em junho de 2016. Para facilitar a recolha dos vários contributos dos diversos participantes, Entidades piloto, Gabinete Técnico, CNC e observadores do Gabinete Técnico, foi criado um Portal de apoio com o intuito de possibilitar uma melhor e mais sustentada adaptação ao SNC-AP.

Para que a entrada em vigor do SNC-AP ocorresse na data inicialmente prevista, em janeiro de 2017, seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais (Conselho de Ministros, 2016). Neste sentido, a adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, estando prevista a sua implementação no dia 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 85/2016). Deste modo, ficou estabelecido que o Governo apresentaria um plano de ação para a divulgação e implementação gradual e consistente do SNC-AP, tratando-se de uma estratégia de cariz multidimensional e transversal a vários setores das Administrações Públicas, e tem como objetivo envolver uma Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental (UniLEO) na coordenação e avaliação do processo de adaptação do SNC-AP.

Segundo o Relatório de Auditoria n.º 6/2017 (2ºS), o adiamento para 01/01/2018 ainda não está assegurado, por subsistirem ainda riscos no curto prazo, como por exemplo: a

indefinição da coordenação global do processo de transição e de uma estratégia de implementação exequível; e as Entidades piloto não terem operado como tal, em 2016, inviabilizando a recolha de informação útil para preparar o processo de transição das restantes entidades (situação que se pensa que pode acontecer de novo em 2017).

O mesmo relatório acrescenta que se a experiência piloto continuar limitada à contabilização de algumas operações e operacionalização dos sistemas informáticos, falhará na identificação das dificuldades do processo, condicionando o estudo de soluções que podiam vir a ser aplicadas de forma coerente a todas as entidades. Além disso, os requisitos para o exercício da função de Contabilista Público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas, nem está regulamentada a sua formação específica inicial e subsequente. Além disso, segundo o Decreto-lei que aprovou o normativo, prevê-se a dispensa da frequência da formação específica inicial para os trabalhadores que sejam responsáveis pela Contabilidade Pública à data da sua entrada em vigor, para além de permitir que o cargo de Contabilista Público seja assumido por pessoa sem formação na área da Contabilidade.

3. Metodologia

Segundo Hooper e Powell (1985), com base no trabalho de Burrell e Morgan (1979), existem vários tipos de investigação em Contabilidade, os quais são classificados em três categorias (ou paradigmas): a investigação crítica, a investigação interpretativa e a investigação positivista. A investigação do tipo interpretativa que, segundo Ryan *et al.* (2002), pretende conhecer o mundo social e a natureza social das práticas contabilísticas, será a metodologia a adotar no presente estudo.

A teoria institucional é bastante associada a este tipo de investigação, e tem sido aplicada essencialmente: para explicar o processo de legitimação das organizações pertencentes a um determinado campo organizacional; para justificar a adoção de determinados padrões

de mudança organizacional; e para esclarecer a resistência à mudança. Tendo em conta esta teoria, alguns autores afirmam que a mesma poderá explicar a introdução de inovações contabilísticas nas entidades públicas, com o intuito de atender às necessidades externas e assim reforçar a legitimidade, dando apenas uma impressão de racionalidade, mas não necessariamente usando o sistema para melhorar o desempenho interno ou a eficiência (Meyer *et al.*, 2009).

No que diz respeito aos tipos de estudo de casos adotados na área da Contabilidade, autores como Yin (2009), Berry e Otley (2004), Scapens (2004) e Ryan *et al.* (2002), identificam quatro: ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios. O método escolhido para o estudo em questão será um estudo de caso explanatório.

Na investigação em curso foram selecionadas quatro Entidades piloto portuguesas que, estão a passar por uma fase experimental, sendo que escolha deveu-se ao facto de cada uma destas pertencer a um determinado ministério e referencial contabilístico. No presente estudo foram utilizadas mais que uma fonte de evidência, tal como sugere Yin (2009) e Ryan *et al.*, (2002), sendo que a principal fonte de evidência foram as entrevistas, tal como sugerido por Yin (2009).

Em suma, na presente investigação será adotado:

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

4. Desenvolvimento do estudo de caso

Em relação às Entidades piloto selecionadas para a presente investigação, procurou-se representar o Setor Público Administrativo com o objetivo de perceber de forma geral como está a ocorrer a implementação do SNC-AP em Portugal.

Entidades selecionadas	Plano vigente
Câmara Municipal de Ponta Delgada (CMPD)	POCAL
Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I. P., (IGFEJ)	POCP
Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo (ARSLVT, IP)	POCMS
Reitoria da Universidade de Lisboa (U Lisboa)	POCE

No ponto seguinte segue-se a análise do conteúdo das entrevistas, considerando cada um dos objetivos e questões de investigação previamente enunciados no Capítulo 1.

4.1.1 Identificação das principais mudanças contabilísticas que ocorreram no Setor Público português

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

Em primeiro lugar alguns dos entrevistados destacam que as mudanças ocorridas no Setor Público são estruturais, isto é, não se trata de uma mera alteração dos planos de contas, mas sim uma mudança com impacto em variados processos. As entidades alertam para algumas lacunas que se prendem essencialmente pelo normativo ser muito generalista, em comparação com o POCP e Planos Setoriais.

Sobre o normativo, a entrevistada da Reitoria da ULisboa defende que está bem desenvolvido, fazendo referência à qualidade da norma 26 (Contabilidade e Relato orçamental). No entanto, há alguns pormenores que deixam algumas dúvidas, como por exemplo as identificadas pela Reitoria da ULisboa sobre a mensuração das obras de arte, pela qual não há mercado, e como se processa o tratamento contabilístico orçamental, relativamente ao IVA liquidado e intracomunitário.

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

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

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

Em relação à harmonização do sistema do Setor Público com o do Setor Privado, uma das principais razões da existência do SNC-AP, a maioria das entidades concorda que os dois referenciais estão bastante próximos o que facilitará a comparação e consolidação da informação. A CMPD acrescenta que os Planos Setoriais eram todos diferentes, o que permitia haver análises e registos diferentes, para além de haver entidades que, pertencem ao Setor Público, que aplicam o SNC empresarial, logo não permitia uma adequada harmonização contabilística.

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

No que diz respeito à melhoria da prestação de contas, a ULisboa duvida que melhore, uma vez que considera que o POCE já estava completo, no entanto, defende que em termos de Contabilidade de gestão pode vir a ser melhorada a tomada de decisão interna, e que sem dúvida há um aumento da comparabilidade com o Setor Privado. Na opinião da ARSLVT, como o normativo tem como base o SNC, e uma menor intervenção humana, uma vez que tem processos mais automáticos sobre componentes *standard*, é exetável que haja uma maior fiabilidade da prestação de contas, com um menor esforço.

Apesar de todas as vantagens acima descritas e os impactos que o novo sistema contabilístico proporcionou em termos de harmonização, a CMPD alerta que para haver uma quase plena harmonização terá que haver muito trabalho de preparação, comunicação, formação, debate e muita vontade política. Na verdade, e de acordo com o Estudo n.º 14 do IFAC (2011), para que esta implementação ocorra de forma mais simples e rápida existem certos requisitos que devem ser tidos em conta pelos diferentes países, em especial o comprometimento político da Administração Central, uma vez que o processo é longo e pode ultrapassar vários mandatos.

4.1.3 Perceber como ocorreu e como está a ocorrer a adesão das Entidades piloto ao SNC-AP

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

Tendo em conta o mencionado pelas entidades, até ao momento foram proporcionadas cerca de 32h de formação (em 2016), em 4 dias, ministradas pela OCC, sem prejuízo de outras ações formativas que tenham sido desenvolvidas por iniciativa das próprias entidades. A formação foi restrita apenas a duas pessoas, por Entidade piloto. A entrevistada do IGFEJ considerou que foi adequado irem apenas duas pessoas, uma vez que, a informação assim não se dissipa. Acrescentam que devem ser as duas pessoas chave do projeto, de cada entidade, a receberem formação para depois poderem ser estas a passa-la ao restante departamento.

Ambos os entrevistados consideraram terem sido muito poucas horas de formação e achavam que iriam existir reuniões periódicas, o que ainda não aconteceu. Quanto à formação propriamente dita, houve uma abordagem teórica de todas as normas, com exemplos, no entanto o IGFEJ e a CMPD consideram que existiu pouca abordagem prática. Além disso, o IGFEJ achou que existiu uma grande discrepância na plateia sobre o que sabiam, uma vez que existiam entidades que sabiam o elementar e outras tinham

um nível de conhecimento bastante superior. Acreditam que ainda irá haver mais momentos de formação.

Em termos de acompanhamento das Entidades piloto, o IGFEJ e a Reitoria da UL considera que ao CNC apenas serve para tirar dúvidas, tendo uma posição passiva que devia ser mais ativa, uma vez que devia fornecer mais documentos auxiliares. A ARSLVT acrescenta que apesar do lançamento do Portal de apoio às Entidades piloto, o acompanhamento é limitado, para além do IGFEJ considerar que o tempo de resposta é demasiado grande (cerca de um mês/ um mês e meio), sendo as respostas demasiado generalistas, posição que a entidade percebe uma vez que não se devem abrir exceções para não criar outros problemas. Além disso, revelam que uma das falhas do Portal é não ser aberto a todos, uma vez que as perguntas e respostas não são públicas, o que poderia ser importante para outras entidades com as mesmas dúvidas.

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

4.1.4 A implementação do SNC-AP em 2018

Segundo a CMPD e IGFEJ, o processo bastante complexo. Sublinham que nem todas as entidades estão ao mesmo nível de conhecimento uma vez que há Entidades Públicas que apenas recentemente implementaram o POCP, logo irão ter grandes dificuldades na passagem para o novo sistema, uma vez que não sedimentaram bem o plano vigente.

Em relação às entidades se estavam, ou não, preparadas para implementarem, a título definitivo, o SNC-AP em 2017, a maioria afirma que estava. A ARSLVT apesar de dizer

que estava preparada, admite que faltava uma componente essencial para reporte à Administração Central do Sistema de Saúde, relacionado com o desdobramento de contas para o Setor da Saúde que era essencial para o reporte regular à entidade consolidante, sendo portanto uma das maiores dificuldades sentidas pela entidade. A CMPD defende que nenhuma entidade estava preparada e o adiamento é a prova disso. Quanto à Reitoria da UL, admite que estava preparada, e até fez um pedido para implementar o novo sistema, o qual foi aprovado. Dada a dimensão da UL, não seria exequível para a entidade conciliar os dois sistemas, isto porque uma Entidade piloto tem que apresentar as contas tanto na base do POCP, como na base do SNC-AP.

No que diz respeito ao adiamento do SNC-AP, a CMPD afirma ser inevitável uma vez que o Tribunal de Contas, já em meados de 2016, emitiu um relatório onde consta o atraso nos trabalhos, e na opinião da entrevistada, ainda há muito trabalho a fazer. O IGFEJ e a Reitoria da UL acham que o adiamento foi desmotivante especialmente para professores e alunos. Além disso, defendem que a comunicação do adiamento foi tardia (cerca de 10 dias antes) e, deste modo, teve alguns impactos, como por exemplo entidades que já tinham pago trabalhos externos e terão que subcontratar outra vez no próximo ano. A Reitoria da UL considera que as entidades tinham tempo suficiente para se prepararem, especialmente a DGO e acrescentam que quem não implementou pode desacreditar que algum dia irá ser implementado.

5. Análise dos principais resultados do estudo

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

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

Após a revisão de literatura, a identificação da metodologia e as teorias associadas à mesma, conclui-se que faria sentido associar a Teoria Institucional ao processo de adoção do novo normativo contabilístico do Setor Público português, o SNC-AP.

De acordo com a abordagem Institucional, a necessidade de obter apoio externo pode ser um importante estímulo para as mudanças a nível contabilístico, especialmente em países que estão a ser afetados por uma grave crise financeira (Gomes *et al.*, 2015). Em Portugal, devido à grande crise financeira e à grande dependência de fundos provenientes do FMI, o Governo português tem vindo a reforçar os seus sistemas de informação financeira, de acordo com requisitos internacionais.

Assim, a dependência de dinheiro de credores representa uma pressão externa relevante que acabou por determinar as mudanças na Contabilidade Pública portuguesa. Isto é o que Christiaens *et al.*, (2013) designam de reforma sob o ponto de vista da teoria da dependência de recursos.

Em suma, e segundo Guerreiro (2012), o caso português parece indicar que as pressões normativas (associadas a pressões por partes interessadas sobre as estruturas e processos) e coercivas (que decorrem por influência política e do problema de legitimidade) são mais influentes do que as de carácter mimético (que derivam de um processo de imitação), no desenvolvimento da legitimação das mudanças que estão a ocorrer na Contabilidade.

Apesar das normas portuguesas estarem baseadas nas normas internacionais, há um ajustamento à situação nacional provocando sistemas contabilísticos diferenciados dos propostos originalmente. No entanto, alguns autores consideram que Portugal tem acompanhado o percurso seguido pela maioria dos países, no que diz respeito à Contabilidade do Setor Público e do Setor Privado, caminhando para a harmonização

internacional pela via da iniciativa legislativa, com forte influência política (Barroso *et al.*, 2015).

Na linha de pensamento da investigadora, apesar de haver um esforço de harmonização dos sistemas contabilísticos a nível internacional, a verdade é que as normas internacionais não são obrigatórias por lei, pelo que cada país pode adotar totalmente, parcialmente ou não adotar as normas. Assim, este problema põe em risco a harmonização dos sistemas contabilísticos.

Em Portugal, o novo normativo, SNC-AP, foi produzido tendo em conta as IPSAS, no entanto não é uma cópia das mesmas. Apesar disso, a investigadora concorda que é um bom avanço, os vários países começarem a implementar normas e bases contabilísticas idênticas, uma vez que facilitará a comparabilidade de dados correspondentes, como por exemplo, os da dívida pública e do défice orçamental dos vários Governos. A mesma acredita que só com a implementação obrigatória das EPSAS, a nível dos Estados-Membros da UE, irá ser possível progredir no que diz respeito a uma plena harmonização dos sistemas contabilísticos públicos.

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

5.1.2 Processo de implementação do SNC-AP em Portugal

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

Em relação às principais mudanças contabilísticas sentidas pelas Entidades Piloto alvo de investigação, conclui-se que não são apenas simples mudanças no plano de contas, mas sim a nível processual e estrutural. A NGP, iniciada na década de 70, já fazia referência a mudanças que influenciassem as mentalidades das organizações do Setor Público.

A unificação dos três subsistemas, a Contabilidade financeira, orçamental e de gestão, é sem dúvida a mais-valia identificada pelas entidades. Assim, o sistema de Contabilidade orçamental irá proporcionar uma visão mais rigorosa e transparente do estado do orçamento e respetiva execução; o financeiro irá permitir uma maior precisão e rigor do património das entidades; e o de gestão irá apoiar a gestão dos processos internos, uma vez que permite atuar nas diferentes fases de formação dos custos.

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

entidades deverão ter mais apoio, uma vez que, para muitas, estas regras são desconhecidas.

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

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

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

A função do Contabilista Público, inovação introduzida no SNC-AP, não está suficientemente clarificada face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas, nem a sua formação está regulamentada. É sem dúvida um cargo com muita responsabilidade e há dispensa da frequência da formação específica inicial para os

trabalhadores que sejam responsáveis pela Contabilidade Pública, à data da sua entrada em vigor, para além de também permitir que o cargo de Contabilista Público seja assumido por pessoa sem formação na área da Contabilidade. Deste modo, a investigadora apela que este ponto seja revisto. Quem está responsável por estes projetos terá que ser a pessoa com maior nível de formação na área, logo deverá ser a que tem acesso a mais formação. Além disso, um cargo com esta responsabilidade, não deverá ser assumido por qualquer recurso humano interno.

6. Considerações finais do estudo

A dependência de dinheiro de entidades financiadoras, como o FMI, representa uma pressão externa relevante que acabou por determinar as mudanças na Contabilidade Pública portuguesa.

Em relação ao processo de implementação das Entidades piloto, deverá ser um meio para tirarem conclusões sobre o que deve ser, ou não, melhorado e retificado. Apesar de já ter sido feito o balanço de como correu o primeiro ano experimental, através das Entidades piloto, ainda existem determinadas situações por resolver, como por exemplo o acesso a mais formação.

Está prevista a entrada em vigor do SNC-AP no dia 1 de janeiro de 2018, ficando a faltar apenas sete meses para o efeito. Se as entidades piloto ainda sentem algumas dificuldades e dúvidas, será que as entidades que ainda não estão totalmente envolvidas no processo irão conseguir implementar o novo sistema? Na opinião da investigadora sem dúvida que terá que haver mais apoio e incentivo por parte dos órgãos superiores.

Encara-se que este estudo poderá contribuir para uma melhor avaliação da implementação do SNC-AP, pelas Entidades piloto, uma vez que tenta resumir quais os principais

problemas sentidos pelas mesmas, através das entrevistas elaboradas e, também, pela análise dos vários relatórios produzidos por várias entidades.

Sugere-se a realização de um estudo mais abrangente num futuro próximo, introduzindo mais Entidades Públicas que não sejam só Entidades piloto, com o intuito de também avaliar de que forma está a evoluir o processo de implementação do novo sistema por entidades que não fazem parte do processo experimental.

7. Referências bibliográficas

- Almeida, R., 2017. *A adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Estudo de caso em algumas Entidades piloto*. Dissertação de mestrado, ISCTE Business School, Lisboa, Portugal.
- Araújo, J., 2001. Improving Public Service Delivery: The Crossroads Between NPM and Traditional Bureaucracy. *Public Administration*, 79(4), 915-932.
- European Commission. 2009. *Council Regulation (EC): on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community*: No 479/2009, May.
- European Commission. 2013. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States: the suitability of IPSAS for the Member States*, March.
- EUROSTAT. 2012. *Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member States*, February.
- EUROSTAT. 2012. *Ernst & Young: Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, December.
- EUROSTAT. 2013. *Documento que acompanha a consulta pública «Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (EPSAS) para os Estados-Membros da EU*, Luxemburgo, novembro.
- Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, J. 2015. The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38 (4): 268-281.
- International Federation of Accountants, IFAC 2014, *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (Third Edition), New York, January.
- Jesus, M. 2010. *A Contabilidade Pública e a Contabilidade nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Jesus, M. 2010. *A Contabilidade Pública e a Contabilidade nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Dissertação de mestrado, ISCTE Business School, Lisboa, Portugal.
- Lande E., Rananjason, R.& Rocher, S. 2009. *The legitimacy of the private sector accounting framework in the public sector*. Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Sienna, Italy.
- Makaronidis, A. 2017. *EPSAS: Current State of Play and Challenges ahead*, Public Sector Accounting Reform Stocktaking and Challenges Ahead, Lisbon, April.
- Oulasvirta, L. 2014. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25: 272-285.
- Pegado, L., & Saraiva, H. 2015. *O Papel das Associações Profissionais de Índole Internacional no Processo Global de Harmonização Contabilística*. Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas de Setembro, 2015.

Pontoppidan, C. & Brusca, I. 2016. The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives, *Public Money & Management*, 36(3): 181-188.

PwC. 2013. *Uma nova era na contabilidade governamental*, Pesquisa Global da PwC sobre a divulgação de informações contábeis e financeiras pelos governos federais, Brasil, julho.

Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. 2016. Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box, *Public Money & Management*, 36(3): 189-196.

Santos, R. & Saraiva, H. 2016. Contabilidade Pública versus contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais, *Revista Contabilista de junho de 2016*, 195: 55-61.

Scapens, R. W. 2004. **The real life guide to accounting research: A Behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Oxford: Elsevier, 257-280.

Tribunal de Contas. 2015. *V Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas: Intervenção do Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento Hélder Reis*, Lisboa, setembro.

Tribunal de Contas. 2016. *Relatório Intercalar I: Auditoria à Implementação do SNC-AP*, 13: 49-50.

Tribunal de Contas. 2017. *Relatório Intercalar II: Auditoria à Implementação do SNC-AP*, Lisboa, março.

Vieira, R., M. J. Major & R. Robalo (2009), Investigação Qualitativa em Contabilidade, em Major, M. J. e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora, 131-163.

Yin, R. K. 2003. *Case study research: design and methods*, 3rd Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.

Yin, R. K. 2009. *Case study research: design and methods*, 4th Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.

Legislação:

Lei 8/90, de 20 de fevereiro.

Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho.

Lei 6/91, de 20 de fevereiro.

Lei 91/2001, de 20 de agosto.

Decreto-Lei 232/97 de 3 de setembro.

Decreto-Lei 232/97 de 1 de setembro.

Decreto-lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.