

Importância do *outsourcing* no cumprimento das obrigações de relato em Juntas de Freguesia: estudo de caso exploratório

Importance of outsourcing to comply with reporting obligations in *Civil Parish*: exploratory case study

Amélia M. M. Pires¹[0000-0003-4312-3820], Fernando P. Rodrigues²[0000-0003-1900-3714], João Silva²

amelia@ipb.pt, peixinho@ipb.pt, a41878@alunos.ipb.pt

¹ UNIAG, Instituto Politécnico de Bragança, Portugal.

² Instituto Politécnico de Bragança, Portugal.

Resumo: A Administração Local em Portugal está a cargo das Autarquias Locais, que se encontram divididas em Juntas de Freguesia, uma segmentação funcional que correspondem a um nível inframunicipal singular na Europa. São as entidades do setor público que mais próximas se encontram do cidadão e que, resultado da sua própria essência, designadamente uma menor dimensão e escassez de recursos, se apresentam tendencialmente mais vulneráveis às alterações legislativas e à necessidade de as fazer cumprir. Decorrente da publicação do Decreto-Lei 192/2015, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Público, o SNC-AP, a necessidade de o implementar e o desafio que a sua implementação representa, que se levanta a necessidade de se perceber como lhe dar resposta, para o que se levanta a seguinte questão de investigação: qual a importância e o contributo das entidades externas, contratadas em regime de *outsourcing* pelas Juntas de Freguesia, para o cumprimento das imposições legais devidas, nomeadamente de reporte para as entidades tutelares e para o auxílio à tomada de decisões? Para lhe dar resposta, esta investigação será desenvolvida com base numa metodologia de natureza qualitativa, suportada num estudo de caso exploratório desenvolvido na empresa *iTech-On*. Os principais resultados obtidos permitiram concluir que as exigências impostas pela legislação em vigor e pelos normativos a que as Juntas de Freguesia se encontram obrigadas, o recurso a entidades externas, em regime de *outsourcing*, é não só necessário como até pode ser positivo. Enquanto entidades autónomas e independentes do “poder político”, a sua intervenção ajuda a cumprir com as obrigações legais e contribuir para uma maior transparência, rigor e imparcialidade na tomada de decisão e na gestão dos bens públicos.

Palavras-chave: Sector Público, Administração Pública, Poder Local, SNC-AP, Contabilidade Publica.

Abstract: Local Administration in Portugal oversees Local Authorities, which are divided into Civil Parish, a functional segmentation that corresponds to a unique inframunicipal level in Europe. It is the public sector entities that are closest to the citizen and which, because of their very essence, namely a smaller size and scarcity of resources, tend to be more vulnerable to legislative changes and the need to enforce them. As a result of the publication of Decree-Law 192/2015, which approved the Accounting Standardization System for Public Sector Entities, the SNC-AP, the need to implement it and the challenge that its implementation represents, which raises the need to if you understand how to answer it, for which the following research question arises: what is the importance and contribution of external entities, contracted on an outsourcing basis by the Parish Councils, for the fulfillment of the due legal impositions, namely reporting to the guardianship bodies and to aid decision-making? To answer it, this research will be developed based on a qualitative methodology, supported by an exploratory case study developed at the company *iTech-On*. The main results obtained led to the conclusion that the requirements imposed by the legislation in force and by the regulations to which the Parish Councils are bound, the use of

external entities, in an outsourcing regime, is not only necessary but can even be positive. As autonomous entities independent of “political power”, their intervention helps to comply with legal obligations and contribute to greater transparency, rigor, and impartiality in decision-making and in the management of public assets.

Keywords: Public Sector, Public Administration, Local Government, SNC-AP, Public Accounting.

1 Introdução

A CRP (2009) define o Setor Público como os “meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas” (n.º 2, artigo 82.º), competindo ao Governo, de entre outros, “dirigir os serviços e a atividade da administração direta do Estado” (alínea d, artigo 199.º), que se encontra dividido em Setor Público Administrativo (SPA), ou Administração Pública (AP) em sentido lato, e Setor Público Empresarial (SPE).

Por sua vez, os Estados que compõem a União Europeia (EU), ainda que diferentes uns dos outros, compartilham duas características intrínsecas que os distinguem de outras regiões geopolíticas, nomeadamente o facto de os seus territórios serem administrados por um Governo Municipal e todos reconhecerem um conjunto de princípios fundamentais em que se baseia a democracia local. Em Portugal, esta administração está a cargo das Autarquias Locais (AL), que desenvolvem atividades não lucrativas, pelo que se enquadram no SPA, no subsector da Administração Local. No que respeita à sua estrutura de funcionamento, as AL estão divididas em freguesias, uma segmentação funcional dos municípios com autonomia constitucional (Batalhão & Pedro, 2019). Considerando que na maioria dos países o município é a AL de base, as Juntas de Freguesias são uma singularidade de Portugal (Neves, 2004), representando um nível inframunicipal que é caso raro na Europa (Oliveira, 2005) e de quem se dispõe de muito pouca informação, inclusive no plano financeiro e das demais áreas da administração dos seus recursos (Mota & Costa, 2019). Neste sentido, a publicação do Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Público (SNC-AP) e que transformou a questão da reforma da contabilidade pública num enorme desafio, acabaria por provocar em Portugal uma verdadeira revolução no setor. Não obstante esta questão se colocar em todos os países e para todas as entidades públicas, assume particular relevância e representa um desafio maior para as entidades de menor dimensão e com maior escassez de recursos para lhe dar resposta, como é o caso das Juntas de Freguesia em Portugal.

O próprio Tribunal Constitucional (TC) (TC, 2019), na sequência da auditoria realizada à implementação do SNC-AP, aponta nesse sentido, identificando dificuldades na transição para o novo normativo, designadamente a existência de défices de estratégia e comunicação, insuficiência e inadaptação das soluções informáticas, escassez de recursos humanos e preparação diminuta para enfrentar as exigências do novo normativo, dificuldades que associa de forma mais ou menos transversal a todas as entidades, mas sem deixar de admitir que estas dificuldades serão maiores em setores com maior carência de soluções, dando como exemplo o caso das freguesias, onde a resolução deverá passar pela definição de uma estratégia que inclua formação dedicada e um modelo de operacionalização da contabilidade e do seu financiamento, o que pode passar pela cooperação com empresas de aplicações informáticas.

Não obstante o cenário de alterações significativas que o Decreto-Lei 192/2015 veio impor, ao alterar a orgânica da execução da contabilidade e produção de informação contabilística e financeira das entidades do setor público com o propósito de ver reforçados aspetos como o rigor, a transparência e a normalização de práticas e normas, esta realidade ganha outra dimensão quando se olha para entidades que, pela sua reduzida dimensão e escassez de recursos, se veem confrontadas com uma série de imperativos legais que têm que fazer cumprir e para os quais não têm capacidade de resposta com meios próprios. Decorrente das suas próprias características, as microentidades do setor público, onde se incluem as Juntas de Freguesia, recorrem geralmente a entidades externas, em regime de *outsourcing*, procurando o *know how* que não têm internamente para poderem assegurar o cumprimento das suas obrigações legais bem como a obtenção de informação capaz de as auxiliar na tomada de decisões, ou seja, procuram fora as condições necessárias para assegurarem o cumprimento das obrigações legais, nomeadamente de reporte para as entidades tutelares dentro dos prazos fixados para o efeito, bem como o auxílio à tomada de decisões para poderem assegurar o

rigor e transparência da gestão dos bens públicos. Recorda-se que é com base na informação contabilística e financeira que se planeia, executa e avalia as necessidades das populações e controla os recursos públicos de que dispõem as diferentes entidades que integram o setor público (Decreto-Lei n.º 192/ 2015, art.º 4.º).

Queremos com isto dizer que a definição do objetivo deste estudo se justifica com a emergência do SNC-AP, o desafio que a sua implementação representa e, fundamentalmente, a necessidade de se perceber como lhe dar resposta em algumas unidades funcionais em Portugal, como é o caso das Juntas de Freguesia que, resultado da sua própria essência, dimensão e/ou recursos disponíveis, são tendencialmente mais vulneráveis às alterações legislativas. Também por essas razões, não dispõem, em permanência, de recursos humanos na área contabilístico-financeira e até jurídica facilitadores do cumprimento das imposições legais devidas por parte destas entidades, pelo que é no âmbito desta problemática que se levanta a seguinte questão de investigação: qual a importância e o contributo das entidades externas, contratadas em regime de *outsourcing* pelas Juntas de Freguesia, para o cumprimento das imposições legais devidas, nomeadamente de reporte para as entidades tutelares e para o auxílio à tomada de decisões? Para lhe dar resposta o estudo será desenvolvido com base numa metodologia de natureza qualitativa, suportada num estudo de caso exploratório desenvolvido na empresa *iTech-On*, entidade que atua na área do desenvolvimento de soluções inovadoras e diferenciadoras no setor da tecnologia, que procura oferecer soluções tecnológicas que lhes permitam responder aos desafios de crescente desmaterialização e gestão da informação. A opção por esta empresa prende-se com o facto de incluir o setor público na sua área de intervenção, atuando ao nível das Juntas de Freguesia, para quem desenvolveu a ferramenta “+ Juntas” e, nesse sentido, reconhecida como um parceiro fundamental e prioritário. Neste contexto, o trabalho inicia com esta introdução, a que se seguem dois grandes capítulos. Um primeiro de enquadramento teórico, desenvolvido com o objetivo de pôr em relevo as especificidades da AP em Portugal e as obrigações legais a que as diferentes entidades que a integram estão sujeitas, ainda que com particular enfoque em Juntas de Freguesia. O segundo capítulo compreende um estudo de caso desenvolvido na empresa *iTech-On* e surge de forma complementar ao primeiro. Com a particular missão de responder à questão de investigação levantada, compreende, para além da descrição do objetivo, metodologia e processo de recolha de dados, uma caracterização da empresa *iTech-On* e a respetiva análise e discussão dos resultados obtidos. Termina com a apresentação das principais conclusões, limitações e futuras linhas de investigação.

2 Enquadramento teórico

2.1 As Juntas de Freguesia no contexto do setor público em Portugal

Os diferentes Estados que compõem a EU, ainda que com algumas diferenças e uma forma própria de atuar, partilham características que os distinguem de outras regiões, de que se destaca o facto de os seus territórios serem administrados por um governo municipal. Em Portugal, ainda que ao longo da história se tenha assistido a um período mais centralizador, que coincidiu com o Estado Novo, após o 25 de abril de 1974 iniciou-se uma fase tendencialmente descentralizadora, caminhando para um processo que se foi fazendo assentar em unidades territoriais sucessivamente mais pequenas (Marques & Moreira, 2012). Desde 1974 que a CRP consagra no seu artigo 6.º a autonomia do poder local, determinando que a ação das AL integra um conjunto de pessoas coletivas sobre quem a administração direta do Estado só detém o poder de mera tutela de legalidade (Montalvo, 2003), ou seja, as AL surgem definidas como pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos que têm como missão responder aos interesses específicos dos cidadãos da sua área (Bilhim, 2004), assegurando, nas respetivas circunscrições administrativas, a prossecução dos interesses comuns mediante a ação de órgãos próprios representativos das suas populações (Amaral, 2004).

Neste âmbito, é relevante distinguir que a administração do Estado engloba a administração direta, que compreende os serviços dependentes diretamente do Governo, e a administração indireta, respeitante aos serviços que exercem a sua atividade com alguma autonomia do Estado, como é o caso das AL, pelo que as suas atividades e processo de tomada de decisão são separadas da Administração Central. No plano da autonomia, ainda que não se trate de entidades autossuficientes, são dotadas de meios financeiros geridos de forma autónoma. Ainda que dependentes economicamente das transferências do Orçamento de Estado, conforme estabelecido no Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), têm competência para a

criação de taxas autárquicas e para arrecadarem outro tipo de receitas. Enquanto entidades que mais próximas se encontram dos cidadãos de um determinado território, as AL têm como objetivo a resolução de interesses e/ou necessidades dessas comunidades. No que respeita à sua estrutura de funcionamento, encontram-se divididas em freguesias, municípios e regiões administrativas, sendo a freguesia uma pessoa coletiva territorial dotada de órgãos representativos, que visa a prossecução dos interesses próprios das populações respetivas (artigo 235.º, da CRP), funcionando como entidade autónoma, pelo que não se trata de uma fração dos municípios mas antes de uma subdivisão, o que define claramente a sua autonomia constitucional (Batalhão & Pedro, 2019).

Portugal apresenta, assim, uma administração do território ao nível da freguesia, cuja origem remonta ao ano de 1832, data de criação de unidades administrativas então denominadas de Junta de Paróquia, não existindo até ao Liberalismo uma estrutura civil separada da estrutura eclesiástica (Silveira, 2013), o que só viria a acontecer em reação ao poder da aristocracia fundiária, que fez com que a autonomia local ganhasse expressão um pouco por toda a Europa (Martins, 2001). Num sistema descentralizado, os cidadãos ficam associados às decisões que lhes dizem respeito de uma forma mais direta do que estariam se os seus interesses mais imediatos fossem confiados a entidades mais distantes e alheias à sua comunidade (Montalvo, 2003). A mais pequena dimensão territorial do país e a que mais próxima se encontra das populações e comunidades, ganha a designação de Junta de Freguesia, que permanece até aos dias de hoje, em 1916. As Juntas de Freguesia são entidades constituídas por um órgão deliberativo, a Assembleia de Freguesia, eleita por sufrágio universal, e um órgão executivo, a Junta de Freguesia, eleita pelos membros que constituem a Assembleia de Freguesia.

Clarifica-se, a propósito, que na maioria dos países o município é a autarquia local de base, o que equivale por dizer que as freguesias são uma singularidade de Portugal (Neves, 2004). Representam um nível inframunicipal que é caso raro na Europa, encontrando paralelo em Inglaterra, nas *Civil Parish*, e no País de Gales, nas *Communities* (Oliveira, 2005). A realidade da divisão autárquica de Portugal é incomparável com qualquer outro país (OCDE, 2018). Nas diversas bases de dados estatísticas a nível europeu, apenas se consegue encontrar informação regional e municipal até ao nível das NUTS III, uma nomenclatura das Unidades Territoriais estabelecida pela UE para fins estatísticos.

A sua singularidade e representatividade, na medida em que existem em Portugal 3.092 freguesias (INE, 2021), são uma das especificidades no âmbito do sistema político-administrativo nacional, o que, a par de se tratar de entidades de governo de elevada proximidade do cidadão, lhe confere importância suficiente. Porém, e paradoxalmente, a informação no âmbito das freguesias, seja a nível financeiro ou das demais áreas da administração dos seus recursos, é francamente escassa (Mota & Costa, 2019).

2.2 Obrigações contabilístico-financeiras em Juntas de Freguesia

As Freguesias, enquanto entidades da administração pública, encontram-se sujeitas ao cumprimento de diferentes diplomas, designadamente a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei nº 151/2015, de 11 de setembro, que prevê a revisão de vários diplomas legais relativos à arquitetura orçamental e financeira do Estado e que contém um conjunto de disposições de natureza contabilística no âmbito da qual a atividade financeira das Freguesias passa a ser orientada por princípios legais promotores de uma eficaz e eficiente gestão dos bens públicos, e do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP e, com ele, o cumprimento dos princípios morais e legais a que os órgãos da AP se encontram sujeitos (Carvalho et al., 2017).

Recorda-se que a AP no seu todo representa o setor de atividade onde as alterações legislativas tendem a ser mais impactantes, seja por representarem a espinha dorsal da estrutura organizacional de qualquer país seja pela forma como são financiadas, via Orçamento de Estado, pelo que todas as entidades do SPA são obrigadas a utilizar as regras da contabilidade da AP, ou seja, a aplicar o SNC-AP, materializado numa das maiores reformas do Estado na área das finanças públicas, e que, em sintonia com a nova LEO, pretendem resolver a fragmentação e algumas inconsistências atualmente existentes e estabelecer o compromisso de Portugal com as IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), normativo que, ao oferecer uma estrutura de relato financeiro mais transparente e com potencial para melhorar a tomada de decisão e tornar os governos mais responsáveis perante os contribuintes, passou a ser visto como podendo ter um papel importante na

melhoria do relato financeiro, por parte dos diferentes governos a nível mundial, e na melhoria da gestão dos recursos do setor público (Nunes et al., 2016).

A publicação do SNC-AP abre caminho para uma visão mais cuidada do sistema contabilístico do setor público e uma maior relevância da informação produzida, proporcionando uma maior capacidade de avaliação dos resultados obtidos, a sua comparação entre os diversos setores económicos e, particularmente, a possibilidade de utilização de um sistema de informação adaptado às normas internacionais (IPSAS). O facto de o modelo em vigor se encontrar desalinhado das normas internacionais, dificultando a análise da informação produzida, o controlo interno e o cumprimento dos compromissos europeus a que Portugal se encontra obrigado, a par de oferecer uma estrutura de relato orçamental e financeiro bastante fragmentada, não oferecendo uma visão integrada de como estas diferentes partes da administração central são combinadas, nem apresentar uma perspetiva estratégica capaz de proporcionar uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas, são fragilidades suficientes para justificar a necessidade de revisão do modelo de gestão das finanças públicas. A crise económica e das finanças públicas que o país atravessou a partir de 2011 tornou estas fragilidades ainda mais evidentes e impôs uma reforma da contabilidade e contas públicas não apenas em Portugal mas uma necessidade ao nível da UE, onde também foram identificadas deficiências e ficou evidente a importância de se passar a dispor de uma estrutura de relato financeiro mais abrangente, tempestivo e fiável e a existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável (Carvalho & Carreira, 2016; Nunes et al., 2016). O contexto de crise financeira e de crise das dívidas soberanas então vivido, permitiram olhar para as IPSAS como um normativo capaz de poder desempenhar um papel importante na melhoria do relato financeiro e da gestão dos recursos do setor público nos diferentes países (UE, 2013), fazendo acreditar que a utilização de informação contabilística produzida de acordo com as IPSAS permite uma melhor avaliação do desempenho nas diferentes entidades do setor, mais certeza na tomada de decisões e comparabilidade aperfeiçoada (Whitefield, 2016).

Destaca-se, ainda, que a entrada em vigor do SNC-AP foi objeto de sucessivos adiamentos, facto que vem sendo classificado como francamente negativo, em particular no setor local, por conduzir ao desperdício de recursos, em si escassos, e contribuir para uma certa descredibilização do processo (Mota & Costa, 2019). Recorde-se que o SNC-AP entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018 na Administração Central, mas apenas em 1 de janeiro de 2020 na Administração Local. Ainda que não se assinalem diferenças significativas relativamente aos princípios orçamentais anteriormente previstos (Carvalho et al., 2017), ao alinhar a informação financeira e contabilística do sector da administração pública com a informação do setor privado, compreende um conjunto significativo de desafios, pelo que a sua entrada em vigor veio revolucionar o sistema contabilístico nas entidades onde se pretende ver aplicado, em particular ao nível das freguesias, onde a área contabilístico-financeira parece ser aquela onde existem mais fragilidades, nomeadamente de recursos humanos com conhecimentos adequados (Lopes, 2019; Mota & Costa, 2019).

Ainda que a literatura aponte que com o normativo anterior não estava garantida a comparabilidade na mensuração das receitas e das despesas no SPA, atendendo à não uniformização do reconhecimento destes itens (Santos & Pinho, 2014), e que a transição do POCAL para o SNC-AP terá impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras e da obrigatoriedade de divulgações (Carvalho & Carreira, 2016), existe algum ceticismo relativamente a um expectável acréscimo de comparabilidade das demonstrações financeiras no setor (Cunha, 2011), em particular nas AL (Santos & Pinho, 2014). O novo normativo não é claro nas soluções apresentadas, existindo, inclusive, interpretações diferentes por parte da CNC (Alves, 2017), pelo que o maior sucesso para a sua implementação exige uma metodologia comum e a definição de regras contabilísticas que sejam claras para o utilizador (Santos & Pinho, 2014), bem como sistemas de informação adequados e capazes de impulsionarem a sua adoção, considerando-se o desafio tecnológico como um fator importante para influenciar a sua implementação, a par da formação dos funcionários (Whitefield, 2016).

Ainda que existindo já algum conhecimento das matérias no âmbito da contabilidade patrimonial, via SNC, e da contabilidade orçamental, é um conhecimento que parece insuficiente face à pouca clareza e alguma incongruência entre os vários documentos já disponíveis. E tanto assim que Almeida (2017), no âmbito de um estudo sobre a preparação da transição de POCAL para SNC-AP num município, pode concluir que as questões contabilísticas e a sua operacionalização, nomeadamente ao nível das pessoas e dos sistemas informáticos, foram apontadas com as principais

preocupações identificadas. Também o TC (2019) aponta nesse sentido, ao identificar como principais dificuldades na transição para o SNC-AP a existência de défices de estratégia e comunicação, insuficiente adaptação das soluções informáticas, escassez de recursos humanos e preparação insuficiente para enfrentar as exigências do novo normativo. Estes aspetos, que são transversais a todas as entidades, dificultam a capacidade de transição, a qualidade da informação contabilística que venha a ser produzida e a capacidade de a utilizar, sendo, por isso, francamente elevado o risco de resistência para se manter a lógica orçamental como o único referencial de suporte à tomada de decisão. No âmbito das dificuldades identificadas, destaca que alguns setores carecem de reforço de soluções, dando como exemplo o caso das freguesias, onde a solução deverá passar pela definição de uma estratégia que inclua formação dedicada, a operacionalização da contabilidade e do seu financiamento, bem como a cooperação com empresas de aplicações informáticas.

3 Estudo de caso

3.1 Objetivo do estudo, metodologia de investigação e processo de recolha de dados

Recordamos que este trabalho foi desenvolvido para dar resposta à seguinte questão de investigação: qual a importância e o contributo das entidades externas, contratadas em regime de *outsourcing* pelas Juntas de Freguesia, para o cumprimento das imposições legais devidas, nomeadamente de reporte para as entidades tutelares e para o auxílio à tomada de decisões?, ou seja, procurar demonstrar a importância e o contributo das entidades externas, contratadas pelas Juntas de Freguesia em regime de *outsourcing*, para a preparação e divulgação de toda a informação contabilística e financeira a que estão obrigadas por Lei e, adicionalmente, procurar perceber de que forma é que essa informação contribui para a gestão das suas necessidades correntes. Para lhe dar resposta, o estudo segue uma metodologia qualitativa, do tipo indutiva e descritiva, com recurso a um estudo de caso exploratório, uma opção que apresenta limitações, de que se destaca a eventual interferência do investigador, mas que, em compensação, permite identificar padrões para desenvolver ideias e entendimentos de forma rigorosa e no seu contexto real (Yin, 2014). Para o processo de recolha de dados a investigação apoia-se em fontes de dados primários e secundários, ainda que preferencialmente primários (Wolcott, 1994), com base na aplicação de uma entrevista estruturada e diretiva, formada por um conjunto de questões relativamente fechadas e com uma ordem rígida. Considerando a população a inquirir, as 205 Juntas de Freguesia que integram a carteira de clientes da empresa *iTech-On*, e o tempo para o fazer, as questões foram enviadas por email. Ainda que se considere que este procedimento contém limitações, não deixa de ser defendido por Quivy e Campenhoudt (2005) sob o argumento de se apresentar como um instrumento privilegiado de acesso às experiências de outros atores sociais e proporcionar a compreensão e interpretação de uma realidade de acordo com o seu ponto de vista. Por outro lado, garante a obtenção de resposta para as questões-chave, pelo que a generalidade dos dados acabaria, assim, por ser recolhidos desta forma (Creswell, 2009), ainda que complementados com alguma informação recolhida por observação direta e conversas informais com a gestão da empresa, aquando do pedido de autorização para a realização do estudo e a aplicação da entrevista, bem como com os seus colaboradores, no decurso das diferentes visitas efetuadas às instalações da empresa ao longo da investigação, que teve lugar na empresa *iTech-On*, Investigação e Desenvolvimento de Tecnologias de Informação, Lda, uma empresa que desenvolve soluções informáticas para o efeito, mais especificamente a solução “+JUNTAS”, um sistema de informação destinado a auxiliar na implementação do SNC-AP em Juntas e Freguesia.

Esclarece-se, a propósito, que a empresa *iTech-On* surgiu no ano 2009 na Covilhã, por iniciativa de dois jovens engenheiros com competências na área da informática, e que em 2020 dispersou a sua localização para Bragança, onde abriu uma sucursal, que se encontra em funcionamento no edifício Brigantia Ecopark, tendo sido nestas instalações que a investigação teve lugar. Ainda que tendo como propósito a diferenciação dos produtos que desenvolve, a empresa *iTech-On* procura encontrar vantagem no mercado através da oferta de soluções específicas e muito concretas para ir ao encontro de necessidades reais de cada cliente. O seu foco de atuação, e em que baseia todas as suas ações e estratégia de negócio, está direcionado para o desenvolvimento de soluções inovadoras para entidades dos setores público e privado com o intuito de facilitar a produção de informação financeira fiável, relevante e oportuna, fomentando, por essa via, uma maior eficácia e eficiência no processo de tomada de decisões e assegurando, por essa via, condições para

registar um acréscimo de produtividade, melhores resultados e um melhor desempenho da gestão das empresas suas clientes. Assim, e ainda que no seu âmbito de atuação as soluções oferecidas sejam diversas, a *iTech-On* tem um cliente tipo perfeitamente identificado, o que lhe permite reconhecer todos os elementos de que o negócio precisa para se diferenciar, tanto pela novidade quanto pela qualidade do produto que oferece, procurando uma dinâmica de resposta que lhe permita converter os serviços por si prestados em opções preferenciais. No âmbito dos produtos que oferece destaca-se, para o setor público, a solução “+JUNTAS”, um sistema de informação destinado a auxiliar a implementação do SNC-AP em Juntas de Freguesia.

3.2 Análise e discussão dos resultados obtidos

O estudo de uma realidade em concreto e no seu contexto real permitiu recolher informações diversas, observando o que a empresa *iTech-On* faz e como o faz, e questionando os seus clientes, representados pelos 205 Presidentes das Juntas de Freguesia que compõem a sua carteira de clientes.

Neste contexto foi possível recolher informação de forma direta, observando a realidade em que trabalha a empresa *iTech-On*, em particular no que respeita ao nível e potencial de cooperação com as Juntas de Freguesia com quem trabalha, bem como as principais dificuldades no âmbito da transição para o SNC-AP, designadamente ao nível da operacionalização da contabilidade e do seu funcionamento e as reais necessidades das Juntas de Freguesia suas clientes. Relativamente à realidade em que trabalha, foi-nos possível constatar que a solução que oferece, o “+JUNTAS”, se apresenta como uma mais-valia em Juntas de Freguesia que, por insuficiência de recursos, em particular recursos humanos qualificados, não dispõem de condições para assegurar o cumprimento de todas as obrigações que em matérias de reporte financeiro estas entidades se encontram obrigadas. A solução “+ JUNTAS” foi desenhada para auxiliar a gestão global da entidade Junta de Freguesia, respondendo a todas as imposições legais em termos de registos contabilísticos, incluindo a elaboração de todos os documentos de reporte obrigatório, quer no quadro do SNC-AP, conforme Decreto-Lei nº 192/2015, quer no âmbito da nova LEO, Lei n.º 51/2015, e demais legislação em vigor, como é o caso da Lei das Finanças Locais, Lei nº 73/2013, de 3 de setembro. Destaca-se, ainda, que para além de garantir o cumprimento de todas as obrigações de natureza legal, a solução “+ JUNTAS”, ao estar orientada como uma solução *web*, ou seja, integrada em sistema *Cloud*, permite o acesso *anytime, anywhere*, acedendo rápido e facilmente à informação e à sua utilização para a tomada de decisão. É, por essa via, uma ferramenta útil para a gestão do dia-a-dia, o que vai ao encontro dos princípios consagrados na Lei das Finanças Locais (Lei nº 73/2013), e que nos permite concluir que é num contexto francamente amplo e facilitador que a *iTech-On* vem colaborando com 205 Juntas de Freguesia de todo o país na resposta a estas necessidades.

Tal como já tivemos oportunidade de referir, o processo de recolha de dados compreende, preferencialmente, fontes de dados primários (Wolcott, 1994), com base na aplicação de uma entrevista estruturada e diretiva, formada por um conjunto de questões relativamente fechadas e com uma ordem rígida. Esclarece-se que as questões foram colocadas sob a forma de inquérito por questionário, elaborado com base num conjunto de questões que se encontram divididas em duas partes, uma primeira para definir o perfil dos inquiridos, os Presidentes de Juntas, e uma segunda com questões dirigidas para o objetivo central e resposta à questão levantada nesta investigação. O inquérito por questionário foi enviado por e-mail, dirigido aos 205 Presidentes das Juntas de Freguesia com quem a empresa *iTech-On* vem colaborando e que formam a sua carteira de clientes, e enviado com pedido de relatório de entrega. Apesar de terem sido recebidas duas centenas de relatórios de entrega e leitura, e não obstante a insistência, reenvio de mais dois e-mails, com intervalos de quinze dias entre envios apelando à participação, foram apenas obtidas 40 respostas, conforme Tabela 1 que a seguir se apresenta.

Tabela 1: População, amostra e respostas.

População = 205			
	Amostra	N.º	%
Questionários enviados	205	205	100%
Relatórios de entrega e leitura	200		97,5%
Respostas	49		19,5%

Fonte: Elaboração própria.

De referir que as respostas obtidas cobrem todas as regiões do país, incluído as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, como se procura demonstrar na Tabela 2 que a seguir se apresenta.

Tabela 2: Distribuição geográfica das respostas.

	Nº	%
Questionários recebidos	49	100%
Região Norte	25	51%
Região Centro	13	26,60%
Região da Grande Lisboa	1	2%
Região Sul	8	16,40%
Região Autónoma dos Açores	1	2%
Região Autónoma da Madeira	1	2%

Fonte: Elaboração própria.

Tal como oportunamente referido, a primeira parte do questionário foi elaborada com o objetivo de traçar o perfil do Presidente de Junta de Freguesia, nomeadamente no que respeita à idade, habilitações literárias, atividade profissional desenvolvida, se exerce, ou não, o cargo com exclusividade de funções na Junta de Freguesia e se já havia exercido outras funções ou cargos públicos. Esta última questão reveste particular relevância neste contexto, enquanto elemento fundamental para traçar o perfil dos inquiridos no que respeita ao domínio dos conceitos no âmbito da contabilidade no setor público em geral e do SNC-AP em particular. Os dados recolhidos permitiram obter os resultados que se apresentam nos gráficos 1 a 4 que se seguem.

Os resultados mostram que 85,7% dos presidentes de junta de freguesia que responderam têm idade compreendida entre os 30 e 65 anos; 48,96% são licenciados ou com grau académico superior e 32,64% têm o 12º ano de escolaridade (figuras 1 e 2).

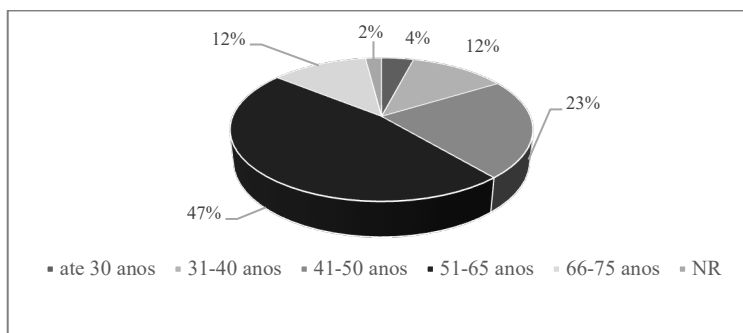


Figura 1: Idade

Fonte: Elaboração própria.

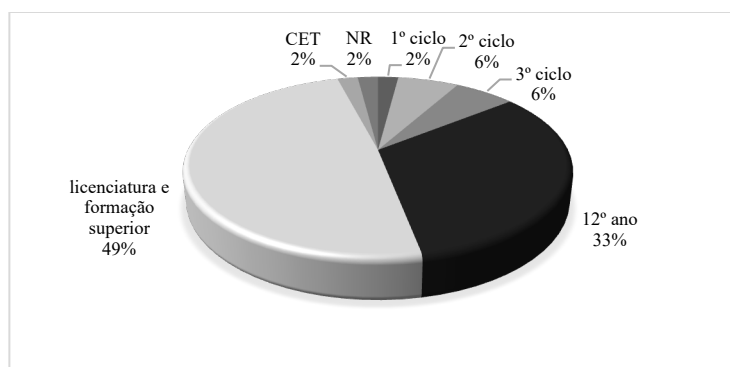


Figura 2: Habilitações Literárias

Fonte: Elaboração própria.

Dos Presidentes de Junta que responderam, 88% exercem o cargo em regime de não permanência, o que equivale por dizer que desenvolvem outra atividade profissional. Destes, 72% são trabalhadores por conta de outrem e os restantes já estão aposentados (figuras 3 e 4).

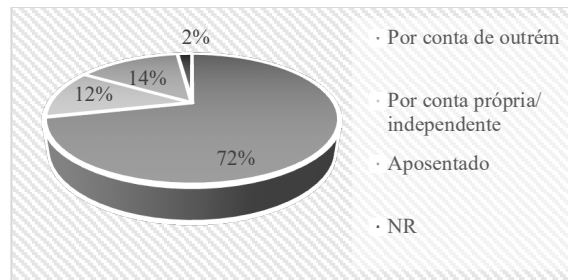


Figura 3: Atividade Profissional
Fonte: Elaboração própria.

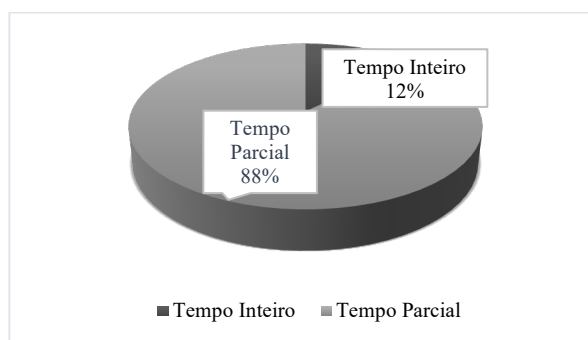


Figura 4: Tipo de mandato em exercício
Fonte: Elaboração própria

Apurou-se, por fim, que cerca de 61% dos presidentes de Junta de Freguesia que responderam já tinham exercido outras funções ou cargos públicos, em particular como membros dos órgãos que constituem o poder autárquico, designadamente de vogal, tesoureiro do executivo da Junta de Freguesia, membro da Assembleia de Freguesia, membro da Assembleia Municipal ou vereador da Câmara Municipal. Estes resultados criam expectativas de uma eventual relação com as respostas a recolher com as questões colocadas na segunda parte do questionário, ou seja, com o propósito de obter dados para responder à questão levantada nesta investigação, mais concretamente para nos permitirmos conhecer um pouco melhor o contexto, em particular no que respeita ao nível de conhecimento existente no âmbito das Juntas de Freguesia, quer no que respeita aos conceitos de contabilidade e prestação de contas nas entidades da AP, quer relativamente aos normativos aplicáveis e à necessidade de os fazer cumprir, quer, ainda, acerca da perceção existente sobre a utilidade da informação preparada e reportada e do potencial de cooperação com empresas de aplicações informáticas e da necessidade desta cooperação existir. As questões colocadas e as respostas mais frequentes, apresentam-se na tabela 3 que se segue.

Tabela 3: Questões direcionadas para o propósito específico da investigação.

Questão	Resposta mais frequente
1. Conhece o conceito de Contabilidade Pública?	Sim
	Não
2. Conhece os atuais normativos e a legislação a que a gestão das Juntas de Freguesia estão obrigadas?	Sim
	Não
3. Como considera as normas contabilísticas e as exigências legais, em vigor, no que à contabilidade das entidades públicas diz respeito:	
a. Apenas exigências, sem qualquer interesse em particular	Não sabe/Não responde
b. São lei, logo é para cumprir	
c. Um instrumento que contribui para a transparência, rigor e auxílio na tomada de decisão na gestão dos recursos públicos	
4. A gestão e alocação dos recursos financeiros da Junta de Freguesia, nos termos das competências previstas na Lei, fica facilitada com a aplicação do SNC-AP? Explique de que forma.	Se há reforma, suponho que sim, mas não sei como

5. O principal objetivo da reforma introduzida pelo SNC-AP é o de procurar colmatar o facto de a estrutura de relato orçamental e financeiro não oferecer uma visão integrada, ou seja, se encontrar desfragmentada. Concorda?	Não sabe/não responde
6. Considera que a informação anteriormente preparada (com base no POCAL) proporcionava uma visão compreensiva e completa das diferentes entidades da Administração Pública? E nas Juntas de Freguesia, esse objetivo era igualmente conseguido?	Consideram que o que se vinha fazendo era suficiente, particularmente em Juntas de Freguesia que, pela sua dimensão, esse objetivo é mais facilmente conseguido.
7. A contabilidade em geral e os documentos de prestação de contas, em particular, relativos à Junta de Freguesia a que preside são preparados: a. Internamente b. Por entidade externa c. Outra, por favor indique qual	Entidade externa
8. A tomada de posição que a EU assumiu como necessária, na sequência da crise económica e das dívidas soberanas (finanças públicas), e que se traduziu na reforma do normativo em vigor pelo SNC-AP é entendível e justifica?	Sem opinião
9. Conhece as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) e reconhece-lhe potencial (capacidade) para melhorarem a estrutura de relato e de gestão dos recursos nas diferentes entidades do setor público?	Não conheço as normas, pelo que não tenho opinião acerca do assunto
10. Na sua opinião, o recurso a uma entidade externa (prestação de serviço em regime de <i>outsourcing</i>) é uma opção que se oferece ou é o caminho mais lógico, quando não o único, para que a sua Junta de Freguesia consiga dar resposta ao cumprimento de todas as obrigações legais que se lhe impõem	O recurso a entidade externa é a única opção. A generalidades das Juntas de Freguesia não têm recursos humanos com conhecimentos suficientes para o fazer e/ou não têm recursos financeiros para recrutar recursos humanos com essas competências.

Fonte: Elaboração própria.

Ainda que a literatura refira como um dos principais objetivos da reforma introduzida pelo SNC-AP se prende com a necessidade de colmatar o facto da estrutura de relato orçamental e financeiro não oferecer uma visão integrada, ou seja, se encontrar desfragmentada, não foi possível confirmar estes resultados. Quando questionados acerca da capacidade da informação anteriormente preparada e relatada para proporcionar uma visão compreensiva e completa das finanças das diferentes entidades da AP, globalmente referiram que “consideravam que o que vinham fazendo seria suficiente”, o que nos permite concluir não existir essa perceção. Quando questionados sobre a tomada de posição da EU, ao assumir como necessária uma reforma da contabilidade e contas públicas para se passar a dispor de uma estrutura de relato financeiro mais abrangente e a existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável, declararam não ter opinião a esse respeito, o que não nos permite confirmar as conclusões já apresentadas por Nunes et al. (2016) ou (Carvalho & Carreira, 2016). Neste contexto, quando questionados acerca das IPSAS e da sua capacidade para poderem desempenhar um papel importante na melhoria do relato financeiro e da gestão dos recursos do setor público, em linha com a posição tomada pela EU (2013), manifestaram um total desconhecimento acerca deste normativo, o que não nos permite validar os resultados apresentados por Whitefield (2016), que havia concluído que a aplicação das IPSAS se traduziria em comparabilidade aperfeiçoada e, por essa via, numa melhor avaliação do desempenho nas diferentes entidades do setor público.

Estes resultados parecem estar alinhados com as conclusões apresentadas por Lopes (2019) e Mota e Costa (2019), para quem procurar alinhar a informação financeira e contabilística do setor público com a informação do setor privado compreende um conjunto significativo de desafios e representa uma revolução no sistema contabilístico nas entidades onde se pretende ver aplicado, em particular ao nível das freguesias, onde a área contabilístico-financeira parece ser aquela onde existem mais fragilidades, nomeadamente de recursos humanos com conhecimentos adequados. Assim, e ainda que se defenda que com o normativo anterior não se encontravam garantidas a comparabilidade na mensuração das receitas e das despesas no setor público, pela não uniformização do reconhecimento destes itens (Santos & Pinho, 2014), e que, por isso, a reforma terá impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras e da obrigatoriedade de divulgações, existe algum ceticismo (Cunha, 2011), em particular nas autarquias (Santos & Pinho, 2014), o que muito se ficará a dever ao enorme desconhecimento que, paradoxalmente, ainda existe, e que não deixa de estar em linha com Alves (2017), que refere que o novo normativo não é claro nas soluções apresentadas, existindo, inclusive, interpretações diferentes por parte da CNC. O conhecimento disponível parece claramente insuficiente, o que se apresenta em linha com as conclusões retiradas

por Almeida (2017) que, em estudo sobre a preparação da transição de POCAL para SNC-AP num município, aponta as questões contabilísticas e a sua operacionalização, nomeadamente ao nível das pessoas e dos sistemas informáticos, como as principais preocupações identificadas, e com o TC (2019) que, neste âmbito, aponta a existência de défices de estratégia e comunicação, insuficiência de adaptação das soluções informáticas, escassez de recursos humanos e preparação insuficiente. Defende, ainda, que todos estes fatores somados se traduzirão num elevado risco de resistência para se manter a lógica orçamental, dando como exemplo o caso das freguesias, onde a solução deverá passar pela definição de uma estratégia que inclua formação dedicada, operacionalização da contabilidade e do seu financiamento, bem como a cooperação com empresas de aplicações informáticas.

Assim, e ainda que implicitamente, estes resultados permitem reforçar as conclusões retiradas por Mota e Costa (2019), que apontam para a escassez de recursos e para uma certa descredibilização da reforma, muito prejudicada pelos sucessivos adiamentos, e para reforçar a ideia deixada por Carvalho et al. (2017), que assinalam a não existência de diferenças significativas relativamente aos princípios orçamentais anteriormente previstos (Carvalho et al., 2017), levando a crer, por parte daqueles que deverão mudar, que tudo tenderá a ficar na mesma.

Os resultados permitem-nos ainda destacar que, para que a implementação do SNC-AP tenha um maior sucesso é necessária uma maior coordenação, o que pressupõe a implementação de uma metodologia comum e a definição e regras contabilísticas que se apresentem claras para o utilizador, tal como defendem Santos e Pinho (2014), bem como a existência de formação dirigida para os funcionários, uma significativa cooperação com empresas informáticas em regime de *outsourcing*, que lhe forneçam sistemas de informação adequados e que sejam capazes de impulsionar a sua adoção, tal como proposto por Whitefield (2016), que considera o desafio tecnológico como um fator importante para influenciar a implementação do SNS-AP e garantir o seu sucesso.

Assim, e em jeito de síntese, permitimo-nos concluir que a informação recolhida na empresa *iTech-On* nos permite afirmar que a intervenção de entidades externas aos órgãos das freguesias se apresenta crucial para que estas entidades consigam cumprir com as suas obrigações legais.

4 Conclusões, limitações e futuras linhas de investigação

Recordamos que este trabalho foi desenvolvido com o objetivo de responder à seguinte questão de investigação: qual a importância e o contributo das entidades externas, contratadas em regime de *outsourcing* pelas Juntas de Freguesia, para o cumprimento das imposições legais devidas, nomeadamente de reporte para as entidades tutelares e para o auxílio à tomada de decisões? O trabalho desenvolvido permitiu concluir que a intervenção de entidades externas aos órgãos das freguesias se apresenta necessária, quando não mesmo fundamental, para que estas entidades consigam cumprir com as suas obrigações legais. Das respostas obtidas (representativas de 19,5% da população), foi possível constatar que estamos em presença de indivíduos maduros, na sua esmagadora maioria com formação superior ou ao nível do secundário, a exercer o cargo em regime de não permanência, isto é, acumulam com outras funções, e na sua maioria com experiência no exercício de funções ou cargos. Não obstante isso, os resultados parecem indicar que o conhecimento disponível é claramente insuficiente, o que não deixa de estar em linha a literatura, designadamente que a implementação do SNC-AP compreende um conjunto significativo de desafios e representa uma revolução no sistema contabilístico nas entidades onde se pretende ver aplicado, em particular ao nível das Juntas de Freguesia, onde a área contabilístico-financeira parece ser aquela onde existem mais fragilidades e escassez de humanos com conhecimentos adequados. Apontam também para a existência de um desconhecimento total acerca das IPSAS e da existência de perceção sobre as razões que levaram a EU a adotá-las, o que em Portugal se traduziu na publicação do SNC-AP. Ainda que implicitamente, estas conclusões não deixam de ir ao encontro daqueles que apontam para a não existência de diferenças significativas percetíveis relativamente aos princípios anteriores (com base no POCAL), ou seja, para a dificuldade de perceber a necessidade de mudar, por parte daqueles que terão de o fazer, em si muito prejudicada pelos sucessivos adiamentos da reforma. Resultados que nos permitem concluir ser necessária uma maior coordenação, a implementação de uma metodologia comum, a existência de formação dirigida para os funcionários e uma significativa cooperação com empresas informáticas em regime de *outsourcing* que forneçam sistemas de informação adequados e que sejam capazes de impulsionar a sua adoção, assumindo-se o desafio tecnológico como um fator importante para influenciar a

implementação do SNC-AP e garantir o seu sucesso. O assegurar destas condições assume maior relevância em entidades de menor dimensão, como é o caso das Juntas de Freguesia, e mais ainda quando estas entidades e os membros dos órgãos que as integram não possuem os conhecimentos e competências adequadas. Face às exigências impostas pela legislação em vigor e pelos normativos a que as Juntas de Freguesia se encontram obrigadas, o recurso a entidades externas, em regime de *outsourcing*, é não só necessário como até pode ser positivo. Enquanto entidades autónomas e independentes do “poder político”, a sua intervenção ajudará a cumprir com as obrigações legais e pode contribuir para uma maior transparência, rigor e imparcialidade na tomada de decisão e na gestão dos bens públicos.

Estas conclusões, ainda que positivas, por contribuíram para a escassa literatura, devem ser interpretadas no âmbito de alguns condicionalismos, nomeadamente a natureza da investigação, estudo de caso exploratório, e a reduzida taxa de respostas ao questionário. Neste sentido, sugere-se como pista para o desenvolvimento de trabalhos futuros, replicar este estudo para procurar obter um maior número de resposta e poder chegar a resultados mais amplos e consistentes.

Referências

- Alves, S. (2017). Principais dificuldades sentidas na transição para o SNC-AP nas entidades piloto. O caso do IPL. [Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/8436/...> · Ficheiro PDF.
- Amaral, D. (2004). Manual de Introdução ao Direito. (Vol. I). Almedina.
- Batalhão, J.C e Pedro, F. (2019). As novas competências das freguesias. *Revista das Freguesias*, 10, 7-20.
- Bilhim, J. (2004). *A Governação nas Autarquias Locais*. Coleção Inovação e Governação nas Autarquias. Principia: Publicações Universitárias e Científicas, ISBN 972-8589-37-9, Depósito Legal 220229/04.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais*. [Comunicação em conferência]. XVII Encuentro AECA. <http://xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>
- Carvalho, J., Silveira, O., Caiado, P., & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de Acordo com o SNC-AP*, Áreas Editora.
- Creswell, J. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. Sage Publications.
- Cunha, A. (2011). O Impacto da adoção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias. [Dissertação de mestrado, ISCA-UA]. Repositório Científico do ISCA-UA. <http://hdl.handle.net/10773/9124>
- CRP (2009). Constituição da República Portuguesa, Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, 133 (I Série) Diário da República (Portugal) 4375-4384 (13 de julho de 2009). <https://files.dre.pt>
- Decreto-Lei n.º 192/2015, 178 (I Serie) Diário da República (Portugal) 7584-7828 (11 de setembro de 2015). <https://files.dre.pt>
- INE (2021). Censos 2021- Divulgação dos Resultados Preliminares. Instituto Nacional de Estatística. Informação à comunicação social, 28 de julho.
- Lei n.º 151/2015, 178 (I Serie) Diário da República (Portugal) 7566-7584 (11 de setembro de 2015). <https://files.dre.pt>
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, 169 (I Serie) Diário da República (Portugal) 5499-5519 (3 de setembro de 2013). <https://files.dre.pt>
- Lopes, H. A. (2019). *As dificuldades no apuramento das infrações financeiras*. In *Ciclo de Seminários, Relevância e Efetividade da Jurisdição no Século XXI*. Tribunal de Contas, 69-73.
- Martins, M. (2001). *As Autarquias Locais na União Europeia* (1.ª Edição). Edições ASA.
- Marques A. P., & Moreira R. (2012). *Governação e Territorialidades: Lógicas e Práticas na Administração Local*. [Dissertação de mestrado, Universidade do Minho]. Repositório Científico da Universidade do Minho.
- Montalvo, A. (2003). *O Processo de Mudança e o Novo Modelo da Gestão Pública Municipal*. Almedina

- Mota e Costa, P. (2019). O Sistema de Normalização Contabilística para as administrações públicas: breve caracterização, implicações e mudanças com impacto nas freguesias. *Revista das Freguesias*, 10, 32-47.
- Neves, M. J. C. (2004). *Governo e administração local*. Coimbra Editora.
- Nunes, A.V., Rodrigues, L.L., & Viana, L.C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas: Teoria e Prática*. Edições Almedina.
- OCDE (2018). *Key Data on Local and Regional Governments in the European Union*, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. <http://www.oecd.org/regional/EU-Local-government-key-data.pdf>.
- Oliveira, A.C. (2005). *Democracia Local (aspectos jurídicos)*. Almedina.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L.V. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5.^a ed.) Gradiva.
- Santos, P. G. D. & Pinho, C. (2014). A Adoção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo? *congruente* [Comunicação em conferência]. XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica. Leiria, Portugal.
- Silveira, P. (2013). Três povos, três aldeias, uma freguesia: O projeto de um desenho da reforma administrativa local. Covilhã. [Dissertação de mestrado, Universidade da Beira Interior]. Repositório Digital da uBiblioron. <http://hdl.handle.net/10400.6/1574>
- TC (2019). *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE Relatório Intercalar VI do Tribunal de Contas*. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2019/2s/rel013-2019-2s.pdf
- UE (2013). *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*, Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu União Europeia- Comissão Europeia Bruxelas. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2013/PT/1-2013-114-PTF1-1.Pdf>
- Whitefield A. A. (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*. 1(1)1, 75-91.
- Wolcott, H. (1994). *Transforming qualitative data: Description, analysis, and interpretation*. Sage Publications.
- Yin, R. (2014). *Case study research: Design and methods* (5th ed.). Sage Publications.