

Questiön

Ano XV - N.º 16/17 - Junho e dezembro de 2018



Faculdade de Administração e Economia
Escola Superior de Gestão

ISSN n.º 1645-2554

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

PREDICTABLE ACCOUNTING DEVELOPMENTS IN THE PUBLIC SECTOR IN PORTUGAL: AN INTERPRETATION BASED ON THE DEGREE OF IMPLEMENTATION OF THE MAIN REFORMS AND OF THE ENVIRONMENTAL CHARACTERISTICS

Amélia Maria Martins Pires¹; Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues²

Resumo

Porque o processo de interpretação do conhecimento contabilístico é conjeturado, isto é, as soluções contabilísticas tendem a responder às principais características da envolvente e são por estas influenciadas; o objetivo geral deste estudo é o de procurar oferecer uma caracterização da situação atual da contabilidade no setor público em Portugal a partir das características ou condicionaisismos da envolvente, particularmente focada no último quartel do século XX, período em que o país viveu as suas principais reformas a este nível, designadamente a que decorreu da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado em 1997, e da publicação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP), em setembro de 2015. Digamos que o estudo pretende, com recurso a uma metodologia qualitativa e descritiva, suportada numa ampla revisão da literatura, oferecer um retrato daquele que foi o percurso da contabilidade pública em Portugal com o objetivo de identificar os principais avanços e recuos, fundamentalmente estes, atendendo a que cada uma dessas reformas não foram conseguidas nem no tempo nem ao ritmo esperados. Esta visão crítica e retrospectiva permite, adicionalmente, oferecer uma interpretação sobre aquela que se pensa que possa vir a ser a sua evolução num futuro próximo. Os resultados obtidos mostram que, ainda que as reformas em Portugal ao nível do setor público tenham sido produzidas e marcada pelo ritmo dos principais acontecimentos, onde se inscrevem as demandas da envolvente, a verdade é que a cultura entrançada ao longo dos anos não permitiu perceber a sua essência e criou um conjunto de obstáculos à sua rápida implementação.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade pública; reforma no setor público; percepção futura para contabilidade pública; SNC-AP.

¹ (melia@ipb.pt UNIAG, ESTIG- Instituto Politécnico de Bragança
² peixinho@ipb.pt ESTIG- Instituto Politécnico de Bragança.

Because the process of interpretation of accounting knowledge is conjectured, the accounting solutions tend to respond to the main characteristics of the environment and are influenced by them, the general objective of this study is to try to offer a characterization of the current accounting situation in the sector public in Portugal from the characterization of the environment, particularly focused on the last quarter of the twentieth century, the period in which the country experienced its main reforms at this level, namely the one that resulted from the implementation of the Official Public Accounting Plan (POCP), approved in 1997, and the publication of the Accounting Standardization System for Public Administration (SNC-AP), in September 2015. Using a qualitative and descriptive methodology supported by a broad literature review, the study intends offer a picture of the course of the public accounting in Portugal in order to identify the main advances and setbacks, fundamentally these, given that each of these reforms were not achieved in the time nor at the expected pace. This critical and retrospective view also allows us to offer an interpretation of what is thought to be its evolution in the near future. The results show that, although the reforms in Portugal at the level of the public sector have been produced and marked by the rhythm of the main events, where the demands of the surrounding are inscribed, the truth is that the culture rooted over the years did not allow to perceive its essence and created a set of obstacles to its rapid implementation.

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

1. INTRODUÇÃO

A evolução da regulamentação da contabilidade no setor público em Portugal não acompanhou os avanços registados ao nível do setor privado. Durante todo o período em que o país viveu sob um regime político ditatorial, o designado “Estado Novo”, a contabilidade praticada no “Estado” era exclusivamente unigráfica. Nesta fase, consequência do regime político então em vigor, marcado por uma certa “obscuridade”, e da técnica contabilística aplicável, a contabilidade pública apresentava um reduzido nível de exigência e de transparência.

Assim, e ainda que em Portugal a contabilidade patrimonial tenha dado os seus primeiros passos em 1977, com a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), a reforma administrativa e financeira para o setor público só chegaria na sequência da adesão à então CEE, atual União Europeia (EU), ou seja, significativamente mais tarde do que no privado. Até ao final da década de oitenta do século XX a informação financeira preparada e disponibilizada pelos serviços e demais entidades da Administração Pública (AP) apresentava um caráter eminentemente orçamental. O primeiro grande salto para a entrada numa nova era deu-se apenas no início dos anos 90 (século XX), com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP) e da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), e, na sequência destas, com a aprovação, em 1997, do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Porém, e não obstante os avanços registados, decorridos mais de vinte anos da sua publicação, os principais destaques que lhe têm sido feitos apontaram, fundamentalmente, para as grandes dificuldades por si levantadas, traduzidas num reduzido, quando não mesmo deficiente, nível de implementação das reformas que se propunham implementar.

Em paralelo, a evolução registada aos mais variados níveis, fundamentalmente no plano da modernização das instituições e particularmente das necessidades de financiamento do Estado, fomentaram o aparecimento de novas necessidades e tornaram imperativa a implementação de um novo processo de modernização da gestão na AP. O regime contabilístico consubstanciado

no POCF e nas suas aplicações sectoriais, não obstante o seu mérito percorrido e os avanços alcançados, é hoje manifestamente incapaz de responder às necessidades de um setor em mudança, pressionado pelas alterações sentidas e projetadas a nível internacional e onde a complexidade é grande e as exigências são ainda maiores. Esta nova circunstância precipitou e fomentou uma nova reforma na AP em Portugal, levando a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a dar início à preparação de um novo normativo para o setor público, que culminou em setembro de 2015 com a publicação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP), um sistema contabilístico inspirado nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), do *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), e compatível com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em vigor em Portugal desde 2010 para o setor privado. É neste âmbito que se desenvolve este trabalho, fundamentalmente centrado nas duas grandes reformas que marcam a evolução da contabilidade pública em Portugal, o POCF e o SNC-AP, com o objetivo de procurar identificar os principais avanços e os seus constrangimentos. Partindo duma interpretação crítica e retrospectiva sobre a evolução da contabilidade no setor público, fundamentalmente após o último quartel do século XX, procurar-se-á retratar o seu percurso para se caracterizar a situação atual e apresentar uma interpretação sobre aquela que se pensa que possa vir a ser a sua evolução futura.

Para lhe dar resposta o trabalho, que se desenvolve com base numa metodologia qualificativa e descritiva, suportada numa revisão de literatura, desenvolve-se, para além desta introdução e respetivas conclusões, a partir dos seguintes pontos: (i) breve abordagem à evolução da contabilidade e aos seus condicionantes, com particular enfoque em Portugal; (ii) os determinantes da reforma da AP na sua relação com a mudança de paradigma contabilístico no setor; (iii) caracterização da situação atual a partir do grau de implementação das reformas e respetivos constrangimentos; e (iv) uma interpretação da evolução previsível a partir publicação do SNC-AP e das principais características da envolvente.

2. BREVE ABORDAGEM À EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL A PARTIR DOS FUNDAMENTOS DA PRODUÇÃO NORMATIVA E DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA ENVOLVENTE

Falar sob uma perspetiva histórica da contabilidade e respetivo normativo contabilístico em Portugal torna incontornável uma referência a Marquês de Pombal, seu grande impulsionador. As ineficiências então decretadas e alguma desorganização ao nível do sistema tributário (Franco, Paixão & Santos, 1993) precipitaram a implementação de um sistema contabilístico para as atividades do Estado (Gonçalves, Lira & Marques, 2013), através da institucionalização do Erário Régio (Carta de Lei de 22) que consubstanciou a implementação do método da Partida Dobrada (Gomes, 2007), uma evolução que revolucionaria o sistema de finanças públicas da época, que utilizava até então a partida simples ou unigráfica e fez do Erário Régio um marco tão importante quanto fundamental para o alicercar do processo evolutivo da contabilidade em Portugal e, neste particular, da contabilidade pública (Lira, 2004).

De referir, porém, que não obstante o facto das primeiras grandes referências à contabilidade datarem do século XVIII, apenas na segunda metade do século XX Portugal se permitiu assistir às grandes reformas que se produziram a esse nível (Caria & Rodrigues, 2014) e apenas no final dos anos setenta (último quartel desse século) passou a dispor de normativo contabilístico. Na verdade, o regime político que o país viveu até 1974 não só o deixou completamente isolado do resto do mundo como limitou a intervenção das associações de profissionais por não ser permitida a sua criação e desenvolvimento (Ferreira, 1984; Costa, 1995). A revolução de 1974 pôs fim a um longo período de isolamento, no plano político e internacional, e permitiu dar início a um novo ciclo, de abertura económica ao exterior, de liberalização das trocas comerciais e de preparação da adesão à então CEE, atual União Europeia (UE). O novo regime político então instituído

propiciou condições ao desenvolvimento económico e cultural e uma maior ligação e exposição ao exterior, criando também uma nova dinâmica e maiores necessidades. No plano interno o país passou por muitas e sucessivas reorganizações para responder às novas necessidades e que, ao nível contabilístico, conduziram à criação da CNC para encetar um processo de produção normativa cujos primeiros resultados se materializaram com a publicação do primeiro POC, em 1977. Com a consolidação do mercado europeu e o intensificar do processo de globalização chegam as primeiras influências internacionais, em particular as protagonizadas pelo IASC (atual IASB), que, de resto, a CNC sempre fez questão de procurar acompanhar (Ferreira & Regajo, 1996). O POC, que como consequência foi objeto de diferentes atualizações, representou até ao final da primeira década do século XXI o grande estereótipo da normalização contabilística em Portugal.

Digamos que a evolução e respetiva caracterização do sistema contabilístico não tem como não ser feita no âmbito de um conjunto de características ou condicionantes da envolvente. A normalização contabilística, enquanto suporte do sistema contabilístico vigente, é o resultado da conjugação e interação de um conjunto de fatores (internos e externos) que fazem do sistema contabilístico “um todo” devidamente estruturado e organizado a partir da conjugação de diferentes características ou influências, sistematizadas com base em padrões de desenvolvimento económico (Gastil, 1978), convicções políticas, sistema legal (Muller, 1967) ou cultural (Kroeber & Kluckhohn, 1952). Por sua vez, e pelas mesmas razões, tais características justificam também a existência de diferenças, muitas das vezes significativas, ao nível dos sistemas contabilísticos. A observação das características do sistema legal e da maior ou menor dimensão e influência das entidades reguladoras (Nobes, 1998) ou a cultura, razão das principais realizações distintas do ser humano e o produto da sua ação, são também elementos condicionadores (Nobes & Parker, 2006). Os gestores, movidos por diferentes valores, em função da envolvente do seu país, podem condicionar as suas ações (Jaggi, 1975), pelo que os aspetos culturais surgem normalmente apresentados como um dos elementos de maior influência no processo de preparação da informação financeira (Nobes & Parker, 2006).

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

Assim, e na sequência de um longo percurso levado a cabo pela EU, fundamentado na necessidade de eliminar a diversidade de práticas contabilísticas, assistiu-se, nos diferentes Estados-membros, a uma reforma dos sistemas contabilísticos, tendo por base o precitado no Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, consubstanciada na obrigatoriedade de aplicação do referencial do IASB, as *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), a partir da conceção de um sistema contabilístico de aplicação vertical. Surge assim o SNC, em clara harmonia com o normativo internacional (IAS/IFRS) e em coerência com os principais instrumentos de harmonização contabilística comunitários, mas sem perder de vista os fatores que caracterizam a envolvente portuguesa. Não obstante o facto da contabilidade se pretender assumir como uma ciência informativa e de apoio ao processo de

tomada de decisão (Cunha & Silva, 2013), a verdade é que o tecido empresarial português é maioritariamente formado por empresas de pequena dimensão e com necessidades informativas muito específicas (Pires & Rodrigues, 2011), o que justifica que o SNC se tenha apresentado como um sistema contabilístico de âmbito mais alargado (Pires & Rodrigues, 2012). Digamos que países com fatores culturais semelhantes apresentam sistemas contabilísticos idênticos (Choi, Frost & Meek, 1999; Canibano & Mora, 2000; Alexander, Britton & Jorissen, 2003) e países com fatores diferentes, ainda que com sistemas contabilísticos idênticos, de que são exemplo os que integram a UE, continuam a apresentar diferenças porque a envolvente determina um padrão comportamental (Pires & Rodrigues, 2011; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014), ou seja, as características socioculturais (Pires & Rodrigues, 2011; Nunes, Pires & Semedo, 2015) explicam, ou ajudam a entender, o facto de nas últimas décadas a economia portuguesa ter experimentado um ritmo de desenvolvimento significativo mas a normalização contabilística não o ter acompanhado. E isto é válido tanto para o setor privado quanto para o setor público porque os aspetos de natureza cultural devem ser estudados e interpretados à luz das particularidades ou especificidades do setor, que é em si mesmo um determinante das opções contabilísticas (Nunes, Pires & Semedo, 2015). Assim, e ainda que a evolução do normativo contabilístico em Portugal apresente um caráter transversal, surge muito condicionada pelas características da envolvente (interna e externa), que também explicam a existência de diferenças relativamente aos níveis de interiorização e implementação efetiva das reformas.

3. A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM PORTUGAL: PRINCIPAIS DETERMINANTES E SUA RELAÇÃO COM A MUDANÇA DE PARADIGMA CONTABILÍSTICO NO SETOR

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

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

a necessidade de credibilizar o processo de preparação e divulgação da informação financeira em vigor em cada Estado-membro, desencadeando algumas das remodelações que estão na base das principais reformas ocorridas na AP.

A necessidade de adotar no setor público português práticas de gestão aplicáveis ao privado coincidiu e foi impulsionada com a adesão à UE. As diferentes organizações sentiram-se pressionadas pela envolvente a aumentar os seus níveis de eficiência e eficácia, levando à mudança de paradigma, a implementação da *New Public Management* (NPM), numa tentativa de inverter a tendência de crescimento dos gastos (Hood, 1991; Dunsire & Hood, 1989) com base na introdução de políticas de gestão capazes de impulsionar a reforma do Estado e permitir a modernização da AP (OCDE, 1995). O modelo de gestão até então em vigor, porque muito preso a uma abordagem legalista e fundamentalmente preocupado com a necessidade de fazer cumprir a lei, era manifestamente incapaz de dar resposta às exigências de uma economia desenvolvida e madura (Stoker, 2008; Carvalho, 2009). O ambiente passa a ser de mudança, de apelo à adoção de critérios que levem a uma gestão dos recursos mais equilibrada e com objetivos de equidade e de qualidade na prestação dos serviços (Correia, 2002), que passe a colocar uma maior ênfase nos resultados e em pressupostos de racionalidade, eficiência e eficácia (Hood, 1991). Digamos que um outro olhar sobre a “coisa” pública e uma outra forma de governação, mais capaz de incentivar e proporcionar a participação e vigilância da sociedade civil, para o que se exige maior transparência para limitar abusos de poder político e mais *accountability* para permitir uma maior avaliação dos eleitos por parte dos eleitores (Dias & Moreira, 2008). Um novo paradigma, que envolve outros domínios, mas também outro tipo de implicações e exigências, nomeadamente um sentimento de missão e ética no serviço público (Moreira, 2009). Num contexto em que se tornou inevitável a necessidade de alterar o paradigma clássico de serviço público, forçoso se torna também a necessidade de implementar uma reforma do Estado e da AP (Bilhim, 2000; Moreira & Alves, 2009), no âmbito da qual deve ser entendida a reforma da contabilidade pública. Porém, e não obstante se reconhecer a pertinência desta reforma, a mudança de paradigma no setor público não surge como uma tarefa fácil, seja pela dificuldade em medir os serviços públicos em termos de eficiência e desempenho seja no plano da *accountability* (Simões, 2004). A sua implementação pressupõe a reorganização dos serviços públicos na sua dimensão operacional e cultural, uma vez que o modelo de gestão a implementar assenta em critérios de maior transparência, *accountability*, participação e equidade, frente a uma dimensão que se fazia assentar exclusivamente em princípios de legalidade e excessivamente burocrática (Carapeto & Fonseca, 2006).

4. SITUAÇÃO ATUAL: BREVE CARACTERIZAÇÃO A PARTIR DO GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA DO ESTADO DOS ANOS 90 DO XX

A envolvente em cada país surge caracterizada por um conjunto de fatores que determinam ou condicionam as opções a seguir e lhe conferem alguma individualidade. Assim, e ainda que os diferentes países da OCDE partilhem objetivos, a hierarquia e alcance que se espera e determina para cada um são diferentes pelo que diferentes são também as formas escolhidas para os alcançar. Neste sentido, é possível identificar diferenças ao nível dos modelos de gestão pública dos diferentes países (OCDE, 1995). Portugal, que integra os países latinos, apresenta um modelo de governo que assenta numa abordagem legalista e, por isso, muito preocupada com a necessidade de fazer cumprir a lei (Stoker, 2008; Carvalho, 2009). Um modelo de gestão pública normativa (Sulmen, 2000), com origem na denominada corrente continental ou “roman law”, que determina a matriz e orientação de todo o sistema.

De um modo geral, todos os países da OCDE iniciaram um trabalho conducente à melhoria da qualidade dos serviços administrativos e financeiros do Estado (Pollitt & Bouckaert, 2004) e Portugal, que deu os seus primeiros passos na reforma da AP com a entrada na era democrática, fundamentalmente com a integração na EU, deu início à publicação de um conjunto de diplomas legais e que consubstanciaram a reforma da contabilidade pública em Portugal (Caiaido & Pinto, 2002; Vieira & Jorge, 2010), com destaque para a LBCP (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro), para introduzir a contabilidade patrimonial, e para a RAPE (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho), que criou as bases para a adoção de um novo regime financeiro e no âmbito da qual foram produzidos vários documentos que incluem o POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro). Um período de abundante produção legislativa que criou as bases para o aparecimento de um novo regime de contabilidade pública e para a instituição de um clima propício à mudança de paradigma (Vieira & Jorge, 2010), na medida em que o sistema de contabilidade pública se centrava, até então, exclusivamente numa ótica de caixa (receita-despesa). De referir, a este respeito, que a evolução do normativo aplicável ao setor público em Portugal teve referenciais distintos no que se refere à sistematização da informação financeira. Até à aprovação do POCP caracterizou-se por assentar numa lógica exclusivamente orçamental (Pinto & Santos, 2005) e, com esta, de aplicação obrigatória a todos os serviços, organismos e instituições pertencentes à AP, deu-se uma verdadeira reforma no modo de fazer a contabilidade e de a dar a conhecer. O POCP marca a passagem de uma contabilidade pública exclusivamente centrada na execução e controlo orçamental para um sistema que implementa na AP uma contabilidade patrimonial (Arraboldi & Lapsley, 2009), numa clara aproximação à filosofia de relato financeiro em vigor no setor privado.

De referir, porém, que o processo de adoção do POCP não foi fácil nem ocorreu no tempo esperado. A evolução registrada ao nível da implementação do normativo aplicável ao setor público não acompanhou a do setor privado, ou pelo menos não ao mesmo ritmo. Ainda que se possa afirmar que Portugal tem registado alterações significativas ao nível da contabilidade pública, concretizadas com a publicação de um conjunto de normativos que lhe foram acrescentando bastante utilidade, a verdade é que há ainda muito trabalho para fazer para que a informação produzida pelo setor cumpra com os objetivos a que preside, nomeadamente ao nível da contabilidade patrimonial (Fernandes, 2009). As condições definidas na RAPE e entendidas como mínimas para se poder falar de *accountability* na AP demonstraram a acontecer e talvez ainda hoje não seja possível falar de uma implementação plena. A CNCAP (2006) refere que a implementação do POCP esbarrou em problemas e dificuldades relacionadas com a inadequação dos sistemas informáticos e com a insuficiência de recursos humanos com qualificações, fazendo com que um processo que se esperava que estivesse completamente implementado em 2013 fosse uma realidade em poucas entidades (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012) e, mesmo nessas, estivesse ainda por demonstrar que os objetivos haviam sido alcançados (Fernandes, 2009). Assim, e ainda que o POCP tenha exibido a primeira de muitas etapas necessárias para a total implementação da reforma da contabilidade pública em Portugal (Jorge, 2003) e que, não sendo suficiente, represente as bases teóricas dessa reforma e a criação de condições mínimas necessárias à implementação da NPM, ficou aquém das expectativas. O processo de integração económica e monetária em vigor na Europa requer mais e melhor informação e o aumento da transparência (Anselmi & Ponzio, 2009). No âmbito de todos estes constrangimentos cabe referir, ainda, que a Constituição da República Portuguesa (CRP) prevê a coexistência do setor público, privado, cooperativo e social (artigo 82º, n.º 1) e que o setor público, constituído pelos meios cuja propriedade e gestão pertençam ao Estado ou a entidades públicas (artigo 82º, n.º 2), pode ser dividido em setor público administrativo (SPA) e setor público empresarial (SPE). Facto relevante neste contexto porquanto o regime de contabilidade pública previsto no POCP se aplica apenas e só ao SPA, estando o SPE obrigado a aplicar o SNC. Vale tudo isto para dizer que para além do facto de no plano da implementação das reformas contabilísticas termos hoje uma AP aquém das expectativas, a diferentes velocidades e onde coexistem diferentes sistemas contabilísticos.

5. EVOLUÇÃO PREVISÍVEL PARA A CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO EM PORTUGAL: UMA INTERPRETAÇÃO A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DO SNC-AP E DAS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA ENVOLVENTE

As grandes reformas tendem a surgir na sequência de algum tipo de pressão, que não só as justifica como legítima, e sem a qual se instala como que uma espécie de “ambiente” pouco ou nada receptivo à mudança (Oulasvira, 2014). Neste sentido, as mudanças operadas ao nível da contabilidade no setor público podem ser explicadas a partir de referências institucionais ou pressões exercidas pelas diferentes instituições (Lapsley, Mussary & Paulsson, 2009), pressionando no sentido da implementação de reformas que, no caso português, podem ser entendidas como uma resposta à necessidade de abandonar práticas tradicionais e adotar um modelo de gestão centrado em posta à necessidade de abandonar práticas tradicionais e adotar um modelo de gestão centrado em critérios de maior racionalidade (eficiência e eficácia), como os impostos pela agenda da NPM, ou em resposta às pressões de organizações nacionais e supra nacionais (O'Donnell, 1991; Schommer & Moraes, 2011; Oulasvira, 2014) para reformar um sistema contabilístico que a própria ordem das coisas se encarregou de tornar obsoleto. Sob este ponto de vista, este processo de mudança, quer o que já aconteceu quer o que se adivinha que possa vir a ocorrer, pode ser interpretado com recurso à teoria institucional e da legitimidade, na medida em que ambas procuram explicar os processos de reforma a partir do exercício de “pressão” e a legitimá-los com base num suporte institucional. Neste sentido, a mudança de paradigma para acolher as práticas da NPM não é mais do que a resposta às demandas da envolvente e um bom exemplo de como a AP procurou reagir às pressões institucionais que foi sofrendo ao longo das últimas décadas. Por sua vez, as exigências ao nível da situação financeira de cada país tendem a ser cada vez maiores em resultado da pressão que continua a ser colocada no plano europeu e mundial (Carvalho, 2011). No caso português, a dependência de recurso permanente a financiamento externo e, inclusive, à intervenção de instituições internacionais no país (FMI, BC e CE), tem funcionado como elemento impulsionador quando não mesmo determinante das reformas (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2011).

Os últimos tempos têm sido muito marcados pelas influências de uma economia muito globalizada e pela existência de compromissos supranacionais com os quais muitos países de encontram comprometidos, como é o caso de Portugal com as instituições da UE. Estes fatores, a par da reforma operada no setor privado, desencadearam e pressionaram no sentido de ser desenvolvido processo semelhante para o setor público, isto é, de se passar a acolher o referencial contabilístico internacional, as IPSAS do IPSASB, e assegurar a comparabilidade numa perspetiva transnacional (Jorge, 2012). Um ambiente propício à consolidação da implementação na AP portuguesa de um sistema contabilístico alicerçado numa base de acréscimo (CNCP, 2013), consistente com o aplicável no setor privado (SNC) e com o referencial contabilístico internacional, as IPSAS. Neste âmbito, um conjunto de pressões supranacionais levam Portugal a reagir, pressionando-o no sentido de introduzir reformas que permitam acolher o conjunto de normas elaboradas para serem aplicadas por todas as entidades do setor público (IFAC, 2008) no sentido de assegurar a generalização do uso do pressuposto do acréscimo na preparação da informação financeira neste setor (Oulasvira, 2014), o que viria a acontecer com a publicação do SNC-AP através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Porém, a institucionalização das sucessivas reformas na AP portuguesa têm contado com alguns obstáculos e/ou dificuldades. Perceber as conquistas e o ritmo a que as mesmas foram conseguidas e implementadas pode ajudar a entender o que aconteceu e a projetar aquele que pode vir a ser o futuro próximo. São disso exemplo a mudança para o regime do acréscimo que, ainda que iniciada na década de noventa do século XX, está, ao que se sabe, num nível de implementação muito reduzido (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012), ou o significativo grau de resistência às influências do normativo internacional (EUROSTAT, 2012), havendo, inclusive, alguma evidência de posições que lhe são bastante críticas (Oulasvira, 2014) e que permitem antever algumas dificuldades relativamente aquele que venha a ser o caminho seguido para a sua imple-

mentação em Portugal. Assim, e ainda que assumindo que a introdução do princípio do acréscimo não seja plenamente aceite e/ou possa ser mal compreendido por alguns dos agentes envolvidos e que na análise das contas das entidades públicas ainda possa continuar a prevalecer, por algum tempo, uma perspetiva orgamental, no pressuposto de serem apresentadas a um utilizador "típo", que neste caso é o Tribunal de Contas (Fernandes, 2009), acredita-se que com o tempo a periodização económica seja plenamente interiorizada e que outros utilizadores acabem por reconhecer utilidade a este novo sistema.

Os desenvolvimentos a que temos vindo a assistir ao nível dos sistemas contabilísticos a aplicar ao setor público, porque pensados na perspetiva da preparação e divulgação de informação alinhada com os propósitos definidos para a *accountability* (Prezewski, 1998; Guthrie, Olson & Humphrey, 1999), ou seja, no sentido da adoção de práticas representativas de um acréscimo de qualidade na informação financeira a ser emitida pelos diferentes organismos públicos e que se espera ver traduzidas em melhores decisões governamentais, quer relativamente à utilização dos recursos públicos quer numa maior responsabilização dos compromissos e dos resultados das ações (Pérez & Hernandez, 2007) assim nos levam a crer. Porém, a resposta a estas necessidades parece difícil de alcançar porque envolve elevados níveis de transparência, algo difícil de se conseguir no setor público, seja pela quantidade de informação solicitada seja pela profusão de organismos que a solicita (O'Donnell, 1991; Schommer & Moraes, 2011) e num ambiente muito marcado por importantes mudanças tecnológicas, que não só impulsionam e possibilitam a satisfação de necessidades mais amplas (Dooren, 2005) e direcionadas para as demandas de organizações mais modernas e atentas (Jones & Pendlebury, 2010), como também a condicionam, pela falta de recursos materiais adequados, físicos e humanos, para as poder potenciar. É neste sentido que, não obstante a pertinência da publicação do SNC-AP e das pressões das diferentes instituições supranacionais para a sua implementação e entrada em funcionamento, que se acredita que tal facto possa estar muito mais dependente das condições existentes, quer no plano cultural, quer ao nível técnico (recursos humanos e materiais) e de gestão (Gomes, et al., 2015). E tanto assim que se previa a sua entrada em vigor em janeiro de 2017, mas tal não aconteceu! Ainda que as reformas sejam explicadas em grande medida pela teoria, (institucional e da legitimidade), o seu conteúdo e implementação, fundamentalmente esta última, dependem em muito das condicionantes da envolvente, de onde sobressaem as características do próprio setor "Estado". No âmbito de todos estes constrangimentos, surge plausível questionar-se a adequabilidade da reforma, quer no que respeita ao seu conteúdo quer ao momento ou timing definidos para a sua implementação. Se é verdade que a evidência disponível aponta para o facto de a mesma ter ficado aquém das expectativas nos países onde já foi implementada (Wynner, 2008; Lapsley, et al. 2009), legítimo se apresenta também questionar se o fracasso e a falta de entusiasmo não se ficaram a dever à sua inadequabilidade e intempetividade no quadro das características onde se quer ver implementada. É que a resolução de um qualquer problema na AP coloca-se sempre numa perspetiva mais complexa, por se tratar de uma realidade muito diferente e multidimensional. Uma coisa é saber identificar e analisar problemas de natureza administrativa e financeira e outra bem diferente é equacionar soluções e criar as condições para a sua boa implementação e sustentabilidade, conjugando a doutrina com as diferentes vontades que administram o "Estado" (Hill, 2005; Moreira & Alves, 2009).

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

Será que o facto de se ter procurado desenvolver e implementar no setor público um sistema que foi originalmente concebido e desenvolvido para o setor privado não justifica, em grande medida, a falta de motivação e de resultados? Recordamos Barbosa (1994) que, a respeito da reforma empreendida nos anos noventa do século XX, defendeu que a implementação de um processo de reforma representa um verdadeiro “choque cultural”, pelo que é natural que decorra algum tempo até que a mesma seja efetivamente implementada por todos os organismos públicos. Ainda que a reforma se aprove por decreto, a sua implementação e, fundamentalmente, a interiorização dos seus objetivos, é um processo que requer tempo. Em Portugal, tal como nos demais países pertencentes à denominada corrente continental, as alterações são desencadeadas com a publicação de normas legais. No entanto, não basta proceder à publicação de leis porque os aspetos de natureza cultural não mudam por decreto (Fernandes, 2009). Recorde-se que a cultura funciona como elemento condicionador (Kroeber & Kluckhohn, 1952) e determinante para a definição dos valores de cada país que, por si, condicionam as ações (Jaggi, 1975) e influenciam todo o processo de implementação e interpretação de um sistema contabilístico (Nobes & Parker, 2006).

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

Assim, e não obstante as dificuldades identificadas e que se acredita que possam vir a persistir no curto prazo, não podemos deixar de referir que a publicação do SNC-AP vem por fim a um período marcado pela vigência de um conjunto de normas dispersas, inconsistentes, fragmentadas e contraditórias, fundamentalmente a partir da entrada em vigor do SNC e da obrigatoriedade de algumas empresas da esfera da AP o passarem a adotar. Representa a tão desejada convergência do normativo da AP com o referencial contabilístico internacional (IAS/IFRS) e traduz a introdução de um sistema contabilístico baseado em princípios. É, assim, uma importante reforma no âmbito do Estado, porque vem oferecer uma estrutura de relato orçamental e financeiro consistente com o SNC e com as IPSAS, criando grandes expectativas no que respeita à sua capacidade para uniformizar procedimentos e assegurar maiores níveis de fiabilidade e transparência. Por tudo isto, a publicação do SNC-AP gerou um enorme entusiasmo, em grande medida movido pelo desejo de ver eliminado da AP um modelo contabilístico desatualizado, desfragmentado e inconsistente. Nestes termos, e ainda que se antevia que o processo de implementação será difícil, pelos fatores que acabámos de aduzir, há também incentivos. Assumindo como pilares de uma boa governação a transparência e a responsabilização na gestão do dinheiro público, como pode este ser assegurado sem informação de qualidade e fornecida tempestivamente? Atendendo a que a avaliação da situação do Estado, no seu sentido mais lato, envolve a contabilidade nacional, sistema de informação que não só determina o uso do pressuposto da periodização económica como de um conjunto de regras internacionais, o Sistema Europeu de Contas (SEC) (Santos & Sarmento, 2009), como pode Portugal oferecer uma verdadeira contabilidade nacional sem implementar esta reforma? Como preparar contabilidade nacional e responder adequadamente às exigências dos organismos supranacionais, de que são exemplo a CE, BC e FMI, com um sistema de contabilidade pública que se apresenta maioritariamente desenvolvido numa base de caixa? A aplicação de uma contabilidade de acréscimo de forma generalizada em toda a AP, tal como previsto nas IPSAS e consagrado no SNC-AP, permitirá evoluir para a elaboração de contas de base macro (contabilidade nacional) e para a obtenção de uma informação mais comparável e útil. Por tudo isto, queremos acreditar que o panorama da contabilidade na AP portuguesa num futuro muito próximo não pode ser outro que não seja a implementação generalizada do SNC-AP, ainda que a partir de um processo de adaptação e interiorização graduais.

6. CONCLUSÕES

Recordamos que este trabalho foi desenvolvido com o objetivo de apresentar uma perspetiva sobre a evolução previsível para a contabilidade no setor público em Portugal a partir da caracterização da situação atual e das principais características ou condicionalismos da envolvente. A metodologia, de natureza qualitativa e reflexiva, a partir de uma extensa revisão de literatura, permitiu desenvolver uma interpretação crítica e algumas reflexões que conduziram às seguintes conclusões:

1. Que as principais reformas operadas ao nível da contabilidade em Portugal não são mais do que uma resposta às características da envolvente, que não só pressionaram como dificultaram a sua implementação e, inclusive, impediram que os seus objetivos fossem completamente alcançados;
2. Ou seja, que Portugal, decorrente do contexto onde está integrado, foi ao longo dos últimos anos obrigado a realizar um conjunto de reformas assentes numa filosofia de gestão privada, mas que, fruto de condicionalismos vários, não só não foram fáceis de implementar (Benito, Montesinos & Bastida, 2008) como ainda não o foram na sua totalidade (Vieira & Jorge; EUROSTAT, 2012);
3. Nesta circunstância, as reformas operadas ao nível da contabilidade na AP portuguesa não são mais do que uma resposta às diferentes pressões da envolvente, que não só as justificam como lhe dão legitimidade (Lapsley et al., 2009);
4. A circunstância de Portugal se enquadrar na designada corrente continental, de natureza muito legalista, tem feito com que, mesmo que diligenciando no sentido de se implementar na AP uma reforma alinhada com as mais recentes tendências internacionais, a sua implementação não tenha acontecido ao ritmo e no tempo desejado. Ainda que o normativo decorra de uma lei e a sua aplicação seja obrigatória, o caráter imperativo do normativo contabilístico tem sido “vencido” pelos condicionalismos da envolvente, nomeadamente os socioculturais, que determinam um padrão comportamental (Pires & Rodrigues, 2011; Rodrigues, Pires & Pereira, 2014), e as especificidades do setor (Nunes, Pires & Semedo, 2015), que explicam ou ajudam a entender o facto de nas últimas décadas se ter assistido a reformas significativas no setor público mas o seu grau de implementação ter ficado aquém das expectativas (Vieira & Jorge, 2010; EUROSTAT, 2012);
5. Isto é, que a implementação de uma reforma exige mudança de mentalidades e tempo suficiente para que os diferentes intervenientes lhe reconhecem utilidade, pelo que em Portugal o caráter imperativo do normativo contabilístico parece ter sido “vencido” pelos condicionalismos da envolvente;
6. Que a literatura disponível aponta, ainda, para a falta de evidência suficiente relativamente à eficácia dos sistemas de contabilidade pública de base patrimonial (Lapsley, et al. 2009), ou seja, que o conhecimento acerca dos benefícios que um sistema contabilístico desta natureza possa aportar a este setor são ainda reduzidos (Wynner, 2008) pela pouca investigação de que se dispõe nesta matéria (Gomes, et al. 2015);
7. Que a implementação de uma reforma exige mudança de mentalidades (Barbosa, 1994) e tempo suficiente para que os diferentes intervenientes, nomeadamente os *stakeholders*, lhe reconhecem utilidade (Fernandes, 2009). Assim, e não obstante a existência de um ambiente favorável ao desenvolvimento do processo de harmonização para a introdução das IPSAS, onde se inspira o SNC-AP, a verdade é que a sua adoção não só não tem sido linear como objeto de muitas críticas (Gomes, et al. 2015);
8. Não obstante isso, o SNC-AP consubstancia um sistema que vem eliminar inconsistências normativas, aumentar a fiabilidade e a transparência e, desta forma, contribuir para maiores níveis de eficiência e eficácia que geralmente se esperam obter com a informação financeira;

9. Nesta circunstância, a sua implementação assegurará as condições de base para que a produção de informação financeira na AP satisfaça os requisitos e as necessidades dos utentes dessa informação e, muito particularmente, das organizações a quem compete zelar pela disciplina da atividade financeira do Estado;
10. Acredita-se, por isso, que a sua implementação venha a acontecer num futuro muito breve porque a avaliação da situação do Estado, no seu sentido mais lato, envolve a contabilidade nacional, sistema de informação que não só determina o uso do pressuposto da periodização económica como de um conjunto de regras internacionais (SEC) (Santos & Sarmento, 2009). A aplicação de uma contabilidade de acréscimo de forma generalizada em toda a AP, tal como consagrado no SNC-AP, permitirá evoluir para a elaboração de contas de base macro (contabilidade nacional) e para a obtenção de uma informação mais comparável, real e útil.

De referir, porém, que estas conclusões devem ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações que marcam a elaboração desta investigação. Tratando-se de um estudo qualitativo e fundamentalmente assente em revisão de literatura, o cumprimento do seu objetivo surge limitado e/ou condicionado ao conhecimento dos investigadores e ao reduzido número de trabalhos efetuados em Portugal na área da contabilidade, fundamentalmente a quase inexistência de trabalhos sobre o SNC-AP. Estas limitações criam, porém, oportunidades de investigação futura. Neste âmbito sugere-se a realização de outros estudos que ofereçam não só uma avaliação dos resultados efetivos da implementação do SNC-AP como alguma evidência sobre o uso dado pelos diferentes interessados (gestores, políticos ou a sociedade civil) à informação financeira, tendo em conta a qualidade do modelo de *reporting* previsto e a sua utilidade para suportar o processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adam, B. Mussarri, R. & Jones, R. (2007). "The application of accrual principles in local government financial reporting: Germany, Italy and UK", *Comparative International Governmental Accounting Research Network (CIGAR) Conference*. Thomson Learning, Londres.
- Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A. (2003). *International Financial Reporting and Analyse*. Thomson Learning, Londres.
- Anselmi, L. & Ponzio, S. (2009). "Critical Issues in Reforming Public Sector Accounting: Problems of Transition to Accrual Accounting and First Time Implementations of IPSASs", *12th biennial CIGAR Conference*, Modena, Itália.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2009). "On the implementation of accrual Accounting: a study of conflict and ambiguity", *European Accounting Review*, 18 (4), pp. 809-836.
- Benito, B.; Montesinos, V. & Bastida, F. (2008). "An example of creative accounting in public sector: the private financing of infrastructures in Spain", *Critical Perspectives on Accounting*, (19) 7, pp. 963-986.
- Bilhim, J. (2000). "Reduzir o insustentável peso do Estado para aumentar a leveza da Administração". *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, (1) 1, pp. 18-37.
- Barbosa, S. (1994). *Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Boyarid, T. & Löffler, E. (2003). *Public management and Governance*. Londres: Routledge (eds).
- Caíado, A. P. & Pinto, A. C. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Áreas Editora.
- Caribano, I. e Mora, A. (2000). "Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players". *The European Accounting Review*, pp. 349-369.

- Carapeto, C. & Fonseca, F. (2006). *Administração Pública: Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Caria, A. A. & Rodrigues, L. L. (2014). "The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960's: A new institutional perspective", *Accounting History*, 19 (1-2), pp. 227-254.
- Carvalho, J. (2009). *Manual de Formação: Prestação de Contas na Administração Pública*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J. (2011). O futuro da normalização contabilística para o setor público. documento disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- Choi, F., Frost, C. & Meek, G. (1999). *International Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.
- CNCAP (2006). Relatório de Atividades da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Ano de 2006, disponível em www.cncap.pt.
- CNCP (2013). *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar*. Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf
- Constituição da República Portuguesa (2000) (atualizada pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro), Alameda: Coimbra.
- Correia, F. M. (2002). Medidas de Desempenho da Gestão Pública – Economia, Eficácia e Eficiência. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 444, outubro, pp. 275-283.
- Costa, C. B. (1995). "La normalización contable en Portugal", *VIII Congreso AECA*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Sevilla, pp. 243-264.
- Cunha, A. S & Silva, P. E. A. (2013). *Gestão e Jurisdição o caso da execução fiscal da União. Diálogos para o desenvolvimento*, 9, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): Brasília, Brasil.
- Dias, G. P. & Moreira, J. M. (2008). "Transparency corruption and ICT (Illustrated with Portuguese Cases)", in Antonio Vaccaro, Hugo Horra and Peter Madson (ed), *Transparency, Information and Communication Technology: Social Responsibility and Accountability in Business and Education*, Charlottesville: Philosophy Documentation Center.
- Dooren, W. (2005). "What makes organizations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement", *Financial Accountability and Management*, 21 (3), pp- 363-383.
- Dunsire, A. & Hood, C. (1989). *Cuback management in public bureaucracies*, Cambridge: Cambridge University Press.
- EUROSTAT (2012). "Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States", Ernst and Young, Disponível em http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.
- Ferreira, R. F. (1984). *Normalização contabilística*. Livraria Arnado: Coimbra.
- Ferreira, L. F. & Regojo, P. (1996). "A regulamentação contabilística em Portugal I"; *Jornal de Contabilidade*, 230, maio, pp. 119-128.
- Fernandes, M. J. S. (2009). "Developments in Public Accounting in Portugal", *Revista Enfoques*, (7) 11, pp. 157-190.
- Franco, S.; Paixão, J. C. & Santos, M. F. T. (1993). *Origem e Evolução do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Gastil, R. D. (1978). *Freedom in the world – Political, Rights and civil Liberties*, Freedom House, New York.
- Gonçalves, M.; Lira, M. & Marques, M. C. C. (2013). "Três Tenores em perfeita harmonia: Pomal, Sousa e Cruz – Erário Régio, 1761". *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, 10 e 11 de outubro, Lisboa, Portugal.
- Gomes, D. (2007). Accounting Change in Central Government: The Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasure (1761-1777). Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais. Braga: Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.

- Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. (2011). "Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica", *Revista del Instituto Internacional de costos*, 8, jan./junho, pp. 73-92.
- Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. (2015). "O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders", *Congresso dos TOC - 20 anos*, setembro, Lisboa, Portugal.
- Guthrie, J., Olson, O. & Humphrey, C. (1999). "Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forwards", *Financial Accountability & Management*, (15(6) 4-3), pp. 209-228.
- Hill, M. (2005). *The Public Policy Process*. Pearson: Longman.
- Hood, C. (1991). "A Public Management for all seasons?". *Public Administration*, 69, Spring, pp. 3-19.
- IFAC (2008). *Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements*. 1. New York: International Financial Accounting Committee.
- Ignácio, J. & Jarne, J. (1997). *Clasificación y Evolución de los Sistemas Contables*, Asociacion Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Monografías, Madrid.
- Jagi, B. L. (1975). "The impact of the cultural environment on financial disclosures", *International of Accounting*, pp.75-84.
- Jones, R.; Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. 6th ed. Financial Times Press.
- Jorge, S. M. (2003). "Comparative Local Government Accounting on the Iberian Peninsula", Working paper, *VIIIth CIGAR Conference*, Valencia, Espanha.
- Jorge, S. M. (2012). "Novas tendências da contabilidade pública: Portugal numa perspetiva internacional (I)". *Revista TOC*, Ano XIII, 152, pp. 47-52.
- Kerlinger, F. N. (1980). Metodologia de pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual, EPU/EDUSP, São Paulo, Brasil.
- Kroeber, A. L. & Kluckhohn (1952): *Culture: A critical review of concepts and definitions* (vol. 47), Harvard University Peabody Museum of American Archeology and Ethnology.
- Lapsley, I.; Mussari, R. e Pausson, G. (2009). "On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform". *European Accounting Review*, 18 (4), pp.719-723.
- Lira, M. M. C. (20049). Evolução do Pensamento Contabilístico Português até ao Século XX: Aspectos Históricos da Influência Italiana na Introdução do Método Digráfico. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Lisboa: Universidade Aberta.
- Loureiro, J. (2008). Política Orçamental na Área do Euro, Lisboa: Vida Económica.
- Marques, M.C.C. & Almeida, J. M. (2001). As vertentes contabilísticas previstas no POC-Educação, *Journal do Técnico de Contas e da Empresa*, 430-431-432, julho, agosto e setembro, pp.570-572 e 595-600.
- Montesinos, V. & Brusca I. (2009), "Accrual Versus Cash Basis In The Public Sector: Where Are The Differences In Practice?", *European Group for Public Administration 2009 Conference*.
- Moreira, J. M. (2009). "Uma crise de respostas ou de verdadeiras perguntas?", in *Crise*, Lisboa: Bnomics, pp. 134-137.
- Moreira, J. M. & Alves, A. A. (2009). Gestão Pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública. *Revista Enfoques*, (7) 11, pp. 11-36.
- Nobes, C. W. (1998); *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, *Abacus* 34(2), pp. 162-188.
- Nobes, C. W. & Parker, R. H. (2006); *Comparative international accounting*. 9th edition, Prentice-Hall, New York.
- Muller, G. G. (1967); *International Accounting*. Part I, MacMillan, New York.
- Nunes, A. M. A. R., Pires, A. M. M. & Senredo, W. J. (2015). "Mensuração das propriedades de investimento: Evidência sobre os determinantes da escolha entre o modelo do custo e o modelo do justo valor". *XXV Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, fevereiro, Ourense, Espanha.

- OCDE (1995). Public management developments survey: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. Paris: OECD.
- O' Donnell, G. (1991). Democracia delegativa? *Novos Estudos CEBRAP*, 31, pp. 25-40.
- Oulasvirta, I. (2014). "The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC: A critical case study". *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (3), pp.272-285.
- Pereirinha, J. (2008). Política social: formas de actuação no contexto europeu. Lisboa: Universidade Aberta.
- Pérez, C. C. & Hernandez, A. L. (2007). "Latin-American public financial reporting: recent and future development". *Public Administration and Development*, (27) 2, pp.139-157.
- Pinto, A. C. & Santos, P. G. (ed.) (2005). Gestão Orçamental Pública. Lisboa: Publisher Team.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2011). "As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica". *XXI Jornadas Hispano Lusãs de Gestão Científica*, Córdoba, Espanha.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2012). "O efeito da aplicação do SNC no capital próprio: Evidência em 50 empresas sujeitas a Revisão Legal de Contas". *XXII Jornadas Hispano Lusãs de Gestão Científica*, Vila Real, Portugal.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. (Second Edition). Oxford University Press.
- Przeworski, A. (1998). Democracia y representación. *Revista del CLAD*, 10, pp. 9-44, fevereiro, Caracas.
- Ribeiro, M. A. (2000). O serviço público na União Europeia. In *Reforma do Estado e da Administração Pública* Gestonária. ISCSP – Fórum 2000. Lisboa.
- Rocha, A. J. (2009). Gestão Pública e Modernização Administrativa. Lisboa: INA Editora.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M., & Pereira, Hélio F. R. M. (2014). "A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade". *XXIV Jornadas Hispano Lusãs de Gestão Científica*. 6 a 8 de fevereiro, Leiria, Portugal.
- Schommer, P. & Moraes, R. (2011). Observatórios sociais como promotores de controlo social e accountability: reflexões a partir da experiência do observatório social de Itajaí. *Revista Eletrónica de Gestão Organizacional da América do Norte*, 8, janeiro, disponível em <http://www.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/view/244>.
- Schwes, N. (1991). "Contabilidade: ciência técnica ou arte?". *Atas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de outubro.
- Simões, J. (2004). *Rerrato Político da Saúde*. Livraria Almedina. Coimbra.
- Stocker, G. (2008). "Gestão do Valor Público. A Administração Pública orientada pela missão", in Moreira, Jalali & Alves, *Estado Sociedade Civil e Administração Pública. Para um novo paradigma do service public*, Coimbra: Almedina.
- Suleiman, E. (2000). "Es Max Weber realmente irrelevante?". *Gestión y Analisis de Política Publicas*, 17-18, pp. 3-17.
- Vannari, E. M. & Nasi, S. (2008). "Creative accrual accounting in the public sector: Milking water utilities to balance municipal budgets and accounts". *Accountability & Management*, 24, pp. 97-116.
- Vieira, R. P. C. & Jorge, S. M. (2010). "A Adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (R)Evolução ou Harmonização?". *Journal de Contabilidade*, 402, pp. 259-268.
- Wynne, A. (2008). "Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day?". *International Journal on Government Financial Management*, pp.117-132.