



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

Sistema da contabilidade pública em Cabo Verde:
Situação atual e perspetivas futuras

Carla Virgínia Cabral Leitão Brito

Dissertação apresentada ao *Instituto Politécnico de Bragança*
Para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

Orientação:

Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires

Bragança, junho, 2020



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

Sistema da contabilidade pública em Cabo Verde:

Situação atual e perspetivas futuras

Carla Virgínia Cabral Leitão Brito

Orientação:

Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires

Bragança, junho, 2020

Resumo

A globalização vem pressionando e intensificando o processo de harmonização das normas contabilísticas, tanto no setor empresarial como no setor público. A importância de aumentar a transparência e tornar a informação suficientemente comparável, que permita uma comparação do desempenho da gestão pública entre países torna necessário a implementação das *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). É neste contexto que se desenvolve este estudo, que tem como principal objetivo avaliar a oportunidade de empreender uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde. Para o efeito, propomo-nos analisar e compreender o (1) nível de implementação e adequabilidade do PNCP em Cabo Verde e, adicionalmente, refletir sobre a (2) pertinência e/ou oportunidade de se começar a pensar numa reforma da contabilidade pública em Cabo Verde. Assim, e com recurso a uma metodologia qualitativa, essencialmente descritiva, e com informação recolhida essencialmente com recurso a um questionário, efetuado entre outubro e dezembro de 2019 via correio eletrónico, a técnicos superiores do departamento responsável pela área da contabilidade, respetivamente, num total de 14, representativos do setor público empresarial e estatal de Cabo Verde, foi possível concluir que o Plano Nacional de Contabilidade Pública (PNCP), atualmente em vigor, ainda que adequado permite avançar com uma sugestão de reforma da contabilidade pública, que passe pela implementação das IPSAS, ainda que devidamente adaptadas à realidade Cabo-verdiana.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, IPSAS, Cabo Verde, Harmonização Contabilística, Reforma da Contabilidade Pública.

Abstract

In today's globalized world, there is an increasing need for harmonization of accounting standards, both in the business sector and in the public sector. The importance of increasing transparency and making information comparable that allows a comparison of public management performance between countries makes it necessary to implement the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In this context, the main objective of this study is to evaluate the opportunity to undertake a public accounting reform in Cabo Verde, through a case study. It is in this context that this study is carried out, whose main objective is to evaluate the opportunity to undertake a public accounting reform in Cape Verde. To this end, we propose to analyze and understand the (1) level of implementation and suitability of the PNCP in Cabo Verde and, additionally, reflect on the (2) relevance and / or opportunity to start thinking about a reform of public accounting in Cabo Verde. Thus, and using a qualitative methodology, essentially descriptive, and with information collected essentially using a questionnaire, carried out between October and December 2019 via email, to senior technicians from the department responsible for the accounting area, respectively, in a total of 14, representative of the public business and state sector of Cape Verde, it was possible to conclude that the National Public Accounting Plan (PNCP), currently in force, although adequate, allows us to proceed with a suggestion of public accounting reform, which includes the implementation of IPSAS, although properly adapted to Cape Verdean reality

Keywords: Public Accounting, IPSAS, Cape Verde, Accounting Harmonization, Public Accounting Reform.

Resumen

En el mundo globalizado de hoy, existe una creciente necesidad de armonización de los estándares de contabilidad, tanto en el sector empresarial como en el sector público. La importancia de aumentar la transparencia y hacer que la información sea lo suficientemente comparable como para permitir una comparación del desempeño de la gestión pública entre países hace que sea necesario implementar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS). Es en este contexto que se lleva a cabo este estudio, cuyo objetivo principal es evaluar la oportunidad de emprender una reforma de la contabilidad pública en Cabo Verde. Para ello, nos proponemos analizar y comprender el (1) nivel de implementación e idoneidad del PNCP en Cabo Verde y, adicionalmente, reflexionar sobre la (2) relevancia y / o oportunidad para empezar a pensar en una reforma de la contabilidad pública en Cabo Verde. Así, y utilizando una metodología cualitativa, esencialmente descriptiva, y con información recopilada esencialmente mediante un cuestionario, realizado entre octubre y diciembre de 2019 por correo electrónico, a técnicos superiores del departamento responsable del área de contabilidad, respectivamente, en un total de 14, representante del sector público empresarial y estatal de Cabo Verde, fue posible concluir que el Plan Nacional de Contabilidad Pública (PNCP), actualmente en vigor, aunque adecuado, nos permite proceder con una sugerencia de reforma de la contabilidad pública, que incluye la implementación de las IPSAS, aunque adecuadamente adaptado a la realidad caboverdiana.

Palabras clave: Contabilidad pública, IPSAS, Cabo Verde, Armonización contable, Reforma de la contabilidad pública.

Agradecimentos

Agradeço à professora Doutora Amélia Pires, minha orientadora, pela disponibilidade, acompanhamento, críticas, correções e sugestões feitas durante a orientação.

À minha família, em especial aos meus pais, por todo o incentivo e apoio incondicional.

Ao Vitor Oliveira pelo apoio e companheirismo ao longo da minha etapa académica.

Um especial agradecimento à Magui Lopes, pela disponibilidade e colaboração, indispensáveis para a recolha dos dados.

A todos aqueles que de uma forma ou outra me ajudaram e contribuíram para a realização deste trabalho e conclusão do projeto de mestrado.

Abreviaturas e/ou Acrónimos

BM - Banco Mundial

CAGD - *Controller and Accountant-General's Department*

CE - Comissão Europeia

CEC - Código de Empresas Comerciais

CEE - Comunidade Económica Europeia

CIPFA - *Chartered Institute of Public Finance and Accounting*

CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CNNCA - Conselho Nacional de Normalização Contabilístico de Angola

EC - Estrutura Conceptual

FMI - Fundo Monetário Internacional

GRAP - *Generally Recognised Accounting Practice*

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standard Board*

ICAG - The Institute of Chartered Accountants

IFAC - *International Federation of Accounts*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

INPS - Instituto Nacional de Previdência Social

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

NAOT - *National Audit Office of Tanzania*

NATO - Organização do Tratado do Atlântico Norte

NOSi - Núcleo Operacional da Sociedade de Informação

NPM - *New Public Management*

NRF - Normas de Relato Financeiro

OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OPCA - Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola

ONU - Organização das Nações Unidas

POC - Plano Oficial de Contas de Portugal

POCP - Plano de Contabilidade Pública

PNC - Plano Nacional de Contabilidade

PNCP - Plano Nacional de Contabilidade Pública

SEE - Setor Empresarial do Estado

SPA - Setor Público Administrativo

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNC – AP - Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

SNCP - Sistema de Normalização Contabilístico Público

SNCRF - Sistema Nacional de Contabilidade e Relato Financeiro

ZICA - *The Zambian Institute of Chartered Accountants*

Índice

INTRODUÇÃO	1
1. REVISÃO DE LITERATURA	3
1.1. Breve abordagem à contabilidade e ao setor público em Cabo Verde a partir das principais influências	3
1.2. Caracterização geral do sistema contabilístico cabo-verdiano	8
1.3. O normativo contabilístico aplicável ao setor público em Cabo Verde: caracterização geral e grau de implementação	10
1.4. Desenvolvimentos internacionais com impacto ao nível da contabilidade: principais forças impulsionadoras da harmonização contabilística	20
1.5. Harmonização contabilística internacional no setor público: as IPSAS e o seu nível de aceitação	23
1.6. Principais resultados das fontes empíricas consultadas acerca da adoção das IPSAS em África ou em países que sobre estes exercem influência	28
2. METODOLOGIA	34
2.1. Método de Investigação	34
2.2. Dados e Técnicas de Recolha	35
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
3.1. Caraterização dos entrevistados	39
3.2. Caraterização do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP): adequabilidade e grau de implementação	40
3.2.1. Caraterização global	40
3.2.2. Grau de adequabilidade	42
3.2.3. Nível de implementação	45
3.2.4. Considerações adicionais à caracterização do PNCP	48
3.3. Pertinência e/ou oportunidade de introduzir uma reforma ao nível da contabilidade pública em Cabo Verde	49
3.3.1. As Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) do IPASB e a sua adequabilidade à realidade de Cabo Verde	49
3.3.2. Principais vantagens, oportunidades e benefícios decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde	50
3.3.3. Principais obstáculos e desvantagens relacionadas com uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde	52

3.3.4. Principais impactos de uma eventual implementação das IPSAS na Gestão Financeira Pública em Cabo Verde: vantagens e desvantagens	53
3.3.5. Pressão por parte das entidades financeiras internacionais para desencadear a reforma.	54
3.3.6. Calendário adequado para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde	56
3.3.7. Como deveria decorrer um eventual processo de implementação das IPSAS em Cabo Verde	56
3.3.8. Considerações e/ou observações adicionais.....	57
3.3.9. Principais motivações para responder a estas questões.....	58
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS	59
REFERÊNCIAS.....	62
ANEXOS	70

Lista de Figuras

Figura 1. Classificação dos sistemas contabilísticos em África	9
Figura 2. Processo que determina a evolução dos sistemas contabilísticos	21
Figura 3. Caraterização global do PNCP em %	41
Figura 4. Grau de adequabilidade do PNCP em %.....	44
Figura 5. Grau de implementação do PNCP em %.....	47

Lista de Tabelas

Tabela 1. Estrutura do Setor Público em Cabo Verde.....	8
Tabela 2. Classes de contas no âmbito do PNCP.....	12
Tabela 3. Conjunto de Demonstrações Financeiras no âmbito do PNCP	14
Tabela 4. Estrutura do Balanço	14
Tabela 5. Estrutura da Demonstração dos Resultados	15
Tabela 6. Estrutura da Demonstração das Alterações na Situação Líquida.....	16
Tabela 7. Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades	17
Tabela 8. Características qualitativas das Demonstrações Financeiras	18
Tabela 9. Principais Características do PNCP	19
Tabela 10. IPSAS emitidas pelo IPSASB	25
Tabela 11. Grau de Implementação das IPSAS em África	30
Tabela 12. Colocação do questionário: Setor/Departamento/Data	37
Tabela 13. Caracterização dos entrevistados	39
Tabela 14. Caracterização global do PNCP	41
Tabela 15. Grau de adequabilidade do PNCP	44
Tabela 16. Grau de implementação do PNCP	47
Tabela 17. Adequabilidade das IPSAS para implementação em Cabo Verde	49
Tabela 18. Vantagens e oportunidades apontadas à implementação das IPSAS em Cabo Verde	51
Tabela 19. Obstáculos e desvantagens apontadas à implementação das IPSAS em Cabo Verde	53
Tabela 20. Pressão por parte das entidades financeiras internacionais	55
Tabela 21. Considerações e/ou observações adicionais	57
Tabela 22. Principais motivações para responder a estas questões	58

INTRODUÇÃO

No mundo atual globalizado verifica-se cada vez mais a necessidade de harmonização das normas contabilísticas, tanto no setor empresarial como no setor público. A importância de aumentar a transparência e tornar a informação suficientemente comparável, que permita uma comparação do desempenho da gestão pública entre países torna necessário a implementação das *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Cabo Verde não está à margem desta realidade e destas necessidades. O Plano Nacional de Contabilidade Público (PNCP), atualmente em vigor, data de janeiro de 2006, pelo que, ainda que a sua implementação tenha representado um avanço extraordinário, na medida em que marcou o início da era da normalização contabilística pública em Cabo Verde e, por isso, uma viragem na contabilização dos factos patrimoniais do Estado, e, havendo também quem considere que responde às necessidades nacionais, talvez já não responda às necessidades de um contexto globalizado e, particularmente, de um país que apresenta uma enorme dependência de instituições externa.

É neste contexto que se reconhece a oportunidade em ponderar a possibilidade de acolher as *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), enquanto normas que permitem a convergência dos diferentes normativos internos de cada país num único modelo de contabilidade pública (Martins, 2013), e é, também, nesse âmbito que se desenvolve o presente estudo, que encontrou motivação na necessidade de refletir, à semelhança do que vem acontecendo em diversos países, sobre a possibilidade e oportunidade de Cabo Verde empreender uma reforma da contabilidade pública, com o objetivo de acompanhar o processo de harmonização mas também, e fundamentalmente, trazer maior transparência às contas públicas. Neste âmbito, o gosto pessoal pela área da contabilidade, associado a alguma curiosidade e dúvidas que as últimas reformas me têm suscitado, criaram a motivação suficiente para a realização deste estudo, que tem como principal objetivo avaliar a oportunidade de empreender uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde. Para o efeito, propomo-nos analisar e compreender o (1) nível de implementação e adequabilidade do PNCP em Cabo Verde e, adicionalmente, refletir sobre a (2) pertinência e/ou oportunidade de se começar a pensar numa reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, à semelhança do que vem sendo tendência noutros países, nos diferentes continentes, mas também em África.

Para dar resposta a estes objetivos a presente dissertação está estruturada, para além desta introdução e respetivas conclusões, limitações e futuras linhas de investigação, em três capítulos. Um primeiro que respeita à revisão de literatura e onde se procurará discutir os aspetos teóricos que servirão de suporte à análise e reflexão em torno dos objetivos propostos para o trabalho, e que passam, fundamentalmente, pelo desenvolvimento das temáticas da contabilidade pública em Cabo Verde e Portugal e das IPSAS.

No capítulo dois descreve-se as opções metodológicas adotadas nesta investigação, designadamente a enunciação dos fundamentos que suportam as opções ou escolhas, o processo de recolha de informação, suficientemente capaz de proporcionar as evidências suficientes para se poder concluir sobre o nível de implementação e adequabilidade do PNCP e, bem assim, da pertinência e/ou oportunidade de se começar a pensar numa reforma da contabilidade pública em Cabo Verde. Um terceiro e último capítulo onde se apresentam os resultados a extrair a partir do trabalho realizado e respetiva interpretação e discussão à luz da revisão de literatura.

1. REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Breve abordagem à contabilidade e ao setor público em Cabo Verde a partir das principais influências

A contabilidade, como qualquer outro fenómeno, também tem uma história, para que melhor a compreendamos é necessário perceber o processo da sua evolução (Lopes, 2011). Por sua vez, e considerando que a contabilidade também é setorial, aplicável ao setor público, também apelidada de contabilidade pública ou orçamental, e que visa prevenir e combater a fraude no setor público como forma de resguardar o erário público e administrar uma boa gestão financeira através da cobrança de impostos e receitas, gerindo o pagamento de dívidas e empréstimos com recurso a orçamentos que permitam planear as suas execuções (Brito, 2017), também precisa de ser contextualizada no setor público para que melhor se perceba a sua evolução.

Atualmente, o sistema contabilístico de Cabo Verde é reconhecido por ser baseado no sistema romano, por denotar uma forte relação entre a contabilidade e a fiscalidade, pela reduzida influência da profissão contabilística, pelo Estado ser o maior utilizador das demonstrações financeiras e pela forte influência das instituições bancárias, dada a sua qualidade de principais financiadores (Cruz, 2011). É possível identificar para a contabilidade em Cabo Verde três momentos distintos: (i) o período antes da independência nacional ou período colonial; (ii) o período de 1975 a 1990 ou período pós independência e, por último; (iii) o início do multipartidarismo em Cabo Verde (Monteiro, 2014; Ribeiro, 2011). Daqui resulta que qualquer análise que venha a ser feita ao sistema contabilístico cabo-verdiano não pode ser dissociada da evolução registada no sistema contabilístico português.

O primeiro período ficou marcado pela influência da matriz colonial, que tinha como missão zelar pelos interesses de Portugal, uma vez que era necessário registar as despesas e receitas provenientes das

colónias, o que levou a que a escrituração contabilística fosse elaborada com recurso à publicação de diversos Decretos-Lei (Ribeiro, 2011). O Regulamento Geral da Administração da Fazenda (RGAF), aprovado em 1901, pelo Decreto de 3 de outubro, cria a Inspeção Geral dos Serviços da Fazenda do Ultramar, então delimitado a 3 seções sendo uma delas o Serviço de Contabilidade de Fazenda do Ultramar. A contabilidade pública do Ultramar era delimitada no judiciário, com responsabilidade individual a gerentes de dinheiros públicos em sentenças decretadas pelo Tribunal de Contas, legislativa, com leis de votação de impostos, fiscalização e autorização das despesas públicas, e administrativa, estipulando os factos respeitantes a arrecadações e utilização dos recursos provenientes das províncias ultramarinas (Brito & Jorge, 2018; Brito, 2013). A contabilidade do Ultramar assentava em anos económicos, iniciando em janeiro e terminando em dezembro e abrangendo dois períodos, o da gerência, relativa à arrecadação e aplicação dos recursos e rendimentos públicos apurados no ano económico e o do exercício, etapa onde se completavam as operações de contabilidade respetivas a cada um dos anos económicos (Brito, 2017).

Em 1933, pela publicação do Decreto-Lei 23-229, é feita a Reforma Administrativa das Colónias Ultramarinas, para incluir um novo método de escrituração contabilística e, por essa via, harmonizar as normas administrativas que perdurariam até à independência das Províncias Ultramarinas (Ribeiro, 2011). Este período, que dura cerca de 50 anos, até 5 de julho de 1975 (independência de Cabo Verde a Portugal), ficou marcado pela boa administração e competência prestada pela Administração Pública (Gomes, 2014).

Com a independência, em 1975, inicia-se o segundo período, que conta com reformas relevantes, designadamente a publicação do Decreto-lei nº 15/91, de 23 de março, que fixa a orgânica intercalar da II República, com o Decreto Presidencial nº 5/91, de 03 de abril, que exonera os membros do Governo e que indica, extingue e cria alguns Ministérios e Secretarias do Estado, e o Decreto-lei nº 32/92, de 7 de abril, que define a Lei Orgânica do Governo. Este período é marcado pelo uni partidarismo, com um modelo centralizador e controlador (herança do regime colonial) e com base no qual a Administração Pública se consolidou como o maior empregador do país, passando de 1970 funcionários públicos em 1974 para 6235 funcionários em 1980 (Freire, 2014). Entretanto, não há registo de grandes alterações a nível das normas e procedimentos contabilísticos utilizados até à data (Ribeiro, 2011), pelo que se pode deduzir que persiste o modelo herdado do período colonial.

No terceiro e último período, que coincide com as primeiras eleições democráticas realizadas no país em 1991 e com a introdução do multipartidarismo, e em que se pretendeu transformar a Administração Pública num servidor competente e neutro com o objetivo final da descentralização (Gomes, 2014), assiste-se a uma vontade política do Governo em iniciar uma gestão mais aberta, mantendo entretanto a transparência e o rigor caraterísticos (Cabral, 2015). É, de acordo com Brito e Jorge (2018), apenas neste período, mas precisamente a partir de 1996, que se pode falar de contabilidade pública em Cabo Verde, em resultado da aprovação do Decreto-Lei n.º 9/96, de 26 de fevereiro, que vem definir as

normas e os procedimentos relacionados com o bom funcionamento da Função Pública (orçamentação, contabilização, pagamento de vencimentos, descontos e outras despesas com o pessoal da função pública), e do Decreto-Lei n.º 10/96, de 26 de fevereiro, que promulgou as normas e procedimentos a seguir na gestão de tesouraria, contabilização das receitas e despesas do orçamento de Estado, gestão e controlo orçamental e novos meios de pagamentos do Tesouro. Concede, ainda, competência de cabimentação e liquidação das despesas a dois níveis de estrutura, o da Direção Geral do Orçamento e o da Direção Geral do Património do Estado. De referir que em ambos os diplomas (Decreto-Lei n.º 9/96 e Decreto-Lei n.º 10/96) persiste a influência portuguesa.

Por sua vez, e ao longo dos tempos, o continente Europeu, e por consequente Portugal, serviu de palco a um conjunto de reformas contabilísticas, que se foram desencadeando a diferentes níveis e sob diferentes perspetivas e às quais a contabilidade pública não ficou alheia. De referir que o propósito de qualquer reforma desencadeada a este nível é sempre o mesmo – de reação ao mercado no sentido de poder acompanhar a evolução registada e garantir a fiabilidade e a transparência necessárias ao processo de prestação de contas das diferentes entidades. O desencadear de reformas a que se foi assistindo foi sempre acompanhado pelo incremento da harmonização das normas, no sentido de aumentar a comparabilidade da informação prestada (Silva et al., 2016).

De referir, também, que os primeiros registos da historiografia da contabilidade e finanças públicas portuguesas, mencionados numa lei de D. Afonso II (1211 -1223), respeita aos *Livros de Recabedo Regni* ou livros de receitas do reino (Gonçalves, Lira, & Marques, 2017), que serviam essencialmente para registar aos recebimentos do rei, as prestações de contas pelos cobradores reais (ou almoxarifes como eram conhecidos) e as receitas da coroa. Só após 1287, já no reinado de D. Dinis (1279-1325) e com o crescente aumento da contabilidade pública, é que surgiu a primeira instituição pública de coordenação das finanças públicas nacionais e régias – Os Contos (ou Casa de Contos), que se torna no primeiro órgão de ordenação e fiscalização das receitas e despesas e que passou a acolher (reunir) os documentos e as contas das despesas públicas e da administração económica e financeira do reino. Até 1761 a contabilidade pública de Portugal define-se pela utilização de registos contabilísticos simples, com recurso à técnica por partidas simples (ou singelas), mais tarde reconhecida por unigrafia, que contabilizava as operações de forma cronológica, sistemática e em contas de terceiros na qual uma movimentação numa conta (a débito) não implicava a movimentação (a crédito) numa outra conta, ou seja, não havia contrapartida por igual valor monetário, o que levava a que o controlo das operações fosse complexo e árduo, facilitador da fuga aos impostos e levando a situações lesivas ao Reino. Com o terramoto de 1755 e subsequente incêndio, a Casa dos Contos arde e perdem-se vários documentos contabilísticos. É então que Marquês de Pombal (1699 -1782) procede a várias reformas administrativas e financeiras, fixando normas de organizações e controlo de receitas e despesas públicas, convertendo a técnica das partidas dobradas no método de contabilidade previsto nas contas públicas para uma melhor prestação de contas e maior transparência. Uma das medidas adotadas por Marquês de Pombal, com a destruição da Casa dos Contos, foi a extinção da Casa dos Contos e a criação do Erário Régio,

por Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, que vem substituir o sistema unigráfico pelo método digráfico. O Erário Régio passa a regular os diversos aspetos das Finanças Públicas de Portugal, com a utilização do diário, razão (ou livro mestre), balanços periódicos e livros de receitas e despesas com o objetivo de combater a corrupção interna, abusos e fraudes (Lira, 2011). Digamos que com a criação do Erário Régio o Estado pretende ter mais controlo na arrecadação de impostos, com apenas quatro pessoas no reino a terem conhecimento da situação financeira do Erário que tinha uma política de contabilidade transcrita por regras, com o objetivo de integrar e harmonizar a administração do Império de Portugal que era bastante disperso fora de Portugal. O Erário Régio é extinto no início do século XIX, precisamente a 1832, sendo substituído pelo Tribunal do Tesouro Público, que retrocede às partidas simples como método de registo e à desinstitucionalização das práticas contabilísticas já existentes (Silva, et al., 2016).

Neste sentido, ao falar da contabilidade e respetivo normativo contabilístico em Portugal é incontornável a referência a Marquês de Pombal, seu grande impulsionador. Porém, e ainda que as primeiras grandes referências à contabilidade datem do século XVIII, apenas no último quartel do século XX é que Portugal passou a dispor de normativo contabilístico. De entre outros, a adesão à então Comunidade Económica Europeia (CEE), atual União Europeia (UE) e o novo regime político saído da revolução de 1974 criaram as condições necessárias para o desenvolvimento económico e cultural do país e para agilizar a sua ligação e exposição ao exterior. Para responder às necessidades, foi então criada a CNC – Comissão de Normalização Contabilística e encetado um processo de produção normativa cujos primeiros resultados se materializaram com a publicação do primeiro POC, em 1977, que viria a ser objeto de diferentes atualizações e que representou até ao final da primeira década do século XXI o principal esteio da normalização contabilística em Portugal. Por sua vez, a necessidade de adotar no setor público português práticas de gestão aplicáveis ao privado intensificou-se com a adesão à EU, na medida em que o processo de convergência levado a cabo no seu seio obrigou a intervir ao nível da Política Orçamental dos diferentes Estados-membros (Pires & Rodrigues, 2018).

O processo evolutivo da contabilidade pública em Portugal acabaria por ficar marcado por um conjunto de acontecimentos de que Pires e Rodrigues (2017) destacam a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP), a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) e a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Neste particular, e não obstante as expectativas criadas com a mudança do regime político, a verdade é que foram mantidos os objetivos, à exceção do nível de exigência da divulgação de informação nas demonstrações financeiras. Até à publicação da RAFE, a contabilidade pública portuguesa era caracterizada por uma contabilidade essencialmente orçamental (base de caixa), suportada no método de registo unigráfico. Apenas em 1990, com a publicação da LBCP, pela Lei n.º8/90, de 20 de fevereiro, ficariam reunidas as condições para a criação do POCP, que viria a ser aprovado em 1997 mas que, apesar de todo o avanço proporcionado, acabaria por se mostrar ineficaz para responder às várias alterações, precipitando uma nova reforma para acompanhar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e as *Internacional Public Sector*

Accounting Standards (IPSAS), e que viria a acontecer em 2015, com a publicação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP) (Nogueira & Carvalho, 2006). As exigências ao nível da disciplina orçamental e a dependência de financiamento externo levaram o Governo de Portugal a reformar os seus sistemas de informação financeira, nomeadamente a contabilidade pública, assegurando a comparabilidade com os requisitos internacionais (Gomes et al., 2015).

Uma reforma da contabilidade pública passa, de entre outras, pela necessidade de proceder a uma modernização administrativa, designadamente de maior transparência administrativa (divulgação de técnicas de gestão pública), pela formulação de políticas públicas e redução do peso relativo do Estado. Uma reforma da contabilidade pública induz uma maior segurança e, conseqüentemente, mais controlo das contas públicas (Marques, 2003).

Sob uma perspetiva histórica, as reformas da Administração Pública sucederam-se a partir de três modelos de gestão, designadamente: (i) o patrimonialista, que vigorou durante a idade média e que oferecia uma forte resistência à separação dos bens públicos e privados e ignorava os interesses públicos e a eficiência, o que levava a práticas de corrupção; (ii) o burocrático, saído da necessidade de separar o público do privado, combater a corrupção e garantir os direitos civis da sociedade, tendo sido classificado como a primeira grande reforma administrativa do Estado moderno na segunda metade do século XIX na Europa e no início do século XX nos Estados Unidos; e (iii) o *New Public Management* (NPM), que emergiu da globalização e da fragilidade do modelo burocrático com o objetivo de assegurar a modernização do Estado (Crispim et al., 2018).

A necessidade de implementar melhores técnicas de gestão nas instituições do setor público resultou em diferentes tendências na administração pública, sendo a NPM uma delas, um forma de administrar a coisa pública com foco na eficiência e nos resultados (Mangualde, 2013). A doutrina da NPM, que tem como destaque a ênfase nas práticas de gestão do setor privado e a disciplina e contenção na utilização dos recursos (Almeida, 2017), inclui particularidades como “(...) redimensionamento, responsabilidade para a performance, substituição do controlo das entradas pelo controlo das saídas, regime do acréscimo, medição da performance, descentralização, privatização, concorrência, descentralização da gestão, atribuição de responsabilidades, gestão de pessoal, maior poder atribuído aos trabalhadores e aos cidadãos, separação entre política e administração e maior recurso às tecnologias da informação” (Cunha, 2011, p.17-18). A adoção das práticas de gestão do setor privado proporcionaria informação financeira útil, tão precisa no setor público, para o que muito contribuiriam alterações como a transição do regime de caixa para o regime de acréscimo ou a adoção das normas internacionais (Ribeiro, 2015).

A Administração Pública, estruturada para prestar aos cidadãos um serviço eficiente e de qualidade com base em princípios de subsidiariedade, desconcentração, descentralização ou racionalização (Monteiro, 2014) obedece a uma determinada estrutura. Em Cabo Verde, que tem como grande

inspirador o modelo vigente em Portugal, a Administração Pública é constituída pelo Setor Público Administrativo (SPA) e pelo Setor Empresarial do Estado (SEE), conforme Tabela 1 que se segue

Tabela 1. Estrutura do Setor Público em Cabo Verde

	Administração Central
	Administração Local (municípios e freguesias)
SPA	Administração Regional
	Segurança Social
	Fundos Autónomos
SEE	Empresas públicas ou participadas

Fonte: Elaboração própria a partir de (Monteiro, 2014)

A Administração Central é constituída pela administração direta do Estado, que abrange a atividade administrativa, executada pelos serviços administrativos do Estado sob direção do Governo e pela administração indireta do Estado, que tem a sua atividade administrativa realizada por um conjunto de entidades públicas com personalidade jurídica própria e autonomia (financeira e administrativa) destinada à prossecução de fins próprios. Há duas formas típicas deste processo de descentralização institucional, os institutos públicos e as empresas públicas. A Administração Autónoma ou Local é constituída por pessoas coletivas que apenas são sujeitas à fiscalização do Estado, definindo as suas orientações administrativas sem estar subordinada. Encontra-se organizada em autarquias locais, que asseguram a prossecução de interesses comuns com órgãos próprios, e associações públicas, que, criadas pelo poder público, asseguram interesses não lucrativos (Freire, 2014). O SPA não tem fins lucrativos uma vez que tem como finalidade atividades de prestação de serviços à população, enquanto o SEE é representado pelo conjunto das entidades do Estado (empresas públicas e participadas), que são coordenadas e geridas de forma a gerarem lucros. A diferença fundamental entre o SPA e o SEE prende-se com as regras contabilísticas a que estão sujeitos. Assim, enquanto os serviços do SPA desempenham atividades com base em critérios não empresariais, são sujeitos ao normativo aplicado ao Setor Público, ao passo que os serviços do SEE estão sujeitas às regras da contabilidade empresarial (Almeida, 2017).

1.2. Caracterização geral do sistema contabilístico cabo-verdiano

O primeiro normativo contabilístico em Cabo Verde surge apenas 1984, com a publicação do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), através do Decreto-Lei nº 4/84, de 30 de Janeiro, em resposta às necessidades de harmonização contabilística.

O PNC caracteriza-se por ser simples e limitado, na medida em que se faz assentar num quadro de contas de aplicação obrigatória e, sobretudo, na descrição do seu conteúdo e respetivas regras de movimentação. Mais não é do que uma adaptação, para Cabo Verde, do Plano Oficial de Contas de Portugal (POC) na sua versão de 1977, e é de aplicação quase que generalizada, na medida em que

se dirige a todas as empresas, públicas, privadas ou mistas, à exceção das empresas de previdência social e as de seguros (Nunes, 2014).

De referir também que, não raras vezes, o PNC foi objeto de críticas, designadamente pelo facto de se tratar de uma “transposição” do POC português e não de um normativo desenvolvido para a realidade empresarial de Cabo Verde (Lopes, 2011). Esta peculiaridade não deixa de estar em linha com a teoria, que vem defendendo que na generalidade dos países africanos, dada a sua qualidade de ex-colónias do mundo ocidental, permanecem influências do país colonizador (Pires & Branco, 2018), numa relação de influência que permanece para lá da descolonização (Mayegle, 2014), ou seja, não obstante os esforços que cada país tem vindo a fazer, em função dos seus interesses e/ou necessidades, a influência colonial foi um dos fatores que mais influenciou os sistemas contabilísticos em África (Elad, 2015; Mayegle, 2014), como se procura ilustrar com a Figura 1 que se segue.

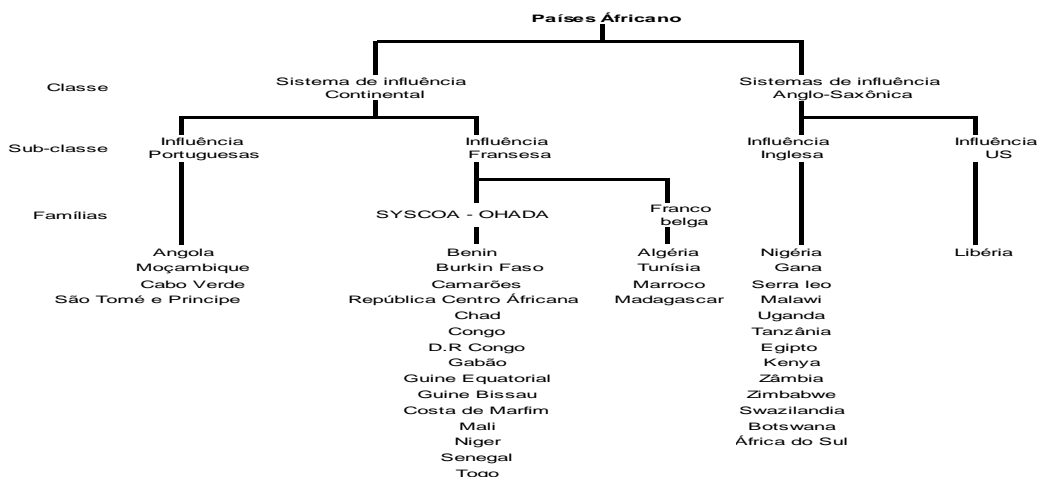


Figura 1. Classificação dos sistemas contabilísticos em África

Fonte: Elaboração própria a partir de Elad (2015, p. 91).

O PNC vigorou por mais de trinta anos, mais precisamente até 2008, momento em que, com a publicação do Decreto-Lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro, que aprova o Sistema Nacional de Contabilidade e Relato Financeiro (SNCRF) para entrar em vigor em janeiro de 2009, assiste-se à primeira grande reforma do normativo contabilístico cabo-verdiano, após a publicação do seu primeiro normativo (o PNC), com o objetivo de o harmonizar com as normas internacionais, emanadas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) (Lopes, 2011).

A entrada em vigor do SNCRF marca, pelo menos no plano normativo, a rotura com a influência portuguesa, na medida em que se está a falar de um sistema contabilístico que é composto por 25 Normas de Relato Financeiro (NRF), de aplicação geral, e uma para pequenas empresas, a NRF - PE, considerando as características do tecido empresarial, e que se baseia nas *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS) e na Estrutura Conceptual (EC) do

IASB. Esta mudança de influência parece, no entanto, não estar isenta de críticas, na medida em que estas normas não sofreram qualquer adaptação, pelo que não se adaptam à realidade nacional (Nunes, 2014). É de aplicação obrigatória para empresas nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código de Empresas Comerciais (CEC), empresas públicas, cooperativas e agrupamentos complementares e tem uma contabilidade voltada para a partilha de informação internacional. Caso as empresas de valores mobiliários requeiram a apresentação de contas consolidadas devem optar por utilizar diretamente as normas emitidas pela IASB, as IAS/IFRS (Conceição, 2009).

O SNCRF faz, assim, uma aproximação aos padrões internacionais em matéria de normalização contabilística, nomeadamente com as normas do IASB, o que é muito positivo para a economia cabo-verdiana. Apresenta-se como um sistema contabilístico que utiliza uma terminologia modernizada e comparável internacionalmente, pelo que as empresas aumentam a sua competitividade ao verem reduzidos os custos com a preparação de informação financeira. Por sua vez, com base numa estrutura coerente e que reconhece as características do tecido empresarial local (cabo-verdiano), oferece uma construção normativa em três níveis intermutáveis e integrados numa base horizontal: i) aplicação das normas internacionais de contabilidade; ii) aplicação das normas de contabilidade e relato financeiro (NRF); e iii) regime simplificado de aplicação para pequenas entidades (NRF). Para além dos diferentes níveis normativos, o SNCRF é ainda constituído por: i) uma EC, inspirada na EC do IASB; ii) pelas bases para a apresentação das demonstrações financeiras; iii) nos modelos de demonstração financeiras; e iv) num código de contas, uma característica dos sistemas contabilísticos de matriz francófona (Cota, 2010). No que respeita aos critérios de mensuração, a principal alteração trazida pelo SNCRF é a adoção do conceito de justo valor (Cruz, 2011).

Não podemos terminar sem antes referir que o SNCRF, em particular as suas normas (NRF) e o quadro de contas, seguem muito de perto o SNC, pelo que a influência parece tender a persistir (Cota, 2010).

1.3. O normativo contabilístico aplicável ao setor público em Cabo Verde: caracterização geral e grau de implementação

A primeira grande reforma da contabilidade pública em Cabo Verde é desencadeada pelo Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de novembro, que publica os “Princípios e Normas relativos ao Regime Financeiro da Contabilidade Pública” com o objetivo de introduzir “(...) princípios de rigor, transparência, boa gestão e disciplina financeira, eficácia do sistema financeiro, visão global da situação financeira do setor público administrativo e modernização do Estado e da gestão pública, mormente através da utilização das novas tecnologias de informação” (Brito & Jorge, 2018, p.16). Procura introduzir uma nova dinâmica na contabilidade pública, até então sem registo digráfico, cronológico, integral e sistemático, desconsiderando, assim, o valor líquido do vasto património do Estado (Évora, 2013). Para concretizar este objetivo, o Governo de Cabo Verde faz publicar o Decreto-Lei 10/2006, de 30 de janeiro, que introduz o Plano Nacional de Contabilidade Pública (PNCP), à data classificado como um marco na reforma da administração financeira do Estado e na organização das contas públicas.

O PNCP, que se encontra em conformidade com os dispositivos legais do PNC (Cabral, 2015) e com os princípios contabilísticos e práticas produzidos pela *Internacional Federation of Accounts* (IFAC), marca um ponto de viragem na forma como os factos patrimoniais do Estado são contabilizados, na medida em que com a sua entrada em vigor passa a ser adotado o regime de acréscimo, em paralelo com o regime de caixa, e introduzidas a contabilidade patrimonial, contingencial, analítica e orçamental, ferramentas que permitem ter as bases para a criação de um sistema de informação que permite melhorar a gestão dos recursos públicos, em linha com o manual das finanças públicas do Fundo Monetário Internacional (FMI) e as recomendações da IFAC (Monteiro, 2014). Na verdade, o PNCP, é considerado um ponto de viragem na contabilização dos factos patrimoniais no Estado desde a adoção da escrituração em partidas dobradas, na medida em que compreende não só a contabilidade orçamental (base de caixa), mas também a patrimonial, contingencial e analítica (base de acréscimo), iniciando uma nova fase para a normalização contabilística da contabilidade pública em Cabo Verde (Brito & Jorge, 2018; Monteiro, 2014). Em Cabo Verde, mas também um pouco por todo o lado, assiste-se ao incremento da implementação, no setor público, da base de acréscimo, com um nível de implementação quase que generalizado a nível mundial (com ou sem a adoção das IPSAS), com a finalidade de assegurar mais transparência (Renner, 2013). Por sua vez, com o surgimento das novas estratégias de gestão públicas, de que são exemplo a NPM, como anteriormente referido, surge a necessidade de mais e melhor informação financeira, pelo que o PNCP, ao facultar a obtenção de informação financeira e orçamental consistente e comparável, cria as condições para responder a essa necessidade (Cabral, 2015). A estrutura conceptual do PNCP é voltada para a contabilidade e geradora de informações relevantes, como os relatórios de gestão e as demonstrações financeiras, e em observância com os critérios de valorimetria. A informação financeira é produzida em observância às características qualitativas que, pela via da oportunidade, compreensibilidade, relevância, razoabilidade e verificabilidade, permitem obter uma informação financeira de grande qualidade. De referir, a propósito, que as características qualitativas têm várias vantagens na preparação e apresentação da informação financeira, e Cabo Verde não é exceção. Ganham, de entre outros, em tempestividade, com o cumprimento do prazo de divulgação, em transparência, com a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras de forma mais clara e neutral, e em relevância, ao garantir a produção de informação útil aos utilizadores, capaz de permitir obter uma visão completa da realidade económica e dos factos ocorridos.

Com a entrada em vigor do PNCP o setor público cabo-verdiano adota o regime de acréscimo, que é paralelo ao regime de caixa que, entretanto, continua a ser utilizado para o orçamento, coexistindo, assim, no setor público, duas bases contabilísticas, a de acréscimo e a de caixa. Enquanto a base de acréscimo reconhece as receitas, despesas e ocorrências no momento em que as mesmas se verificam, independentemente do período em que são pagas ou recebidas, a base de caixa reconhece as receitas, despesas e ocorrências no momento em que são pagas ou recebidas. Nestes termos, a base de acréscimo pressupõe o reconhecimento dos ativos, passivos, situação líquida, gastos e rendimentos,

ao passo que a base de caixa apresenta a informação dos recursos de caixa utilizados e recebidos no período, bem como o seu destino e origem e respetivo saldo de caixa (do período de divulgação) (Renner, 2013).

Da reforma introduzida pelo PNCP resultou um modelo de contabilidade pública que passou a oferecer “(...) informação orçamental, financeira e patrimonial capaz de auxiliar o gestor público na tomada de decisões” e de proporcionar ao Estado o conhecimento do valor do vasto património de que é titular e que está em constante mutação, oferecendo, ainda, uma maior precisão nas contas e uma aproximação entre a contabilidade pública e a contabilidade empresarial” (Brito, 2017, p.102). Neste âmbito destaca-se, também, que a estrutura técnica subjacente ao PNCP, que é constituída pela estrutura global da classe das contas (Tabela 2) e pelas demonstrações financeiras (Tabela 3), “faculta a base instrumental de trabalho indispensável à relevação contabilística das operações por todos os organismos da Administração Pública”, garantindo-se, assim, “que o sistema de informação contabilístico destas entidades relate informação financeira normalizada” (Cabral, 2015, p.15).

Tabela 2. Classes de contas no âmbito do PNCP

Classe 0 - Contabilidade Extrapatrimonial
Classe 1 - Disponibilidades
Classe 2 - Terceiros
Classe 3 - Existências
Classe 4 - Imobilizações
Classe 5 - Situação Líquida e Dívida Pública
Classe 6 - Custos e Perdas
Classe 7 - Proveitos e Ganhos
Classe 8 - Contabilidade Orçamental
Classe 9 - Contabilidade Analítica

Fonte: Elaboração própria com base em Cabral (2015, pp.15-16)

Com se pode concluir da análise à Tabela 2, o PNCP compreende uma estrutura de classes de contas a partir de quatro dimensões: (1) da contabilidade patrimonial e financeira (classes 1 a 7), que se veio juntar à tradicional; (2) contabilidade orçamental (classe 8), que compreende os movimentos associados ao processo de execução orçamental e que garantem o acompanhamento da execução do orçamento, ou seja, o classificador orçamental das receitas, despesas e ativos; uma dimensão (3), relativa à contabilidade analítica (classe 9), de desenvolvimento livre, para ser aplicada à medida de cada entidade com recurso a uma metodologia de custos por funções, atividades ou processos da entidade; e, por último, a dimensão (4), alusiva à contabilidade extrapatrimonial (classe 0) onde se registam as responsabilidades e facilidades contingenciais ou futuras (Brito, 2017, 2013; Rocha, 2017). A contabilidade pública em Cabo Verde passa assim, a abranger (Brito, 2017):

- i. A Contabilidade Orçamental, sistema que tem por objeto a descrição, conhecimento, acompanhamento e controlo da previsão das receitas e as suas alterações, assim como a sua liquidação e recebimento, e ainda a dotação inicial das despesas, suas alterações e

modificações, seu cabimento, compromisso, liquidação e pagamento. Possibilita a determinação do grau de execução do orçamento das diversas entidades públicas;

- ii. A Contabilidade Financeira (Geral), que concebe as informações contabilísticas sobre a situação económica, financeira, patrimonial e contingencial dos serviços públicos e suas relações com o exterior e admite a determinação dos resultados do exercício. Apresenta as operações com terceiros e as existências, de tesouraria e os movimentos do património e de contingência; e
- iii. A Contabilidade Analítica, que consiste num sistema que gera informação assente nas operações internas efetuadas pelas entidades públicas e possibilita a formação e o controlo dos resultados destas. Tem como propósito a produção de elementos de cálculo dos custos dos serviços prestados ou do preço de venda dos bens e produtos produzidos.

As diferentes perspetivas agora proporcionadas pela contabilidade pública cabo-verdiana conjugam as bases de acréscimo e de caixa para a preparação das demonstrações financeiras, proporcionando informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade (Tabela 3) e assegurando que a análise dessa informação se estabeleça em termos comparativos, com anos anteriores e com entidades diferentes (Cabral, 2015). Os resultados de gestão dos serviços com autonomia administrativa e fundos autónomos, bem como dos institutos públicos, são agora enviados ao serviço de contabilidade pública mensal e trimestralmente através de balancetes, e anualmente mediante balanços e demonstrações dos resultados completados por anexos analíticos das operações (Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de novembro, art.º 62).

As Demonstrações Financeiras Anuais, com referência a 31 de Dezembro ou com referência ao exercício concluído a 31 de dezembro, devem ser elaboradas até 15 de março subsequente ao ano a que disserem respeito as demonstrações quando aplicadas ao Estado, aos Municípios, Institutos Públicos ou equiparados, Fundos Públicos ou equiparados, instituições criadas pelas entidades especificadas anteriores, desde que tenham dinheiro em caixa e ou em depósito no banco ou Tesouro, e não tenham a natureza, forma e designação de empresa pública e pessoas coletivas de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente públicas. As Demonstrações Financeiras Consolidadas do Sector Público Administrativo aplicáveis ao Estado, aos Municípios, Institutos Públicos ou equiparados, Fundos Públicos ou equiparados, instituições criadas pelas entidades especificadas anteriores, desde que tenham dinheiro em caixa e ou em depósito no banco ou Tesouro e as Demonstrações Financeiras Consolidadas do Sector Público Administrativo e Segurança Social, até 30 de junho subsequente ao ano a que disserem respeito as Demonstrações (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de Janeiro, art.º 4, nº 3).

De acordo com a Portaria nº77/2015 de 31 de Dezembro, 2015 os modelos das demonstrações financeiras para as diferentes entidades que se aplicam no âmbito do PNCP são os que a seguir se apresentam (Tabela 3).

Tabela 3. Conjunto de Demonstrações Financeiras no âmbito do PNCP

Mapa	Informação proporcionada
Balanço	Posição patrimonial e financeira de uma entidade, em determinado momento.
Demonstração dos Resultados por Naturezas	Desempenho ao longo de um período ou exercício económico, evidenciando as componentes positivas e negativas que concorrem para a formação do resultado líquido do período.
Demonstração dos Resultados por Função	Desempenho, por ordem às funções das empresas (departamentos) ao longo de um período ou exercício económico, evidenciando as componentes positivas e negativas em que cada função concorre para a formação do resultado líquido do período.
Demonstração das Alterações na Situação Líquida	Evidencia as alterações no capital próprio ocorrido entre um período e o período anterior.
Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades	Informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes, para o período.

Fonte: Elaboração própria com base em Cabral (2015) e Araújo et al. (2011)

A análise (Tabela 3) permite concluir que o conjunto das demonstrações financeiras a preparar para o setor público, no âmbito da aplicação do PNCP, apresentam uma estrutura próxima da definida no PNC (Brito, 2017) e no SNC (Araújo et al., 2011) para o setor empresarial.

Quando se fala do Balanço, a sua estrutura é composta pelo Ativo, Passivo e Capital Próprio (Tabela 4). O Ativo permite saber o volume de recursos que a entidade utiliza enquanto o Passivo e o Capital Próprio indicam a forma como estão a ser financiados. O Balanço também permite mensurar a solvabilidade e a liquidez de uma entidade, é reportado a uma determinada data, normalmente o fim do período económico (Araújo et al., 2011).

Tabela 4. Estrutura do Balanço

Estrutura	
Ativo	Estruturado pelo grau crescente de liquidez, ou seja, das contas de menor para as que possuem maior grau de liquidez.
Passivo	Estruturado pelo grau crescente de exigibilidade, ou seja, do longo (fontes duradouras) para o curto prazo (fontes a curto prazo).
Capital Próprio	Estruturado pelo grau decrescente de estabilidade (permanência).

Fonte: Elaboração própria com base em Cabral (2015)

Analisando a estrutura do Balanço (Tabela 4) verifica-se que o modelo adotado no PNCP mantém uma estrutura próxima do modelo do PNC, isto é, obedece às mesmas regras específicas de estruturação, com uma disposição vertical que inclui os valores referentes ao exercício anterior (Brito, 2017).

A Demonstração dos Resultados encontra-se estruturada pelas classes 6 (Custos e Perdas) e 7 (Proveitos e Ganhos) que representam, respetivamente, a diminuição e o aumento do património líquido (Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2012), apresentada por Natureza e por Função (Tabela 5). A Demonstração dos Resultados por Natureza retrata os valores positivos e negativos que influenciam o resultado líquido do período, desdobrados por natureza de rendimentos e gastos, ao passo que a Demonstração dos Resultados por Função apresenta, como a sua designação sugere, os rendimentos e gastos desdobrados por funções (financeira, produção, administrativa, entre outros) sendo, para o

efeito, necessária a implementação de subsistemas de contabilidade analítica ou interna (Araújo et al., 2011).

Tabela 5. Estrutura da Demonstração dos Resultados

Variante	Estrutura	Informação Proporcionada
Demonstração dos Resultados por Natureza	Resultado Operacional	Ganhos ou perdas resultantes da principal atividade.
	Resultado Financeiro	Ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras.
	Resultado Corrente	Resultados da atividade normal.
	Resultado Extraordinário	Ganhos ou perdas alheios à exploração, resultantes de factos ocasionais.
	Resultado Antes dos Impostos sobre Rendimento	Resultado global antes da dedução de impostos.
	Resultado Líquido	Resultado líquido de cada exercício económico, ou seja, expurgado do imposto respetivo.
	Demonstração dos Resultados por Funções	Resultado Bruto das Vendas e Prestação de Serviços
Resultado Operacional		Ganhos ou perdas resultantes da principal atividade.
Resultado Corrente		Resultados da atividade normal.
Resultado Financeiro		Ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras.
Resultado Extraordinário		Ganhos ou perdas alheios à exploração, resultantes de factos ocasionais.
Resultado Antes dos Impostos sobre Rendimento		Resultado global antes da dedução de impostos.
Resultado Líquido		Resultado líquido de cada exercício económico, ou seja, expurgado do imposto respetivo.

Fonte: Elaboração própria com base em Quintaneiro & Martins (2007)

Analisando a estrutura de ambas as Demonstrações dos Resultados (Tabela 5) conclui-se que obedecem a uma estrutura vertical, tal como o balanço, sendo que a Demonstração dos Resultados por Funções é de elaboração facultativa para os municípios (Cabral, 2015).

Junta-se o mapa da Demonstração das Alterações na Situação Líquida (Tabela 6), que tem como objetivo demonstrar o aumento ou a diminuição nos ativos líquidos (capital próprio) de uma entidade durante o período. É uma demonstração de dupla entrada, em que nas colunas são indicados, respetivamente, os elementos do capital próprio evidenciado no balanço e nas linhas os acontecimentos que produziram modificações no capital próprio (Oliveira, 2017), com um conteúdo que obedece às contas da Classe 5 – Situação Líquida, e que se sistematiza na Tabela 6 que se segue.

Tabela 6. Estrutura da Demonstração das Alterações na Situação Líquida

Estrutura	Informação Proporcionada
50 - Fundo de Imobilizações do Domínio Público	Regista as fontes próprias para Imobilizações do Domínio Público.
55 - Fundo da Previdência Social da Função Pública	Corresponde à Situação Líquida do património segregado do Sistema da Previdência Social da Função Pública, isto é, a fonte própria dos respetivos ativos.
511 - Fundo Permanente Próprio - Financiamento Básico no SPA	Segrega a parte do Fundo Permanente Próprio, correspondente à fonte dos direitos patrimoniais líquidos do Estado “estrito senso” (enquanto entidade-mãe) sobre os patrimónios autónomos dos demais componentes do SPA (enquanto entidades-filiais).
512 - Fundo Permanente Próprio - Outros	Regista a parte do Fundo Permanente Próprio que não possa ser registada na Conta 511.
52 - Reservas	Regista a parte das fontes próprias de carácter provisório ou especial (adequado à sua origem e ou função) que não possa ser registada noutra Conta da Situação Líquida.
5311+5321+ 5331+5341 - Subsídios e Transferências Plurianuais - Externos	Subsídios ou transferências destinadas ao reforço duradouro da capacidade de funcionamento da entidade.
5312+5322+ 5332+5342 - Subsídios e Transferências Plurianuais - Internos	Subsídio ou transferências destinadas ao reforço duradouro da capacidade de funcionamento da entidade.
5491 - Resultados Transitados - Previdência Social da FP	Resultados, lucros ou prejuízos acumulados - Previdência Social da FP.
5492 - Resultados Transitados - Outros	Resultados, lucros ou prejuízos acumulados – Outros.
5481 - Resultado Líquido - Previdência Social da FP	Havendo Resultado Líquido Positivo é aplicado um reforço financeiro na Previdência Social da FP.
5482 - Resultado Líquido - Outros	Havendo Resultado Líquido Positivo é aplicado um reforço financeiro na Previdência Social em Outros.

Fonte: Elaboração própria com base em Tribunal de Contas de Cabo Verde (2012)

A análise (Tabela 6) permite concluir que a elaboração desta demonstração tem em conta todos os aumentos e diminuições existentes ao longo do ano na estrutura da Situação Líquida, com o objetivo de permitir analisar, de forma detalhada, os movimentos nas contas da situação líquida durante o exercício (Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2012).

Por fim, o mapa da Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades, elaborado com o propósito de permite responder às duas seguintes questões: (1) de onde vem o dinheiro; e (2) para onde vai o dinheiro. Segundo Oliveira (2017, p.8) “o objetivo da demonstração de fluxos de caixa é o de proporcionar informação sobre os recebimentos e pagamentos em dinheiro, no decurso da atividade corrente e operacional da empresa, bem como evidenciar as suas aplicações (de dinheiro) em investimentos e a obtenção de recursos monetários através de financiamentos, no sentido de adaptar a entidade às necessidades e oportunidades futuras”. Nestes termos, o mapa discrimina os montantes de disponibilidades tendo em conta (i) o funcionamento; (ii) o investimento; e (iii) o financiamento (Tabela 7).

Tabela 7. Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades

Estrutura	Informação Proporcionalada
Atividades de Funcionamento	São as que constituem o objeto das atividades da empresa, ou seja, os recebimentos que decorrem das vendas e prestações de serviços, e os pagamentos que decorrem das compras de bens e serviços.
Atividades de Investimento	Compreendem os investimentos e desinvestimentos, isto é, os pagamentos respeitantes ativos fixos tangíveis e intangíveis e de investimentos financeiros e os recebimentos provenientes de alienações de ativos fixos tangíveis e intangíveis e de investimentos, e, bem assim, os juros e rendimentos similares e os dividendos recebidos.
Atividades de Financiamento	Compreende os recebimentos provenientes dos financiamentos obtidos e da constituição ou reforço de capital e os pagamentos respeitantes a amortização dos financiamentos obtidos e os juros e gastos similares e os dividendos pagos.

Fonte: Elaboração própria com base em Oliveira (2017, pp.8-9)

A Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades deve ser elaborada utilizando o método direto que “tem como característica a divulgação dos principais componentes dos recebimentos e pagamentos de caixa em termos brutos, permitindo aos utilizadores compreender o modo como a entidade gere e utiliza os meios de paga” (Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2012, p.29)

As diferentes informações contabilísticas proporcionadas a partir das Demonstrações Financeiras (contas anuais) elaboradas segundo o PNCP, devem apresentar-se de modo acessível, ou seja, facilmente inteligíveis para que possam ser entendíveis pelos seus destinatários, designadamente os órgãos de representação política (Assembleia Nacional e as Assembleias Municipais), órgãos de gestão de diferentes instituições públicas, com funções de gestão e/ou político-administrativo, de que são exemplo membros do Governo e das Câmaras Municipais (poder autárquico), órgãos de controlo interno, de que é exemplo a Inspeção Geral de Finanças, e externo, como por exemplo o Tribunal de Contas e os auditores externos, e, ainda, diferentes entidades privadas, como associações da sociedade civil e cidadãos comuns. Para que cumpram este objetivo e assegurem a consistência da informação prestada, devem as mesmas observar um conjunto de requisitos ou atributos, tecnicamente denominados de características qualitativas das demonstrações Financeiras (Tabela 8) (Évora, 2013).

Tabela 8. Características qualitativas das Demonstrações Financeiras

Atributos	Informação Proporcionada
Identificabilidade	As contas anuais referem-se a sujeitos perfeitamente definidos, com atividades e intervalos temporais identificados, devendo mostrar expressamente os dados de identificação pessoal e temporal da informação nelas contidas.
Oportunidade	As contas anuais devem ser disponibilizadas aos seus destinatários em tempo útil, para que as decisões sejam tomadas atempadamente.
Compreensibilidade	As contas anuais devem ser apresentadas de forma clara e compreensível, para que os destinatários possam assegurar a sua adequada utilização.
Relevância	A informação deve possuir uma utilidade notória, potencial ou real, para os fins prosseguidos pelos diferentes destinatários das contas anuais, ou seja, deve orientar-se pelos conceitos de verdade, justiça e equidade.
Materialidade	A relevância da informação é afetada pela sua natureza e materialidade. A informação é material se a sua omissão ou inexatidão for suscetível de influenciar as decisões dos utentes, tomadas na base das demonstrações financeiras.
Razoabilidade	Não existe uma exatidão absoluta dos factos ocorridos, mas sim uma aproximação razoável, cujos princípios contabilísticos devem ser corretamente aplicados.
Economicidade	Apesar da utilidade da informação contabilística, ela acarreta um custo e deve ter sempre em conta o critério custo/benefício no momento de ajuizar sobre o desenvolvimento mais detalhado dos factos por parte dos destinatários da informação que é disponibilizada.
Neutralidade	A neutralidade e a imparcialidade são um dos fatores a ter em conta na elaboração da informação e não deve ser enviesada ou distorcida de forma a beneficiar certos destinatários em detrimento de outros.
Objetividade	Os mecanismos utilizados no processamento da informação devem ser o mais objetivos possível, de modo a evitar a subjetividade da informação. A fiabilidade e consistência do sistema de processamento contabilístico de dados diminuem as influências subjetivas dos processos.
Variabilidade	As informações contidas nas contas anuais devem ser suscetíveis de controlo e revisão, tanto interno como externo. A verificabilidade interna depende, essencialmente, das normas do controlo interno que regulam as diferentes operações da entidade pública e o próprio sistema de processamento da informação.

Fonte: Elaboração própria com base em (Évora, 2013, pp.31-32)

Em jeito de síntese, apresenta-se, na Tabela 9 que se segue, uma breve sistematização das principais características do modelo de contabilidade pública em vigor em Cabo Verde (PNCP).

Tabela 9. Principais Características do PNCP

PNCP	Características
Regimes	Caixa Acréscimo
Estrutura da Classe de Contas	Classe 0 - Contabilidade Extrapatrimonial Classe 1 - Disponibilidades Classe 2 - Terceiros Classe 3 - Existências Classe 4 - Imobilizações Classe 5 - Situação Líquida e Dívida Pública Classe 6 - Custos e Perdas Classe 7 - Proveitos e Ganhos Classe 8 - Contabilidade Orçamental Classe 9 - Contabilidade Analítica
Dimensão das Classes de Contas	Contabilidade Patrimonial e Financeira - Classes 1 a 7 Contabilidade Orçamental - Classe 8 Contabilidade Analítica - Classe 9 Contabilidade Extrapatrimonial - Classe 0
Demonstrações Financeiras	Balanço Demonstração dos Resultados por Naturezas Demonstração dos Resultados por Função Demonstração das Alterações na Situação Líquida Demonstração dos Fluxos de Disponibilidades
Características qualitativas das Demonstrações Financeiras	Identificabilidade Oportunidade Compreensibilidade Relevância Materialidade Razoabilidade Economicidade Neutralidade Objetividade Variabilidade

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita ao seu grau de implementação, as fontes empíricas disponíveis apontam que este é ainda muito reduzido, fenómeno que pode ser explicado pelo elevado custo da sua implementação e pela reduzida disponibilidade de pessoal qualificado e com competências na área (Brito & Jorge, 2018), fatores que levam a que seja ainda uma minoria das instituições do setor público que o implementou e, nessa conformidade, a utilizar, para já, o modelo digráfico e a dispor de um sistema de contabilidade de gestão (analítica). Adivinhando-se uma transição lenta, e tanto mais que o Decreto-lei n.º 10/2006, de 30 de janeiro, ainda em vigor, faz menção a que o sistema de registo contabilístico do Estado se baseie, ainda, em partidas simples, ou seja, sem uma consolidação frequente do património e com componentes independentes e desintegrados. Assim, e não obstante as expectativas geradas com a reforma e a necessidade de modernização da Administração Pública, a verdade é que “ (...) ela continua lenta, pesada e pouco permeável às necessidades dos cidadãos” (Gomes, 2014, p.21), com um

processo de implementação do PNCP relativamente lento, face ao inicialmente estimado, e uma Administração Central que utiliza apenas o regime de caixa (Brito, 2013).

A previsão que admitia uma implementação completa do PNCP em 2014 não foi alcançado, tendo este prazo sido alargado para 2018 (Brito, 2017). A propósito, o Tribunal de Contas de Cabo Verde (2019), através do “Parecer Sobre a Conta Geral do Estado”, vem criticar a não implementação do PNCP pelo Estado que gere o regime da Administração Pública, justificando especificamente com as dificuldades existentes na consolidação das diferentes informações entre o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), que utiliza como referencial contabilístico o PNCP, e o Estado, que não adotou o PNCP, se prende com a reduzida implementação. Por sua vez, o Ministério das Finanças de Cabo Verde reconhece a necessidade de criar condições de consolidação de forma a refletir informações adicionais, mas não indica datas para a implementação completa do PNCP.

O poder local em Cabo Verde não dispõe de um plano oficial de contabilidade específico, pelo que nas autarquias locais utiliza-se o PNCP, com as adaptações consideradas pertinentes (Monteiro, 2014), ainda que, na opinião de Cabral (2015), com um grau de implementação que classifica de reduzido por se apresentar “robusto no que respeita à contabilidade orçamental, mas a necessitar de ser consolidado no que à contabilidade financeira respeita, através da aplicação plena do seu enquadramento teórico de referência” (p.40). Conclusões que o autor retirou com base num estudo desenvolvido em 17 dos 22 municípios e que lhe permitiu concluir que o grau de implementação do PNCP no que respeita à elaboração das Demonstrações Financeiras obrigatórias é muito pouco satisfatório.

De referir que, não obstante se ter feito uma pesquisa exaustiva no sentido de encontrar estudos recentes que nos permitissem aferir sobre o grau de implementação do PNCP, tal não foi possível, pelo que este facto se traduz numa limitação ao estudo.

Da mesma forma, também não foi possível recolher qualquer fonte que nos permita suportar a revogação do Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de Janeiro, que aprova o Plano Nacional da Contabilidade Pública, pelo que se assume que o mesmo ainda se encontra em vigor. Esta convicção encontra apoio no facto de o mesmo se encontrar publicado no sítio, na internet, do Ministério das Finanças de Cabo Verde.

1.4. Desenvolvimentos internacionais com impacto ao nível da contabilidade: principais forças impulsionadoras da harmonização contabilística

A contabilidade, enquanto ciência social, é influenciada pela envolvente, numa relação de interação que ajuda a entender as diferenças existentes entre os sistemas contabilísticos de cada país (Cerne, 2009; Santos, 2006). Esta circunstância determina que o sistema contabilístico se apresente como o resultado de um conjunto de fatores, também designados por características da envolvente (Nobes & Parker,

2008). Com o tempo, a contabilidade viu-se obrigada a responder a outro tipo de necessidades, designadamente a questões internacionais (Măciucă & Socoliuc, 2013), e que fizeram com que o normativo contabilístico venha apresentando uma certa evolução.

Na verdade, os diferentes princípios e políticas utilizados no momento da preparação e divulgação da informação financeira entre empresas de diferentes países gera divergências e levanta uma série de obstáculos aos responsáveis pela elaboração, interpretação, auditoria e consolidação dos relatórios financeiros e permite questionar a credibilidade da informação, não raras vezes posta em causa uma vez que com a ausência de comparabilidade permite que a mesma empresa possa relatar diferentes resultados em diferentes países (Cota, 2010). O fenómeno da globalização económica veio avolumar estas questões e, por sua vez, intensificar a necessidade de aumentar a comparabilidade da informação financeira, desencadeando o processo de harmonização contabilística com o objetivo de reduzir a diversidade contabilística através da criação de um sistema de contabilidade que, não sendo único ou universal, procure aproximar as práticas contabilísticas em diferentes países e otimizar o processo de relato financeiro (Martins, 2013), tal como se procura ilustrar com a Figura 2 que se segue.

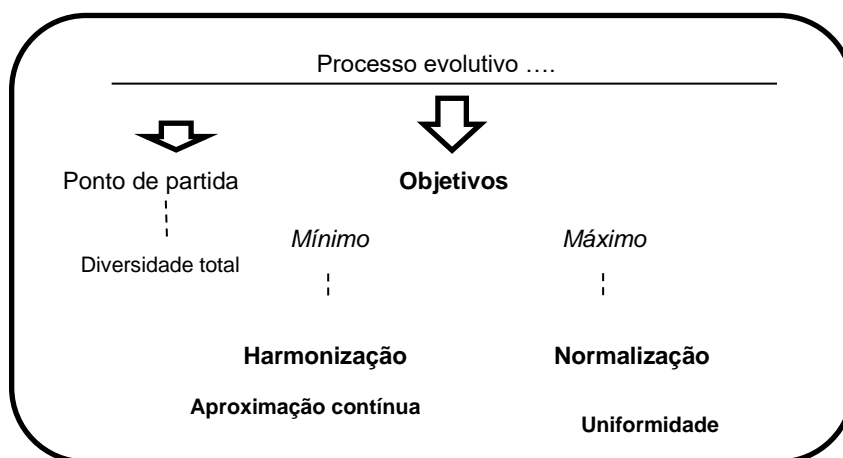


Figura 2. Processo que determina a evolução dos sistemas contabilísticos

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Figura 2 permite concluir pela existência de um distanciamento entre a harmonização e a normalização (Cruz, 2011). Neste sentido, a harmonização impõe-se, de há uns anos a esta parte, como o objetivo mínimo a alcançar, na medida em que continua a considerar a diversidade resultante da envolvente, mas assegura a comparabilidade global, eliminando barreiras económicas, enquanto a normalização se apresenta como o objetivo máximo, ponto a partir do qual se dispõe de um sistema contabilístico universal. Ao não acolher as diferenças nacionais, é muito mais difícil de alcançar. Encontramo-nos, assim, num ponto em que se dispõe de harmonização contabilística, ainda que não no seu estado embrionário. De referir, a propósito, que este processo iniciou no princípio dos anos 70 do século XX e que, não obstante ter contado com o contributo de diferentes países e organismos, tem no IASB o seu principal promotor e impulsionador. Neste âmbito, o IASB começou por oferecer um

conjunto de normas, as IAS/IFRS, para serem utilizadas pelas diferentes entidades do setor privado, e que já mereceram o acolhimento de muitos Governos e organizações, e mais recentemente as *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), elaboradas para o setor público com o intuito de fomentar a convergência internacional e defender o interesse público (Ferreira, 2013), assegurando a melhoria da qualidade da informação produzida, o aumento da transparência e a aproximação da contabilidade pública às contas nacionais. Num contexto de crescente globalização e integração económica, as normas contabilísticas para o setor público ganharam particular relevância (Almeida, 2017; Cruz, 2010; Cota, 2010), levando à publicação das Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) (Gomes et al., 2015), acompanhando, assim, as mesmas linhas de orientação que a normalização contabilística para as entidades do setor privado (Alves, 2017).

O setor público apresenta, porém, algumas peculiaridades que acabam por se refletir quer na evolução do normativo aplicável quer no seu nível de implementação. A este respeito não resistimos a citar Brito (2017) que, a propósito, refere que o grau de harmonização pode ser apresentado de diversas formas, em particular quando o objeto de observação é o sistema de contabilidade da administração pública. Considerando que a harmonização pode ser procurada fora ou dentro de um país, considerando que este tem diferentes níveis de Governo, tendencialmente alinhados a partir de uma estrutura vertical, acontece muitas vezes que a harmonização existente é apenas formal, uma vez que nem todas as entidades e/ou organismos apresentam o mesmo nível de implementação. Esta questão é particularmente relevante no setor público. E tanto assim que há, inclusive, quem considere que a harmonização da contabilidade para o setor público seja menos importante, quando comparada com o setor privado (Brito, 2017), ainda que haja também quem admita que a adoção das IPSAS melhorou significativamente a qualidade e comparabilidade da informação financeira no setor público, aproximando a informação das entidades públicas das privadas, permitindo uma maior comparabilidade entre as contas dos diferentes países (Ferreira, 2013).

As IPSAS oferecem a possibilidade de implementação de um conjunto de normas que: “i) são harmonizadas e assentam no regime de acréscimo; ii) são de carácter geral, com o objetivo de produzir dados financeiros e orçamentais, fiáveis e em tempo útil; iii) permitem aumentar a transparência orçamental, contribuindo para uma maior estabilidade macroeconómica, coordenação, supervisão e orientação das políticas públicas; iv) melhoraram a responsabilização, a eficiência e a eficácia da gestão pública; v) facilitam a tomada de decisões, ao melhorarem a comparabilidade e a comunicação; vi) facilitam a obtenção de liquidez nos mercados financeiros; e, vii) contribuem para uma melhoria das auditorias públicas” (Almeida, 2017, p.19). Ou seja, constituem um conjunto de normas de alta qualidade para uso por entidades do setor público, que fornecem informações completas para a gestão financeira do setor e para a tomada de decisão (Martins, 2013).

Uma vez reconhecidas e aceites por diversos organismos internacionais, de que são exemplo a *International Financial Accounting Committee* (IFAC), o Banco Mundial ou a Organização das Nações

Unidas (ONU), este referencial (as IPSAS) acabaria por despertar a atenção de Governos, formuladores de políticas e acadêmicos e que, no seu conjunto, vêm contribuindo para incentivar e levar os países a conjugar as suas políticas contabilísticas com as IPSAS (Olayinka, et al., 2016), fazendo com que este referencial se apresente hoje como uma referencial global para o relato financeiro no setor público (Idoko et al., 2018).

As demonstrações financeiras elaboradas em concordância com as IPSAS permitem que os seus utilizadores (agências internacionais, contribuintes, membros do parlamento, credores e fornecedores, analistas financeiros e funcionários do setor público) disponham de informação atempada e de alta qualidade, conseguindo tomar decisões relevantes e oportunas (Olayinka, et al., 2016) a partir de informação preparada com base num conjunto de princípios fundamentais e de características qualitativas ou atributos básicos da informação financeira (compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade) (Nunes, 2014).

1.5. Harmonização contabilística internacional no setor público: as IPSAS e o seu nível de aceitação

O IPSASB, enquanto organismo normalizador internacional no contexto da contabilidade e do relato financeiro público, tem como principal atividade, no âmbito dos objetivos a que preside, elaborar e emitir normas internacionais da contabilidade para o setor público que, pela via da promoção da sua aplicação, procuram aprimorar a contabilidade no setor (Brito, 2017) e, em simultâneo, apoiando, por esta via, as entidades que regulam o setor público no processo de convergência entre as normas internacionais por si emitidas e as normas nacionais adotadas por cada país (Cunha, 2011).

Relativamente ao normativo emitido, cabe referir que, numa fase inicial, o IPSASB se limitou a adaptar as normas aplicáveis no setor privado ao setor público. Tal sucedeu com as normas emitidas até 2004, ou seja, até à IPSAS 21. Tal situação levou a que as normas emitidas fossem revistas em 2006, tendo o organismo iniciado a tarefa de fazer convergir as IFRS com as IPSAS já emitidas e, nesse sentido, a obrigar a uma revisão de todas as normas até então emitidas (Renner, 2013). Esta decisão foi objeto de algumas críticas. Schmidhuber e Hilgers (2019) reprovaram o fato de as IPSAS serem baseadas nas IFRS, sob o argumento de que tal situação implicaria que a terminologia e as referências teriam que ser adaptadas às características do setor público, tarefa difícil, quando não impossível, uma vez que não existem IFRS que obedeçam aos requisitos específicos do setor público, o que os levou a concluir que o processo de convergência alcançado resultasse limitado. Como exemplo, indicam as IPSAS 22, IPSAS 23 e IPSAS 24 que não tem qualquer correspondência com as IFRS, como se alcança a partir da análise à Tabela 10 que se segue. Relembrem, ainda, que existem transações comuns ao setor público que não encontram correspondência no setor privado (transferências entre entidades do setor público e rendimento de impostos) e que produziram inconvenientes ao nível de questões exclusivas do setor público, como por exemplo a tributação e transações não cambiais, com as consequentes

implicações ao nível do orçamento, relatórios financeiros e compromissos de política social (Chan, 2006).

Estas e outras razões levaram a que o processo de aceitação e difusão das IPSAS, que somam até ao momento um total de 42 normas (Tabela 10), conte com algumas dificuldades. Considerando que o IPSASB é um organismo privado, coloca-se, ainda, a questão de inexistência de “força jurídica”, ou seja, há limitações relativamente à sua autoridade ou legalidade institucional. AS IPSAS não dispõem de “*sufficient authority*” pelo facto de o IPSASB carecer de um mandato, por parte de uma autoridade reconhecida, que lhe conceda a necessária autoridade. Por sua vez, coloca-se também a questão da “*substantive due process*”, uma vez que o IPSASB não cumpre com o requisito de legitimidade institucional, o que faz com que apenas se limite a modificar a semântica quando adapta as IFRS para o setor público, desconsiderando, também, a existência de disparidades nos sistemas de informação contabilística entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento (Almeida, 2017). Outra das limitações resulta do receio que alguns países parecem ter, nomeadamente de perda da sua autoridade com a implementação de um sistema ainda relativamente desconhecido (Dagostim, 2016).

Tabela 10. IPSAS emitidas pelo IPSASB

IPSAS	Temática	Objetivo	Fonte de Inspiração	Data de Publicação
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Definir a forma como as demonstrações financeiras de caráter geral devem ser elaboradas e divulgadas (base de acréscimo).	IAS 1	Maio 2000
IPSAS 2	Cash Flow Statement	Apresentação de todas as entradas e saídas de dinheiro ou equivalentes por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os respectivos fluxos durante o período conforme as atividades operacionais, de investimento e de financiamento.	IAS 7	Maio 2000
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Alterações nas políticas contábilísticas, tratamento contábilístico e correção de erros.	IAS 8	Maio 2000
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Tratamento contábilístico das transações e operações internacionais e em moeda estrangeiras, evidenciando os efeitos das taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.	IAS 21	Maio 2000
IPSAS 5	Borrowing Costs	Tratamento contábilístico para os custos de empréstimos obtidos.	IAS 23	Maio 2000
IPSAS 6	Substituída pelas IPSAS 34 e 35		IAS 27	
IPSAS 7	Substituída pela IPSAS 36		IAS 28	
IPSAS 8	Substituída pela IPSAS 37		IAS 31	
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	Tratamento contábilístico das receitas provenientes de transações de troca que tenham benefícios econômicos, como a prestação de serviços, a venda de bens ou o uso de ativos que gerem dividendos, juros ou royalties.	IAS 18	Julho 2001
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Tratamento contábilístico para as entidades que relatem em moeda de uma economia hiperinflacionária, de modo que as informações financeiras fornecidas sejam significativas.	IAS 29	Julho 2001
IPSAS 11	Construction Contracts	Tratamento contábilístico das receitas e custos associados aos contratos de construção nas demonstrações financeiras do contratante.	IAS 11	Julho 2001
IPSAS 12	Inventories	Tratamento contábilístico dos inventários, determinação do custos e reconhecimento de gastos, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido.	IAS 2	Julho 2001
IPSAS 13	Leases	Políticas contábilísticas a aplicar, pelo locador e locatário, a contratos de locação financeira e divulgações a efetuar para as locações operacionais.	IAS 17	Dezembro 2001
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	Ajustes às demonstrações financeiras decorrentes de acontecimentos que decorrem até à data de fecho e a data em que estas são apresentadas.	IAS 10	Dezembro 2001
IPSAS 15	Substituídas pelas IPSAS 28, 29 e 30			
IPSAS 16	Investment Property	Tratamento contábilístico a aplicar a propriedades de investimento e divulgações associadas.	IAS 40	Dezembro 2001
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Princípios para o reconhecimento inicial e subsequente de ativos fixos tangíveis.	IAS 16	Dezembro 2001
IPSAS 18	Segment Reporting	Identificação dos recursos alocados para suportar a maior parte das atividades, aumentar a transparência dos relatórios financeiros e permitir melhor o cumprimento de obrigações de responsabilidade da entidade, no sentido de procura ajudar os utilizadores a construir uma melhor compreensão do desempenho da entidade.	IAS 14	Junho 2002
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração adequados para provisões, ativos e passivos contingentes, assegurando que seja divulgada informação suficientemente capaz de permitir uma compreensão acerca da natureza, tempestividade e quantia dos elementos reconhecidos e/ou divulgados.	IAS 37	Outubro 2002
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Assegurar que as demonstrações financeiras divulgam a existência de relações e transações de partes relacionadas com a entidade.	IAS 24	Outubro 2002
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	Assegurar que os ativos não geradores de caixa sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável de serviço e para prescrever a forma como a quantia recuperável de serviço é calculada.	IAS 36	Dezembro 2004
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	Descrição dos requisitos de divulgação para Governos que elegem como opção a apresentação de informação acerca das administrações públicas nas suas demonstrações financeiras consolidadas.	N/A	Dezembro 2006
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	Prescreve os requisitos para o relato financeiro dos réditos resultantes de operações sem contrapartida, exceto as operações sem contrapartida entre entidades combinadas.	N/A	Dezembro 2006

Tabela 10. IPSAS emitidas pelo IPSASB (cont.)

IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	Comparar os valores do orçamento com os valores decorrentes da sua execução, procurando garantir que as entidades do setor público cumpram as suas obrigações de prestação de contas e transparência das suas demonstrações financeiras, demonstrando o cumprimento do orçamento aprovado pelo qual são publicamente responsáveis.	N/A	Dezembro 2006
IPSAS 25	Substituída pela IPSAS 39			
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	Procedimentos a aplicar para determinar se há imparidade de ativos de caixa e para assegurar que as perdas por imparidade e a reversão desses prejuízos são reconhecidos.	IAS 36	Fevereiro 2008
IPSAS 27	Agriculture	Tratamento contabilístico e divulgações relativas à atividade agrícola	IAS 41	Dezembro 2009
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	Estabelecer princípios para a classificação e apresentação de instrumentos financeiros, como passivos ou capitais próprios, e para a compensação de ativos e passivos financeiros.	IAS 32	Janeiro 2010
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Estabelecer princípios para reconhecer, desconhecer e mensurar ativos e passivos financeiros.	IAS 39	Janeiro 2010
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	Divulgações que permitam avaliar a importância dos instrumentos financeiros para uma entidade, a natureza e extensão dos seus riscos e a forma como a entidade gere esses riscos.	IFRS 7	Janeiro 2010
IPSAS 31	Intangible Assets	Tratamento contabilístico para os ativos intangíveis que não são tratados especificamente noutras IPSAS.	IAS 38	Janeiro 2010
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor	Prescrever a contabilização dos acordos de concessão de serviços a uma entidade do setor público.	IFRIC 12	Outubro 2011
IPSAS 33	First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	Fornecer orientações a quem preparar uma demonstração financeira pela primeira vez com a base de acréscimo.	N/A	Janeiro 2015
IPSAS 34	Separate Financial Statements	Prescrever como contabilizar investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos em demonstrações financeiras separadas.	IAS 27	Janeiro 2015
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements	Estabelece os princípios para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais entidades diferentes.	IFRS 10	Janeiro 2015
IPSAS 36	Investments in Associates and Joint Ventures	Prescrever a contabilização dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial em investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.	IAS 28	Janeiro 2015
IPSAS 37	Joint Arrangements	Definir requisitos para a opção pela aplicação do método de consolidação proporcional, no âmbito da contabilização de entidades conjuntamente controladas, bem com da eliminação dos ativos conjuntamente controlados para a distinção entre operações conjuntas e empreendimentos conjuntos.	IFRS 11	Janeiro 2015
IPSAS 38	Disclosure of Interests in Other Entities	Determina as divulgações necessárias para permitir avaliar a natureza e os riscos associados aos interesses da entidade em entidades controladas, não consolidadas, acordos conjuntos e associadas e entidades estruturadas que não estejam consolidadas.	IFRS 12	Janeiro 2015
IPSAS 39	Employee Benefits	Contabilização e divulgação de benefícios a curto e a longo prazo dos empregados, com exceção para transações com base em planos de benefícios de reforma dos empregados.	IAS 19	Julho 2016
IPSAS 40	Public Sector Combinations	Estabelecer os requisitos para a classificação, reconhecimento e medição das combinações do setor público.	IFRS 3	Janeiro 2017
IPSAS 41	Financial Instruments	Estabelecer os requisitos para o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, incluindo a imparidade e o desreconhecimento.	IFRS 9	Agosto 2018
IPSAS 42	Social Benefits	Auxílio aos recetores das demonstrações financeiras e demais relatórios financeiros de finalidade geral, de forma a poderem avaliar a natureza dos benefícios sociais fornecidos pela entidade, as características da operação dos regimes de prestações sociais e o impacto dos benefícios sociais no desempenho financeiro, posição financeira e fluxos de caixa.	N/A	Janeiro 2019

Fonte: Elaboração própria a partir de Delloitte (2019), International Federation of Accountants (IFAC) (2018), International Federation of Accountants (IFAC) (2018b), International Federation of Accountants (IFAC) (2018c), International Federation of Accountants (IFAC) (2018d) e International Federation of Accountants (IFAC) (2019)

Contudo, os benefícios com a sua implementação parecem ultrapassar claramente qualquer uma das dificuldades identificadas ou, até mesmo, todas no seu conjunto. A maior transparência (*accountability*)

na informação divulgada, prevenção de fraudes ou o controlo e gestão de riscos são algumas delas (Almeida, 2017). A estas França (2013) acrescenta a informação financeira qualificada e a transparência fiscal.

Porém, e não obstante isso, acredita-se, também, que há aqui um longo caminho a percorrer, na medida em que, segundo Mangualde (2013), são apenas os países que já vinham aplicando as IAS/IFRS que apresentam maior nível de conformidade com as IPSAS, de que são exemplo os países de corrente anglo-saxónica. Aliás, foi também nestes países (anglo-saxónicos) que ocorreram as primeiras reformas da contabilidade no setor público. Recordamos, a propósito, que os países da Europa continental apresentam um sistema contabilístico tendencialmente mais burocratizado, falta de relevância da contabilidade empresarial pública, com evidência no orçamento como documento, e informação financeira direcionada para *accountability closed approach* (conjunto de utilizadores menos amplo que nos países anglo-saxónicos), ao passo que nos anglo-saxónicos o normativo contabilístico tem origem na profissão, que dispõe de um associativismo forte (realidade económica de cada entidade), com a informação financeira direcionada para *accountability open approach* (conjunto de utilizadores mais amplo). Em concordância, nos países europeus, de tradição continental, nota-se que as IPSAS ainda são pouco adotadas, ainda que se verifique uma tendência positiva significativa de inversão de tendência. Na América Latina e Ásia observa-se que a generalidade dos países se preparam para implementar as IPSAS, ao contrário dos países Africanos, onde ainda prevalece o regime de caixa em razão da tradição burocrática e sem prática contabilística no setor público (Dagostim, 2016). De referir, porém, que já adotam diretamente as IPSAS um conjunto de organizações internacionais, de que são exemplo a Comissão Europeia (CE), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a Organização do Tratado do Atlântico Norte (NATO) e a ONU (Renner, 2013).

Assim, e não obstante um conjunto diverso de países e organizações internacionais já as adotarem ou demonstrarem interesse em as adotar (as IPSAS), como é o caso do Brasil, África do Sul, Espanha, Vietnam, Suíça, Quênia, Áustria, Camboja, Peru ou Costa Rica, há, também, quem alerte para o elevado custo da sua implementação. Se há quem defenda que a mais recente crise das dívidas soberanas, em particular na Zona Euro, poderia ter sido evitada para uma implementação em grande escala deste sistema de informação, o elevado custo da sua adoção tem levado alguns especialistas a defender que os benefícios não justificam o custo a suportar com a sua implementação (Okolieaboh, 2013).

Por sua vez, para aqueles governos que desejem fazer uma transição para as IPSAS apontam-se duas opções, ou a implementação através da publicação de normas nacionais que convirgam com as IPSAS ou a sua implementação de forma direta, conforme emitidas pelo IPSASB. A primeira opção requer a existência de um Estado estável e funcional, com instituições do governo que tenham como responsabilidade a emissão de normas nacionais de contabilidade e legislação que faça referência a esses padrões nacionais de contabilidade. Por sua vez, esta opção levará à duplicação desnecessária de esforços e ao aumento do custo, e que dificilmente produzirão em padrões significativamente

diferentes das IPSAS. Neste sentido, a segunda opção vem sendo apontada como a mais pragmática para países Africanos que desejem implementar as IPSAS, tendo o potencial de permitir uma poupança relativa aos equipamentos administrativos e de pesquisa que seriam precisos para desenvolver as próprias normas (Atuilik et al., 2016). Digamos que a literatura, ainda que escassa, sugere uma implementação direta das IPSAS com o argumento de desburocratizar o processo e aliviar custos.

1.6. Principais resultados das fontes empíricas consultadas acerca da adoção das IPSAS em África ou em países que sobre estes exercem influência

Alguns países Africanos, quando comparados com o ocidente, demonstram uma maior celeridade na implementação das IPSAS (Okolieaboh, 2013), um fenómeno que, para Atuilik et al. (2016) pode ser explicado pelas reformas introduzidas como consequência dos financiamentos obtidos, nomeadamente do Banco Mundial, FMI ou G8, e, conseqüentemente, com incentivos e projetos para implementação das IPSAS por se entender que a mesma fortalece a legitimidade e a credibilidade das relações entre os doadores e os parceiros de desenvolvimento. A adoção das IPSAS pelos governos Africanos demonstra a sua disponibilidade para assumirem uma atitude responsável e transparente, conquistando e legitimando-se junto desses parceiros. No entanto, alerta-se que a adoção e a implementação das IPSAS tem demonstrado ser um desafio, tanto em África como no resto do mundo, na medida em que a mesma requer um planeamento e execução cuidadosas, designadamente: (i) A necessidade de obter apoio político ao mais alto nível no Governo, para facilitar a implementação das IPSAS; (ii) Formações práticas e treinamento sobre as IPSAS; (iii) O desenvolvimento de um manual de contabilidade abrangente e simplificado; (iv) Necessidade de acionar um prazo de implementação adequado e razoável; (v) Sequência lógica das fases de implementação; (vi) Uma abordagem piloto; e (vii) A necessária formação de equipas eficazes para o processo de implementação.

Segundo a ACCA - *The Association of Chartered Certified Accountants* (2017), o Gana prevê implementar as IPSAS até 2021 para aumentar a capacidade contabilística do setor público, uma recomendação do *The Institute of Chartered Accountants* (ICAG) em parceria com a Agência Geral de Contabilidade do Gana, com o *Chartered Institute of Public Finance and Accounting* (CIPFA) e com o *Controller and Accountant-General's Department* (CAGD). Atualmente, Gana tem já uma implementação parcial das IPSAS, com a adoção da base de acréscimo em 2016 e uma previsão de passar a ter uma implementação completa em 2021. Um outro exemplo de acolhimento deste normativo vem da África do Sul, com uma adoção parcial das IPSAS em 2009, mas apenas ao nível do governo local, que utiliza a *Generally Recognised Accounting Practice* (GRAP). As entidades nacionais e províncias públicas continuam a relatar numa base de caixa modificada, ou seja, usando as IFRS ou a GRAP. O país aguarda a conclusão do projeto de “Sistemas de Informação de Gestão Financeira” que suporta a GRAP, antes que a implementação completa possa ser feita. Os relatórios atuais usam a base de acréscimo, que não são totalmente compatíveis com os padrões da GRAP. Por sua vez, na Zâmbia, o Governo anunciou em 2013, como parte de uma reforma de gestão das finanças públicas, que as

IPSAS seriam adotadas como a base para a elaboração da sua estrutura de relatórios até 2020. A preparação para esta implementação é conduzida pelo *The Zambian Institute of Chartered Accountants* (ZICA) que, com o financiamento do Banco Mundial, elaborou workshops em 2016 e 2017 sobre a implementação das IPSAS. A Zâmbia, que iniciou a adoção das IPSAS em base de caixa em 2016 e pretende uma adoção completa em 2020, reconhece que são diversos os desafios a enfrentar na implementação e transição para as IPSAS, na medida em que os auditores reclamam falhas de informação ao nível do recebimento e na contabilização da receita, assim como a escassez de informações sobre as despesas, ativos, passivos e as verificações básicas de gestão financeira (inclusive as despesas que excedem o orçamento). O Zimbabwe, onde o governo central e as autoridades locais ainda utilizam a contabilidade de base de caixa, anunciou que iria adotar as IPSAS de base de acréscimo até 2021. Como incentivo para a implementação das IPSAS o Zimbabwe tem sido apoiado por várias instituições internacionais, como o Banco Mundial, que ofereceu 20 milhões de Dólares para o melhoramento do sistema de gestão das finanças públicas. Não obstante, ainda que tenha havido melhorias na transparência e prestações de contas em 2016, ainda existem fragilidades na qualidade das contas, os problemas pendentes incluem fraquezas na governação, falta de faturas e recebimentos, atrasos no envio de contas e sistemas de recuperação de dívidas limitados. A Tanzânia surge como o único país africano que já tem uma adoção completa das IPSAS, aplicando a base de acréscimo em todos os níveis do governo desde 2013. Todavia, o *National Audit Office of Tanzania* (NAOT) observou problemas com a implementação, designadamente a necessidade de aprimoramento da identificação e reconhecimento de ativos intangíveis, reconciliações entre a caixa e os extratos bancários, fraquezas no sistema de tecnologias de informação, que resultaram na utilização da base de caixa em vez da base de acréscimo, o quadro de relatórios financeiros que utilizava a base de acréscimo enquanto o orçamento era compilado em regime de caixa levando as demonstrações financeiras a possuir entradas em base de acréscimo e outras em dinheiro e a inadequada capacitação da equipe envolvida na preparação das demonstrações financeiras. Por sua vez, o Governo federal da Nigéria, que acabaria por adotar as IPSAS integralmente em janeiro de 2016, ainda que com cada um dos seus 36 estados independentes a determinar o seu próprio período de implementação, apresentando-se comprometida com a melhoria dos relatórios financeiros e de prestação de contas, houve casos de agências governamentais que falharam na implementação das IPSAS levando a declarações de altos responsáveis da Contabilidade a afirmar que o país precisa desenvolver a sua capacidade contabilística para lidar com as exigências da implementação das IPSAS, uma vez que a qualidade dos relatórios financeiros e de prestação de contas deixa ainda a desejar. Não obstante a necessidade de serem introduzidas melhorias, há estudos que indicam que a adoção das IPSAS na Nigéria apontam para um aumento da transparência e comparabilidade no setor público (Olayinka et al., 2016) e melhores práticas internacionais, permitindo o fornecimento de informações mais significativas para os tomadores de decisões melhorando assim a qualidade da informação financeira, para além de que haverá mais confiança entre o Governo e os cidadãos com o aumento do escrutínio público (Ijeoma & Oghoghomeh, 2014). Por sua vez, Angola está a trabalhar na implementação de um quadro normativo contabilístico

internacional para o setor público para implementar até 2023. De acordo com a ANGOP (2019), as IPSAS foram discutidas num seminário sobre a transparência na contabilidade pública, realizado pela Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola (OPCA). Descritas como um meio para aperfeiçoar a transparência no processo orçamental, Angola prevê aplicar um novo quadro normativo contabilístico internacional no setor público, para o que aprovou a criação do Conselho Nacional de Normalização Contabilístico de Angola (CNNCA), o que evidência ou deixa transparecer uma certa vontade de mudança ao nível da transparência das contas públicas e a abertura ao investimento estrangeiro.

Em jeito de síntese, apresenta-se, na Tabela 11 que se segue, uma sistematização do atual cenário, mais concretamente do ponto de situação relativamente ao grau de implementação das IPSAS em África.

Tabela 11. Grau de Implementação das IPSAS em África

País	Grau de Implementação	Tipo de Implementação	Previsão de Implementação
África do Sul	Parcial	Implementação concluída ao nível do governo local em 2009, através do GRAP. Entidades públicas nacionais e provinciais relatam através da base de caixa modificada usando o referencial IFRS ou o GRAP (baseado nas IPSAS). O país aguarda a conclusão do projeto de “Sistemas de Informação de Gestão Financeira” que suporta a GRAP, antes que a implementação completa possa ser feita.	Tendo 2009 como o prazo inicialmente definido, mas não cumprido, está em aberto.
Gana	Parcial	Anunciou em 2014 a implementação das IPSAS colocando a principal ênfase na adoção da base de acréscimo. Iniciou a implementação a partir de 2016, com previsão de uma implementação completa em 5 anos.	2021
Zâmbia	Em progresso	Iniciou a implementação das IPSAS numa base de caixa em 2016 e está comprometida com a sua implementação completa até 2020.	2020
Zimbabwe	Planeado	Anunciou que adotará as IPSAS numa base de acréscimo até 2021. O governo central e as autoridades locais atualmente utilizam apenas uma contabilidade de base de caixa.	2021
Tanzânia	Completa	Adotou as IPSAS numa base de acréscimo em todos os níveis do Governo.	2013
Nigéria	Parcial	Iniciou a implementação das IPSAS em 2016. Cada um dos seus 36 estados independentes da Nigéria determinará o seu próprio período de implementação.	Em progresso a partir de 2016.
Angola	Planeado	Aprovou a criação do CNNCA para trabalhar na implementação de um quadro normativo de base internacional para o setor público.	2023

Fonte: Elaboração própria com base em ACCA - The Association of Chartered Certified Accountants (2017)

Como se pode constatar da análise (Tabela 11), apenas a Tanzânia conseguiu, até ao momento, uma implementação completa das IPSAS, ou seja, conta hoje com um sistema de contabilidade pública desenvolvido numa base de acréscimo em todos os níveis do governo. No Gana, Nigéria e África do Sul observa-se uma implementação parcial, sendo que o Gana prevê ter uma implementação completa

em 2021, ao passo que relativamente à Nigéria, porque determinou soberania aos seus 36 estados independentes, a duração do processo de implementação, está em aberto, tal como na África do Sul, onde a desfecho do processo de implementação se encontra dependente da conclusão do projeto de “Sistemas de Informação de Gestão Financeira”, que suporta a GRAP. A Zâmbia tem a implementação em curso e está comprometida com a sua conclusão no ano em curso (2020). Por último o Zimbábue e Angola, onde os procedimentos adotados estão, de momento, em fase de planeamento do processo de implementação, que se prevê para 2021 e 2023, respetivamente.

Considerando a significativa ligação, desde uma perspetiva histórica, entre Cabo Verde e Portugal e a grande proximidade e influência que a mesma traduz, quer enquanto colónia quer após a sua independência, uma análise completa e imparcial ao percurso da contabilidade em Cabo Verde não pode ser dissociada daquele que foi e é esse mesmo percurso em Portugal. Uma referência ao percurso seguido por Portugal, neste particular concentrado na ação do país relativamente ao acolhimento e implementação das IPSAS, ajudará a compreender a atual ponto de situação em Cabo Verde, país que desde sempre vem manifestando uma clara preocupação em aproximar a sua legislação contabilista com a legislação em vigor em Portugal. Assim, e a este respeito, cabe assinalar que em Portugal houve dois acontecimentos decisivos e que desencadearam o processo de implementação das IPSAS. O primeiro decorre da publicação da Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro, que veio declarar que os Estados membros “devem adotar práticas de Contabilidade Pública exaustivas e fiáveis em todos os subsectores da Administração Pública” (Silva et al., 2016, p.17), e, um segundo, também no mesmo ano, que decorre da publicação do memorando da TROIKA, que determinou, então, a implementação de medidas de eficiência e eficácia na Administração Pública em Portugal. Perante tais imposições, Portugal assumiu o compromisso de melhorar a qualidade dos relatórios financeiros e da contabilidade, sendo, para o efeito, decisiva a necessidade de harmonização dos sistemas contabilísticos públicos como forma de garantir a transparência das contas públicas e a comparabilidade da informação. O país assume o compromisso e, em 2012, cria a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), ainda que agregada à já existente Comissão de Normalização Contabilística (CNC), mas com atribuições e competências específicas, ou seja, de normalização para o setor público. A CNCAP foi criada através da publicação do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, que a incumbiu de iniciar funções técnicas para suportar a aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilístico Público (SNCP), adaptado às IPSAS e às leis nacionais. Nesse sentido, 18 anos após a aprovação do POCP, é aprovado em Portugal o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), pelo Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro. O objetivo do SNC-AP passa por aderir a um sistema orçamental e financeiro mais convergente com os sistemas existentes a nível internacional e, ao mesmo tempo, capaz de permitir resolver a forte fragmentação das inconsistências existentes nas entidades públicas. A implementação oficial do SNC-AP com um carácter obrigatório foi inicialmente definida para o dia 1 de janeiro de 2017, após a realização de uma fase experimental de 1 ano, a decorrer durante o ano de 2016 num conjunto de entidades piloto (Ribeiro,

2015), mais concretamente, um projeto constituído por 53 entidades a monitorizar, acompanhar e compreender o processo de implementação e as suas limitações, com o objetivo de melhor se compreender os objetivos da reforma e o seu alcance para, ao mesmo tempo, se poder, também, definir estratégias capazes de poder garantir o sucesso de uma implementação geral, uma vez chegada a data da sua adoção obrigatório e generalizada a todas as entidades públicas. As primeiras conclusões desta experiência piloto, retiradas dos resultados observados em 6 das entidades pilotos, permitiram concluir que havia ainda um longo caminho a percorrer, por um lado por existir, ainda, entidades que não haviam cimentado corretamente o referencial normativo anterior (POCP) e, por outro, pelo ganhar de consciência que se havia definido um plano de preparação e implementação do novo normativo (SNC-AP) demasiado apressado. Estes factos, associados à pouca informação disponível, levantou as dúvidas e confusão suficientes para o necessário adiamento (Almeida, 2017). Digamos que os resultados dos testes piloto realizados em Portugal puseram a nu as enormes fragilidades existentes ao nível dos sistemas de contabilidade pública e, conseqüentemente, as dificuldades que se anteviam para uma implantação completa do SNC-AP. Assim, e não obstante todo o trabalho desenvolvido, em que foi criado um modelo de acompanhamento das entidades que assentava em três dimensões: (i) a formação, garantida pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC); (ii) a adaptação de sistemas locais de informação contabilística, para assegurar o cumprimento dos requisitos técnicos de funcionais; e (iii) o esclarecimento de questões contabilísticas, com a criação de um manual de implementação do SNC-AP, pela CNCP, com a criação de um gabinete técnico que tinha como função dar respostas à entidades piloto, não estavam asseguradas as necessárias garantias técnicas e institucionais para permitir uma efetiva aplicação do SNC-AP, produzindo-se a necessidade de alterar o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, para adiar a adoção do SNC-AP para 1 de janeiro de 2018 com a publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016.

Nos termos do TC (2019), que recorda o início da aplicação do SNC-AP em Portugal, definido para 01/01/2018, mas também as exceções à obrigatoriedade da sua aplicação em 2018, a saber, as entidades da administração local, as instituições de segurança social, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e a Caixa Geral de Aposentações, recorda, ainda, que o Decreto-Lei de Execução Orçamental de 2018 previa a aplicação do SNC-AP na administração local em 01/01/2019, não tendo fixado data para as entidades excecionadas. Acrescenta que, fora as exceções e os constrangimentos identificados para uma adequada aplicação do SNC-AP, em particular ao nível da insuficiência e inadequação dos recursos humanos para enfrentar as exigências do novo normativo e dos sistemas informáticos, nomeadamente no que respeita à sua adaptação ao novo normativo, no ano de 2018 registou-se um conjunto muito alargado de entidades que iniciaram o seu processo de transição para o SNC-AP, mais concretamente que 488 entidades conseguiram submeter, no ano de 2018, pelo menos um ficheiro ao sistema central. Acrescenta que 91% das entidades do universo da administração central se registaram e submeterem algum ficheiro ao sistema central; que todas as entidades da esfera da administração regional se registaram; que 299 entidades dos programas orçamentais e das regiões autónomas ainda

não tinham estabelecido os procedimentos para o registo e contabilização orçamental das retenções, nos termos da NCP 26; que 190 entidades ainda não tinham elaborado o mapeamento das transações e outros acontecimentos com relevância contabilística em SNC-AP; e, ainda, que 77 entidades com contratos de locação não tinham procedido à sua análise de acordo com os critérios da NCP 6.

Estes dados, ainda que escassos e sem contraditório, dada a quase inexistência de estudos, levam a concluir que a aplicação integral do SNC-AP continua pendente e que os sistemas de contabilidade das entidades do setor público, ainda que a “mexer”, não parecem preparados para reportar informação nos termos definidos no SNC-AP e que, por sua vez, os respetivos sistemas centrais ou de supervisão não desenvolveram, ainda, as componentes indispensáveis para uma adequada exploração e tratamento da informação contabilística assim preparada e relatada.

2. METODOLOGIA

2.1. Método de Investigação

O presente estudo tem como objetivo realizar uma análise que permita aferir acerca da oportunidade de empreender uma reforma ao nível da contabilidade pública em Cabo Verde. Para dar resposta a esse objetivo optou-se por uma metodologia com uma orientação eminentemente qualitativa, por se considerar adequada para responder ao objetivo geral colocado para esta investigação. Para tanto, propomo-nos desenvolver uma caracterização geral do Plano Nacional de Contabilidade Pública (PNCP) em Cabo Verde, com o objetivo de se compreender o seu grau de adequabilidade e implementação para, nesse âmbito, se avaliar a oportunidade da adoção das IPSAS à realidade do país.

Para Almeida (2017), a investigação em contabilidade é classificada em três paradigmas, o positivista, o crítico e o interpretativista. O positivista ou quantitativo é suportado na estatística, pelo que objetiva e procura prever fenómenos para elaborar hipóteses que expliquem as teorias testadas, ao passo que a investigação crítica procura compreender a realidade e criar condições para que as mudanças sociais possam ocorrer, enquanto a investigação interpretativa procura conhecer o mundo social, a natureza social das práticas contabilísticas e compreender os seus processos de mudança. Ambas as perspetivas ou paradigmas têm aspetos positivos e negativos.

Assim, e ainda que a opção metodológica escolhida seja objeto de um claro preconceito por parte da academia pelo facto de se constituir numa investigação predominantemente teórica e estar na base de pouca produção académica, é também verdade que esta abordagem (a qualitativa) permite levar em consideração outras informações geradas em contabilidade que propiciam a compreensão de fenómenos sociais, políticos, culturais e económicos com recurso a métodos de pesquisa que vão para

além dos números (Chiau, 2014). Uma metodologia de investigação de acordo com a qual a realidade é enraizada nas percepções dos sujeitos, ou seja, desenrola-se com o objetivo de buscar a compreensão dos fenómenos “através de narrativas verbais e de observações em vez de através de números” (Bento, 2012, p.1). Por oposição à investigação quantitativa, que recolhe os factos e estuda a relação entre eles através de análises estatísticas, os investigadores qualitativos procuram compreender as percepções individuais do mundo através da compreensão, pelo que a investigação qualitativa é indutiva e assume as seguintes características: i) profundamente interpretativa e descritiva, pelo que o investigador deve analisar e interpretar os dados que recolhe, descrever os participantes, configurar os temas e retirar as devidas conclusões; ii) os métodos de recolha de dados exigem uma participação ativa do investigador que é o principal instrumento de recolha de dados; iii) o investigador preocupa-se em conhecer as diferentes perspetivas dos participantes e como elas fazem sentido; v) evidenciando mais interesse no processo do que simplesmente com os resultados; vi) as questões de investigação podem ser redefinidas durante o processo; e vii) não há preocupação em arranjar dados ou evidências que provem ou rejeitem as hipóteses de investigação, ou seja, ela é indutiva (Bento, 2012).

Em conformidade, a investigação qualitativa presente neste trabalho de investigação segue uma posição filosófica interpretativa e procura, com base no método dedutivo, compreender a realidade em vez de explicá-la.

2.2. Dados e Técnicas de Recolha

Lessard-Hébert et al. (2005) indicam três técnicas diferentes de recolha de dados que se adequam para instrumentalizar uma investigação qualitativa: i) o inquérito, que pode tomar uma forma oral (entrevista) ou escrita (questionário); ii) a observação, sistemática ou participante; e iii) a análise documental. Para Moreira (2007), a entrevista é uma das técnicas mais utilizadas na investigação social e tal pode ser explicado por esta se aproximar da arte de conversação. A entrevista é, assim, definida como sendo uma conversa criada e guiada pelo entrevistador, que se dirige a um público selecionado com base em características que se vinculam no plano de investigação. Existem quatro tipos de entrevistas: i) a entrevista baseada num guião, que tem uma seleção prévia de temas concretos e de perguntas específicas e é a que melhor corresponde à essência da entrevista qualitativa, sendo a preferida dos estudantes nos seus projetos de pesquisa; ii) a entrevista informal que, não tendo uma seleção *a priori* de temas e perguntas concretas, tem a realização de perguntas no decurso da interação entre os dois agentes (entrevistador e o entrevistado); iii) a entrevista semiestruturada, que é caracterizada pela sua lista de perguntas ordenadas e redigidas, semelhantes para todos os entrevistados e de resposta livre ou aberta; e v) a entrevista estruturada, que representa uma lista de perguntas ordenadas e redigidas, semelhantes para todos os entrevistados mas de resposta fechada. A entrevista estruturada, ao contrário das três primeiras entrevistas referidas, não se enquadra como uma entrevista qualitativa, mas sim como um questionário fechado. Num inquérito por questionário, as questões devem ser: i) fechadas,

com reduzidas opções de respostas; ii) abertas, com conteúdo e forma livre; e iii) preformadas, havendo um compromisso entre as questões abertas e fechadas.

Para Cervo e Bervian (1983) uma das razões para se recorrer à entrevista diz respeito à necessidade de se obter dados que não se encontram em fontes documentais e outros registros ou para complementar os dados extraídos de outras fontes. Deve-se evitar recorrer à entrevista quando se procura obter dados precisos e valor certo. Comparando a entrevista com o questionário, ambas apresentam particularidades diferentes. A entrevista tem vantagem em relação ao questionário dado que permite registrar o posicionamento e a atitude do entrevistado ao passo que o questionário deve ter uma natureza impessoal que permita a uniformidade na avaliação de uma situação para a outra, e permite aos respondentes terem maior anonimato, o que irá motivar respostas reais e sinceras. As entrevistas semiestruturadas são fontes de recolha de dados geralmente adotadas em estudos de caso (Renner, 2013).

A abordagem adotada para o desenvolvimento desta investigação é, tal como já tivemos oportunidade de referir, de natureza qualitativa, utilizando como fonte de recolha de dados a aplicação de uma entrevista suportada num guião. A opção metodológica permite “utilizar a teoria já existente para compreender e explicar determinada prática contabilística e/ou procedimento, tendo como objetivo a generalização teórica” (Almeida, 2017, p.49). Segundo o autor, esta investigação empírica assemelha-se a um estudo de caso, na medida em que permite o estudo de um fenómeno no seu ambiente real.

Crentes na disponibilidade previamente demonstrada pelos entrevistados previamente contactados, respetivamente os presidentes e responsáveis pelos departamentos financeiros dos municípios selecionados para a aplicação do estudo de caso, que não existe controlo sobre os eventos por parte do investigador e que o foco da investigação se deve centrar em acontecimentos atuais e não históricos (Yin, 2009), o presente estudo foi desenhado tomando como principal fonte de evidência e de recolha de dados a entrevista, baseada num guião ou lista de perguntas previamente formuladas pelo investigador e a colocar a todos os entrevistados entre os meses de junho e setembro de 2019. De referir, porém que a disponibilidade previamente demonstrada acabaria por não se verificar, as sucessivas delongas aos nossos pedidos inviabilizaram a metodologia previamente desenhada, obrigando a transformar uma entrevista inicialmente programada para ser presencial na sua aplicação através de um inquérito enviado por correio eletrónico. Este imprevisto transformou respostas que se pressuponham abertas e potenciadoras de novas questões em respostas inquestionáveis. Uma limitação encontrada no decorrer da investigação, que acaba por transformar a entrevista num questionário e que veio criar, à partida, a impossibilidade de se gerar novas questões e ideias, apenas possíveis em ambiente de entrevista. No questionário, ao contrário da entrevista, o foco é direto e rígido.

Esta circunstância determinou, ainda, as condições de seleção da amostra, que acabou por ser definida por conveniência, assumindo como pressuposto de seleção os elementos da população com acesso à internet, disponíveis para receber o link do questionário (por email ou através das redes sociais) e

responder via internet (Gouveia, 2012). As amostras por conveniência são consideradas como o tipo de amostragem menos confiável, uma vez que há pouco rigor na seleção da amostra e não há como provar que as pessoas incluídas na amostra são representativas da população (Oliveira, 2001). Assim, para selecionar a amostra foi utilizado o método não probabilístico que, segundo Oliveira (2001, p.2) “é aquele em que a seleção dos elementos da população para compor a amostra depende, ainda que em parte, do julgamento do pesquisador ou do entrevistador no campo”. Digamos que as limitações encontradas condicionaram, para além do normal, a escolha dos municípios a utilizar para desenvolver o estudo. Assim, as questões realizadas foram preparadas segundo um guião prévio (Anexo 1), adaptado de Renner (2013), e colocadas, entre outubro e dezembro de 2019, via correio eletrónico, a técnicos superiores do departamento responsável pela área da contabilidade, respetivamente, num total de 14, representativos do setor público empresarial e estatal, conforme Tabela 12, que se segue.

Tabela 12. Colocação do questionário: Setor/Departamento/Data

Identificação dos Entrevistados	Enquadramento Profissional	Departamento	Data
E 1	Setor Público Estatal	Administrativo/Financeiro	08/10/2019
E 2	Setor Público Empresarial	Financeiro	04/11/2019
E 3	Setor Público Empresarial	Financeiro	04/11/2019
E 4	Setor Público Estatal	Administrativo/Financeiro	21/11/2019
E 5	Setor Público Empresarial	Administrativo	21/11/2019
E 6	Setor Público Estatal	Administrativo	21/11/2019
E 7	Setor Público Empresarial	Contabilidade	26/11/2019
E 8	Setor Público Estatal	Administrativo/Financeiro	16/12/2019
E 9	Setor Público Estatal	Auditor	16/12/2019
E 10	Setor Público Estatal	Administrativo/Financeiro	16/12/2019
E 11	Setor Público Estatal	Unidade de Fiscalização Prévia e Concomitante	16/12/2019
E 12	Setor Público Estatal	Financeiro	16/12/2019
E 13	Setor Público Estatal	Administrativo/Financeiro	16/12/2019
E 14	Setor Público Estatal	Financeiro	17/12/2019

Fonte: Elaboração própria

As questões colocadas, num conjunto de 17 questões, com o intuito de caracterizar o PNCP relativamente ao seu nível de adequabilidade e grau de implementação, para que se possa responder ao objetivo central desta investigação – aferir acerca da pertinência de se empreender uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde – foram aplicadas com base numa amostra por conveniência, e, portanto, não aleatória, formada por um conjunto de 14 técnicos superiores, 10 do Setor Público Estatal e 4 do Setor Público Empresarial.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo será dedicado à apresentação e análise dos resultados, em obediência ao objetivo definido, tendo como finalidade retirar as principais conclusões do estudo. Para efeitos de análise e interpretação dos resultados, as questões foram agrupadas nos seguintes três pontos:

1. Caracterização do entrevistado;
2. Caracterização do sistema do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP);
3. Pertinência da reforma do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP).

Assim, e fundamentalmente, o estudo desenvolvido procura compreender uma análise e interpretação ao (1) nível da implementação e a adequabilidade do PNCP em Cabo Verde para, em concordância, se avaliar a (2) pertinência e/ou oportunidade de se começar a pensar numa reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, à semelhança do que vem acontecendo e/ou sendo desenhado noutros países, em particular no continente africano (ver Tabela 11), ou, inclusive, do que já aconteceu efetivamente em Portugal e que, como já tivemos oportunidade de destacar, Cabo Verde vem seguindo de perto, ou seja, observa-se uma clara preocupação deste país em procurar ajustar o seu normativo ao normativo português, nos mais variados domínios, e de que a contabilidade não é exceção. Ou seja, realça-se e justifica-se, uma vez mais, a referência a Portugal pela ligação histórica entre ambos os países, inclusive após a independência.

3.1. Caracterização dos entrevistados

Tal como referido, apresenta-se, na continuação, uma análise descritiva alusiva à primeira parte do questionário, ou seja, à caracterização do entrevistado. Ainda que se trate de uma seleção aleatória, os entrevistados selecionados têm origem em entidades diversas do Setor Público Estatal e Setor Público Empresarial, ainda que na sua maioria do Estatal, com o objetivo de adquirir uma perceção o mais ampla possível sobre a realidade da contabilidade pública de Cabo Verde. A amostra foi estratificada por sexo, idade, habilitações académicas, enquadramento profissional, departamento onde exerce funções e funções efetivamente desempenhadas, conforme Tabela 13, que se segue.

Tabela 13. Caracterização dos entrevistados

Variáveis		n	%
Sexo	Masculino	8	57,14
	Feminino	6	42,86
	Total	14	100
Idade	Entre os 24 e 35 anos	5	35,71
	Entre os 36 e 45 anos	5	35,71
	Entre os 46 e 55 anos	4	28,57
	Total	14	100
Habilitações académicas	Licenciatura	10	71,43
	Superior a Licenciatura	4	28,57
	Total	14	100
Enquadramento profissional	Setor Público Estatal	10	71,43
	Setor Publico Empresarial	4	28,57
	Total	14	100
Departamento onde exerce funções	Administrativo	2	14,29
	Financeiro	4	28,57
	Administrativo/Financeiro	5	35,71
	Outro	3	21,43
	Total	14	100
Funções desempenhadas	Administrativo/Técnico	4	28,57
	Técnico Superior	7	50
	Outro	3	21,43
	Total	14	100

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode observar (Tabela 13), dos 14 entrevistados, 8 são do sexo masculino, o que representa a maioria dos inquiridos (57%). Destes, 35% encontram-se na faixa etária dos 24 aos 35 anos, percentagem repetida para o intervalo dos 36 e 45 anos, o que permite concluir que 70% dos entrevistados têm idade inferior a 45 anos. Quanto às habilitações académicas, a maioria dos inquiridos (71%) possui uma licenciatura e 28% um nível académico superior à licenciatura, o que nos permite constatar que estamos em presença de indivíduos com um nível de formação académica superior. Destes, 71% integram o Setor Público Estatal e 28% do Setor Público Empresarial, pelo que maioritariamente do setor publico estatal, exercendo funções na área financeira (28%), administrativa (14%) ou ambas (36%) e desempenhando funções maioritariamente como técnicos superiores (50%).

Podemos, assim, concluir estar em presença de indivíduos maioritariamente do sexo masculino, relativamente jovens, com um nível de formação académica superior e, em conformidade, a exercer funções compatíveis, ou seja, como técnicos superiores.

3.2. Caraterização do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP): adequabilidade e grau de implementação

A perceção sobre a caraterização do sistema do PNCP, em Cabo Verde, a partir das Entidades Públicas Estatais e Empresarias alvo de investigação é um dos objetivos que se pretende atingir no presente estudo. Neste contexto, procurar-se-á oferecer uma caraterização globalmente do PNCP relativamente ao seu grau de adequabilidade às necessidades do setor público em Cabo Verde, e, em conformidade; verificar o seu grau de implementação para, com base nisso, se procurar concluir acerca da oportunidade de uma eventual reforma da contabilidade pública.

3.2.1. Caraterização global

Procurámos, junto dos entrevistados, obter informação para construir uma caracterização global do PNCP, através de uma perspetiva abrangente. Os entrevistados 1, 3, 12 e 13 caraterizam o PNCP como sendo incompleto “devido à fraca implementação da contabilidade patrimonial e de gestão” (E1), devendo “abarcas todas as normas internacionais da contabilidade, por forma a que as empresas públicas pudessem melhor refletir a sua situação patrimonial” (E3), opinião também sustentada pelo E12, que refere que o PNCP “é incompleto porque não segue as normas contabilísticas internacionais aceites”. O E13 confirma este ponto de vista, ao afirmar que o PNCP é “incompleto porque o nosso plano precisa ainda de mudar umas certas coisas, sobretudo no controlo do uso da coisa pública, isto é, mais precisamente para controlar os Gestores Públicos que usam de uma forma abusivamente os bens públicos”. Por sua vez, o E7 considera que o PNCP é “abrangente na perspetiva orçamental”, mas também incompleto, uma vez que “deveria abranger todos os setores com o mesmo interesse”, pelo que conclui afirmando que “o orçamento é sempre politizado em Cabo Verde”. No mesmo sentido se apresenta o E9, que classifica o PNCP como “abrangente na perspetiva orçamental, mas incompleto na gestão patrimonial”, um pouco na mesma linha do entendimento demonstrado pelo E5, para quem “a implementação da contabilidade patrimonial e de custos é pouco satisfatório e mais robusta ao nível orçamental”, do E11, que considera que “a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial das entidades públicas é demasiado fraca” e que “as informações financeiras e orçamentais deveriam ser mais completas e mais relevantes”. Para o E6 o PNCP é simplesmente incompleto, optando por não justificar.

Em sentido contrário, surgem as posições dos entrevistados 2, 4, 8, 10 e 14, para quem o PNCP é abrangente e completo, atendendo à realidade Cabo-verdiana. Na Tabela 14, que se segue, apresenta-se uma sistematização destes resultados, ou seja, relativamente à “caracterização global do PNCP”.

Tabela 14. Caracterização global do PNCP

Entrevistado	Âmbito	Razão/Ideia Chave
E 1	Incompleto	Fraca implementação da contabilidade patrimonial e de gestão.
E 2	Abrangente	Destacando a existência de um acompanhamento da execução orçamental das entidades públicas.
E 3	Incompleto	Não abrangência de todas as normas internacionais da contabilidade, de forma a refletir a situação patrimonial das empresas públicas.
E 4	Abrangente	Sem justificação.
E 5	Incompleto	De um modo geral, uma implementação pouco satisfatória da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, embora mais robusta ao nível orçamental.
E 6	Incompleto	Sem justificação.
E 7	Abrangente/Incompleto	Abrangente na perspectiva orçamental, mas incompleto por não abranger todos os sectores com o mesmo interesse. O orçamento politizado em Cabo verde.
E 8	Abrangente	Sem justificação.
E 9	Abrangente/Incompleto	Abrangente na perspectiva orçamental e incompleto na gestão patrimonial.
E 10	Abrangente	Abrangente e satisfatório de acordo com a realidade Cabo-verdiana.
E 11	Incompleto	Disponibilização de informação patrimonial demasiado fraca, devendo a informações financeira e orçamental ser mais completa e relevante.
E 12	Incompleto	Não segue as normas contabilísticas internacionalmente aceites.
E 13	Incompleto	Pouco controlo sobre os gestores públicos e a utilização dos bens públicos.
E 14	Abrangente	Sem justificação.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados recolhidos, conforme análise (Tabela 14), apresentam-se inconclusivos. Globalmente, cerca de 50% dos entrevistados (1, 3, 5, 6, 11, 12 e 13) consideram o PNCP incompleto, justificando o seu ponto de vista, 36% (2, 4, 8, 10 e 14) consideram-no completo, ainda que, maioritariamente, sem que tenham apresentado qualquer fundamentação, e 14% (E7 e 9) apresentaram uma posição ambígua, ao classificarem o PNCP como completo e incompleto. Com o objetivo de dar um maior alcance aos resultados apresentados, foi elaborada a Figura 3, que se segue, e onde se procura destacar o resultado principal para as posições recolhidas acerca do PNCP.

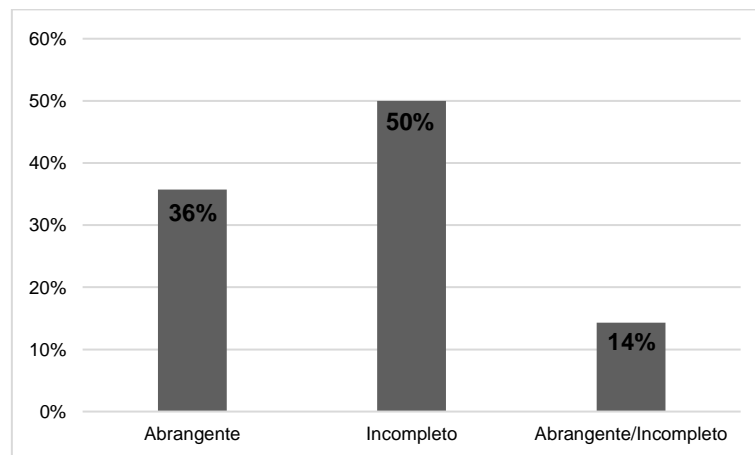


Figura 3. Caraterização global do PNCP em %

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 3) permite concluir que 36% dos entrevistados consideram que o PNCP é abrangente, fundamentalmente na perspetiva orçamental, o que está em linha com a teoria, designadamente com Cabral (2015), que considera o PNCP robusto no que respeita à contabilidade orçamental. Contudo, e não obstante o facto de a teoria considerar que em Cabo Verde se observa um incremento da implementação da contabilidade numa base de acréscimo (contabilidade patrimonial), contingencial e analítica (Renner, 2013), os resultados não mostram isso, com 50% dos entrevistados a considerarem que o PNCP é incompleto, justificando essa posição com a fraca implementação da contabilidade patrimonial e de custos. Reforçam, ainda, referindo que mesmo que esta situação se possa eventualmente justificar com o facto de Cabo Verde não aplicar as IPSAS, essa será uma falsa questão uma vez que é possível aplicar a base de acréscimo sem a adoção das IPSAS, pelo que esta realidade é, fundamentalmente, o resultado de uma grande resistência à mudança, fazendo com que apenas uma minoria das instituições do setor público disponha de um sistema de contabilidade de gestão (Brito & Jorge, 2018). Foi possível observar, também, alguma contradição (14%), o que não deixa de estar de acordo com a teoria e que se deve, em certa forma, a alguma inadequação que pode estar relacionada com o facto de o PNCP se encontrar em conformidade com os dispositivos legais do PNC, mas que foi objeto de críticas, designadamente pelo facto de se tratar de uma “transposição” do POC português e não propriamente de um normativo desenvolvido para a realidade empresarial de Cabo Verde (Cabral, 2015; Lopes, 2011).

3.2.2. Grau de adequabilidade

Quando questionados sobre o grau de adequabilidade do PNCP às necessidades do setor público em Cabo Verde, a maioria dos entrevistados tende a considerar que o PNCP não se adequa à realidade Cabo-verdiana. Para o E1 o PNCP não se adequa às necessidades do setor público em Cabo Verde devido ao “elevado grau de exigibilidade por parte das entidades competentes” e da “fraca adaptação do plano, no seu todo, na Administração Pública”, entendimento partilhado pelo E4, que, a propósito, parece seguir a mesma linha de pensamento quando refere que “o problema reside no facto de haver uma escassez de recursos humanos qualificados” para aplicar o PNCP e de o mesmo “se encontrar desatualizado”. Estas opiniões deixam a impressão de que as exigências da Administração Pública são elevadas para as capacidades de que a mesma dispõe, razão pela qual se verifica uma reduzida adaptação do PNCP, a que se somam, com o decorrer do tempo, crescentes necessidades de um modelo de relato com maior transparência e credibilidade.

E tanto assim que, de acordo com o E7, o sistema de contabilidade pública atualmente em vigor peca por não dispor de uma “fiscalização adequada que faça o PNCP funcionar como planeado”, levando a que “orçamentos sejam elaborados com um propósito” que é determinante, isto é, que conduz a uma “execução comprometida”. O E13 reforça esta posição, ao afirmar que existem diretrizes do PNCP que “deveriam ser cumpridas e respeitadas, mas que não o são”. Uma tomada de posição que remete não propriamente para uma inadequabilidade do PNCP, mas para uma inoperância e/ou incapacidade de

todo o sistema, ou seja, particularmente por parte da supervisão, em face de um normativo mal aplicado e uma fiscalização inexistente e/ou ineficiente.

Complementarmente, os E2 e 11 apresentam uma posição que alerta para uma certa inadequabilidade do PNCP ao setor público estatal, ao classificarem-no como “mais adequado ao setor empresarial do que ao público” (E11) ou que “não contempla algumas particularidades de determinados setores chaves do setor público” (E2). Por sua vez, o E3 afirma que o PNCP “deveria abarcar todas as normas internacionais da contabilidade, por forma a que as empresas públicas pudessem melhor refletir a sua situação patrimonial”, enquanto o E5 admite que o PNCP é “confuso e pouco esclarecedor”. De referir, também, que os E6 e 12 reforçam estas ilações, ao classificarem o PNCP como inadequado às necessidades do setor público, ainda que sem o justificarem ou fundamentarem. Uma reflexão sobre as opiniões emitidas por estes entrevistados (E2, 3, 5, 6, 11 e 12) não podem deixar de nos levar a admitir que o PNCP não é suficiente abrangente para ambos os subsectores da Administração Pública, o estatal e o empresarial, e que este grau de incapacidade e/ou inadequabilidade se fará sentir com maior intensidade no subsector público, o que poderá justificar, em certa medida, um certo grau de inadequabilidade ou incapacidade que lhe vem sendo reconhecido quando não mesmo um normativo confuso ou pouco claro.

Por outro lado, os E8, 9, 10 e 14 consideram que o PNCP é adequado à realidade Cabo-verdiana, na medida em que “satisfaz a realidade cabo-verdiana” (E10), “dá respostas satisfatórias” (E8), resulta como um modelo que é “prático e adequado à realidade nacional” (E14) e, ainda, que “a contabilidade de caixa funciona perfeitamente, utilizando apenas uma classe (disponibilidades)” (E9), não obstante lhe reconhecer também algum desajuste que advém do facto de “ter sido criado em 2006 e até ao momento nenhuma estrutura pública o tenha implementado na totalidade”. O reconhecimento de que se trata de um modelo adequado às necessidades e que as “desvirtudes” que lhe possam ser associados decorrem de uma deficiente implementação e não de um qualquer grau de inadequabilidade à realidade do país. A posição destes entrevistados está em linha com resultados já apresentados e que apontavam para o facto de “Cabo Verde não ter preparado convenientemente as estruturas e os seus recursos humanos”, ou seja, que não obstante as expectativas geradas com a reforma e a necessidade de modernização da Administração Pública em Cabo Verde, com a publicação do PNCP em 2006, a verdade é que “(...) ela continua lenta, pesada e pouco permeável às necessidades dos cidadãos” (Gomes, 2014, p.21).

Em jeito de síntese, foi elaborada a Tabela 15, que se segue, e onde se procurou sistematizar os resultados que acabámos de apresentar e discutir relativamente ao “grau de adequabilidade do PNCP às necessidades do setor público em Cabo Verde”.

Tabela 15. Grau de adequabilidade do PNCP

Entrevistado	Âmbito	Razão/Ideia Chave
E 1	Não adequado	Fruto do elevado grau de exigibilidade por parte das entidades competentes e da fraca adaptação do plano, no seu todo, na administração pública.
E 2	Não adequado	Pela não abrangência de algumas particularidades de setores chaves do setor público.
E 3	Não adequado	Por não abarcar todas as normas internacionais da contabilidade, por forma a que as empresas públicas possam melhor refletir a sua situação patrimonial.
E 4	Não adequado	Pela escassez de recursos humanos qualificados e um sistema contabilístico desatualizado.
E 5	Não adequado	Pouco esclarecedor.
E 6	Não adequado	Sem justificação.
E 7	Não adequado	Fraca fiscalização, levando a que o PNCP não funcione como esperado, e, como consequência, levando a que os orçamentos sejam elaborados com um propósito que pode ser desvirtuado e, em conformidade, uma execução comprometida.
E 8	Adequado	Porque dá respostas satisfatórias.
E 9	Adequado/Não adequado	Adequado porque a contabilidade de caixa dá resposta suficiente às necessidades e não adequado porque, não obstante o PNCP ter sido criado em 2006, até ao momento nenhuma estrutura pública o conseguiu implementar totalmente.
E 10	Adequado	Porque satisfaz a realidade cabo-verdiana.
E 11	Não adequado	Dá uma resposta insuficiente, uma vez que parecer ser mais adequado ao setor empresarial.
E 12	Não adequado	Sem justificação.
E 13	Não adequado	Pela deficiente implementação, ou seja, normas que não são aplicadas e executadas.
E 14	Adequado	Por se apresentar prático e adequado à realidade nacional.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Tabela 15) permite concluir que a maioria dos inquiridos (E1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 12 e 13) consideram que o PNCP não se adequa às necessidades do setor público em Cabo Verde, ou seja, é apenas considerado adequado por uma pequena minoria (E8, 10 e 14). Que há, contudo, quem apresente uma posição “dúbia”, o E1, que o classifica como adequado e desadequado em simultâneo, o que nos leva a concluir que, ainda que indiretamente, também este acaba por reconhecer que o PNCP apenas é capaz de dar uma resposta parcial. Com o objetivo de dar um maior destaque aos resultados obtidos para o “grau de adequabilidade do PNCP à realidade de Cabo Verde”, foi elaborada à Figura 4 que se segue.

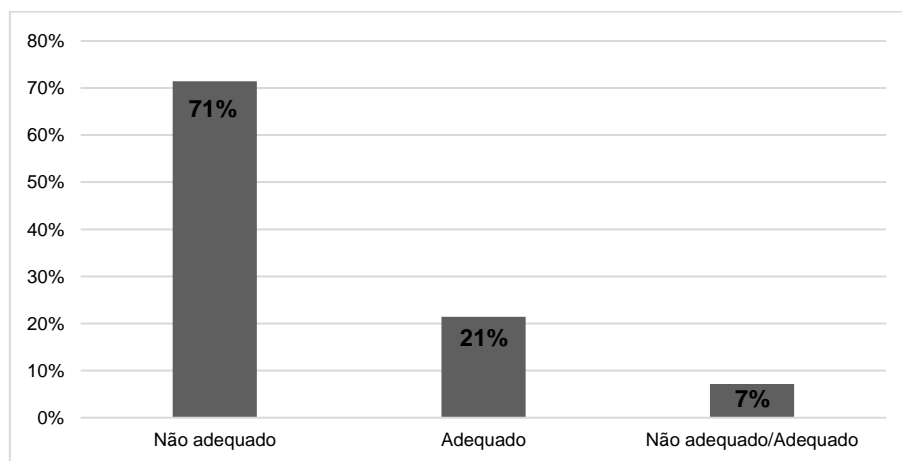


Figura 4. Grau de adequabilidade do PNCP em %

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 4) permite pôr em evidência a esmagadora maioria (71%) de inquiridos para quem o PNCP é classificado “como não adequado”. Apenas uma minoria de 21% afirma o seu contrário, ou seja, classificam-no “de adequado”, e, ainda, um valor residual de 7% para quem o PNCP consegue, em simultâneo, “ser adequado e desadequado”, o que nos leva a reconhecer que, mesmo para estes (7%), ele acabará, depois de uma maior reflexão, por ser classificado como desadequado, na medida em que apenas é capaz de dar uma resposta parcial.

Os resultados apresentados remetem-nos, assim, para um normativo (PNCP) a que se associa um certo grau de inadequabilidade às exigências de uma Administração Pública moderna e eficiente. Que esta inoperância e/ou ineficácia se pode assacar, pelo menos em parte, a um processo de implementação do PNCP que se apresenta deficiente e insuficiente e que terá sido esta realidade (deficiente implementação), que muito provavelmente terá criado um sentimento de se estar em presença de um modelo contabilístico confuso ou pouco claro. De realçar, também, que esta posição não é consensual. Há uma minoria que defende que Cabo Verde dispõe de um normativo que responde perfeitamente às necessidades da sua Administração Pública, deixando antever que as debilidades e/ou inoperâncias que lhe são apontadas resultam de uma deficiente e insuficiente implementação.

3.2.3. Nível de implementação

Com o objetivo de confirmar estes resultados, extraídos a partir da análise ao “grau de adequabilidade do PNCP às necessidades do setor público em Cabo Verde”, a investigação prosseguiu com o objetivo de questionar, objetivamente, cada entrevistado acerca do que pensa sobre o processo de implementação do PNCP, ou seja, se o mesmo já foi implementado em todas as suas vertentes (orçamental, patrimonial e de gestão) e, não o tendo sido, em qual das vertentes consideram que o objetivo ainda não foi conseguido e porque razão, isto é, quais os obstáculos a uma total e cabal implementação do PNCP.

De acordo com o E1 o PNCP não se encontra implementado em todas as suas vertentes (contabilidade orçamental, patrimonial e de gestão) mas apenas na vertente orçamental e parcialmente na vertente patrimonial, ao afirmar que “não foi conseguida uma implementação da vertente patrimonial no seu todo e na vertente de gestão a qualquer nível” e que as razões para tal se prendem com o “grau da dificuldade de interpretação do diploma contabilístico pelo setor público em Cabo Verde”. Posição similar é apresentada pelo E4, que também defende que o PNCP não foi implementado ao nível da contabilidade orçamental e de gestão, apresentando como obstáculo ou razão para essa deficiente implementação, a dificuldade manifestada pela “administração pública em precisar um valor exato para a sua contabilidade orçamental”, com uma “gestão que acaba por não ser controlada como devia ser” e, como consequência, “há sempre deficit”. Esta posição é corroborada pelo E9, que também considera que o PNCP não está implementado na íntegra e que esse facto se fica a dever a “estruturas públicas ainda não preparadas para aplicar o PNCP, sobretudo ao nível da contabilidade patrimonial e de gestão”, exemplificando o caso de “empresas públicas com participação do Estado que aplicam na íntegra o

PNCP. Entretanto nas contas gerais do Estado as únicas informações encontradas estão relacionadas com os dividendos conseguidos pelo Estado nessas empresas”. No mesmo sentido parece estar o E8, ao defender a necessidade de “atualização e uniformização dos serviços públicos” para uma melhor implementação do PNCP.

O E14, para quem o PNCP não conta, na prática, com uma verdadeira implementação nas suas diferentes vertentes (orçamental, patrimonial e de gestão) porque: (i) na perspetiva orçamental “porque não têm sido utilizadas as classes da contabilidade orçamental, nomeadamente a classe 8”; (ii) na patrimonial pela “existência do SNCRF, que abrange toda a vertente financeira e está mais atualizado que o PNCP”; e (iii), finalmente, na de gestão “porque se desconhece os meandros da sua utilidade por parte da gestão pública”. O E12 parece partilhar esta posição, ao afirmar que uma cabal implementação do PNCP “carece de regulamento próprio, o que explica o porquê de ele não ter sido implementado em todas as vertentes”, tal como o E11 que, ainda sem o justificar, afirma “faltar muito para a implementação no aspeto patrimonial e de gestão, sobretudo esta, ainda que não conheça as causas”.

Destacamos, ainda, a posição do E2 que, que reconhece não só uma deficiente implementação como, inclusive, vai um pouco mais longe na apresentação das suas razões, ao afirmar, perentoriamente, que “em Cabo Verde qualquer pessoa, independentemente das suas qualificações profissionais, pode ser o responsável pela contabilidade das entidades públicas, desde que pertença ao partido certo”, considerando ser esta a principal razão para “o baixo grau de implementação do PNCP em Cabo Verde”. Esta posição está em linha com a teoria (Brito & Jorge, 2018), que refere a reduzida disponibilidade de pessoal qualificado e com competências adequadas na área como uma das principais causas para a baixa implementação do PNCP.

Por sua vez, para o E3, o PNCP também não “foi implementado em todas as suas vertentes (contabilidade orçamental, patrimonial e de gestão)”, apontando como justificação “o limitado investimento em recursos humanos e informáticos pelo governo”. Recordamos, a este respeito, que também Brito e Jorge (2018) reconheceram o elevado custo da implementação como uma das razões para a deficiente implementação do PNCP.

Finalmente, e em sentido contrário, apresentam-se as opiniões dos E5, 6, 7, 10 e 13, para quem “o PNCP já foi implementado em todas as suas vertentes”, ainda que o E13 não deixe de reconhecer que é na vertente de gestão que se identificam a maior parte dos problemas e desafios em gerir os bens públicos.

Os resultados obtidos para o “grau de implementação do PNCP em Cabo Verde”, e que acabámos de apresentar, encontram-se sistematizados na Tabela 16, complementados pela Figura 5, que a seguir se apresentam. Uma sistematização que, acreditamos, contribuirá para uma melhor compreensão da análise desenvolvida e dos resultados conseguidos.

Tabela 16. Grau de implementação do PNCP

Entrevistado	Âmbito	Razão/Ideia Chave
E 1	Não implementado	A implementação encontra-se apenas na vertente orçamental e patrimonial, não tendo sido implementado em todas as suas vertentes. A razão para tal justifica-se com o grau da dificuldade da interpretação do diploma contabilístico no setor público em Cabo Verde.
E 2	Não implementado	O nepotismo que promove pessoas não qualificadas a cargos chaves nas entidades públicas.
E 3	Não implementado	O parco investimento em recursos humanos e informáticos.
E 4	Não implementado	Fraco planeamento na gestão de contas que leva subsequentemente a dificuldades em aplicar a contabilidade orçamental.
E 5	Implementado	
E 6	Implementado	
E 7	Implementado	
E 8	Não implementado	Necessidade de atualização e uniformização dos serviços públicos
E 9	Não implementado	Pouca preparação das estruturas públicas para a aplicação do PNCP
E 10	Implementado	
E 11	Não implementado	
E 12	Não implementado	O PNCP carece do regulamento próprio
E 13	Implementado	
E 14	Não implementado	Na vertente orçamental por não utilizarem as classes da contabilidade orçamental, na patrimonial por o SNCRF abranger toda a vertente financeira e estar mais atualizada que o PNCP e na vertente de gestão não por desconhece-se os meandros da sua utilização por parte da gestão pública.

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos resultados obtidos (Figura 5) a grande maioria dos entrevistados, cerca de 64% (entrevistados 1, 2, 3, 4, 8, 9, 11, 12 e 14) consideram que o PNCP não se encontra totalmente implementado, ainda que haja também quem considere (entrevistados 5, 6, 7, 10 e 13) que o PNCP está implementado, e que responde por cerca de 36% dos entrevistados.

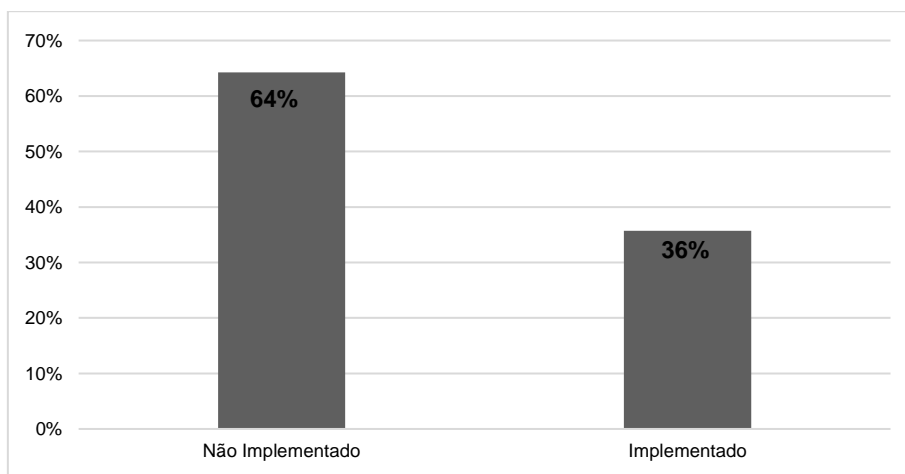


Figura 5. Grau de implementação do PNCP em %

Fonte: Elaboração própria

A ideia chave a extrair dos resultados recolhidos e aqui apresentados é a de que a principal razão para o reduzido grau de implementação do PNCP se prende com a escassez de recursos (humanos e materiais), fundamentalmente recursos humanos. Que esta “escassez” se deve, pelo menos em parte, há existência de técnicos com um perfil não muito ajustado às exigências da função, resultados que

estão, globalmente, em linha com os apresentados pela teoria, em particular com a posição defendida por (Brito & Jorge, 2018), que também haviam concluído pela existência de um reduzido grau de implementação, fenómeno que consideram poder ser explicado pelo elevado custo da sua implementação e pela reduzida disponibilidade de pessoal qualificado e com competências na área.

3.2.4. Considerações adicionais à caracterização do PNCP

Considerando oportuno não fechar o conjunto de questões colocadas acerca da “caracterização do PNCP” sem dar ao entrevistado a oportunidade de poder completar o seu ponto de vista, apresentando considerações adicionais relativamente ao PNCP foram então incitados a fazê-lo e, em simultâneo, convidados a pronunciarem-se acerca da oportunidade de uma eventual reforma. Todos os entrevistados reagiram positivamente à ideia de introduzir uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, na medida em que, ainda que continuando a reconhecer que “o PNCP tem muita potencialidade, de momento encontra-se limitado e incompleto porque não está implementado na sua plenitude” (E5). Acresce um sentimento de que “o PNCP se encontra estagnado face a uma contabilidade pública sempre em evolução” (E6), pelo que a reforma é “necessária senão urgente, uma eventual reforma auxiliará a Administração Pública a controlar melhor o dinheiro estatal e podendo com isso gerir melhor” (E4), com as múltiplas vantagens que daí poderiam advir, designadamente porque tal contribuiria para uma “melhor apresentação das contas financeiras do Estado em Cabo Verde, contribuindo para uma maior transparência e apresentação de valores verdadeiros e apropriados do setor público do estado” (E1); “adequando o PNCP às diferentes estruturas publicas, de forma a que se possa fazer uma verdadeira convergência da informação a preparar e, assim, alcançar a transparência e rigor que se pretende” (E2); “alinhando o PNCP com as melhores práticas” (E3); “uma outra análise, bem como uma nova visão, mais adequada e que contribuísse para um crescimento e um avanço mais consistente” (E7); “adaptando a realidade cabo-verdiana de forma eficaz ao setor público” (entrevistado 8); e, ainda, permitindo recuperar e/ou sistematizar “informações importantes que se encontram perdidas. A título de exemplo, o património do Estado nunca foi tratado na Conta Geral do Estado. Ninguém conhece o verdadeiro valor patrimonial do Estado Cabo Verde”.

Assumindo que “em Cabo Verde não existe uma forte cultura de planeamento para fortalecer a gestão orçamental e patrimonial, e que, em virtude disso, o PNCP se encontra incompleto, com uma taxa de implementação extremamente baixa” (E10), uma nova reforma é necessária para “fazer ou prever algo relativo à vertente da gestão” (E11), “por forma a poder acompanhar a realidade atual” (E12), nomeadamente “como auxílio aos contabilistas e auditores para controlarem os gestores públicos” (E13). Uma eventual reforma apresenta-se oportuna, uma vez que “os códigos de conta estão desfasados e contém numerosos dígitos, idem para a nomenclatura/taxonomia que precisam de uma atualização” (E14). Conclui, afirmando que as normas internacionais, adotadas a nível global, de onde emergiram as normas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) seriam uma excelente inspiração para uma nova reforma.

3.3. Pertinência e/ou oportunidade de introduzir uma reforma ao nível da contabilidade pública em Cabo Verde

Neste ponto pretende-se discutir a pertinência em desencadear uma reforma ao nível da contabilidade pública em Cabo Verde. Recordamos que, para o efeito, se procedeu a uma caracterização global do PNCP, particularmente centrada no seu grau de adequabilidade e nível de implementação, e cujos resultados, que apresentámos e discutimos no ponto que antecede esta análise (3.3), sugerem ser oportuno desencadear uma reforma, pelas enormes vantagens que daí resultariam aos mais variados níveis.

A busca de resposta para o desafio colocado – avaliação da oportunidade de introduzir uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde – foi equacionada a partir das IPSAS, normativo tomado como referência para as diferentes reformas produzidas e/ou em curso em diferentes países dos diferentes continentes, mormente em África (Tabela 11). Em conformidade, neste ponto apresentam-se os resultados obtidos acerca da adequabilidade das IPSAS à realidade de Cabo Verde, particularizada numa reflexão que passa por identificar vantagens, oportunidades e benefícios decorrentes de uma eventual implementação, obstáculos e desvantagens que a mesma poderá representar, vantagens e/ou desvantagens especificamente relacionadas com uma eventual implementação das IPSAS e a gestão financeira pública, eventuais pressões por parte de entidades financeiras internacionais e, ainda, uma sugestão, quer para o calendário para uma eventual implementação quer para o processo, ou seja, como implementar as IPSAS. Conclui-se esta análise com observações finais recolhidas e as principais motivações dos entrevistados para colaborar com esta investigação e responder a estas questões.

3.3.1. As Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) do IPASB e a sua adequabilidade à realidade de Cabo Verde

Em linha com os objetivos traçados, os entrevistados foram questionados acerca das normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS, com o objetivo de começar por recolher a sua sensibilidade acerca da sua adequabilidade à realidade cabo Verdiana. Os resultados obtidos encontram-se sistematizados na Tabela 17 que a seguir se apresenta.

Tabela 17. Adequabilidade das IPSAS para implementação em Cabo Verde

Variáveis	n	%
Sim	10	71%
Em Parte	4	29%
Não	0	0%
Total	14	100%

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados são suficientemente esclarecedores. Nenhum dos entrevistados considera este normativo inadequado (0%) e a esmagadora maioria (71%) responderam afirmativamente à

adequabilidade das IPSAS. Uma percentagem menor, ainda que não despreciable (29%), considera as IPSAS parcialmente adequadas à realidade de Cabo Verde.

Os resultados apontam as IPSAS como uma base de referência adequada para se empreender uma reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, conclusão que está em linha com a teoria, designadamente com Brito (2017), que também questionou a existência de alguma perspetiva para Cabo Verde vir a adotar as IPSAS, e Mendes (2017), que destacou e enalteceu os esforços da Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados de Cabo Verde (OPACC) na adoção das referidas normas em Cabo Verde.

3.3.2. Principais vantagens, oportunidades e benefícios decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde

No que diz respeito às principais vantagens, oportunidades e benefícios decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde, os resultados obtidos apontam, também, para a existência de um razoável consenso, sendo muitas as vantagens e oportunidades reconhecidas. Com vantagens, o E1 reconhece que representariam um importante passo a caminho da “modernização do sistema contabilístico na administração pública e nas empresas públicas”, assim como um “maior desenvolvimento na prestação de contas do setor público e melhoria do serviço de contabilidade a nível da administração pública”, o que, conseqüentemente, se traduziria numa oportunidade de levar o país a “acompanhar as mais atuais normas de contabilidade a nível europeu e não só”. A estas vantagens somam-se a possibilidade de obter “melhores resultados na elaboração e execução orçamental” (E8), maior “uniformização da informação por forma a cumprir com os princípios de universalidade” (E2) ou a possibilidade de passar a “aplicar as melhores práticas geralmente aceites, em alinhamento com as normas internacionais e a comparabilidade dos relatórios produzidos a nível internacional” (E3), traduzidas numa oportunidade ideal para a “responsabilização dos gestores públicos em matéria de apresentação de informações financeiras” (E4), o que “seria sem dúvida de mais valia para o país” (E5), num momento em que se impõe, a nível global, uma “maior transparência” (E6; 12), sendo “urgente aumentar o escrutínio aos políticos e dirigentes públicos” (E6), a oportunidade perfeita para “reforçar a *accountability* e a transparência das contas públicas” (E7), “maior transparência, rigor no uso do dinheiro público” (E12).

De entre as principais vantagens apontadas, destaca-se, ainda, o facto de os “contabilistas terem de ser mais criativos na criação de um Plano de Contas e na fiscalização das coisas públicas do Estado” (E13), para além de a padronização “com a globalidade dos países, que facilita a leitura em termos de contabilidade bem como a nível financeira, digamos que são as *best practices*” (E14). A “implementação do sistema de acréscimo no setor público” iria fazer com que houvesse um aumento da “eficácia e da eficiência dos diferentes subsectores da Administração Pública” (E10), para além de se “estar a implementar uma norma do setor público utilizada pela maioria dos países”, facilitando “a comunicação entre países”. A implementação das IPSAS não só proporcionaria um “controlo mais adequado e

consistente”, como abriria portas a uma política de contabilidade padronizada” (E9), num país muito dependente do exterior, como destacou o E11, “Cabo Verde é um país muito dependente da ajuda externa, a aplicação das IPSAS irá tornar as demonstrações financeiras mais comparáveis aos nossos parceiros internacionais”.

Os resultados obtidos, e que procurámos sistematizar na Tabela 18 que se segue, apontam, globalmente, para as enormes vantagens que resultariam da implementação das IPSAS, ao nível do relato financeiro no setor público em geral, como, também, para a enorme oportunidade que as mesmas podem oferecer para colocar a Administração Pública do país ao nível da de países que apresentam hoje as melhores práticas a este nível, destacando, ainda, que este aspeto é deveras importante num país que apresenta uma enorme dependência de ajudas externas.

Tabela 18. Vantagens e oportunidades apontadas à implementação das IPSAS em Cabo Verde

Entrevistado	Principais Vantagens	Principais Oportunidades
E 1	Modernização do sistema contabilístico; desenvolvimento na prestação de contas e melhoria do serviço de contabilidade a nível da administração pública.	Harmonização com as mais atuais normas de contabilidade.
E 2	Uniformização da informação.	Cumprimento dos princípios de universalidade.
E 3 / E 8 / E 10	Aplicação das melhores práticas geralmente aceites; melhores resultados na elaboração e execução orçamental e implementação do sistema de acréscimo no setor público.	Aumento da eficácia e da eficiência dos diferentes subsectores da Administração Pública.
E 4 / E 5	Responsabilização dos gestores públicos em matéria de apresentação da informação financeira.	Responsabilização por atos de gestão pública; mais valia em termos contabilísticos.
E 6 / E 7 / E 12	Maior escrutínio aos políticos e dirigentes públicos; rigor no uso do dinheiro público e melhor prestação de contas.	Reforço da <i>accountability</i> e da transparência.
E 9 / E 11 / E 14	Política de contabilidade padronizada; demonstrações financeiras mais comparáveis e maior padronização com a generalidade dos países	Comparabilidade da informação produzida a nível internacional.
E 13	Maior criatividade na elaboração de um plano de contas.	Maior fiscalização.

Fonte: Elaboração própria.

As vantagens e oportunidades identificadas (Tabela 18) convergem com a teoria, que também vem apontando para os diferentes benefícios que resultariam da implementação das IPSAS em Cabo Verde, designadamente através do aumento da prevenção de fraudes, de maior transparência (*accountability*) na informação divulgada e, globalmente, melhor informação financeira e mais qualificada (Almeida, 2017; França, 2013).

3.3.3. Principais obstáculos e desvantagens relacionadas com uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde

Para uma maior compreensão procurou-se, também, recolher a opinião dos entrevistados relativamente à existência de obstáculos e desvantagens relacionadas e/ou decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde. Não obstante reconhecerem que uma eventual reforma se traduziria em muitas mais vantagens e oportunidades, não deixaram de apontar obstáculos e/ou desvantagens, designadamente a “inadaptação dos serviços, apresentação de resistência a mudança” (E1), “capacidade de resposta dos agentes públicos” (E8), pela “inércia do setor público e a demora na tomada de decisões” (E3), “dúvidas que o nosso setor público tenha profissionais suficientes que estejam por dentro do assunto” (E6). A referência aos recursos humanos surge destacada, ao ser apontada como “o obstáculo maior, é a formação e atualização do pessoal do quadro da administração pública, que levanta dúvidas” visto que “as IPSAS levam o seu tempo para serem interiorizadas e objeto de adoção a cem por cento” (E14). Junta-se, “o alto custo de implementação, que poderá ser o principal obstáculo numa futura e possível implementação das IPSAS” (E4; 7; 10), já apontado por Okolieaboh (2013), que também veio advertir para o elevado custo da sua implementação, normalmente associada a uma maior complexidade, “custo e a complexidade” (E7) e a uma certa inadequabilidade, já oportunamente apontada, na medida em que não se poderá ignorar que “as IPSAS são uma “cópia” das IFRS que foram inicialmente desenvolvidas para o setor privado” (E2). Resultado também em linha com a teoria (Almeida, 2017; Chan, 2006; Schmidhuber & Hilgers, 2019), que já havia criticado o facto das IPSAS serem essencialmente baseadas nas IFRS, levando à necessidade de adaptar a terminologia e as referências às características do setor público, de contrário seria alcançando um processo de convergência limitado dado que não existem IFRS que obedeçam aos requisitos específicos do setor público.

Acresce, ainda, uma provável “menor vontade política” e de “capacitação dos recursos humanos” (E9), a que se soma algum desconhecimento, na medida em que “ainda é um assunto muito recente. Há poucos estudos sobre o impacto da adoção das IPSAS em países em desenvolvimento como Cabo Verde” (E11), o que se pode traduzir em dificuldades acrescidas na “regulamentação e no seguimento por parte dos responsáveis” (E12). Recordamos, a este respeito, a posição de Mangualde (2013), que verifica um maior nível de conformidade com as IPSAS nos países de corrente anglo-saxónica por oposição aos países europeus, de tradição continental, onde as IPSAS ainda se encontram pouco adaptadas. Sendo a contabilidade Cabo-verdiana fortemente inspirada em Portugal, de tradição continental, e onde as IPSAS ainda se encontram pouco adotadas, não é despiendo que exista um certo receio em implementá-las. E tanto assim que, na opinião de E13, se exige alguma cautela no momento de avançar para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde, na medida em que “estamos perante realidades diferentes entre Cabo Verde e os demais países que já introduziram este normativo”, realçando a realidade do país, quer no que respeita aos aspetos culturais quer aos recursos de que dispõe.

Em jeito de síntese, elaborou-se a Tabela 19, que se segue, e onde se procura oferecer uma sistematização dos principais resultados obtidos relativamente às desvantagens e/ou obstáculos apontados a uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde.

Tabela 19. Obstáculos e desvantagens apontadas à implementação das IPSAS em Cabo Verde

Entrevistado	Principais Obstáculos e Desvantagens
E 1 / E 3 / E 6 / E 8 / E 9 / E 12 / E 14	Inadaptação dos serviços, apresentação de resistência a mudança; inércia do setor público e demora na tomada de decisões; pessoal pouco qualificado; reduzida capacidade de resposta dos agentes públicos e formação; pouca vontade política e capacitação dos recursos humanos; inexistência de regulamentação, seguimento e atualização do pessoal do quadro da administração pública.
E 2	Inadequabilidade das IPSAS ao setor público de sistemas contabilísticos “não anglo-saxónicos”.
E 4 / E 7 / E 10	Alto custo de implementação e complexidade.
E 11	Temática recente.
E 13	Diferentes realidades entre a maioria dos países que já aplicam as IPSAS e Cabo Verde.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados recolhidos (tabela 19) permitem concluir que os principais obstáculos à implementação das IPSAS em Cabo Verde estão ligados à inexistência de recursos, burocracia e aos altos custos de implementação. Recordamos, a este respeito, a posição de Atuilik et al. (2016), que sugerem uma implementação direta das IPSAS, conforme emitidas pelo IPSASB, de forma a desburocratizar o processo de implementação e aliviar custos.

3.3.4. Principais impactos de uma eventual implementação das IPSAS na Gestão Financeira Pública em Cabo Verde: vantagens e desvantagens

A análise compreende, ainda, a opinião dos entrevistados acerca dos principais impactos, decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS, na gestão financeira pública em Cabo Verde. Com a exceção para os E4; 5; 6 e 7, que optaram por não responder e que representam cerca de 29% da fonte de informação (entrevistados), para os demais (71%) a perspetiva é de que este impacto será francamente positivo, porquanto “a gestão financeira passará a ser mais eficiente e eficaz e com melhores resultados” (E1), decorrente de um “maior rigor da informação contabilística e de uma universalização da informação financeira cabo-verdiana” (E2), de “informação mais fiável, consistente e consolidada, a respeito de toda a situação financeira e económica do país” (E9), “contas que representam a realidade financeira das Instituições” (E12), proporcionando uma “maior transparência na Gestão Financeira Pública” (E3), “melhor capacidade para a classificação das rubricas orçamentais” (E8), para além de Cabo Verde ganhar “uma nova potencialidade, com este novo instrumento de trabalho”, colocando aos “técnicos superiores a necessidade de enfrentarem novos desafios” (E12). Posição reforçada pelo E14, que também reconhece como principal vantagem “a inserção no mercado globalizado em termos de finanças públicas, aproximando das *best practices*” internacionais, ainda que este passo coloque um grande desafio, e que numa primeira fase poderá representar um obstáculo, e

que é “a formação de quadros mais antigos em normas contabilísticas internacionais que, diga-se, não são fáceis (...), para além da passagem de uma contabilidade exclusivamente de fluxo de caixa (*cash basis*) para uma contabilidade a que acresce a base do acréscimo (*accrual basis*), (...) com tratamento diferenciado” que, deixa antever, poderá representar um desafio para o qual o país não dispõe, apar já, de recursos adequados, nomeadamente recursos humanos.

3.3.5. Pressão por parte das entidades financeiras internacionais para desencadear a reforma

Reconhecendo-se a sujeição que Cabo Verde apresenta relativamente à ajuda externa, dependência que, de resto, também pudemos confirmar com este estudo (ponto 3.3.2), procurámos, junto dos entrevistados, apurar se sentem algum tipo de pressão por parte das entidades que promovem estas ajudas para que o país desencadeia uma reforma ao nível da contabilidade pública. Os resultados não são consensuais, nem relativamente à existência de pressão nem sobre à força ou poder exercido para que a reforma avance. Assim, há entrevistados que confirmam a existência de pressões, em particular por parte do Banco Mundial (BM), que vem exercendo uma pressão que classificam como “muito forte (de 1 a 5 daria 4)” e que, em concordância, tem contribuído para promover a “realização de workshops em Cabo Verde tendo como objetivo a implementação das IPSAS” (E2; 9). Uma pressão que é também classificada de “moderadamente forte” (E4) e moderada (E12), que vem sendo exercida por parte dos parceiros que classificam de “positiva para a reforma” e que tende a ser tanto maior quanto “maiores forem os empréstimos e doações”, ou seja, quanto maior a dependência demonstrada “mais forte será essa pressão”, que também chega “da União Europeia” (E2). À pressão exercida pelo BM junta-se a do FMI, ainda que relativamente a este organismo a posição não seja absolutamente consensual, variando entre um tipo de pressão que classificam de “moderadamente forte” (E14) a uma “pressão é pouco forte” (E8).

É possível, também, identificar algum ceticismo, ou seja, que a pressão, a existir, “é por parte de parceiros externos como a China, Japão ou Luxemburgo”, ainda que se trate de uma “pressão pouco forte” e, muito provavelmente, grandemente dependente das condições imposta pela parceira, ou seja, um tipo “de pressão que tenderá a aumentar conforme o grau de parceria (E6). Um tipo de pressão que, a existir, poderá ser exercida “por parte do maior parceiro de Cabo Verde, Portugal”, mas que antevê como pouco significativa para exercer qualquer influência neste processo dado que “pressão essa pouco forte” (E10).

Há, ainda, quem “afirme que não há nenhum tipo de pressão para a implementação das IPSAS” e que a mesma só existirá se “o Estado de Cabo Verde não cumprir com as normas estabelecidas pelo FMI ou BM”, ou, ainda “se exagerarem em pedir financiamento abusivamente” (E13), ou, inclusive, quem não tenha uma opinião formada sobre a existência ou não de uma pressão para a implementação das IPSAS (E1; 3 e 7), admitindo, inclusivamente, que se eventualmente existir, “direciona-se ao Tribunal de Contas e ao Banco Central de Cabo Verde” (E1). Resultados que, não obstante apontarem para a

existência de um sentimento que é ainda pouco claro, permitem deduzir que, de um modo geral, a posição dos financiadores e parceiros internacionais vai no sentido de pressionar o desencadear de uma nova reforma, em particular no que respeita aos instrumentos de prestação de contas no setor público de Cabo Verde, nomeadamente o FMI e o BM, cuja pressão é considerada como “muito forte” (E2; 9), “moderadamente forte” (E4) e moderada (E12). Enquanto que “o FMI aplica a maior pressão, o BM e outros, como o Grupo de Apoio Orçamental, são moderadamente fortes” (E14), um pouco à semelhança da que vem sendo a posição de outros poderes, nomeadamente “alguma pressão moderada forte pelo poder político e organizações profissionais, concretamente o Governo, Central e Local, Ordem Profissional de Auditores e dos Contabilistas de Cabo Verde” (E5).

Em suma, parece poder concluir-se que, ainda que os resultados não sejam suficientemente esclarecedores, como se alcança da análise à Tabela 20, que se segue, são pelo menos indicativos da existência de pressão suficiente por parte das principais parceiras internacionais e de quem o país apresenta maior dependência, o BM e o FMI, para que a reforma seja desencadeada.

Tabela 20. Pressão por parte das entidades financeiras internacionais

Entrevistado	Existência de Pressão	Entidade/País	Tipo de Pressão	Grau de Pressão
E 1	Sim/Não	Tribunal de Contas e Banco Central de Cabo Verde		
E 2	Sim	União Europeia e Banco Mundial	Muito Forte	Proporcional aos empréstimos e doações.
E 3				
E 4	Sim	FMI e Banco Mundial	Moderadamente forte	
E 5	Sim	Governo Central e Local e Ordem Profissional de Auditores e dos Contabilistas de Cabo Verde	Moderadamente forte	
E 6	Sim/Não	China, Japão e Luxemburgo	Pouco Forte	Proporcional ao grau de parceria.
E 7				
E 8	Sim	FMI	Pouco Forte	
E 9	Sim	Banco Mundial	Muito Forte	Elevada.
E 10	Sim	Portugal	Pouco Forte	
E 11				
E 12	Sim	Banco Mundial e FMI	Moderada	
E 13	Não	FMI e Banco Mundial		
E 14	Sim	FMI, Banco Mundial e Grupo de Apoio Orçamental	Moderadamente forte	Elevada.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados obtidos (Tabela 20) estão em linha com a teoria, mais concretamente com as posições de Atuilik et al. (2016), que também concluíram que os países Africanos demonstram uma maior disponibilidade na implementação das IPSAS, quando comparados a países do Ocidente, e que este facto (reformas introduzidas) é uma consequência dos financiamentos obtidos por entidades como o BM e o FMI. Digamos que os países mais dependentes de ajudas externas tendem a apresentar uma maior receptividade para acolher novas práticas como forma de fortalecer, se legitimarem e ganharem uma maior credibilidade nas relações entre os doadores e os parceiros de desenvolvimento.

3.3.6. Calendário adequado para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde

Equacionando-se, pelo menos no plano teórico, a oportunidade da reforma, a análise desenvolvida procurou, ainda, recolher evidência acerca do melhor momento para a implementar. Neste sentido, os entrevistados foram convidados a indicar qual o calendário que sugeriam como o mais adequado para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde. Os resultados apontam para uma data concreta, ainda que não fundamentada, e que vão desde o ano de 2020 (E2; 4; 12 e 13), passando pelo período 2020/2021 (E1), início de 2021 (E8), em 2022 ou 2023 (E6), apenas em 2024 (E10) ou, ainda, somente em 2025 (E7). Uma primeira leitura a estes resultados deixa perceber que alguns dos entrevistados mostram não ter uma clara noção do que uma reforma desta envolve ou pressões, pelo irrealismo das datas propostas (anos de 2020 ou 2021).

Em sentido contrário se apresenta a posição de outros que, não apontam uma data específica ou necessidade de a definir, na medida em que o ideal seria “o tempo suficiente para uma implementação ótima, no menor curto espaço de tempo possível” (E3; 11), um arranque faseado para a implementação, que poderá ir “de 2020 até 2028” (E9), na medida em que “no meu ponto de vista e de acordo com a minha experiência, implementação levará no mínimo vários anos” (E14). Considerando estar-se em presença de um processo que se antevê muito complexo, como se alcança das palavras do E5, “Dado que o processo de implantação das IPSAS é extremamente complexo penso que será inútil falar num calendário de implementação”, o ideal seria, depois da decisão política de iniciar a reforma, definir objetivos realistas para o país.

3.3.7. Como deveria decorrer um eventual processo de implementação das IPSAS em Cabo Verde

Em linha com o raciocínio adotado, apresentam-se, na continuação, os resultados recolhidos acerca de como deveria decorrer um eventual processo de implementação das IPSAS em Cabo Verde. A propósito, a maioria dos entrevistados defende que o processo de implementação deverá ser precedido de um ensaio em entidades piloto (E1; 4; 5; 6; 7; 8; 10; 11; 12; 13 e 14), sugerindo o próprio Ministério das Finanças como uma dessas entidades (E9), ainda que haja também que defenda que tal não seria necessário, apontando para “que um eventual processo de implementação das IPSAS em Cabo Verde deveria ser aplicado a todas as entidades, sem a necessidade de serem ensaiadas em entidades piloto” (E2 e 3).

Ainda que a globalidade dos entrevistados, à exceção do E3, concorda com a necessidade de um período de adaptação, destacando a sua importância e a necessidade de uma implementação faseada das IPSAS em Cabo Verde com arranque em 2020 até 2021, e que poderá iniciar pelas “rúbricas Contas a Pagar e Contas a Receber (simples), Dívida Pública e Participação do Estado” (E9), e que se poderá estender por um período de “pelo menos 7 anos, à luz de outros países e organizações internacionais” (E14).

Complementarmente, quanto questionados se as normas (IPSAS) deveriam ou não ser adaptadas um plano de contas, ajustado à realidade de Cabo Verde, alguns consideram que “as normas devem ser adaptadas à realidade local” (E1; 4; 8; 9; 12 e 13), enquanto que outros defendem a sua adoção em bloco, ou seja, “as normas deveriam ser aceites internacionalmente” (E2; 3 e 11). Para E14 “depende do que pretende”, ainda que defenda que “adotar as IPSAS facilitaria bastante visto que bastaria interpretar as normas já existentes ao invés de adaptá-las para normas nacionais”.

No que respeita às entidades envolvidas parece haver consenso, e que passam pelo Ministério das Finanças, o Tribunal de Contas, o Setor Público, a Administração Pública, os Bancos, Ordem dos Contabilistas e Auditores, Ministério da Justiça, Procuradoria Geral da República, o Núcleo Operacional da Sociedade de Informação (NOSi), as Universidades, a Inspeção Geral das Finanças, Entidades Reguladoras de Contas Públicas e Setor Empresarial do Estado (E1; 2; 3; 4; 8; 9; 10; 11; 12; 13 e 14).

Relativamente à possibilidade de se recorrer a empresas de consultadoria internacional parece existir também um significativo consenso, concordando “com a possibilidade” (E1; 2; 3; 4; 8; 9; 13 e 14), como não só permite um “maior imparcialidade e transparência” (E4) como, também, “aprender com a experiência de outros parceiros” (E9 e 14).

3.3.8. Considerações e/ou observações adicionais

Antes de terminar, e com o objetivo de recolher considerações adicionais e ou alguma observação que os entrevistados possam classificar de oportuna e não tenham podido fazer no âmbito das questões colocadas, foi oferecida essa possibilidade de acrescentar. A propósito, o E8 realçou, uma vez mais, a “capacitação adequada de técnicos” para o efeito da implementação das IPSAS em Cabo Verde”, o E13 questiona “quando é que iniciará a implementação da IPSAS em Cabo Verde”, e, por fim, o E14 considera pertinente verificar a “praticabilidade de todas as normas IPSAS para a realidade das finanças públicas Cabo-verdiana”, procurando por em evidência que, no seu ponto de vista “não será viável” a não ser que se tenha como referência a realidade local.

Tabela 21. Considerações e/ou observações adicionais

Entrevistado	Observação Adicional
E 8	Capacitação adequada dos técnicos para a implementação das IPSAS em Cabo Verde
E 13	Início da implementação das IPSAS em Cabo Verde
E 14	Viabilidade das normas das IPSAS para a realidade Cabo-verdiana

Fonte: Elaboração própria.

Ainda que indiretamente e cada um à sua maneira, estes três entrevistados (Tabela 21) parecem convergir num ponto comum – a diferente realidade do país e os seus poucos recursos. Uma preocupação que, de resto, se estende a todo o trabalho de recolha e análise de dados, bem como às principais conclusões a extrair.

3.3.9. Principais motivações para responder a estas questões

Concluimos com a recolha de dados com a opinião dos entrevistados acerca das principais motivações para a sua colaboração neste estudo (Tabela 22). Os resultados recolhidos mostram que as motivações para colaborarem se prendem com a importância que atribuem à reforma, convicção extraída a partir de opiniões que vão “da melhoria de serviço de contabilidade pública em Cabo Verde” (E1) passando pela “melhoria do sistema de registo contabilístico e divulgação da informação financeira em Cabo Verde” (E2), posicionamento reforçado pelo E3, que aponta as seguintes razões: “1. Melhorias no PNCP; 2. Implementação das melhores práticas internacionais na contabilidade pública; e 3. Alinhamento com as normas internacionais”. Por sua vez, o E9 afirma que, na qualidade de auditor e sendo um assunto que está relacionado com a sua vida profissional, tem todo o gosto em contribuir com as suas respostas. Para o E13, a principal motivação prende-se com o seu interesse no assunto, visto que, “se encontra a preparação para iniciar um curso de mestrado em Ciências Empresariais e as questões dão incentivos para futuros trabalhos”. O E14 mencionou o facto de “já ter realizado trabalhos profissionais relacionados com as IPSAS em entidades internacionais”.

Complementarmente, os E4; 8; 9; 11; 12 e 13 manifestaram o agrado e satisfação com a possibilidade de poderem apoiar e colaborar para a conclusão de uma dissertação de mestrado de um tema de interesse para Cabo Verde, ao que o E4 reconhece a dificuldade em estar fora do país e tentar ter acesso às informações necessárias para efetuar um estudo académico.

Tabela 22. Principais motivações para responder a estas questões

Entrevistado	Principais motivações para responder a estas questões
E 1	Melhoria e modernização do serviço de contabilidade pública em Cabo verde.
E 2	Melhoria do sistema de registo contabilístico e divulgação da informação financeira em Cabo Verde.
E 3	Melhorias relativamente ao PNCP; implementação das melhores práticas internacionais na contabilidade pública e alinhamento com as normas internacionais.
E 4 / E8 / E9 / E11 / E12	Contribuir para a pesquisa.
E 9	Interesse na temática e na qualidade de auditor.
E 13	Interesse na temática, na qualidade de futuros alunos de mestrado na área das Ciências Empresariais e incentivo a trabalhos académicos futuros.
E 14	Interesse na temática, derivado do facto de já ter realizado trabalhos profissionais relacionados com as IPSAS em entidades internacionais.

Fonte: Elaboração própria.

Em suma, os resultados (Tabela 22) permitem destacar, por um lado, a necessidade de empreender a mudança em Cabo verde e o gosto e/ou interesse pelo tema, e, por outro, um sentimento de dever de colaboração para que a investigação possa acontecer, em particulares com aqueles que, por razões diversas, possam ter maior dificuldade em aceder à informação.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS

Recordamos que o presente estudo foi desenvolvido com o objetivo de realizar uma análise acerca da oportunidade de empreender uma reforma ao nível da contabilidade pública em Cabo Verde. Para lhe dar resposta procurou-se desenvolver uma caracterização geral do PNCP, atualmente em vigor em Cabo Verde, para, na continuação, se avaliar a oportunidade e/ou pertinência quanto à adaptação das IPSAS à realidade do país. O trabalho realizado, com base numa amostra não aleatória, constituída por um conjunto de indivíduos, maioritariamente do sexo masculino, relativamente jovens, com um nível de formação académica superior e, em conformidade, a exercer funções como técnicos superiores, suficientemente motivados, na medida em que, ao longo do processo de recolha de dados, manifestaram vontade em contribuir para a pesquisa, seja pelo interesse pela temática, pelo reconhecimento da necessidade de modernização do serviço de contabilidade pública em Cabo Verde ou, simplesmente, de serem introduzidas melhorias ao nível do sistema de registo contabilístico e de divulgação da informação financeira em Cabo Verde. O trabalho desenvolvido permitiu extrair as seguintes conclusões:

1. De um modo global, o PNCP é classificado como incompleto (50%), abrangente (36%) e abrangente/incompleto (14%), pelo que os resultados não se apresentam suficientemente conclusivos ou esclarecedores;
2. Porém, no que respeita ao grau de adequabilidade do PNCP, os resultados parece não deixarem grandes dúvidas. É classificado como desadequado à realidade Cabo-verdiana pela maioria dos entrevistados (71%), contra uma minoria de 21% que o consideram adequado e 7% que tem uma pouco pouca clara (adequado e desadequado ao mesmo tempo);
3. No que respeita ao seu nível de implementação, os resultados mostram ser bastante reduzida, com 64% dos entrevistados a considerarem que o PNCP não foi implementado, contra 36% que considera que o mesmo foi implementado;
4. Em linha com os resultados obtidos para a caracterização do PNCP, quando questionados sobre a possibilidade de programar uma reforma para a contabilidade pública em Cabo Verde, todos os entrevistados reagiram positivamente;
5. E, neste âmbito, a constatação de uma posição muito favorável acerca da adequabilidade das IPSAS à realidade de Cabo Verde, com 71% dos entrevistados a responderem positivamente, contra 29% que consideraram que as IPSAS se adequam apenas em parte;
6. Reconhecendo-se que uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde se traduziria, globalmente, em vantagens, oportunidades e benefícios, designadamente no que respeita à modernização do sistema contabilístico, um maior controlo da gestão das finanças públicas e em informação financeira harmonizada;

7. Não obstante se reconhecerem, também, potenciais obstáculos e desvantagens relacionadas com uma eventual implementação das IPSAS, como consequência da inadaptação dos serviços públicos e da sua resistência à mudança, do elevado custo que a sua implementação pressupõe e da complexidade associada e, ainda, da sua inadequabilidade ao setor público;
8. Que, decorrente de uma eventual implementação das IPSAS, há, também, vantagens e desvantagens relacionadas com a Gestão Financeira em Cabo Verde, com destaque para uma gestão financeira mais eficiente, eficaz, transparente e com melhores resultados e um maior rigor e universalização da informação financeira;
9. Que se reconhece a existência de pressões, fundamentalmente externas, com origem nas entidades financeiras internacionais, para uma eventual reforma. Ou seja, existem indicativos da presença de pressão suficiente por parte das principais parceiras internacionais e de quem o país apresenta maior dependência, de que são exemplo o Banco Mundial e o FMI, e que o grau de pressão tende a aumentar com o grau de parceria, empréstimos e doações;
10. Relativamente ao melhor calendário para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde, os resultados obtidos foram pouco ou nada esclarecedores, variando entre o irrealismo, ao propor-se os anos de 2020 ou 2021, um arranque faseado, entre 2020 e 2028, ou a inutilidade em se avançar um calendário por se antecipar a complexidade do processo associado à implementação;
11. Relativamente ao modelo/processo a adotar para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde, os resultados encontrados deixam a perceção de não existir ainda uma ideia muito clara sobre a metodologia a seguir. Ainda que a maioria dos entrevistados defenda um processo de implementação precedido de um ensaio em entidades piloto adaptadas à realidade local, outros apontam para a intervenção e/ou promoção da reforma por uma diversidade muito grande de instituições (como o Ministério das Finanças, o Tribunal de Contas, o Setor Público, a Administração Pública, os Bancos, Ordem dos Contabilistas e Auditores, Ministério da Justiça, Procuradoria Geral da República, o Núcleo Operacional da Sociedade de Informação (NOSi), as Universidades, a Inspeção Geral das Finanças, Entidades Reguladoras de Contas Públicas e Setor Empresarial do Estado), ou, ainda, com recurso a empresas de consultadoria internacional; e
12. Os resultados alertam, ainda, para uma eventual não existência de capacitação adequada de técnicos para o efeito, ou seja, para uma adequada implementação das IPSAS, questionando-se, assim, a possibilidade da sua implementação e/ou a praticabilidade de todas as normas IPSAS para a realidade das finanças públicas Cabo-verdiana.

O estudo que acabamos de apresentar oferece contributos, nomeadamente uma perspetiva adicional sobre o panorama atual da contabilidade pública em Cabo Verde, para além de permitir reforçar a teoria

relativamente ao papel do PNCP e de uma eventual reforma ao nível do setor público administrativo e financeiro em Cabo Verde. Apresenta, também, algumas limitações de natureza metodológica, em particular a impossibilidade de aplicar uma entrevista presencial e de uma maior abrangência no que respeita ao número de entrevistados, e ao nível da pouca bibliografia existente sobre a contabilidade pública Cabo-verdiana.

As limitações criam, porém, oportunidades para o futuro. Nesse sentido, sugere-se, como futuras linhas de investigação:

- i. Desenvolver o mesmo estudo, mas com recurso a metodologias alternativas e com base em amostras mais representativas, aplicado a todos ou parte dos serviços da administração central da República de Cabo Verde, suficientemente capazes de permitirem completar e/ou reforçar os resultados agora obtidos; e/ou
- ii. Efetuar estudos de casos sobre o mesmo tema noutros países em vias de desenvolvimento, com elevado grau de dependência financeira a entidades internacionais, com o objetivo de desenvolver análises comparativas.

REFERÊNCIAS

- ACCA - The Association of Chartered Certified Accountants. (2017). *IPSAS Implementation: Current Status and Challenges*. London.
- Almeida, R. H. de G. (2017). *A Adoção de uma Nova Reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Estudo de Caso em Algumas Entidades Piloto*. Dissertação de Mestrado em Gestão. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa. Retrieved from <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/14626>
- Alves, S. de S. (2017). *Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O Caso do IPL*. Dissertação de Mestrado em Controlo de Gestão e Negócios. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa - Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa.
- Araújo, D., Cardoso, P., & Novais, J. (2011). *Manual de Prestação de Contas nas Sociedades Comerciais (2ª ed)*. Jornal Fiscal.
- Atuilik, W. A., Adafula, B., & Asare, N. (2016). Transitioning to IPSAS in Africa: An Analysis of The Benefits and Challenges. *International Journal of Social Science and Economic Research*, 01(06), 676–691. Retrieved from www.ijsser.org
- Bento, A. V. (2012). Investigação quantitativa e qualitativa: Dicotomia ou complementaridade? *Revista JA (Ass. Acad. Univ. Da Madeira)*, 64, 40–43.
- Brito, J. do R. R. (2013). *A Administração Financeira do Estado: A Gestão Orçamental em Cabo Verde, em Perspetiva Comparativa com Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra - Universidade de Coimbra,

- Coimbra. Retrieved from <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/24759?mode=simple>
- Brito, J. do R. R. (2017). *A Institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde*. Tese de Doutoramento em Ciências da Administração. Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho.
- Brito, J. do R. R., & Jorge, S. M. F. (2018). A Contabilidade Pública no Governo Central de Cabo Verde: Análise dos Principais Incentivos para a Reforma. *Contabilidade & Gestão: Portuguese Journal of Accounting and Management*, 22, 9–35.
- Cabral, Q. S. (2015). *Grau de Implementação do PNCP nos Municípios de Cabo Verde*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração - Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Cerne, K. (2009). Influential factors of countrys accounting system development. *Review Pregledni Rad*, 2(2), 1–12.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (1983). *Metodologia Científica*. São Paulo: Makron Books.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity* (pp. 31–42). Retrieved from <http://ir.obihiro.ac.jp/dspace/handle/10322/3933>
- Chiau, A. V. (2014). Contribuição da investigação qualitativa na Contabilidade gerencial: o caso das mukheristas moçambicanas. In *XVI Congresso Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas*.
- Conceição, K. G. P. (2009). *Importância da Normalização Contabilística na Análise Económica e Financeira da Empresa*. Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração. Instituto Superior de Ciência Económicas e Empresariais. Retrieved from [http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/987/1/Importância da normalização contabilística na análise económica e financeira da empresa.pdf](http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/987/1/Importância%20da%20normalização%20contabilística%20na%20análise%20económica%20e%20financeira%20da%20empresa.pdf)
- Cota, K. C. da L. (2010). *O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro e a Tributação Sobre o Rendimento das Empresas*. Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração. Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais. Retrieved from [http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/1231/1/O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro e a Tributação sobre o Rendimento das Empresas.pdf](http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/1231/1/O%20Sistema%20de%20Normalização%20Contabilística%20e%20de%20Relato%20Financeiro%20e%20a%20Tributação%20sobre%20o%20Rendimento%20das%20Empresas.pdf)
- Crispim, G., Alberton, L., Ferreira, C. D., Broietti, C., & Souza, J. A. S. (2018). Oportunidades de Pesquisas Potenciais sobre Avaliação de desempenho na Gestão Pública. *European Journal of Applied Business and Management*, 4(3), 110–126. Retrieved from <http://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/295>
- Cruz, M. S. (2011). *Problemática da Aplicação do Custo Histórico (CH) Versus Justo Valor (JV) no*

Processo de Mensuração de Activos Fixos. Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração. Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais. Retrieved from http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/485/1/TFC_Marlene_Cruz.pdf

Cunha, A. M. V. (2011). *O Impacto da Adoção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias*. Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Administração Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração - Universidade de Aveiro, Aveiro.

Dagostim, D. (2016). *A Reforma da Contabilidade do Setor Público Brasileiro: Os Casos do Brasil e da Justiça do Trabalho*. Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças.

Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro - aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Decreto-Lei 23-229 - Reforma Administrativa das Colónias Ultramarinas.

Decreto-Lei n.º 10/96, de 26 de fevereiro - promulga as normas e procedimentos a seguir na gestão de tesouraria, contabilização das receitas e despesas do orçamento de estado, gestão e controlo orçamental e novos meios de pagamentos do tesouro.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho - cria a CNCAP.

Decreto-Lei n.º 9/96, de 26 de fevereiro - define as normas e os procedimentos relacionados com o bom funcionamento da Função Pública.

Decreto-Lei n.º 4/84, de 30 de Janeiro - aprovação do Plano Nacional de Contabilidade.

Decreto-Lei n.º 5/2008 de 4 de Fevereiro de 2008 - aprovação do Sistema Nacional de Contabilidade e Relato Financeiro (SNCRF).

Decreto-Lei n.º 10/2006 de 30 de Janeiro - aprova o Plano Nacional da Contabilidade Pública, Pub. L. No. I Série-N.º 5 Sup. B.O. da República de Cabo Verde.

Decreto-lei n.º 15/91, de 23 de março – fixa a orgânica intercalar da II República.

Decreto-lei n.º 32/92, de 7 de abril – define a Lei Orgânica do Governo.

Decreto Presidencial n.º 5/91, de 03 de abril – exonera os membros do governo que indica, extingue e cria alguns Ministérios e Secretarias do Estado.

Delloitee. (2019). *IPSAS in your pocket*. 2019 Edition., (March), 1–58.

Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro - estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros.

Elad, C. (2015). The development of accounting in the franc zone countries in africa. *International*

Journal of Accounting, 50(1), 75–100. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.006>

- Évora, P. J. F. (2013). *Contabilidade das Autarquias Locais e o Sistema de Controlo Interno: Estudo de Caso Câmara Municipal do Porto Novo*. Monografia de Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas. Departamento de Ciências Económicas e Empresariais - Universidade do Mindelo, Mindelo.
- Ferreira, C. M. M. P. (2013). *Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS Lisboa 2013*. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas - Universidade de Lisboa, Lisboa. Retrieved from https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/6552/1/Dissertação_Carla_Ferreira_jan2014.pdf
- França, A. R. T. (2013). *O Impacto das IPSAS na Investigação em Contabilidade Pública nos Últimos Cinco Anos: Financial Accountability and Management*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa. Retrieved from <http://ir.obihiro.ac.jp/dspace/handle/10322/3933>
- Freire, O. A. M. (2014). *Relatório de Estágio: Direção Geral da Administração Pública de Cabo Verde (DGAP)*. Relatório de Estágio em Gestão de Empresas Familiares e Empreendedorismo. Escola Superior de Gestão - Instituto Politécnico de Tomar, Tomar. Retrieved from [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13475/1/Relatório_de_Estágio_Direção_Geral_da_Administração_Pública_de_Cabo_Verde_\(DGAP\).pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13475/1/Relatório_de_Estágio_Direção_Geral_da_Administração_Pública_de_Cabo_Verde_(DGAP).pdf)
- Gomes, C. P. (2014). *Reforma da Administração Pública de Cabo Verde: Quatro Décadas de Mudanças (1975-2011)*. Dissertação de Mestrado em Gestão Administração Pública. Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico de Guarda, Guarda. Retrieved from [http://bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/2137/1/GAP - Carlos Patrick Gomes.pdf](http://bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/2137/1/GAP_-_Carlos_Patrick_Gomes.pdf)
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. da C. (2015). O Processo de Harmonização Internacional da Contabilidade Pública em Portugal: A Perspetiva de Diferentes Stakeholders. In *Congresso dos TOC-20 anos*. Retrieved from <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/28.pdf>
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143. <https://doi.org/10.18405/20170208>
- Gouveia, H. (2012). *Das Beiras para o Centro - A imagem da Região Centro junto dos seus habitantes*. Dissertação de Mestrado em Gestão de Marketing. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/6787>
- Idoko, I. F., Teru, S. P., & TafidaAminu, M. (2018). International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in Nigeria as a Correlate to Transparency and Accountability. *Journal of Finance and Accounting*, 6(5), 110–116. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.20180605.12>

- Ijeoma, N. B., & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and Challenges. *Journal of Investment and Management*, 3(1), 21–29. <https://doi.org/10.11648/j.jim.20140301.13>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: 2018 Edition Volume I International Public Sector Accounting Standards Board*® (Vol. I). New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018b). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: 2018 Edition Volume II International Public Sector Accounting Standards Board*® (Vol. II). New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018c). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: 2018 Edition Volume III International Public Sector Accounting Standards Board*®. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018d). *IPSAS 41, Financial Instruments International Public Sector Accounting Standard*®. International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from <http://www.albayan.ae>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *IPSAS 42, Social Benefits International Public Sector Accounting Standard*®. International Federation of Accountants (IFAC).
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G., & Boutin, G. (2005). *Investigação Qualitativa: Fundamentos e Práticas* (2.^a edição). Lisboa: Instituto Piaget.
- Lira, M. C. (2011). A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(3). Retrieved from <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/348>
- Lopes, F. J. D. (2011). *A Adopção, pela primeira vez, do SNCRF – Constrangimentos Encontrados na Adopção na óptica Financeira*. Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração. Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais. Retrieved from [http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/482/1/A adopção do SNCRF_Fretson Lopes.pdf](http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/482/1/A%20adop%C3%A7%C3%A3o%20do%20SNCRF_Fretson%20Lopes.pdf)
- Măciucă, G., & Socoliuc, M. (2013). The role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13(2), 200–206.
- Mangualde, B. R. (2013). *Perceptions of Benefits and Challenges of Public Sector Accounting Reforms: A Cross-Sectional Comparasion Between Brazilian and English Local Governments*. A Thesis Submitted to The University of Birmingham for the Degree of Master of Science by Research.

- Martins, R. A. M. (2013). *Impacto das IPSAS no Modelo Contabilístico Público Português*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Escola Superior de Gestão - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos.
- Mayegle, F. X. (2014). OHADA accounting system and harmonization of accounting practice in francophone sub-saharan africa. *International Journal of Business and Social Science*, 5(10), 233–241.
- Mendes, J. (2017). Considerações sobre a Conferência Anual da OPACC relativa à Contabilidade Pública. Retrieved June 9, 2020, from <http://site.opacc.cv/2017/07/14/consideracoes-sobre-a-conferencia-anual-da-opacc-relativa-a-contabilidade-publica/>
- Monteiro, A. N. A. F. (2014). *Auditoria e Controlo Interno no Setor Público Casos de Estudo: Câmara Municipal de São Miguel e Câmara Municipal de São Lourenço dos Órgãos*. Relatório de Estágio em Auditoria Empresarial e Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra - Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/13363>
- Moreira, C. (2007). *Teorias e Práticas de Investigação*. Universidade Técnica de Lisboa.
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting* (10th ed.). UK: Pearson Education.
- Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. da C. (2006). A Contabilidade Pública em Portugal: Opinião de Especialistas. In *XIII Encuentro AECA-La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa. 28 e 29 de Setembro de 2006*. Retrieved from <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2024/1/Artigo%5BCordoba%5D.pdf>
- Nunes, I. A. A. (2014). *O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro de Cabo Verde*. Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bach.
- Okolieaboh, S. (2013). IPSAS: An African odyssey. Retrieved March 26, 2019, from <https://www.publicfinanceinternational.org/opinion/2013/03/ipsas-african-odyssey>
- Olayinka, E., Okoye, L. U., Modebe, N. J., & Ogundele, O. (2016). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Quality of Financial Reporting in the Nigerian Public Sector. *Journal of Accountancy*, 7(2), 22–30. Retrieved from <http://eprints.covenantuniversity.edu.ng/8220/>
- Oliveira, S. (2017). *A Demonstração de Fluxos de Caixa como Instrumento Estratégico de Gestão*. Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de

Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão Empresarial,.

- Oliveira, T. M. V. (2001). Amostragem não Probabilística: Adequação de Situações para uso e Limitações de amostras por Conveniência, Julgamentos e Quotas. *Revista Administração On Line*, 2(3), 15.
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. A. (2017). Evolução Previsível para a Contabilidade no Setor Público em Portugal: Uma Interpretação do Grau de Implementação das Reformas a Partir das Características da Envolvente. In *XIX Encuentro AECA-Información Corporativa. Claves para un crecimiento sostenido en un entorno digital. 27, 28 e 29 de Setembro de 2017*. AECA. Retrieved from <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/16330>
- Portaria nº77/2015 de 31 de Dezembro - Aprova os modelos das demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o Plano Nacional da Contabilidade Pública, Pub. L. No. I Série- Nº 86 B.O. da República de Cabo Verde (2015).
- Quintaneiro, J., & Martins, B. (2007). *Demonstração de Resultados (DR)*. Coimbra.
- Renner, C. C. (2013). *Contributo para a Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública nos Países em Vias de Desenvolvimento: O Caso de São Tomé e Príncipe*. Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestrado em Contabilidade. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.
- Ribeiro, A. (2011). *Benefícios e Implicações Decorrentes da Implementação do SNCRF em Cabo Verde*. Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração Ramo: Administração e Controlo Financeiro. ISCCE -Instituto Superior das Ciências Económicas e Empresariais, Mindelo.
- Ribeiro, M. (2015). *O Impacto da Adoção das IPSAS em Três Autarquias Portuguesas: Valpaços, Albufeira e Sintra*. Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa. Retrieved from <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/11274>
- Rocha, L. N. (2017). Contabilidade Pública Situação Atual em Cabo Verde. In *Conferência Anual 2017 da OPACC*. Retrieved from http://1conferenciaanual2017.opacc.cv/wp-content/uploads/2017/06/Contabilidade-Pública_Situação-Actual.pdf
- Santos, L. L. (2006). *Contabilidade internacional, comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófono* (1st ed.). Porto: Impressão e acabamento: Baltazar e Cerqueira-Ind. Gráfica, Lda 4000 Porto.
- Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2019). IPSAS: history - spread - use. In *European public sector accounting*. <https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6>

Silva, S. M. de O. e, Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional*. In *Atas do XVII Encontro AECA, AECA/IPB*. Bragança. Retrieved from <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>

TC. (2019). *Publicação do Tribunal de Contas de Portugal, em 21 de março de 2019*.

Tribunal de Contas de Cabo Verde. (2012). *Instruções para a Prestação de Contas das Entidades da Administração Central e Municipal*. Praia.

Tribunal de Contas de Cabo Verde. (2019). *Parecer Sobre a Conta Geral do Estado 2016*. Praia.

ANEXOS

Anexo 1. Guião de Entrevista/Questionário

O presente Guião de Entrevista/Questionário destina-se a recolher dados que servirão de suporte a uma investigação, no âmbito do mestrado em “Contabilidade e Finanças” que frequento no Instituto Politécnico de Bragança.

Contém perguntas que nos ajudarão a caracterizar o **Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP) de Cabo Verde** e a procurar compreender o seu nível de implementação e adequabilidade à realidade do país, bem como sobre a pertinência de se proceder a uma reforma.

As informações são confidenciais e anónimas.

Agradecemos muito a sua colaboração.

Carla Brito

Caracterização do entrevistado

1. **Sexo:** Masculino Feminino

2. **Idade:** _____ anos

3. **Habilitações académicas:**

Superior a Licenciatura	<input type="checkbox"/>
Licenciatura	<input type="checkbox"/>
12º ano	<input type="checkbox"/>
Inferior a 12.º ano	<input type="checkbox"/>

4. **Enquadramento profissional**

Setor Público Estatal Setor Publico Empresarial

Departamento onde exerce funções

Administrativo

Financeiro

Administrativo/Financeiro

Outro Qual? _____

Funções desempenhadas

Administrativo/técnico

Técnico Superior

Chefe de Secção

Chefe de Departamento

Outro Qual? _____

Caracterização do sistema do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP)

5. Como caracteriza globalmente o Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP)?

5.1. Suficientemente abrangente (perspetiva orçamental, orçamental e de gestão)?

5.2. Incompleto? ____ Se sim, em que medida/área e porquê?

6. Como classifica o PNCP relativamente ao seu grau de adequabilidade às necessidades do setor público em Cabo Verde?

6.1. Adequado? ____ Porquê? _____

6.2. Não Adequado? ____ Porquê? _____

7. E relativamente ao seu grau de implementação? Considera que ele já foi implementado em todas as suas vertentes (contabilidade orçamental, patrimonial e de gestão)? _____

7.1. Se não, em qual das vertentes considera que o objetivo ainda não foi conseguido e quais as razões (obstáculos) para que o PNCP não tenha sido plenamente implementado?

8. Considera oportuno fazer alguma outra observação relativamente ao PNCP? ____

8.1. Se sim, uma eventual reforma apresenta-se oportuna? ____ Porquê? _____

Pertinência da reforma do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP)

9. Considera que as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), emitidas pelo IPASB, são adequadas para serem implementadas em Cabo Verde?
- Sim?
 - Não?
 - Em parte?
10. Quais as principais vantagens, oportunidades e benefícios, decorrentes de uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde?
11. Quais os principais obstáculos e desvantagens relacionadas com uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde?
12. Quais as principais vantagens ou desvantagens especificamente relacionadas com a eventual implementação das IPSAS e a Gestão Financeira Pública em Cabo Verde?
13. No seu entender, existe algum tipo de pressão por parte das entidades financeiras internacionais, designadamente o Banco Mundial ou o Fundo Monetário Internacional, para a implementação das IPSAS em Cabo Verde?
- Se essa pressão existe, quais as entidades que exercem maior pressão?
 - Se essa pressão existe, considera que é muito forte, moderadamente forte ou pouco forte?
 - Relacione as entidades com o grau de pressão?
14. Indique qual o calendário adequado para uma eventual implementação das IPSAS em Cabo Verde?

15. Identifique como deveria decorrer um eventual processo de implementação das IPSAS em Cabo Verde?

- Deveriam ser ensaiadas em entidades piloto?
- Deveria haver um período de adaptação?
- As normas deveriam ser adotadas ou adaptadas para um plano de contas ajustado à realidade de Cabo Verde?
- Quais as entidades de Cabo Verde que deveriam estar envolvidas?
- Pensa que deveriam recorrer a empresas de consultadoria internacionais?

16. Qual a observação que consideraria oportuna fazer e que não tenha sido coberta pelas questões anteriormente colocadas?

17. Quais as principais motivações para responder a estas questões?