

**EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: UMA ANÁLISE  
INSTITUCIONAL**

**Susana Maria de Oliveira e Silva**

Doutoranda em contabilidade na Universidade do Minho e Docente no Instituto  
Politécnico do Cávado e do Ave

Campus de Gualtar

**Lúcia Lima Rodrigues**

Universidade do Minho

Professora Associada com Agregação

Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

Campus de Gualtar

**Marta Guerreiro**

Instituto Politécnico de Viana do Castelo

Professora Adjunta da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico  
de Viana do Castelo

**Área Científica:** F) Setor Público

**Palavras-chave:** Contabilidade pública, POCP, IPSAS, *teoria institucional*

## EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: UMA ANÁLISE INSTITUCIONAL

### Resumo

Do século XVI ao século XIX, os governos dos diferentes países europeus implementaram reformas contabilísticas que resultaram na introdução da contabilidade de partidas dobradas para a gestão das finanças públicas no âmbito do governo central.

Na década de 90, na Europa e no caso específico de Portugal, iniciaram-se processos de reforma ao nível da contabilidade pública de forma a responder às novas exigências da gestão. Em Portugal, foi publicado, em 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que foi o eixo central da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). A publicação deste Plano foi um passo muito importante para a adoção do regime de contabilidade do acréscimo. Contudo, o POCP divergia significativamente das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) que entretanto adquiriram aceitação e reconhecimento ao nível internacional. Nesse sentido, e face à crise na Europa iniciada no ano de 2010, a União Europeia (UE) começou a exigir dos Estados membros, e particularmente no caso de Portugal, a elaboração de normas de contabilidade que facilitassem a consolidação de contas, um aumento da transparência, maior *accountability* e a convergência ao nível estatístico.

Assim, o principal objetivo deste artigo consiste em contextualizar o processo de mudança da Contabilidade Pública em Portugal, os principais marcos históricos antes do POCP, até à publicação do Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP), descrevendo e analisando as mudanças que ocorreram na contabilidade pública quer a nível nacional, quer a nível internacional. A teoria institucional é utilizada como perspetiva teórica na compreensão do contexto social, cultural e económico e das pressões do meio envolvente institucional que explicam a evolução da contabilidade pública.

Os resultados demonstram que a mudança foi uma imposição da UE, mais concretamente da TROIKA.

**Palavras-chave:** Contabilidade pública, POCP, IPSAS, teoria institucional

## 1. Introdução

Durante os séculos XVI, XVIII e XIX, assistiu-se a mudanças e reformas contabilísticas profundas que resultaram na introdução da contabilidade de partidas dobradas da gestão das finanças públicas.

Desde a década de 90 do século XX, temos assistido a um processo de mudança na administração pública cujo objetivo principal é assegurar uma gestão eficiente dos recursos públicos, aplicando metodologias voltadas para a economia, eficiência e eficácia (Jesus e Eirado, 2012). Neste sentido, na Europa e no caso específico de Portugal, iniciaram-se processos de reforma ao nível da contabilidade pública de forma a responder às novas exigências da gestão e de informação. Assim sendo, é necessário que existam normas de contabilidade que garantam a transparência e fiabilidade na prestação de contas das entidades públicas. Todavia, dada a crescente interligação entre as economias nacionais e, em particular, entre as economias da UE, a harmonização das normas no âmbito do setor público a nível internacional torna-se essencial para aumentar a comparabilidade da informação prestada. É ainda de realçar a crescente importância das normas internacionais de contabilidade para o setor privado em toda a Europa e, em particular, em Portugal onde foi adotado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), como consequência do processo de harmonização contabilística internacional que se tem vindo a desenvolver nos últimos anos.

No atual contexto de crise mundial, a evolução da normalização contabilística do setor público assume um papel cada vez mais preponderante dado que a adoção de normas internacionais de elevada qualidade pode contribuir para aumentar a qualidade, a transparência da prestação de contas e a *accountability* no setor público.

Na última década, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), através do Comité do Setor Público da *International Federation of Accountants* (IFAC), desenvolveu um conjunto de normas para o setor público que, apesar da sua elevada importância, não teve uma implementação generalizada na UE. Em Portugal, assistiu-se à publicação do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 9 de junho, que incumbiu a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilístico Público (SNCP) adaptado às IPSAS.

Desta forma, o principal objetivo deste artigo consiste em contextualizar o processo de mudança contabilística da Contabilidade Pública em Portugal e os principais marcos históricos antes do POCP, até à publicação do SNC-AP. Esta contextualização é feita à

luz da teoria institucional de modo a identificarmos as pressões que ocorreram nas várias etapas que conduziram à mudança institucional.

Neste sentido, o contributo deste artigo será adotar uma perspetiva institucional para explicar a evolução histórica, ou seja, no âmbito dos principais marcos históricos, analisar como é que o contexto institucional justifica as pressões para as mudanças.

Para dar cumprimento ao objetivo proposto, o artigo encontra-se dividido em quatro secções. Numa primeira secção abordamos o período pré publicação do POCP; na segunda sessão, o período da publicação do POCP; na terceira, sessão a influência internacional na publicação do SNCA-P em Portugal e última sessão, o período da publicação do SNC-AP. Por último são efetuadas algumas considerações finais.

## **2. Revisão da Literatura**

### 2.1 – Período pré publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública

Na segunda metade do séc. XIII, com D. Dinis (1279-1325) começou a desenhar-se o embrião de uma repartição contabilística: a Casa dos Contos. Foi instituída em Portugal a repartição dos contos, mais tarde designada a Casa dos Contos, conforme documento de 16 de Junho de 1296, com o objetivo de concentrar as contas da Fazenda Real. (Gonçalves *et al.*, 2013).

O Monarca, através dos seus magistrados, procurava regulamentar a apresentação das contas, assim como das instituições fiscalizadoras, no sentido de estabelecer uma maior organização da fiscalização financeira. Foram várias as regulamentações publicadas:

- Regimento dos contos de 5 de julho de 1389, que foi o primeiro regulamento de uma repartição contabilística que tinha como finalidade arrecadar e fiscalizar as receitas e despesas efetuadas;
- Regimento dos contadores da cidade de Lisboa de 28 de novembro de 1419;
- Regimento do contador Mor dos Contos da Cidade de Lisboa de 22 de março de 1434;
- Em 1514 os Contos d'el Rei transformaram-se nos Contos do Reino e Casa;
- Regimento e Ordenações da Fazenda de 17 de outubro de 1516, que sistematizou as normas contabilísticas;
- Alvará de 1 de abril de 1560, que unificou a Contabilidade Pública ligando os Contos de Lisboa aos Contos do Reino e da Casa;
- Regimento da Casa dos Contos de Goa de 19 de agosto de 1589;

- Regimento da Fazenda de 20 de novembro de 1591 que criou um único tribunal da Fazenda;
- Regimento dos Contos de 3 de setembro de 1627 que centralizou nos Contos do Reino e Casa toda a contabilidade pública (da Metrópole e do Ultramar);
- Regimento dos Contos de Estado do Brasil de 17 de dezembro de 1648 (Paixão e Lourenço, 1999)

Neste sentido, até ao século XVIII, os Contos do Reino e Casa constituíram o primeiro organismo criado em Portugal para fiscalização e execução das receitas e despesas do Reino, que teve o seu 1º Regimento em 1389, nos tempos de D. João I (Rodrigues, 2011).

Em setembro de 1755, ano do terramoto em Lisboa, Marquês de Pombal aproveitou a completa destruição da sede da Casa dos Contos, para extinguir os Contos do Reino e Casa e criar o Erário Régio, mediante a Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761. A referida Carta, que continha uma estrutura diferente da anterior, constitui uma referência importante, na medida em que fixou normas exaustivas sobre a organização e o funcionamento da Fazenda Real, salientando-se o facto inovador do método da escrita contabilística ser o método digráfico (Lira, 2011).

Nesta data (1755) foi criada a Junta de Comércio, que era o organismo regulador das atividades económicas e que financiou a Aula do Comércio em Lisboa, a primeira Escola de ensino público de contabilidade (Rodrigues *et al.*, 2010).

Com a oficialização do Erário Régio promulgada por Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, o governo de Pombal procurou controlar e tornar mais eficiente a arrecadação dos impostos públicos (Gonçalves, 2013). O Erário Régio foi criado na época do Despotismo Esclarecido, com características profundamente centralistas, onde no cume da pirâmide se encontravam o tesoureiro-mor, o inspetor geral e o Rei; existia um grande secretismo, dado que apenas quatro pessoas em todo o reino tinham conhecimento da situação financeira do Erário e subsistia um grande controlo exercido em pirâmide: os contadores controlavam-se reciprocamente e o inspetor controlava todos (Rodrigues, 2000).

Nesta época, sendo a contabilidade realizada por partidas dobradas, permitia uma prestação de contas mais sofisticada e uma maior transparência das contas (Rodrigues, 2011). As filosofias e os ideais do mercantilismo e do despotismo esclarecido constituíram as lógicas do Governo Português durante a Era Pombalina (Rodrigues *et al.*, 2004). A política contabilística era traduzida por regras, especialmente as regras de contabilidade, o que era uma forma de integrar e harmonizar a administração do Império Português disperso por todo do mundo. Nesta época assiste-se ao exercício de

pressões coercivas por parte do Governo Português através do seu poder legislativo, para exigir que a Fazenda Real adotasse o método de partidas dobradas (Gomes *et al.*, 2008). Podemos afirmar que a Criação do Erário Régio, associado ao mercantilismo e o despotismo iluminado da época constituíram uma forma de isomorfismo coercivo tal como defendido por Meyer *et al.* (1997). Os modelos do mercantilismo e iluminismo definem e legitimam o poder local, moldando as estruturas e as políticas dos Estados-nação e outros atores nacionais e locais em praticamente todos os domínios de atividade, tal como a vida social, política, educação, medicina, ciência, até mesmo a família e religião (Meyer *et al.*, 1997, p.145).

Contudo, consideramos que com a criação da Junta de Comércio à luz do defendido por DiMaggio e Powell (1983) estamos perante o isomorfismo normativo, dado que está relacionado com a profissionalização, e a legitimação cognitiva através de especialistas da área de contabilidade.

No início do século XIX, em 1832, assistiu-se à extinção do Erário Régio, o que se deveu à queda do despotismo e aos reinados fracos que tornaram incontrolláveis (Rodrigues, 2000). Contribuíram para este facto, as invasões francesas em 1807 e a fuga do Príncipe Regente na época para o Brasil, o que tornou Portugal instável, diluindo o poder da Monarquia. Em 1808, os franceses foram expulsos e dominaram em termos militares em Portugal até 1820. Não obstante a influência britânica, nos negócios externos, em 1820 começou a revolução liberal, que se refletiu na constituição Portuguesa de 1822, que enunciava o apoio aos direitos individuais e liberais. Nesta altura, o liberalismo dominou Portugal, em alinhamento com parte da Europa, sendo que com as revoluções de 1830 e 1848, o liberalismo acentuou-se ainda mais. Consequentemente, a nível comercial começou-se a sentir um clima menos favorável, verificando-se alguma desregulamentação no que concerne à contabilidade. (Rodrigues *et al.*, 2004).

Em 1832, sob a influência das novas ideias políticas e com o advento da Monarquia Constitucional e na sequência do relatório de Mouzinho da Silveira sobre a organização da Fazenda, Justiça e Administração Pública, foi criado, em substituição do Erário Régio, o Tribunal do Tesouro Público, tendo-se retrocedido às partidas simples como método de registo (Almeida, e Marques, 2002). Nesta época assistimos à desinstitucionalização das práticas contabilísticas existentes, resultado da combinação de política, e das pressões coercivas existentes.

Desta forma, e adotando o raciocínio de Jepperson e Meyer (1991) a mudança institucional ocorre quando se altera o ambiente político e militar, verificando-se que o isomorfismo cultural e o isomorfismo em si facilitam as mudanças.

Em 1833, é publicado o Código Comercial que conferia ao sector privado a faculdade de seguir o modelo de escrituração que lhe aprouvesse, desde que utilizassem como livros obrigatórios o livro de diário, o livro copiador de cartas comerciais e o livro de balanços, sendo que as partidas dobradas não eram obrigatórias (Santareno, 1997). Neste sentido, pode-se dizer que a regulamentação imposta pelo código de 1833 “pode ser explicada como um reflexo da heterogeneidade de pontos de vista sobre o comércio que foram tomados num Estado liberal em desenvolvimento” (Rodrigues *et al.*, 2004, p. 29). Posteriormente, e ainda no âmbito do setor privado o Código Comercial de 1888 proporciona um exemplo claro da influência e desregulamentação, permitindo aos comerciantes e sociedades anónimas que conduzissem a sua própria contabilidade ou autorizassem qualquer outra pessoa para o fazer. (Rodrigues *et al.*, 2004). Consequentemente a contabilidade pública seguiu o mesmo ritmo e desenvolvimento. Foi aprovado o Regulamento Geral da Contabilidade Pública, de 31 de agosto de 1881, o qual considerava que a contabilidade se dividia em legislativa, administrativa e judiciária. A contabilidade legislativa compreendia as leis, os impostos, a autorização da despesa, a fiscalização e a prestação de contas; a contabilidade administrativa compreendia a arrecadação dos rendimentos do Estado e a contabilidade judiciária abarcava a responsabilidade individual de todos os gerentes de dinheiros públicos que seriam determinados pelo Tribunal de Contas (Almeida e Marques, 2002). A perda de prestígio da Aula do Comércio, extinta em 1844, também contribuiu na segunda metade do século XIX para a desvalorização das partidas dobradas em comparação com o protagonismo que as mesmas evidenciavam na segunda metade do século anterior (Santareno, 1997).

No início do século XX, no período compreendido entre 1907 e 1936 foram publicadas algumas medidas legislativas tendentes à criação de sistemas de contabilidade pública e relativas ao controlo dos dinheiros públicos (Pascoal e Ribeiro, 2002). A reforma da Contabilidade Pública de 1907, instituída pela Lei de 20 de março, inclui um conjunto de disposições que alteram a legislação em vigor até à data, nomeadamente o facto do orçamento incluir, sem exceção, todas as receitas e despesas ordinárias extraordinárias do Estado, abrangendo as entidades públicas que tinham administração especial. Pela carta de Lei de 1908 são aprovadas disposições legais relativas à gestão financeira do Estado, determinando nomeadamente, que todas as receitas, sem distinção da sua natureza devessem ser entregues ao tesouro à medida que fossem sendo cobradas e constituindo rendimentos do Estado, devendo ser inscritas nas contas públicas (Almeida, e Marques, 2002).

“Em 5 de outubro de 1910 é proclamada a República e Portugal vive uma época de instabilidade social e política” (Almeida, e Marques, 2002, p. 106). Apesar de nesta época existir um grupo de contabilistas republicanos que pretendiam que fosse aplicado à contabilidade pública o sistema digráfico, a verdade é que esta tentativa não vigorou e a contabilidade pública continuou a processar-se pelo método unigráfico ou de partidas simples (Almeida e Marques, 2002).

Após a revolução de 28 de maio de 1926, o Estado Novo, criado em 1933 sobretudo por razões ideológicas e propagandísticas, serviu para assinalar a entrada num novo período político, que ficou marcado por uma conceção presidencialista, autoritária e antiparlamentar do Estado. Neste sentido, o Estado Novo encerrou o período do liberalismo em Portugal, abrangendo-se nele não só a Primeira República, como também o Constitucionalismo monárquico. Este regime político fez-se refletir na Contabilidade Pública, através das normas aprovadas naquele período (Almeida e Marques, 2002).

No decurso deste regime, em 1928, foi instituída uma reforma orçamental, aprovada pela Lei 15465, de 14 de maio, sendo adotado o modelo de Orçamento Geral do Estado que compreende “vários mapas destinados não só à expressão das receitas e despesas do Estado, mas também à apreciação da situação financeira das autarquias locais e colónias” (Pascoal e Ribeiro, 2002, p. 9). Este decreto aplicava-se a todos os serviços públicos, gerais, regionais ou locais, que gozassem ou não de autonomia administrativa e financeira, estando sujeitos às leis e regulamentos de contabilidade pública, quanto à organização e execução dos seus orçamentos, sendo a contabilidade pública nesta época meramente orçamental (Almeida e Marques, 2002).

De acordo com o preambulo do Decreto nº 15465, esta reforma é necessária para se ter uma ideia exata do estado financeiro, económico e social da nação e, por outro lado, para repor a falta de ordem, homogeneidade e clareza das contas públicas.

Em 1930 o Decreto-lei 18381 estabeleceu que a contabilidade pública deveria realizada por anos económicos que se iniciavam a 1 de julho e terminavam a 30 de junho e deveria ter por missão a escrituração de todas as operações de despesa e receita que pertencessem ao ano económico em que foram realizadas. Este decreto continha ainda algumas disposições relacionadas com a execução orçamental: cobrança das receitas e realização de despesa. Pelo decreto-lei nº 25 299, de 6 de maio de 1935 estabeleceu-se que a partir de 1936 os anos económicos passam a coincidir com os anos civis (Almeida e Marques, 2002). A Contabilidade Pública continua a centrar-se na execução



do orçamento, no controlo da despesa e cobrança da receita, ou seja uma contabilidade meramente orçamental.

Em termos políticos, o Estado Novo foi também designado por salazarismo, em referência a António de Oliveira Salazar, seu fundador e líder. Salazar assumiu o cargo de Ministro das Finanças em 1928 e tornou-se, nessa função, uma figura preponderante no governo da Ditadura Militar, tendo ascendido a Presidente do Conselho de Ministros em Julho de 1932. Entre 1961 e 1974, apesar do envolvimento nas guerras coloniais com Guiné, Angola e Moçambique, Salazar e o seu sucessor Marcelo Caetano controlavam a contabilidade pública e a economia, num ambiente favorável, particularmente depois da sua integração na *European Free Trade Association* (EFTA) (zonas regionais de comércio livre) em 1961 (Carvalho *et al.*, 2002). Durante este regime político (Estado Novo) Portugal não foi favoravelmente aceite pela comunidade internacional.

Com a “Revolução dos Cravos” em 1974, o país consolida um regime político democrático e multipartidário, apesar da instabilidade governamental até 1985. Desta forma, “a revolução de Abril de 1974 põe fim ao regime ditatorial, abrindo portas à possibilidade de modernizar um sector público que estava caracterizado por modelos de atuação próprios desse tipo de regime” (Fernandes, 2009, pp. 157-158). Nesta altura, a mudança do regime político de ditadura para a democracia acabou por trazer profundas alterações ao sector público português. Assistiu-se à separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à independência dos tribunais, como foi o caso do Tribunal de Contas (TC), sendo que a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo e regime. Em 1986, com a entrada de Portugal para a União Europeia, tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos. Contudo não existiram alterações na contabilidade pública, ressaltando-se o facto de que nesta altura que se observou um grande impulsionamento na contabilidade do setor privado, com a alteração, em 1989, do Plano Oficial de Contabilidade (POC), em consequência da emissão da IV Diretiva da Comunidade de Europeia. (Nogueira, e Carvalho, 2006).

Nesta década, foram publicados alguns diplomas legais mais direcionados para a administração local, em virtude da publicação da primeira Lei das Finanças Locais, Lei 1/79 que determinava a modificação dos sistemas contabilísticos das autarquias locais. Em consequência disso, foi publicado o decreto-lei 243/79, de 25 de julho, que aprovou as regras relativas à elaboração, aprovação e execução dos orçamentos, bem como à elaboração e aprovação da conta de gerência (termo que se refere à prestação de contas, apenas na ótica orçamental). Posteriormente o decreto-lei acima referido foi

revogado pelo decreto-lei 341/83, de 21 de julho, que aprovou as formas de execução da contabilidade das autarquias locais, mas ainda na base do caixa. No âmbito deste diploma introduziram-se profundas alterações no que concerne aos planos de atividades e à classificação funcional das despesas, de forma a tornar o orçamento, o plano de atividades e a prestação de contas, um instrumento de gestão que permitisse às autarquias locais uma maior eficiência na aplicação dos recursos distribuídos e maior facilidade de análise por parte dos seus destinatários. (Pascoal e Ribeiro, 2002).

Depois de Portugal entrar para a Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1985, o país viveu um período de estabilidade e de grande desenvolvimento económico. (Carvalho *et al.*, 2002). O Estado continuou a impor regulamentação e a exercer pressões coercivas, também agora exercidas pelos países pertencentes à CEE.

Assim, no âmbito da regulamentação para a administração local, em 1987 é aprovada a nova lei das finanças locais (Lei 1/87, de 6 de janeiro), que reafirma a autonomia financeira das autarquias locais, conferindo-lhes os poderes de elaborar, alterar e aprovar os planos de atividades e orçamentos; elaborar e aprovar planos de contas; dispor de receitas próprias e processar as respetivas despesas que por lei forem destinadas às autarquias locais e gerir o património autárquico. Esta Lei dispunha ainda que o regime relativo à contabilização das autarquias locais visava a uniformização, normalização e simplificação de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeiro que permitisse a apreciação e o julgamento da execução orçamental patrimonial (Pascoal e Ribeiro, 2002). Contudo, a contabilidade da administração local continuou em regime de caixa, não tendo sido provado um plano de contas que permitisse a análise patrimonial e desta forma fosse alterado o regime contabilístico, para a digrafia.

Em 1988 foi aprovado para as instituições de segurança social o Decreto-lei 24/88, de 29 de janeiro, que tinha como objetivo dotar as instituições de um sistema de gestão que tivesse em conta as necessidades de gestão, tanto nos aspetos orçamentais e patrimoniais, como nos aspetos de cálculo de controlo de custos.

Em 1989, com a publicação da Lei Constitucional n.º 1/89 (segunda revisão da Constituição) “foi dado o primeiro passo legislativo da reforma orçamental e da contabilidade pública, que dão origem ao novo regime da administração financeira do estado” (Marques e Almeida, 2003, p. 3). Posteriormente, com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, designada por Lei de Bases de Contabilidade Pública, da Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado (Lei 6/91, de 20 de Fevereiro) e do Decreto-Lei 155/92, é estabelecido o novo regime de administração financeira do Estado

(Marques e Almeida, 2003, p. 3). Segundo Jorge *et al.* (2007), no âmbito desta reforma, e na sequência da Lei 6/91, revogada pela Lei 151/2015, de 11 de setembro, foram aprovadas novas regras e princípios para o enquadramento geral do Estado. Este novo regime, reflete uma preocupação evidente com a modernização da Administração Pública, tendo em vista:

*“melhor racionalização das despesas públicas; a realização da legalidade; mais eficiente controlo dos gastos públicos; uma maior e mais atempada informação financeira e reforço da responsabilidade dos gestores públicos”* (Jorge *et al.*, 2007, p. 414).

A reforma em curso aprovou princípios inovadores no que diz respeito à organização dos serviços. Neste sentido, o regime geral aplicava-se aos serviços e organismos da Administração Central que dispõem, em regra, de autonomia administrativa e o regime excecional aplicava-se aos serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira (Marques e Almeida, 2001). A Lei 8/90, de 20 de fevereiro e o Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho, deram corpo à necessidade de “implementação de um sistema de contabilidade digráfico que procedesse à valorização e registo contabilístico do património do Estado, tendo como suporte o Plano Oficial de Contabilidade (POC)” (Marques e Almeida, 2001, p. 572). Assim, os organismos com autonomia administrativa enquadrados no regime geral passaram a ter de adotar uma contabilidade de compromissos, que devia registar os encargos ou as obrigações assumidas, e o regime de contabilidade de caixa, que registava as saídas e entradas de dinheiro. (artigos 12º e 15º do Decreto-Lei n.º 155/92). Os organismos autónomos, enquadrados no regime excecional, passaram a adotar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade (POC), com o objetivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem com uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 155/92). Nesta sequência, e decorrente desta exigência, após 1992 verificaram-se quatro situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar integralmente o POC, situação que se verificou em alguns organismos da administração central;
3. Serviços para os quais foram aprovados e passaram a utilizar um Plano Oficial de Contabilidade específico, como foi o caso em 1991 do Plano de Contabilidade para o sector da Saúde e em 1993 o Plano de contas dos Serviços Municipalizados.

4. Serviços para os quais se iniciou a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade específico mas que não chegaram a ser aprovados devido à posterior publicação de um Plano Oficial de Contabilidade para toda a administração pública, de que foi exemplo o Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Públicas, que nunca chegou a ser provado.
5. Serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumpriam com a nova reforma da contabilidade pública, ou seja, continuavam apenas com um sistema de contabilidade na base do caixa (Fernandes, 2009).

Contudo, em 1995, através da publicação da Resolução 23/95, de 12 de junho,

*“é nomeada pelo governo uma “Estrutura de missão” com o objetivo de proceder à elaboração do Plano Oficial de Contabilidade Pública que veio a ser aprovado pelo Decreto-lei 232/97, de 3 de setembro e que surge no contexto da Reforma da Administração Financeira do Estado” (Marques e Almeida, 2001, p. 572).*

Apesar das origens e da filosofia da reforma que ocorreu em Portugal ser compartilhada por outros países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), as estratégias delineadas para a implementação foram diferentes, tendo em conta os objetivos, o alcance e a intensidade que se pretendia da reforma, o que conduziu a diferentes modelos da Administração Pública nos diferentes países (Jorge *et al.*, 2007).

Durante as últimas décadas, as iniciativas de reforma das administrações públicas tiveram como objetivo a transformação do Estado tradicional burocrático num Estado mercantil, que privilegie o desempenho, a produção, os resultados e a eficiência, sendo que o foco principal das organizações públicas é conduzido por mudanças das lógicas institucionais (Meyer *et al.*, 2014). Normalmente, as reformas introduzidas na contabilidade pública são impostas por lei, podendo-se, assim, dizer que as forças coercivas e normativas parecem ter implicações importantes sobre os estímulos e o conteúdo dessas reformas (Gomes *et al.*, 2015).

A teoria institucional ajuda a destacar como é que os processos de mudança nos procedimentos e práticas contabilísticas forneceram credibilidade, visibilidade e legitimidade às partes envolvidas no processo perante os seus constituintes externos (Gomes *et al.*, 2008).

## 2.2 – Período da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública

A Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) levou a uma proliferação de planos e a uma normalização descoordenada, a pouca harmonização, a dificuldades de comparação da informação financeira mas, mais importante, resultou na impossibilidade de obtenção de informação financeira consolidada para todo o setor público. Desta forma, face às lacunas existentes que foram detetadas, era necessário complementar o sistema existente e definir uma estrutura base de referência para toda a contabilidade das entidades que integram a esfera da administração pública (Fernandes, 2009).

Para colmatar esta situação e as deficiências da informação existente, foi publicado, em 1997, o POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro) que teve como objetivo principal a integração num único sistema contabilístico, da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica de forma a constituir um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas. Na opinião de Marques (2003), o POCP podia constituir um poderoso instrumento de apoio à tomada de decisões dos gestores e deveria permitir o controlo financeiro e a disponibilização de informação de forma a garantir uma maior transparência da situação financeira e patrimonial das entidades públicas. Além disso, o POCP também permitia o acompanhamento da execução orçamental, a obtenção de informação contabilística relevante para a obtenção de dados agregados para a contabilidade nacional e o acesso à informação sobre a situação patrimonial de cada organismo.

O POCP aplicava-se, obrigatoriamente, a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tivessem natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social e às organizações de direito privado sem fins lucrativos que dispusessem de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.

As principais fontes que estiveram na origem da elaboração e aprovação do POCP foram o Plano Oficial de Contabilidade das empresas privadas e o *Plan General de Contabilidad Pública* espanhol. Conforme referido no preâmbulo do diploma, o POCP baseou o modelo de contabilidade orçamental no *Plan General de Contabilidad Pública* espanhol e a contabilidade patrimonial seguiu o definido no POC para as empresas privadas, nomeadamente no que concerne aos critérios e princípios contabilísticos e ainda aos modelos de mapas de prestação de contas (com a exceção dos mapas orçamentais). De acordo com Fernandes (2009), permaneciam algumas diferenças entre o modelo aprovado e as fontes para a sua elaboração, apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Características dos sistemas de Contabilidade Pública de Portugal e Espanha

	Portugal	Espanha
Contabilidade orçamental	Base de caixa	Base de caixa
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigação Autorização de pagamento Pagamento	Autorização Disponibilização Obrigação  Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Compromissos de exercícios futuros	Registo obrigatório na contabilidade orçamental	Não registo
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos do exercício
IVA	Operação orçamental	Operação extra-orçamental
Bens de domínio público e privado	Ativo Separa-os em função do aspeto legal: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bens de dom�nio público, (que inclui bens de uso geral ou privado)</li> <li>• Bens de dom�nio privado</li> </ul>	Ativo Separa-os em função do aspeto económico: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bens de uso público</li> <li>• Bens de uso privado</li> </ul>
Contabilidade Financeira	Designa-a por contabilidade patrimonial porque o aspeto patrimonial prevalece sobre o aspeto económico	Designa-a por contabilidade financeira porque o aspeto econ�mico prevalece sobre o aspeto patrimonial
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com exceção dos bens adquiridos pelo sistema <i>leasing</i> , registados como imobilizado corpóreo	é um dos princípios consagrados no PGCP
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória

Fonte: Fernandes (2009, p. 166-167)

Em 1998, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), com a publicação do Decreto-Lei n.é 68/98, de 20 de março.

Em 1999 houve a publicação dos planos setoriais específicos para alguns subsectores da administração pública, designadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-lei n  54-A/99, de 21 de fevereiro. Em 2000 foi publicado Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n  798/2000, de 28 de setembro. No mesmo ano foi

aprovado o Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação (POC-Educação) pela Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS) aprovado pelo Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de janeiro. Estes Planos têm um significado histórico na reforma da contabilidade pública em Portugal, assinalando a passagem da contabilidade pública tradicional, que tinha como principal objetivo o cumprimento da Lei e do Orçamento, para uma contabilidade pública moderna, que proporciona um sistema contabilístico adequado e capaz de responder às necessidades da gestão, contribuindo para a implementação da Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) (Jorge *et al.*, 2007).

Com a publicação do POCP e dos Planos setoriais introduziu-se o método das partidas dobradas como método de registo contabilístico para a administração pública, sendo o seu propósito alcançar um aumento da quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores; uma maior harmonização dos procedimentos contabilísticos de forma a facilitar a comparabilidade da informação, a consolidação de contas públicas e a integração, numa única contabilidade pública, dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Fernandes, 2009).

Ao nível do governo local este processo de reforma requeria que os municípios reportassem informação não só na perspetiva da conformidade legal, mas também numa perspetiva de economia e eficiência, reportando a sua situação económica e financeira, traz melhorias inegáveis quer em relação à qualidade como à quantidade da informação financeira produzida (Jorge *et al.*, 2008).

Contudo, segundo Jorge *et al.*, (2007) a aprovação deste plano representa apenas um dos primeiros passos necessários para a implementação total dos objetivos preconizados no âmbito da RAFE, sendo que representa um “choque cultural”, uma vez que implica grandes mudanças, nomeadamente a adoção da gestão por objetivos e que resultará numa maior responsabilização e supervisão dos serviços públicos. Nos últimos anos, quer os organismos de supervisão nacional, quer investigadores têm desenvolvido estudos sobre a aplicação do regime do acréscimo e dos objetivos da reforma governamental, concluindo que o novo sistema facultaria mais informação para a tomada de decisão dos gestores públicos. Neste âmbito, um estudo publicado em 2003, pelo Tribunal de Contas (questionário aplicado em 2002 às entidades do sector do ensino superior público sujeitos à novo sistema de contabilidade), aponta como dificuldades na implementação do POCP a elaboração do inventário inicial, valorização dos ativos, nomeadamente livros das bibliotecas e obras de arte e a implementação do

sistema de controlo interno. As entidades inquiridas *reconhecem* a utilidade das contas consolidadas, mas têm dificuldades na sua preparação uma vez não existe uma correta harmonização da informação entre as diferentes entidades do grupo, e não existem programas de *software* específicos que facilitem este tratamento contabilístico. As entidades reconhecem, ainda a necessidade de existir uma estrutura concetual e entendem a necessidade da transposição de determinados conceitos da contabilidade empresarial para a contabilidade pública, nomeadamente que os resultados líquidos possam ser uma medida de desempenho e um indicador da posição financeira das entidades públicas. (Jorge *et al.*, 2007).

Segundo Lapsley *et al.* (2009), do ponto de vista da gestão tem-se questionado os benefícios da mudança para a contabilidade do acréscimo no setor público. Esta adoção pode ser vista como imposição das pressões de um mundo padronizado, em que as determinadas corporações pressionam a regulação das práticas contabilísticas e em que o mimetismo das práticas do setor privado influenciam o setor público (Lapsley *et al.*, 2009).

### 2.3 – A influência internacional na publicação do SNC-AP em Portugal

Em 1977 foi fundada a IFAC que é uma entidade que reúne profissionais de contabilidade de todo o mundo, sendo em 1987 criado o comité para o setor público (IFAC – *Public Sector Committee - PSC*) com os objetivos de disponibilizar informação contabilística normalizada, para todos os profissionais, e informação sobre o relato financeiro para as entidades governamentais (Comissão de Normalização Contabilística, 2013).

Em 2008, por mudança do estatuto, o IFAC-PSC deu lugar ao *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) que é um organismo normalizador independente que desenvolve as IPSAS e outras orientações para serem usadas por entidades do setor público à escala mundial, sendo o enfoque das atividades do IPSASB o relato financeiro do setor público (Comissão de Normalização Contabilística, 2013).

Segundo a CNC, desde 1997 o IPSASB já desenvolveu e publicou 32 IPSAS adaptadas para o setor público “ e uma IPSAS para a contabilidade e relato financeiro em base de caixa, particularmente útil para países que ainda estão no processo de transição para a base de acréscimo” (Comissão de Normalização Contabilística, 2013:5). Neste sentido, o IPSASB, como organismo normalizador, constituído por profissionais de contabilidade, apenas tem conferida a legitimidade para a emissão e recomendação das IPSAS, não possuindo o poder de *enforcement* (Comissão de Normalização Contabilística, 2013).



Segundo Christiaens *et al.* (2010, p.540) “o IPSASB está convencido de que o objetivo dos relatórios financeiros para o setor público é o mesmo que para o setor privado. Por isso, cada IAS/IFRS é revista e adaptada para desenvolver as IPSAS”. Assim, há uma tendência para a adoção da contabilidade do acréscimo no mundo, embora pareça existir diferenças significativas no caminho da adoção desses sistemas de contabilidade. Neste contexto, os autores referem que, no caso português, há uma grande diversidade na forma como a reforma da contabilidade foi aplicada nos governos locais e no governo central.

Segundo Jorge *et al.*, (2007), o processo de harmonização internacional que se iniciou no setor privado está a ter grande relevância no contexto do setor público, nomeadamente no que se refere ao aumento da responsabilização das entidades públicas, tendo o IPSASB grande influência neste processo de harmonização e responsabilização.

Apesar das mudanças introduzidas nas últimas décadas e de toda a evolução contabilística, nomeadamente com a adoção do regime de contabilidade do acréscimo “a atual crise das Finanças Públicas na Europa, tem relevado a necessidade de reformas adicionais no contexto da UE com vista a uma maior transparência e *accountability* das contas públicas” (Gomes, 2014, p. 65). A UE iniciou a nova década mergulhada numa grave crise económica e social, sendo o ano de 2010 dominado pela crise da dívida soberana que afetou a zona euro. “A crise revelou uma falta de respeito pelas regras de disciplina orçamental e a incapacidade de assegurar que os Estados-membros sigam políticas económicas sólidas orientadas para a competitividade” (CE, 2010, p. 12). Desta forma, existe necessidade de maior rigor orçamental, de relatórios com dados orçamentais mais rigorosos e transparentes. Neste sentido, o Relatório Geral sobre a Atividade da UE, de 2010, refere a necessidade de publicação de uma diretiva relativa aos requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-membros, que garantirá a transposição para os quadros orçamentais nacionais de forma adequada, nomeadamente no que se refere aos sistemas de contabilidade, estatísticas, regras fiscais e procedimentos orçamentais (CE, 2010).

Assim, em 2011, a UE publicou a Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro que refere que os Estados membros devem adotar práticas de Contabilidade Pública exaustivas e fiáveis em todos os subsectores da administração pública. No mesmo ano da publicação da diretiva referida, e como consequência da crise que Portugal atravessava nesta data, foi publicado o memorando de entendimento sobre os condicionalismos de política económica, designado por Memorando da TROIKA, que obrigava Portugal a adotar

medidas de eficiência e eficácia na administração pública. Desta forma, tornava-se imperativo a harmonização dos sistemas contabilísticos de forma a garantir a transparência das contas públicas e a comparabilidade da informação. Assim, perante uma situação de dependência do Fundo Monetário Internacional (FMI) e das imposições da UE Portugal assumiu o compromisso de melhorar a contabilidade e os relatórios financeiros, representando isto uma pressão externa importante que determina as mudanças de contabilidade pública em Portugal. (Gomes *et al.*, 2015).

Pelo acima exposto podemos concluir que a introdução das mudanças nos sistemas de contabilidade pública são impostas por lei, o que significa que as forças coercivas e normativas têm implicações importantes sobre os estímulos e o conteúdo das reformas ao nível da contabilidade pública (e.g Gomes *et al.*, 2015; Baker e Rennie, 2010; Carpenter e Feroz, 2001; Lapsley *et al.*, 2009; Oulasvirta, 2014). Esta ideia pode ser reforçada pela análise das principais conclusões do relatório final desenvolvido pelo EUROSTAT (2012) com a comparação de práticas de contabilidade e auditoria pública de 27 Estados da UE, onde refere que, apesar de Portugal ter iniciado a mudança para a contabilidade de acréscimo em 1990, apenas foi implementada num número limitado de entidades, pelo que o processo de mudança ainda não se encontra concluído (Gomes *et al.*, 2015).

No seio da UE existe unanimidade quanto à necessidade harmonização das normas de contabilidade para o setor público de forma a aumentar a transparência, a comparabilidade e como base para uma melhor governação no setor público (CE, 2013). A CE (2013) refere que a maioria dos Estados-membros já aplica o regime de contabilidade de acréscimo de acordo com normas nacionais na administração pública, ou está em vias de o fazer. Onze Estados-membros têm sistemas mistos, na medida em que aplicam práticas contabilísticas diferentes em diferentes níveis da administração pública; a CE e as organizações da UE baseiam-se na contabilidade de acréscimo e são inspirados pelas normas IPSAS. Desta forma, apesar da adoção quase generalizada do regime de contabilidade de acréscimo, a situação atual carece de uma abordagem harmonizada (CE, 2013). Apesar de tudo isto, a CE refere que “atualmente, as normas IPSAS não descrevem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, o que, na prática, limitaria a harmonização” (CE, 2013, p. 9). O EUROSTAT (2013) considera que as IPSAS não são suficientemente estáveis, uma vez que se previa que, durante o ano de 2014, algumas dessas normas viessem a ser atualizadas de forma a completar o quadro conceptual das IPSAS. Por outro lado, o Conselho IPSAS não parece dispor de recursos

suficientes para garantir uma resposta com a necessária rapidez e flexibilidade, à procura de novas normas (CE, 2013). Por tudo isto, a CE sugere que as IPSAS constituam um quadro de referência para o desenvolvimento das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). Estas normas confeririam à UE a capacidade de desenvolver as suas próprias normas, com o objetivo de satisfazer as suas próprias necessidades com a rapidez necessária, constituindo um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, adaptado às exigências específicas dos Estados-membros da UE (CE, 2013).

Em consequência, o EUROSTAT publicou, em novembro de 2013, o documento de consulta pública sobre a aplicação das normas EPSAS para os Estados-membros da UE. Segundo o EUROSTAT, a adoção das EPSAS tem algumas vantagens uma vez que permitiria a adoção por parte dos Estados-membros da UE de normas de contabilidade harmonizadas para o setor público segundo o regime de contabilidade de acréscimo, e também diminuiria a complexidade dos métodos e processos de compilação utilizados para transformar os dados numa base semi-harmonizada e minimizaria os riscos no que diz respeito à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-membros e publicados pelo EUROSTAT (2013).

Contudo, segundo a CE (2013) existem limitações, nomeadamente para os Estados-membros que ainda adotam o regime de contabilidade de caixa, pois a adoção do regime de contabilidade de acréscimo levaria a uma reforma considerável e, neste âmbito, poderiam surgir alguns problemas, tais como: (1) problemas conceptuais e técnicos em matéria de contabilidade; (2) necessidade de conhecimentos especializados do pessoal e dos consultores; (3) necessidade de comunicação com os gestores e decisores e formação destes; (4) ligação com os auditores e formação destes; (5) ajustamento ou modernização dos sistemas informáticos; (6) adaptação dos atuais quadros regulamentares nacionais (CE, 2013).

Em Portugal, a CNC, considerou que, à semelhança do que aconteceu na realidade Portuguesa pelo setor empresarial e pelo setor privado não lucrativo, era necessário o ajustamento das normas internacionais de contabilidade para o setor público, tais como as EPSAS, ainda não emitidas (CNCP, 2013). “Esta mudança é indispensável por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas, e de consistência na normalização contabilística nacional” (CNCP, 2013, p. 3).

Em 2012, a Lei Orgânica do Ministério das Finanças procedeu à extinção da CNCAP sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na CNC, criada pelo Decreto -Lei n.º 160/2009, de 13 de julho. O Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 junho incumbiu a CNC da realização de trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único SNCP adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

Neste sentido, podemos afirmar que as mudanças da contabilidade pública estão associadas ao contexto político, contexto institucional e às pressões externas que podem aumentar o compromisso dos participantes internos (Gomes *et al.*, 2015). Da mesma forma, Oulasvirta (2014) defende que a teoria institucional é o fundamento explicativo para as escolhas dos sistemas contabilísticos. A abordagem institucional argumenta que as organizações estão sob influência de pressões sociais que as levam a adotar os sistemas contabilísticos que consideram mais adequados. Este autor defende ainda que, o impacto das IPSAS pode ser reforçado se o quadro conceptual das normas internacionais for convincente, e se existirem eficiências no modelo de contabilidade governamental dos vários países.

Como consequência, podemos afirmar que o isomorfismo coercivo pode-se verificar, ao nível da UE, com a imposição da adoção das IPSAS.

*“A nível nacional, os interesses políticos sobre esta reforma internacional poderá conduzir a uma imposição coerciva por parte dos governos e reguladores nacionais por meio de atos jurídicos e de regulamentação que conduzem à adoção das IPSAS” (Gomes et al., 2015, p. 272).*

#### 2.4 – Período da publicação do SNC-AP em Portugal

Conforme referido no preambulo do Decreto-lei 192/2015, de 11 de setembro, a materialização da reforma da administração financeira do Estado concretizou-se com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP), decorridos mais de 18 anos desde a aprovação do POCP.

O SNC-AP pretende resolver a fragmentação e as inconsistências existentes nas entidades públicas, com a adoção de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas a nível internacional.

Este novo sistema permite:

- Implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das - administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, tal como previsto na Lei de enquadramento Orçamental (LEO), publicada pelo Decreto-lei 151/2015, de 11 de setembro, em que refere que as entidades gestoras dos programas orçamentais dispõem do prazo de três anos para implementar os procedimentos contabilísticos e outros que se revelem necessários à apresentação no Orçamento do Estado das demonstrações financeiras que envolvam uma ótica de acréscimo;
- Fomentar a harmonização contabilística;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

No quadro 2 poderemos analisar as principais diferenças entre do SNC-AP comparativamente com o POCP:

Quadro 2 – Principais diferenças entre POCP e SNC-AP

SNC-AP	POCP
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Estrutura concetual da informação financeira pública	Princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Omisso
Norma relativa à contabilidade orçamental	Classe zero do plano de contas
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e Orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC

Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma.
----------------------------------	---

Nos termos do art.º 3.º do Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro, o SNC -AP aplica –se:

*“a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”.*

Este diploma vai ao encontro às exigências da UE e, conseqüentemente, das tendências de harmonização internacionais. Para o efeito, foram inseridos vários conteúdos que não tinham sido previstos anteriormente no POCP.

O SNC-AP prevê a consolidação de contas orçamental e financeira das administrações públicas compreendendo os subperímetros referentes à administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas.

Pressupõe ainda a certificação legal das contas das demonstrações financeiras e orçamentais exceto para as entidades abrangidas pelo regime simplificado, que estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas.

Obriga à implementação de um sistema de controlo interno que englobe, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

O SNC-AP prevê ainda a figura de um Contabilista público que deve assegurar a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública.

O diploma é de carácter obrigatório a partir de 2017, pelo que foram constituídas entidades piloto para implementação do SNC-AP durante o ano de 2016 com o objetivo de verificar as principais dificuldades da implementação do sistema e análise de eventuais lacunas existentes.

### 3. Conclusões

Decorrente da revisão da literatura efetuada, podemos concluir que os séculos XVI, XVIII e XIX apresentaram marcos fundamentais nas mudanças e reformas contabilísticas da contabilidade de partidas dobradas da gestão das finanças públicas.

No século XX, a publicação do POCP em 1997 constituiu um marco de referência para a adoção da contabilidade do acréscimo em Portugal, embora não siga a estrutura concetual definida nas normas internacionais.

Neste sentido, e face à crise instaurada em Portugal, a TROIKA e a UE, através da publicação do memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica (2011) e da publicação do memorando da TROIKA (2011) impuseram a Portugal, a adoção de medidas de eficiência e eficácia na Administração Pública, originando o desenvolvimento de um único SNCP adaptado às IPSAS.

Concluimos, ainda, que esta mudança tem como objetivos essenciais a consolidação das contas em toda a UE, através da harmonização dos sistemas contabilísticos dos diferentes estados membros; a melhoria da qualidade do relato financeiro das entidades públicas e a melhoria das decisões sobre a alocação de recursos, aumentando a eficiência e eficácia das ações das entidades públicas.

A adoção das normas internacionais proporciona um aumento da transparência, *accountability* e qualidade na prestação de contas; facilita a consolidação das contas entre entidades do setor público e setor privado, aumenta a informação financeira e facilita a convergência ao nível estatístico.

Sugerimos, para investigações futuras um estudo sobre a avaliação do grau de preparação das Entidades Públicas portuguesas para a adoção das normas internacionais e análise das principais dificuldades da implementação desse novo sistema de normalização.

#### 4. Referências

Almeida, J.M., & Marques, M.C. (2002). A Contabilidade Pública em Portugal: da Monarquia (1761) à II República (2002). *Revista Economia Global e Gestão do ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa*, 1 (02).

Baker, R., & Rennie, M. (2010). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian Federal Government: An institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83–112.

Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US State Governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 565–596.

Carvalho, J.M., Conde, M.F., & Paixão, Judite Cavaleiro, (2002). A first attempt to identify phases and periods of the accounting history of Portugal. *Revista do Tribunal de Contas n.º 38 – Julho/Dezembro*, 609-632.

CE, Comissão Europeia (2010). Relatório Geral sobre a Atividade da União Europeia. Acedido em 7 de julho de 2015, disponível em [http://bookshop.europa.eu/pt/relat-rio-geral-sobre-a-atividade-da-uni-o-europeia-2010-pbNAAD11001/pgid=lq1Ekni0.1ISR00OK4MycO9B0000Pyb9dAuY;sid=ACJykhchLAIyj0K6\\_kbsNXUEB\\_F0QVpCHIA=?CatalogCategoryID=luYKABst3lwAAAEjxJEY4e5L](http://bookshop.europa.eu/pt/relat-rio-geral-sobre-a-atividade-da-uni-o-europeia-2010-pbNAAD11001/pgid=lq1Ekni0.1ISR00OK4MycO9B0000Pyb9dAuY;sid=ACJykhchLAIyj0K6_kbsNXUEB_F0QVpCHIA=?CatalogCategoryID=luYKABst3lwAAAEjxJEY4e5L)  
ISSN 1608-7283

CE, Comissão Europeia (2013). Relatório da comissão ao conselho e ao parlamento europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros. A adequação das IPSAS para os Estados-membros. Acedido em 14 de fevereiro de 2016, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52013DC0114>

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.

Comissão de Normalização Contabilística (2013). Comité de Normalização Contabilística Público - CNCP. Normas orientadoras para o sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC- AP). Acedido em 6 de maio de 2015, disponível em [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs\\_originais/Linhas\\_Orientadoras\\_SNCAP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf)

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Journal of Sociology*, 48, 147-160.

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 UE – Consulta pública sobre a futura estrutura e os princípios de governação das EPSAS». Acedido em 1 de maio de 2015, disponível em:



[http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS\\_consultation\\_paper\\_PT.pdf](http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_PT.pdf)

Fernandes, M. J. (2009). Developments in public accounting in Portugal. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 11, 155-188.

Gomes, D., Carnegie, G. D., & Lima Rodrigues, L. (2008). Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(8), 1144-1184.

Gomes, P. (2014). O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia. *Revista OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 175, 65 - 67.

Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.

Gonçalves, M., Lira, M., & da Costa Marques, M. D. C. (2013). Finanças públicas e Contabilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio português, 1761. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 142-173.

Jepperson, R. L., & Meyer, J. W. (1991). The public order and the construction of formal organizations. *The new institutionalism in organizational analysis*, 204231.

Jesus, M. J., & Eirado, J. S. B. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhné*, 10 (2), 87-98.

Jorge, S. M., Carvalho, J. B., & Fernandes, M. J. (2007). Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 19(4), 411.

Jorge, S. M., Carvalho, J. B., & Fernandes, M. J. (2008). From cash to accruals in Portuguese local government accounting: What has truly changed. *Revista de Estudos Politécnicos. Polytechnical Studies Review*, 6(10), 239-261.

Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 4(18), 719–723.

Lira, M. C. (2011). A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(3).

Marques, M. C. C., & Almeida, Marques, J.J. (2003). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *EPAA – Education Policy Analysis Archives, Revista da Arizona State University*, 42, (11).

Marques, M. C. C., & Marques de Almeida, J.J. (2001). As vertentes contabilísticas previstas no POC – Educação I. *Revista Jornal do Técnico de Contas e da Empresa – JTCE*, 430-432.

Marques, M. C. C. (2003). Tendências recentes de abordagem à Contabilidade Pública em Portugal. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP – Universidade de S. Paulo, Brasil*, 31.

Meyer, J. W., Boli, J., Thomas, G. M., & Ramirez, F. O. (1997). World society and the nation state. *American Journal of Sociology*, 103(1), 144-18

Meyer, R. E., Egger-Peitler, I., Hollerer, M. A. & Hammerschmid, G. (2014). 'Of bureaucrats and passionate public managers: institutional logics, executive identities and public service motivation', *Public Administration*, 92(4), 861–885.

Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. D. C. (2006). A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas. *XIII Encuentro AECA-La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa*. 28 e 29 de setembro de 2006.

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), 272–285.

Pascoal, T. M. R., & Ribeiro, J. H. V. (2002). Contabilidade de Gestão no sector Público administrativo Português: Evolução histórica recente. *Jornal de Contabilidade*, (298), 9-17.

Rodrigues, L. L., Craig, R., & Gomes, D. (2010). A intervenção do estado no ensino comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (I).

Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2004). Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 46, 24-39.

Rodrigues, M. B. (2011). Os homens do erário régio. *Pecunia*, (13), 59-81.

Rodrigues, M. B., & da APOTEC, C. (2000). Extinção do Erário Régio em 1832. *Jornal de Contabilidade*, (281), 238-246.

Santareno, A. [pseud.] (1997). Crónica da contabilidade pública portuguesa – das partidas dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997. *Comunicação apresentada nas I Jornadas de História de Contabilidade da APOTEC*, Coimbra, Portugal, 4 de Abril.

Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

### **Legislação:**

Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro – Lei das Finanças Locais

Decreto-lei n.º 243/79, de 25 de julho - Determina o orçamento e as contas das autarquias locais

Decreto-lei n.º 341/83, de 2 de julho - Determina o modelo orçamental e contabilístico das autarquias locais.

Lei n.º1/87, de 6 de janeiro – lei das Finanças Locais

Decreto-lei n.º 24/88, de 29 de janeiro - Aprova o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS)

Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho - Segunda revisão da Constituição da República Portuguesa.

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado

Diretiva n.º 2011/85/UE, do Conselho de 8 de novembro de 2011 -Estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-membros.

Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública

Decreto-lei n.º 68/98, de 15 de março - Atribuições da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

Decreto-Lei n.º 15:645, de 14 maio de 1928 – Reforma Orçamental

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – Novo Regime da Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho - Regime jurídico de organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 9 de junho - Aprova o Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística.

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

Decreto- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro - Aprova a lei de Enquadramento Orçamental