

EVOLUÇÃO PREVISÍVEL PARA A CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO EM PORTUGAL: UMA INTERPRETAÇÃO DO GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO DAS REFORMAS A PARTIR DAS CARACTERÍSTICAS DA ENVOLVENTE

Amélia Maria Martins Pires

ESTiG- Instituto Politécnico de Bragança; UNIAG

Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues

ESTiG- Instituto Politécnico de Bragança

Este trabalho é financiado por Fundos Nacionais através da Fundação para a Ciência e a Tecnologia no âmbito do projeto **UID/GES/04752/2016**

Palavras-chave: contabilidade pública; reforma no setor público; perceção futura para contabilidade pública; SNC-AP

Área D: Contabilidade e Controlo de gestão

EVOLUÇÃO PREVISÍVEL PARA A CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO EM PORTUGAL: UMA INTERPRETAÇÃO DO GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO DAS REFORMAS A PARTIR DAS CARATERÍSTICAS DA ENVOLVENTE

Resumo

Tomando como ponto de partida as características da envolvente em Portugal procurar-se-á, com o presente estudo, desenvolver uma caracterização da situação atual da contabilidade no setor público e conjecturar sobre aquela que se espera que venha a ser a sua evolução previsível. Utilizou-se, para o efeito, uma metodologia qualitativa suportada numa ampla revisão da literatura. Os resultados mostram que as reformas em Portugal ao nível do setor público têm sido produzidas ao ritmo das demandas da envolvente, ainda que a cultura enraizada ao longo dos anos não tenha permitido perceber a sua essência e, nessa circunstância, venha criando obstáculos à sua rápida implementação.

Palavras-chave: contabilidade pública; reforma no setor público; percepção futura para contabilidade pública; SNC-AP.

Abstract

The present work started from the characteristics of the surroundings in Portugal to develop a characterization of the current situation of accounting in the public sector and conjecture over what is expected to be its predictable evolution. A qualitative methodology supported on a comprehensive literature review. The results show that the reforms of the public sector in Portugal have been produced to the needs of the surrounding, although the culture fixed over the years has not allowed to perceive its essence and has created obstacles to its rapid implementation.

Key-Word: Public accounting; reform public sector; perception for the public accounting in the future; SNC-AP.

Introdução

A regulamentação contabilística em Portugal deu os seus primeiros passos com o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e cuja aplicação se prolongou por mais de 30 anos nas entidades do setor privado. Foi ao longo desse período objeto de alterações várias, quer para acompanhar a evolução registada no plano internacional, fundamentalmente a protagonizada pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), quer para compatibilizar as normas nacionais com as da União Europeia (U.E.). É que o país vive não só num mundo globalizado como numa zona de integração com a qual se encontra comprometido, facto que vem justificando as reformas empreendidas, a mais recente das quais se materializou na substituição do POC pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em Janeiro de 2010, um sistema bastante amplo mas não de aplicação universal porque um número significativo de serviços e entidades da esfera da Administração Pública (AP) ficaram de fora do seu âmbito de aplicação.

Ainda que Portugal tenha feito sempre um esforço para acompanhar os avanços registados no plano internacional, a reforma administrativa e financeiro para o setor público chegou significativamente mais tarde que no privado. O primeiro grande salto aconteceu com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP) e Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), no início dos anos 90 do século XX, e com elas a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997. Até então a informação financeira preparada e disponibilizada pelos serviços e demais entidades da AP apresentava um carácter eminentemente orçamental. Recorde-se, a este propósito, que uma das responsabilidades do Estado, pelo menos implicitamente, é a de prestar contas sobre a forma como usa e consome os recursos públicos.

Contudo, a evolução registada aos mais variados níveis fomentou o aparecimento de novas necessidades e tornou imperativa a modernização do processo de gestão da AP, pelo que o POCP, não obstante ter representado um avanço significativo, rapidamente se revelou incapaz para responder às necessidades de um setor em mudança e de uma envolvente pressionada pelas alterações sentidas e projetadas a nível internacional, nomeadamente as experimentadas no seio do *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), com a publicação das *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). Este enquadramento normativo fomentou a necessidade de se proceder a reformas na AP e levou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a dar início à elaboração de um sistema contabilístico compatível com o SNC e as IPSAS, trabalho que culminou em Setembro de 2015 com a publicação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP).

É neste âmbito que se desenvolve este trabalho, que tem como objetivo geral oferecer uma caracterização da situação da contabilidade no setor público em Portugal a partir das características ou condicionalismos da envolvente. Ou seja, com base na evolução da contabilidade em geral e a do setor público em particular, fundamentalmente após o último quartel do século XX, procurar-se-á retratar o seu percurso para caracterizar a situação atual e apresentar uma interpretação sobre aquela que se pensa que possa vir a ser a sua evolução futura. Para lhe dar resposta o trabalho compreende, para além desta introdução e respetivas conclusões, os seguintes pontos: (i) breve abordagem à contabilidade e aos seus condicionantes, com particular enfoque em Portugal; (ii) visão retrospectiva dos determinantes da reforma da AP, procurando-se estabelecer algum tipo de relação com a mudança de paradigma contabilístico no setor; (iii) análise do grau de implementação da reforma a partir desses constrangimentos; (iv) caracterização actual e imperativos da mudança no âmbito da recente publicação do SNC-AP e (v) interpretação da evolução previsível a partir das características da envolvente.

1. Evolução da contabilidade em Portugal: Fundamentos e produção normativa no quadro das características da envolvente

Ao falar da evolução da contabilidade e do normativo contabilístico em Portugal é incontornável uma referência a Marquês de Pombal, governante com concepções muito próximas do iluminismo e um grande impulsionador da contabilidade em Portugal. A implementação de um sistema contabilístico para as atividades do Estado viria a ser imposta por ele (Gonçalves, Lira & Marques, 2013) porque o processo de arrecadação dos fundos necessários para a reconstrução de Lisboa, após o terramoto de 1755, demonstrou ineficácia na organização do sistema tributário (Franco, Paixão & Santos, 1993) e precipitou a institucionalização do Erário Régio (Carta de Lei de 22), consubstanciado na Partida Dobrada, com o objetivo de controlar e tornar o processo mais eficiente (Gomes, 2007). A evolução para o método da Partida Dobrada fez do Erário Régio um marco tão importante quanto fundamental para o alicerçar do processo evolutivo da contabilidade em Portugal e, neste particular, da contabilidade pública, revolucionando o sistema de finanças públicas da época que utilizava a partida simples ou unigráfica (Lira, 2004).

Não obstante as primeiras grandes referências à contabilidade datarem do século XVIII, só na segunda metade do século XX é que Portugal assistiu às grandes reformas que se produziram a esse nível (Caria & Rodrigues, 2014) e apenas no final dos anos setenta (último quartel desse século) passou a dispor de normativo contabilístico. É que o regime político que o país viveu até 1974 não só o deixou completamente isolado do resto do mundo como limitou a intervenção das associações de profissionais por não ser permitida a sua criação e desenvolvimento (Ferreira, 1984; Costa, 1995). Com a revolução pôs-se fim a um longo período de isolamento no plano político e internacional e iniciou-se uma nova fase, de abertura económica ao exterior, de liberalização das trocas comerciais e ensaiou-se a adesão à então CEE, atual União Europeia (UE). O novo regime político que se desenhou de então para cá propiciou condições para o desenvolvimento económico e cultural e uma maior ligação e exposição ao exterior, criando uma nova dinâmica e maiores necessidades. Tal facto levou a que, no plano contabilístico, o Governo sentisse necessidade de criar a CNC para refletir sobre um modelo de normalização contabilística, encetando a produção normativa e, com ela, a publicação do primeiro POC, em 1977. A abertura da economia e o conseqüente processo de internacionalização depressa confrontariam o país com novas realidades e com maiores necessidades informativas, pelo que rapidamente chegam as primeiras influências internacionais, em particular as protagonizadas pelo IASC (atual IASB) que, de resto, a CNC sempre fez questão de procurar acompanhar (Ferreira & Regojo, 1996). Como consequência, o POC foi objeto de diferentes atualizações e representou, até ao final da primeira década do século XXI, nas suas diferentes versões e não obstante as suas limitações, o grande esteio da normalização contabilística em Portugal.

Digamos que a evolução e respetiva caracterização do sistema contabilístico não têm como não ser feitas no âmbito de um conjunto de características ou condicionantes da envolvente. E isto porque a normalização contabilística, enquanto suporte do sistema contabilístico vigente, é resultado da conjugação e interação de um conjunto de fatores de natureza interna e externa. O sistema contabilístico de um país é como que “um todo” devidamente estruturado e organizado em função da conjugação de diferentes características ou influências sistematizadas a partir dos padrões de desenvolvimento económico, das convicções políticas, do sistema legal (Muller, 1967) ou até mesmo cultural (Kroeber & Kluckhohn, 1952). É possível observar diferenças significativas nos sistemas contabilísticos dos diferentes países a partir da observação das características do sistema legal e da maior ou menor

dimensão e influência das entidades reguladoras (Nobes, 1998) e que a cultura, razão das principais realizações distintivas do ser humano e o produto da sua ação, é também um dos seus principais condicionadores. Nobes e Parker (2006) apresentam os aspectos culturais como um dos elementos de maior influência no processo de preparação da informação financeira e Jaggi (1975) refere que os gestores, movidos por diferentes valores, em função da envolvente do seu país, podem condicionar as suas ações. A par desta influência surge o padrão de desenvolvimento económico, na medida em que um sistema económico desenvolvido exige uma infra-estrutura contabilística igualmente desenvolvida e suficientemente capaz de captar informação relevante e oportuna (Gastil, 1978).

Decorre de todo o exposto que o processo de interpretação do conhecimento contabilístico é conjecturado porque as soluções contabilísticas respondem às principais características da envolvente e são por estas influenciadas. A ideia de que a informação financeira deve ser igualmente útil para um conjunto alargado de utilizadores com interesses diversos não parece dispor de grande sustentação, não obstante ser sistematicamente utilizada pela teoria (Pires & Rodrigues, 2012). A contabilidade, enquanto ciência social, tem o homem por objeto, em si e relativamente aos seus atos, pelo que é no âmbito dos condicionalismos socioculturais que a mesma deve ser entendida. Enquanto ciência social, é aplicada e utilizada na resolução de problemas concretos (Schwes, 1991), ainda que a sua interpretação permita depreender que diferentes teorias conduzem a diferentes interpretações e, conseqüentemente, a resultados não inteiramente coincidentes (Kerlinger, 1980). Nesta circunstância, a contabilidade coloca-se perante a necessidade de assumir a existência de condicionalismos decorrentes da sua natureza e suficientemente capazes de poderem comprometer uma interpretação e aplicação isentas do conhecimento disponível porquanto a procura de soluções para problemas concretos exige uma interpretação que é pessoal e condicionada ou influenciada pelos valores de quem a interpreta e pelas características dos agentes envolvidos.

Por sua vez, na sequência de um longo percurso levado a cabo pela UE e fundamentado na necessidade de eliminar a diversidade de práticas contabilísticas assistiu-se, nos diferentes Estados-membros, a uma reforma dos sistemas contabilísticos tendo por base a necessidade de fazer cumprir o preceituado no Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Mais concretamente introduzir a obrigatoriedade de aplicação do referencial do IASB, as *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), a partir da conceção de um sistema contabilístico de aplicação vertical. Surge assim o SNC, um sistema contabilístico que assume explicitamente que nem todas as entidades têm as mesmas necessidades de relato financeiro, em clara sintonia com o normativo internacional (IAS/IFRS), em coerência com os principais instrumentos de harmonização contabilística comunitários e sem perder de vista os fatores que caracterizam a envolvente portuguesa. É que, não obstante o facto de se assistir à defesa crescente da ideia de que a contabilidade está perante a oportunidade de se tornar numa ciência informativa e de apoio ao processo de tomada de decisão (Cunha & Silva, 2013), a verdade é que o tecido empresarial português é maioritariamente formado por empresas de pequena dimensão e com necessidades informativas muito específicas (Pires & Rodrigues, 2011). Nesta circunstância, o SNC, que se apresenta como um sistema contabilístico de âmbito alargado, foi desenvolvido a partir de diferentes níveis para atender a diferentes necessidades (Pires & Rodrigues, 2012). Assim, e ainda que a evolução do normativo contabilístico em Portugal apresente um carácter transversal, a verdade é que a sua elaboração foi condicionada pelas características da envolvente e são estas que explicam a existência de diferenças relativamente aos níveis de interiorização e implementação efetiva das reformas. Permanece válida a ideia de que países com

fatores culturais semelhantes apresentam sistemas contabilísticos idênticos (Choi, Frost & Meek, 1999; Cañibano & Mora, 2000; Alexander, Britton & Jorissen, 2003) e países com características diferentes, ainda que com sistemas contabilísticos idênticos, de que são exemplo os países da UE, continuam a apresentar diferenças. Os factores da envolvente determinam um padrão comportamental (Pires & Rodrigues, 2011; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014) e as características socioculturais (Pires & Rodrigues, 2011; Nunes, Pires & Semedo, 2015) explicam, ou ajudam a entender, o facto de nas últimas décadas a economia portuguesa ter experimentado um ritmo de desenvolvimento significativo mas a normalização contabilística não o ter acompanhado. E isto é válido tanto para o setor privado quanto para o setor público porque os aspetos de natureza cultural devem ser estudados e interpretados à luz das particularidades ou especificidades do setor, que é em si mesmo um determinante das opções contabilísticas (Nunes, Pires & Semedo, 2015).

2. Determinantes da reforma da Administração Pública em Portugal e a sua relação com a mudança de paradigma contabilístico no setor

Em termos históricos, a primeira grande viragem entre um Estado fundamentalmente preocupado com o assegurar das questões relacionadas com a ordem pública, justiça e demais serviços públicos fundamentais, para um Estado moderno e preocupado com as questões sociais verificou-se após a segunda grande guerra (Ribeiro, 2000), acontecimento que vem sendo apontado como um ponto de viragem ou fator impulsionador da reforma da Administração Pública (AP) na Europa (Pereirinha, 2008). De então para cá assistiu-se a mudanças que levaram à construção de uma nova visão acerca do papel do Estado, o que levou a AP a registar um desenvolvimento significativo, alicerçado no crescimento da atividade económica que permitiu o financiamento daquele que viria a ficar conhecido por “Estado social” (Marques & Almeida, 2001). Porém, o crescimento a que rapidamente se assistiu na AP tornou obsoleto o modelo de gestão (Rocha, 2009) e abriu caminho a novas abordagens e a novas formas de encarar os problemas, fundamentalmente os decorrentes da crise do Estado Previdência, nos anos setenta do século XX. A dimensão e os custos a suportar com o Estado criaram um clima de insatisfação geral em relação aos serviços públicos e à atuação dos Governos, um ganhar de consciência sobre a necessidade de se passar a dispor de um “Estado” bem governado e de um “Governo” forte e democrático, ao ponto de a qualidade dos serviços públicos se converter num assunto central das campanhas eleitorais na generalidade dos países desenvolvidos (Bovaird & Löffler, 2003). Um clima de insatisfação que não só precipitou mudanças ao nível da gestão como criou um ambiente propício ao ganhar de consciência que a AP deveria passar a adotar as práticas aplicáveis ao setor privado porque tidas como mais eficientes e eficazes (Dunsire & Hood, 1989; Hood, 1991; Moreira & Alves, 2009).

Em paralelo, a Europa ensaia um modelo de convergência que, fruto da consolidação da UE, ganha uma dimensão tal que obriga a uma intervenção ao nível da Política Orçamental dos diferentes Estados-membros (Loureiro, 2008). Tal facto, para além de impulsionar o processo de harmonização e a consequente criação de sistemas de informação, aumentou os níveis de exigência em termos de transparência e fiabilidade da informação financeira, processo que foi adquirindo relevância crescente ao longo do tempo, nomeadamente após a criação da União Económica e Monetária (UEM), em 1999. A UE e a UEM tornaram incontornável a necessidade de reformar o processo de gestão da AP e obrigaram a melhorar o modelo de contabilidade em vigor no setor. Digamos que introduziram a necessidade de credibilizar o processo de preparação e divulgação da informação financeira em vigor em cada Estado-membro.

Estas preocupações desencadearam algumas das remodelações que estão na base das principais reformas ocorridas na AP. A necessidade de adotar no setor público português práticas de gestão aplicáveis ao privado coincidiu e foi impulsionada com a adesão à UE. Desde então as diferentes organizações sentiram-se pressionadas pela envolvente a aumentar os níveis de eficiência e eficácia, o que no setor público levou à mudança de paradigma. A implementação da New Public Management (NPM), numa tentativa de inverter a tendência de crescimento dos gastos (Hood, 1991; Dunsire & Hood, 1989) com base na introdução de políticas de gestão capazes de impulsionar a reforma do Estado e permitir implementar muitos dos programas de modernização da AP (OCDE, 1995). Uma resposta à inadequabilidade, quando não mesmo incapacidade do modelo de gestão até então em vigor porque muito preso a uma abordagem legalista, fundamentalmente preocupado com a necessidade de fazer cumprir a lei e, por isso, manifestamente incapaz para dar resposta às exigências de uma economia desenvolvida e madura (Stoker, 2008; Carvalho, 2009).

O ambiente passa a ser de mudança, de apelo à adoção de critérios que levem a uma gestão dos recursos mais equilibrada e com objetivos de equidade e de qualidade na prestação dos serviços (Correia, 2002). Que passe a colocar uma maior ênfase nos resultados e em pressupostos de racionalidade, eficiência e eficácia (Hood, 1991). Digamos que um outro olhar sobre a “coisa” pública e uma outra forma de governação, mais capaz de incentivar e proporcionar a participação e vigilância da sociedade civil, para o que se exige maior transparência, para limitar abusos de poder político, e mais *accountability*, para permitir uma maior avaliação dos eleitos por parte dos eleitores (Dias & Moreira, 2008). Um novo paradigma, que envolve outros domínios mas também outro tipo de implicações e exigências, nomeadamente um sentimento de missão e ética no serviço público (Moreira, 2009).

Num contexto em que se tornou inevitável a necessidade de alterar o paradigma clássico de serviço público, inevitável se torna a necessidade de implementar uma reforma do Estado e da AP (Bilhim, 2000; Moreira & Alves, 2009), pelo que será também no âmbito desta filosofia que deve ser entendida a reforma da contabilidade pública. Contudo, e não obstante se reconhecer a pertinência da reforma, a mudança de paradigma no setor público não surge como uma tarefa fácil, seja pela dificuldade em medir os serviços públicos em termos de eficiência e desempenho seja no plano da *accountability* (responsabilidade que se materializa na obrigação de prestar contas, de natureza financeira e não só) (Simões, 2004). A sua implementação pressupõe a reorganização dos serviços públicos na sua dimensão operacional e cultural porque o modelo de gestão a implementar é pensado a partir de critérios de maior transparência, *accountability*, participação e equidade, frente a um que se fazia assentar exclusivamente em princípios de legalidade e excessivamente burocrático (Carapeto & Fonseca, 2006).

3. A reforma administrativa e financeira dos anos 90 do XX: abordagem ao seu grau de implementação a partir dos principais constrangimentos que caracterizam o setor público

A envolvente em cada país surge caracterizada por um conjunto de factores que determinam ou condicionam as opções a seguir e lhe conferem alguma individualidade. Assim, e ainda que os diferentes países da OCDE partilhem objetivos, a hierarquia e alcance que se espera e determina para cada um são diferentes pelo que diferentes são também as formas escolhidas para os alcançar. Neste sentido, os modelos de gestão pública que é possível identificar ao nível dos diferentes países da OCDE apresentam diferenças (OCDE, 1995), com Portugal a surgir classificado no grupo dos países latinos, caracterizados por seguirem um modelo de gestão pública normativa (Suleimen, 2000). É um modelo de governo que

assenta numa abordagem legalista, muito preocupado com a necessidade de fazer cumprir a lei (Stoker, 2008; Carvalho, 2009). O sistema contabilístico português deriva também da denominada corrente continental ou “roman law”, que determina a matriz e orientação de todo o sistema.

Em Portugal, tal como já tivemos oportunidade de referir, a reforma da AP dá os seus primeiros passos com a entrada na era democrática, último quartel do século XX, ainda que os mais significativos tenham chegado com a integração do país na UE. De um modo geral todos os países da OCDE iniciaram um trabalho conducente à melhoria da qualidade dos serviços administrativos e financeiros do Estado (Pollitt & Bouckear, 2004), o que fez com que Portugal desse início à publicação de um conjunto de diplomas legais, que consubstanciam a reforma da contabilidade pública em Portugal (Caiado & Pinto, 2002; Vieira & Jorge, 2010), designadamente a LBCP (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro), para introduzir a contabilidade patrimonial, a RAPE (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho), que criou as bases para a adoção de um novo regime financeiro e no âmbito da qual foram produzidos vários documentos que incluem o POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro). Assistiu-se ao longo deste período a uma abundante produção legislativa que não só criou as bases para o aparecimento de um novo regime de contabilidade pública como instalou um clima de mudança de paradigma (Vieira & Jorge, 2010). Uma viragem na medida em que os sistemas de contabilidade pública se vinham centrando numa ótica de caixa (receita-despesa), cumprindo à contabilidade apenas e tão só demonstrar que a despesa se encontrava em conformidade com a legislação.

Porém, a evolução do normativo aplicável ao setor público em Portugal teve referenciais distintos no que se refere à sistematização da informação financeira. Até à aprovação do POCP caracterizou-se por assentar numa lógica exclusivamente orçamental, com as consequentes limitações (Pinto & Santos, 2005). A sua publicação, de aplicação obrigatória a todos os serviços, organismos e instituições pertencentes à AP, representou uma verdadeira reforma no modo de fazer a contabilidade e de a dar a conhecer. Marca a passagem de uma contabilidade pública exclusivamente centrada na execução e controlo orçamental para um sistema contabilístico que oferece informação capaz de sustentar a avaliação e tomada de decisão sobre a utilização do “bem público” e a eficiência e eficácia dessa mesma utilização. As limitações da contabilidade orçamental não só sustentam como se transformam nos argumentos que surgem em defesa da necessidade de implementar na AP uma contabilidade patrimonial (Arnaboldi & Lapsley, 2009). Porém, o POCP, numa clara aproximação à filosofia de relato financeiro em vigor no setor privado, representa a primeira de muitas etapas necessárias para a total implementação da reforma da contabilidade pública em Portugal (Jorge, 2003).

O processo de integração económica e monetária que existe na Europa requer mais e melhor informação e o aumento da transparência associada ao modelo de gestão das entidades públicas (Anselmi & Ponzio, 2009), pelo que o POCP, não sendo suficiente, representou a base teórica dessa reforma em Portugal e criou as condições mínimas necessárias à implementação da NPM.

De referir, porém, que o processo de adoção do POCP não foi fácil nem ocorreu no tempo esperado. A evolução registada na evolução e implementação do normativo aplicável ao setor público não acompanhou a do setor privado, ou pelo menos não ao mesmo ritmo. Ainda que se possa afirmar que Portugal tem registado alterações significativas ao nível da contabilidade pública, concretizadas com a publicação de um conjunto de normativos que lhe foram acrescentando bastante utilidade, a verdade é que há ainda muito trabalho para fazer para que a informação produzida pelo setor cumpra com os objetivos a que preside, nomeadamente ao nível da contabilidade patrimonial (Fernandes, 2009).

As condições definidas na RAFE e entendidas como mínimas para se poder falar de *accountability* na AP demoraram a acontecer e talvez ainda hoje não seja possível falar de uma implementação plena. O relatório apresentado pela CNCAP (2006) refere que a implementação do POCP esbarrou em problemas e dificuldades relacionadas com a inadequação dos sistemas informáticos e a insuficiência de recursos humanos com qualificações, pelo que um processo que se esperava concluído em 2013 era, então, uma realidade em poucas entidades (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012) e, naquelas onde já havia sido implementado, estava por demonstrar que as demonstrações financeiras assim preparadas haviam passado a representar a imagem verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial (Fernandes, 2009).

No âmbito de todos estes constrangimentos cabe ainda referir que a Constituição da República Portuguesa prevê a coexistência do setor público, privado, cooperativo e social (artigo 82º, n.º1) e que o setor público é constituído pelos meios cuja propriedade e gestão pertençam ao Estado ou a entidades públicas (artigo 82º, n.º 2). Clarifica, ainda, que o setor público pode ser dividido em setor público administrativo (SPA) e setor público empresarial (SPE), facto relevante porquanto o regime de contabilidade pública previsto no POCP se aplica apenas ao SPA, estando o SPE obrigado a aplicar o SNC. Vale isto por dizer que para além do facto de no plano da implementação das reformas contabilísticas termos uma AP a diferentes velocidades, coexistem também diferentes sistemas contabilísticos.

4. A situação atual e os imperativos da mudança no âmbito da publicação do SNC-AP

A busca de uma explicação para o processo de mudança pode ser feita à luz da teoria institucional ou da legitimidade, que tendem a explicar os processos de reforma a partir do exercício de “pressão” e a legitimá-los com base num suporte institucional. Digamos que as mudanças operadas ao nível da contabilidade no setor público podem ser explicadas a partir de referências institucionais, em que as pressões exercidas pelas diferentes instituições passam a ser utilizadas para as justificar e legitimar (Lapsley, Mussary & Paulsson, 2009). Neste sentido, a mudança de paradigma para acolher as práticas da NPM não é mais do que a resposta às demandas da envolvente e um bom exemplo de como a AP procurou reagir às pressões institucionais que vem sofrendo ao longo das últimas décadas.

As grandes reformas surgem sempre na sequência de algum tipo de pressão porque, se assim não for, instala-se como que uma espécie de “ambiente” muito pouco ou nada recetivo à mudança (Oulasvirta, 2014). Neste sentido, a implementação de reformas ao nível da contabilidade pública em Portugal podem ser explicadas como uma simples resposta à necessidade de abandonar práticas tradicionais e adotar um modelo de gestão centrado em critérios de maior racionalidade (eficiência e eficácia), como os impostos pela agenda da NPM, ou em resposta às pressões institucionais (O'Donnell, 1991; Schommer & Moraes, 2011; Oulasvirta, 2014) de organizações nacionais e supra nacionais para reformar um sistema contabilístico que a própria ordem das coisas se encarregou de tornar obsoleto. As exigências ao nível da situação financeira de cada país tendem a ser cada vez maiores em resultado da pressão que continua a ser colocada no plano europeu e mundial (Carvalho, 2011). No caso português, a dependência de recurso permanente a financiamento externo e, inclusive, à presença das instituições internacionais (FMI; BC e CE), tem funcionado como elemento impulsionador quando não mesmo determinante das reformas (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2011).

Na verdade, os últimos tempos têm sido muito marcados pelas influências de uma economia muito globalizada e pela existência de compromissos supranacionais com

os quais muitos países de encontram comprometidos, como é o caso de Portugal com a UE. Estes factores, a par da reforma operada no setor privado, desencadearam processo semelhante para o setor público, no sentido de este passar a acolher o referencial contabilístico internacional, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), e assegurar a comparabilidade internacional (Jorge, 2012). A AP portuguesa tem que passar a dispor de um sistema contabilístico alicerçado numa base de acréscimo (CNCP, 2013), consistente com o SNC e inspirado no referencial contabilístico internacional (as IPSAS), um conjunto de normas elaboradas para serem aplicadas por todas as entidades do setor público (IFAC, 2008) como forma de assegurar a generalização do uso do pressuposto do acréscimo na preparação da informação financeira para este setor (Oulasvirta, 2014). As pressões supranacionais levam Portugal a reagir, o que viria a acontecer com a publicação do SNC-AP (decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro).

5. Evolução previsível da contabilidade no setor público em Portugal: uma interpretação a partir das características da envolvente

A institucionalização das sucessivas reformas na AP portuguesa têm contado com alguns obstáculos e/ou dificuldades. Perceber as conquistas e o ritmo a que as mesmas foram conseguidas e implementadas pode ajudar a entender e projectar aquele que pode vir a ser o futuro. São exemplo a mudança para o regime do acréscimo, iniciada na década de noventa do século XX e ao que se sabe com um nível de implementação ainda muito reduzido (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012) ou o significativo grau de resistência às influências internacionais (IPSAS) (EUROSTAT, 2012), havendo inclusive evidência de posições que lhe são bastante críticas (Oulasvirta, 2014) e que nos levam a antever algumas dificuldades relativamente aquele que venha a ser o caminho seguido para a sua implementação em Portugal.

A adoção de práticas contabilísticas internacionais para a divulgação de informação no setor público tem vindo a ser entendida como um passo representativo de um acréscimo de qualidade na informação financeira a ser emitida pelos diferentes organismos públicos e que se espera ver traduzido em melhores decisões governamentais, quer relativamente à utilização dos recursos públicos quer numa maior responsabilização dos compromissos e dos resultados das ações (Pérez & Hernandez, 2007). Neste sentido, os desenvolvimentos a que temos vindo a assistir ao nível dos sistemas contabilísticos a aplicar ao setor público têm sido pensados na perspectiva da preparação e divulgação de informação alinhada com os propósitos definidos para a *accountability* (Prezewski, 1998; Guthrie, Olson & Humphrey, 1999). Porém, e não obstante a sua pertinência, a resposta a estas necessidades parece difícil de alcançar porque envolve elevados níveis de transparência, algo difícil de conseguir no setor público, seja pela quantidade de informação solicitada seja pela profusão de organismos que a solicita. Digamos que as exigências que se colocam hoje a uma administração pública moderna pressupõem que a avaliação se faça a partir de diferentes dimensões (O'Donnell, 1991; Schommer & Moraes, 2011). Por outro lado, o momento surge também muito marcado por importantes mudanças tecnológicas, que não só impulsionam como possibilitam a satisfação de necessidades mais amplas (Dooren, 2005) e direcionadas para as demandas de organizações mais modernas e atentas (Jones & Pendlebury, 2010), facto que não pode deixar de ser apontado como muito positivo mas que também se pode transformar em dificuldade, pela falta de recursos materiais adequados, físicos e humanos, para o potenciar.

Neste sentido, e não obstante a pertinência da publicação do SNC-AP e as pressões das instituições supranacionais para a sua entrada em funcionamento, acredita-se

que a sua implementação e institucionalização estarão sempre muito dependentes das condições existentes no plano técnico (recursos humanos e materiais) e de gestão (Gomes, et al., 2015). E tanto assim que se previa a sua entrada em vigor em Janeiro de 2017 mas tal não aconteceu! Ainda que as reformas sejam explicadas em grande medida pela teoria, (institucional e da legitimidade), o seu conteúdo e implementação, fundamentalmente esta última, dependem em muito das condicionantes da envolvente, de onde sobressaem as características do próprio setor “Estado”. É que a resolução de um qualquer problema na AP coloca-se sempre numa perspetiva complexa porque multidimensional, na medida em que uma coisa é saber identificar e analisar problemas de natureza administrativa e financeira mas outra bem diferente é equacionar soluções e criar as condições para a sua boa implementação e sustentabilidade, conjugando a doutrina com as diferentes vontades que administram o “Estado” (Hill, 2005; Moreira & Alves, 2009).

No âmbito de todos estes constrangimentos surge plausível questionar-se a adequabilidade da reforma quer no que respeita ao seu conteúdo quer ao momento ou *timing* definido para a sua implementação. Se é verdade que a evidência disponível aponta para o facto de a mesma ter ficado aquém das expectativas nos países onde já foi implementada (Wynner, 2008; Lapsley, et al. 2009), legítimo se apresenta também questionar se o fracasso e a falta de entusiasmo não se ficarão a dever à sua inadequabilidade e intempestividade no quadro das características do contexto onde se quer ver implementada. Ou seja, será que o facto de se ter procurado desenvolver e implementar no setor público um sistema que foi originalmente concebido e desenvolvido para o setor privado não justificará em grande medida a falta de motivação e de resultados? A este respeito Fernandes (2009) apela para a inadequação do sistema, em particular no que respeita à definição da valorimetria a aplicar, o que faz com que a informação produzida não pareça reunir as condições para que possa ser considerada fiável e comparável. E estas objeções não são de agora. A respeito da reforma empreendida nos anos noventa do século XX Barbosa (1994) defendeu que a implementação de um processo de reforma representa um verdadeiro “choque cultural”, pelo que é natural que decorra algum tempo até que a mesma seja efetivamente implementada por todos os organismos públicos. Por sua vez, Fernandes (2009) refere que a introdução do princípio do acréscimo ainda não foi plenamente aceite e compreendido pelos diferentes agentes e que na leitura das contas das entidades públicas ainda prevalece a perspetiva orçamental e predomina a ideia que estas são para serem apresentadas a um utilizador “tipo”, que neste caso é o Tribunal de Contas. Falta ainda que outros utilizadores vejam utilidade neste novo sistema.

A reforma que se procura impor na AP exige uma maior racionalidade económica, uma gestão por objetivos, a realização de um maior “*value for money*”, o que só pode ser conseguido com maior rigor mas também com uma mudança de mentalidade (Barbosa,1994) porque, de contrário, a implementação encontrará sempre resistências, quer por parte dos que crêem que a implementação da contabilidade patrimonial acarreta riscos de manipulação, quando não mesmo impossibilidade de valorização dos bens públicos (Vannari & Nasi, 2008; Montesinos & Brusca, 2009), quer pela falta de recursos e competências no âmbito dos recursos humanos, ou pelo simples defraudar de expectativas que a reforma trouxe naqueles países onde já foi sendo implementada (Adam, Mussari & Jones, 2007).

Ainda que a reforma se aprove por decreto, a sua implementação e, fundamentalmente, a interiorização dos seus objetivos, é um processo que requer tempo. Em Portugal, tal como nos demais países pertencentes à denominada corrente continental, as alterações são desencadeadas com a publicação de normas legais. No entanto, não basta proceder à publicação de leis porque os aspetos de natureza cultural não mudam por decreto (Fernandes, 2009). Recorde-se que a

cultura funciona como elemento condicionador (Kroeber & Kluckhohn, 1952) e determinante para a definição dos valores de cada país que, por si, condicionam as ações (Jaggi, 1975) e influenciam todo o processo de implementação e interpretação de um sistema contabilístico (Nobes & Parker, 2006).

A institucionalização de uma reforma é necessariamente uma etapa longa e fundamentalmente orientada para a aceitação da mudança e para a existência de capacidade suficiente por parte do Governo e dos seus agentes para proceder à sua implementação (Bruns, 2014; Gomes et al., 2015). Ainda que Lapsley, et al. (2009) ou Argento e Van Helden (2010) defendam que a mudança de paradigma na AP se ficou a dever à implementação da NPM e à revolução tecnológica, para Oulasvirta (2014) a implementação e o sucesso de qualquer reforma no setor público estarão sempre dependentes da existência de pressões de natureza política, institucional e social. Impõe-se a criação de condições e motivações para a sua efetiva implementação através da participação de todos os agentes interessados (gestores, funcionários e cidadãos) (Fernandes, 2009).

Não obstante as dificuldades identificadas e que se acredita que possam vir a persistir no curto prazo, não podemos deixar de referir que a publicação do SNC-AP vem por fim a um período marcado pela vigência de um conjunto de normas dispersas, inconsistentes, fragmentadas e contraditórias, fundamentalmente a partir da entrada em vigor do SNC e da obrigatoriedade de algumas empresas da esfera da AP o passarem a adotar. Representa a tão desejada convergência do normativo da AP com o referencial contabilístico internacional (IAS/IFRS) e traduz a introdução de um sistema contabilístico baseado em princípios. É uma importante reforma no âmbito do Estado, porque vem oferecer uma estrutura de relato orçamental e financeiro consistente com o SNC e com as IPSAS, e cria grandes expectativas no que respeita à sua capacidade para uniformizar procedimentos e assegurar maiores níveis de fiabilidade e transparência. Por tudo isto, a publicação do SNC-AP gerou um enorme entusiasmo, em grande medida movido pelo desígnio de ver eliminado da AP um modelo contabilístico desatualizado, desfragmentado e inconsistente.

Ainda que se anteveja que o processo de implementação será difícil, pelos factores que acabámos de aduzir, outros há que podem ser apontados como incentivo. Assumindo como pilares de uma boa governação a transparência e a responsabilização na gestão do dinheiro público, como pode este ser assegurado sem informação de qualidade e fornecida tempestivamente? Atendendo a que a avaliação da situação do Estado, no seu sentido mais lato, envolve a contabilidade nacional, sistema de informação que não só determina o uso do pressuposto da periodização económica como de um conjunto de regras internacionais – o Sistema Europeu de Contas (SEC) (Santos & Sarmiento, 2009), como pode Portugal oferecer uma verdadeira contabilidade nacional sem implementar a reforma? Como preparar contabilidade nacional e responder adequadamente às exigências dos organismos supranacionais, de que são exemplo a CE, BC e FMI, com um sistema de contabilidade pública que se apresenta maioritariamente desenvolvido numa base de caixa? A aplicação de uma contabilidade de acréscimo de forma generalizada em toda a AP, tal como previsto nas IPSAS e consagrado no SNC-AP, permitirá evoluir para a elaboração de contas de base macro (contabilidade nacional) e para a obtenção de uma informação não mais comparável e útil. Por tudo isto, queremos acreditar que o panorama da contabilidade na AP portuguesa num futuro muito próximo não pode ser outro que não seja a implementação generalizada do SNC-AP.

Conclusões

Recordamos que este trabalho foi desenvolvido com o objetivo de apresentar uma caracterização da situação actual da contabilidade no setor público em Portugal

tomando como ponto de partida as características ou condicionalismos da envolvente. Do trabalho realizado é possível extrair que:

1. As reformas operadas ao nível da contabilidade na AP portuguesa não são mais do que uma resposta às diferentes pressões da envolvente, que não só as justificam como lhe dão legitimidade (Lapsley et al., 2009). Decorrente do contexto onde está integrado, Portugal foi ao longo dos últimos anos obrigado a realizar um conjunto de reformas assentes numa filosofia de gestão privada mas que, fruto de um conjunto de condicionalismos, não só não foram fáceis de implementar (Benito, Montesinos & Bastida, 2008) como ainda não o foram na sua totalidade (Vieira & Jorge; EROSTAT, 2012);
2. A circunstância de Portugal se enquadrar na designada corrente continental, de natureza muito legalista, tem feito com que, mesmo que diligenciando no sentido de se implementar na AP uma reforma alinhada com as mais recentes tendências internacionais, a sua implementação não tenha acontecido ao ritmo e no tempo desejado. Ainda que o normativo decorra de uma lei e a sua aplicação seja obrigatória, o carácter imperativo do normativo contabilístico tem sido “vencido” pelos condicionalismos da envolvente, nomeadamente os socioculturais, que determinam um padrão comportamental (Pires & Rodrigues, 2011; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014) e as especificidades do setor (Nunes, Pires & Semedo, 2015) e explicam ou ajudam a entender o facto de nas últimas décadas se ter assistido a reformas significativas no setor público mas o seu grau de implementação ter ficado aquém das expectativas (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012);
3. A literatura disponível aponta ainda para a falta de evidência relativamente à eficácia dos sistemas de contabilidade pública de base patrimonial (Lapsley, et al. 2009), o conhecimento acerca dos benefícios que um sistema contabilístico desta natureza possa aportar a este setor são ainda reduzidos (Wynner, 2008) pela pouca investigação de que ainda se dispõe nesta matéria (Gomes, et al., 2015);
4. A implementação de uma reforma exige mudança de mentalidades (Barbosa, 1994) e tempo suficiente para que os diferentes intervenientes, nomeadamente os *stakeholders*, lhe reconheçam utilidade (Fernandes, 2009). Não obstante a existência de um ambiente favorável ao desenvolvimento do processo de harmonização para a introdução das IPSAS, onde se inspira o SNC-AP, a verdade é que a sua adoção não só não tem sido linear como objeto de muitas críticas (Gomes, et al. 2015);
5. Não obstante isso, o SNC-AP consubstancia um sistema que vem eliminar inconsistências normativas, aumentar a fiabilidade e a transparência e, desta forma, contribuir para maiores níveis de eficiência e eficácia que geralmente se esperam obter com a informação financeira;
6. Nesta circunstância, a sua implementação assegurará as condições de base para que a produção de informação financeira na AP satisfaça os requisitos e as necessidades dos utentes dessa informação e, muito particularmente, das organizações a quem compete zelar pela disciplina da atividade financeira do Estado;
7. Acreditamos que a sua implementação venha a acontecer num futuro muito breve porque a avaliação da situação do Estado, no seu sentido mais lato, envolve a contabilidade nacional, sistema de informação que não só determina o uso do pressuposto da periodização económica como de um conjunto de regras internacionais (SEC) (Santos & Sarmiento, 2009). A aplicação de uma contabilidade de acréscimo de forma generalizada em toda a AP, tal como consagrado no SNC-AP, permitirá evoluir para a elaboração

de contas de base macro (contabilidade nacional) e para a obtenção de uma informação mais comparável, real e útil.

Tratando-se de um estudo qualitativo e, nessa qualidade, fundamentalmente assente em revisão de literatura, o cumprimento do objetivo deste trabalho surge limitado e/ou condicionado ao nosso conhecimento e à reduzida investigação em contabilidade em Portugal. De referir que para além do reduzido número de trabalhos de investigação na área, há também a apontar a quase inexistência de trabalhos sobre o SNC-AP dada a sua recente publicação.

As limitações tendem a transformar-se em oportunidades de investigação futura. Neste sentido, sugere-se a realização de estudos que permitam avaliar os resultados efetivos da implementação do sistema e a recolha de evidência suficiente sobre o uso efetivo da informação financeira por parte dos diferentes interessados (gestores, políticos ou a sociedade civil), tendo em vista a qualidade do modelo de *reporting* e a sua utilidade para suportar o processo de tomada de decisão.

Referências Bibliográficas

- Adam, B. Mussari, R. & Jones, R. (2007). "The application of accrual principles in local government financial reporting: Germany, Italy and UK", *Comparative International Governmental Accounting Research Network (CIGAR) Conference*.
- Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A. (2003). *International Financial Reporting and Analyze*. Thomson Learning. Londres.
- Anselmi, L. & Ponzio, S. (2009). "Critical Issues in Reforming Public Sector Accounting: Problems of Transaction to Accrual Accounting and First Time Implementations of IPSASs", 12th biennial CIGAR Conference, Modena, Itália.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2009). "On the implementation of accrual Accounting: a study of conflict and ambiguity", *European Accounting Review*, 18 (4), pp. 809-836.
- Benito, B.; Montesinos, V. & Bastida, F. (2008): "An example of creative accounting in public sector: the private financing of infrastructures in Spain", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, nº 7, pp. 963-986
- Bilhim, J. (2000). Reduzir o insustentável peso do Estado para aumentar a leveza da Administração. *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas* Vol.1, n.º 1, pp. 18-37.
- Barbosa, S. (1994). *Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Bovaird, T. & Löffler, E. (2003). *Public management and Governance*. Londres: Routledge (eds).
- Caiado, A. P. & Pinto, A. C. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Lisboa: Áreas Editora.
- Cañibano, L. e Mora, A. (2000). "Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players". *The European Accounting Review*, pp. 349-369.
- Carapeto, C. & Fonseca, F. (2006). *Administração Pública: Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.

- Caria, A. A. & Rodrigues, L. L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960's: A new institutional perspective, *Accounting History*, 19 (1-2), pp. 227-254.
- Carvalho, J. (2009). *Manual de Formação: Prestação de Contas na Administração Pública*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J. (2011). O futuro da normalização contabilística para o setor público, documento disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- Choi, F.; Frost, C. e Meek, G. (1999). *International Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.
- CNCAP (2006). Relatório de Atividades da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Ano de 2006, disponível em www.cncap.pt.
- CNCP (2013). *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar*, Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf
- Constituição da República Portuguesa (2000) (atualizada pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro), Almedina: Coimbra.
- Correia, F. M. (2002). Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 444, Outubro, pp. 275-283.
- Costa, C. B. (1995). “La normalización contable en Portugal”, Atas do VIII Congreso AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Sevilla, pp. 243-264
- Cunha, A. S & Silva, P. E. A. (2013). *Gestão e Jurisdição o caso da execução fiscal da União. Diálogos para o desenvolvimento*, Vol. 9, Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (IPEA): Brasília, Brasil.
- Dias, G. P. & Moreira, J. M. (2008). “Transparency corruption and ICT (Illustrated with Portuguese Cases)”, in Antonio Vaccaro, Hugo Horta and Peter Madson (ed), *Transparency, Information and Communication Technology: Social Responsibility and Accountability in Business and Education*, Charlottesville: Philosophy Documentation Center.
- Dooren, W. (2005). “What makes organizations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 21 (3), pp- 363-383.
- Dunsire, A. & Hood, C. (1989). *Cutback management in public bureaucracies*, Cambridge: Cambridge University Press.
- EUROSTAT (2012). “Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States”, Ernst and Young, Disponível em http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.
- Ferreira, R. F. (1984). “Normalização contabilística”, Livraria Arnado: Coimbra.
- Ferreira, L. F. & Regojo, P. (1996). “A regulamentação contabilística em Portugal I”, *Jornal de Contabilidade*, n.º 230 - Maio; Lisboa; pp.119-128
- Fernandes, M. J. S. (2009). “Developments in Public Accounting in Portugal”, *Revista Enfoques*, Vol. VII, n.º 11, pp. 157/190.
- Franco, S.; Paixão, J. C. & Santos, M. F. T. (1993). *Origem e Evolução do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.

- Gastil, R. D. (1978); *Freedom in the world – Political, Rights and civil Liberties*, Freedom House, New York.
- Gonçalves, M.; Lira, M, & Marques, M. C. C. (2013). “Três Tenores em perfeita harmonia: Pombal, Sousa e Cruz – Erário Régio, 1761”. *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Lisboa, 10 e 11 de Outubro.
- Gomes, D. (2007). *Accounting Change in Central Government: The Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasure (1761-1777)*. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais. Braga: Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.
- Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. (2011). “Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica”, *Revista del Instituto Internatiocional de costos*, N.º 8, Jan/Junho, pp- 73-92.
- Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. (2015). “O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders”, *Congresso dos TOC – 20 anos*, MeoArena, Lisboa, Setembro.
- Guthrie, J., Olson, O. & Humphrey, C. (1999). “Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forwards”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 156 (4/3), pp. 209-228.
- Hill, M. (2005). *The Public Policy Process*. Pearson: Longman.
- Hood, C. (1991). “A Public Management for all seasons?”. *Public Administration*, 69, Spring, pp. 3-19.
- IFAC (2008). *Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements*. vol.1, New York: International Financial Accounting Committee.
- Ignácio, J. & Jarne, J.(1997); *Clasificación y Evolución de los Sistemas Contables*, Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas (AECA), Monografias, Madrid.
- Jagi, B. L. (1975); “The impact of the cultural environment on financial disclosures”, *International of accounting*, pp.75-84.
- Jones, R.; Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. 6th ed. Financial Times Press.
- Jorge, S. M. (2003). “Comparative Local Government Accounting on the Iberian Peninsula”, Working paper presented at the VIIIth CIGAR Conference, Valencia.
- Jorge, S. M. (2012). “Novas tendências da contabilidade pública: Portugal numa perspetiva internacional (I)”. *Revista TOC*, Ano XIII, N.º 152, pp. 47-52.
- Kerlinger, F. N. (1980); *Metodologia de pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*, EPU/EDUSP, São Paulo, Brasil.
- Kroeber, A. L. & Kluckhohn (1952); *Culture: A critical review of concepts and definitions* (vol. 47), Harvard University Peabody Museum of American Archeology and Ethnology.
- Lapsley, I.; Mussari, R. e Paulsson, G. (2009). “On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform”. *European Accounting Review*, 18 (4), pp.719-723.
- Lira, M. M. C. (2004). *Evolução do Pensamento Contabilístico Português até ao Século XX: Aspectos Históricos da Influência Italiana na Introdução do Método*

- Digráfico. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Lisboa: Universidade Aberta.
- Loureiro, J. (2008). Política Orçamental na Área do Euro, Lisboa: Vida Económica.
- Marques, M.C.C. & Almeida, J. M. (2001). As vertentes contabilísticas previstas no POC-Educação, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 430/431/432, Julho, Agosto e Setembro, pp.570-572 e 595-600.
- Montesinos, V. & Brusca I. (2009), "Accrual Versus Cash Basis In The Public Sector: Where Are The Differences In Practice?", *European Group for Public Administration 2009 Conference*.
- Moreira, J. M. (2009). "Uma crise de respostas ou de verdadeiras perguntas?", in *Crise*, Lisboa: Bnomics, pp. 134-137.
- Moreira, J. M. & Alves, A. A. (2009). Gestão Pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública. *Revista Enfoques*, Volume VII, n.º 11, pp. 11-36.
- Nobes, C. W. (1998); *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, *Abacus* 34(2), pp. 162-188.
- Nobes, C. W. & Parker, R. H. (2006); *Comparative international accounting*, 9th edition, Prentice-Hall, New York.
- Muller, G. G. (1967); *International Accounting*, Part I, MacMillan.
- Nunes, A. M. A. R., Pires, A. M. M. & Semedo, W. J. (2015). "Mensuração das propriedades de investimento: Evidência sobre os determinantes da escolha entre o modelo do custo e o modelo do justo valor". *XXV Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, fevereiro, Ourense (Espanha).
- OCDE (1995). Public management developments survey. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, Paris: OECD.
- O`Donnell, G. (1991). Democracia delegativa? *Novos Estudos CEBRAP*, N.º 31, pp. 25-40.
- 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 (3), pp.272-285.
- Pereirinha, J. (2008). Política social: formas de actuação no contexto europeu, Lisboa: Universidade Aberta.
- Pérez, C. C. & Hernandez, A. L. (2007). "Latin-American public financial reporting: recent and future development", *Public Administration and Development*, V. 27, n.º 2, pp-139-157.
- Pinto, A. C. & Santos, P. G. (ed.) (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2011). "As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica", *XXI Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Cordoba – Espanha.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2012). "O efeito da aplicação do SNC no capital próprio: Evidência em 50 empresas sujeitas a Revisão Legal de Contas", *XXII Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Vila Real – Portugal.

- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. (Second Edition). Oxford University Press.
- Przeworski, A. (1998). Democracia y representación. *Revista del CLAD*, N. °10, pp. 9-44, Fevereiro, Caracas.
- Ribeiro, M. A. (2000). O serviço público na União Europeia. In *Reforma do Estado e da Administração Pública Gestonária*. ISCSP – Fórum 2000. Lisboa.
- Rocha, A. J. (2009). *Gestão Pública e Modernização Administrativa*, Lisboa: INA Editora.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M., & Pereira, Hélio F. R. M. (2014). “A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade”. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*. 6 a 8 de Fevereiro, Leiria – Portugal.
- Schommer, P. & Moraes, R. (2011). Observatórios sociais como promotores de controlo social e accountability: reflexões a partir da experiência do observatório social de Itajaí. *Revista Electronica de Gestão Organizacional da América do Norte*, V. 8, Janeiro, disponível em <http://www.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/view/244>.
- Schwes, N. (1991); “Contabilidade: ciência técnica ou arte?”, *Actas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de Outubro.
- Simões, J. (2004). *Retrato Político da Saúde*. Livraria Almedina. Coimbra.
- Stocker, G. (2008). “Gestão do Valor Público. A Administração Pública orientada pela missão”, in Moreira, Jalali & Alves, *Estado Sociedade Civil e Administração Pública . Para um novo paradigma do service public*, Coimbra: Almedina.
- Suleiman, E. (2000). “Es Max Weber realmente irrelevante?”, *Gestión y Análisis de Política Públicas*, n.º 17-18, pp. 3-17.
- Vannari, E. M. & Nasi, S. (2008). “Creative accrual accounting in the public sector: Milking water utilities to balance municipal budgets and accounts”, *Accountability & Management*, 24, pp. 97-116.
- Vieira, R. P. C. & Jorge, S. M. (2010). “ A Adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (R)Evolução ou Harmonização?”, *Jornal de Contabilidade*, 402, pp. 259-268.
- Wynne, A. (2008). “Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day?”, *International Journal on Government Financial Management*, pp.117-132.