



ESCOLA NAVAL

talant de bi-faire



Diogo Emanuel Afonso Hermínio

**A Implementação do Sistema de Normalização
Contabilística para as Administrações Públicas na
Marinha Portuguesa**

**Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares
Navais, na especialidade de Administração Naval**



**Alfeite
2018**



ESCOLA NAVAL

talantõe e biẽ-faire



Diogo Emanuel Afonso Hermínio

*A Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações
Públicas na Marinha Portuguesa*

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na
especialidade de Administração Naval

Orientação de: CMG AN António Rogério Dias Carvalho Silva

O Aluno Mestrando

Diogo Emanuel Afonso Hermínio
ASPOF AN

O Orientador

António Rogério Dias Carvalho Silva
CMG AN

Alfeite

2018

*“O conhecimento é uma ferramenta,
e como todas as ferramentas,
o seu impacto está nas mãos de quem o usa.”*

(Dan Brown, O Símbolo Perdido)

Aos meus pais e à minha irmã.

Agradecimentos

Este é um momento importante de reconhecimento e gratidão por todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho. Desta forma, deixo as minhas palavras de profundo sentimento de agradecimento.

Ao meu orientador, CMG AN Carvalho Silva, pela disponibilidade e interesse demonstrados durante a elaboração deste trabalho, realçando o conhecimento transmitido, as recomendações e a liberdade de ação que me proporcionou.

Ao CTEN TSN-GES Santos do Carmo, que, não desempenhando funções de orientador ou coorientador, se mostrou sempre disponível para me apoiar, transmitiu confiança e contribuiu com sugestões, orientações e conselhos para a concretização deste trabalho.

Aos oficiais e professores do Departamento de Humanidades e Gestão, que tiveram um papel fundamental na minha formação, tendo contribuído com diversas opiniões, alertas e forneceram conselhos extremamente úteis para o desenvolvimento deste estudo.

Aos oficiais da Superintendência das Finanças, do Gabinete do Almirante CEMA, da Direção de Abastecimento e do Comando Naval, pela disponibilidade e apoio demonstrados na recolha de informação e esclarecimento de dúvidas.

Aos meus pais, por acreditarem sempre em mim, por me incentivarem a seguir em frente com os meus objetivos, por não me deixarem desistir nos momentos difíceis, mesmo que isso significasse sacrifícios da parte deles.

À minha irmã, pelo apoio prestado e pela compreensão da minha ausência e afastamento, mesmo que isso lhe custasse o irmão mais velho.

A todos, o meu sincero obrigado!

Resumo

A Contabilidade Pública é um instrumento fundamental de apoio à administração e gestão das entidades públicas, por enquadrar os aspetos financeiro, orçamental e de gestão, tendo por base a natureza e especificidades das atividades e funções das entidades públicas. Desde a Reforma da Administração Financeira do Estado, em 1992, a evolução é notória, mormente com o Plano Oficial de Contabilidade Pública em 1997, e com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), em 2015.

A presente Dissertação de Mestrado visa analisar o modo de transposição do SNC-AP na Marinha. Em particular, é tratada a adoção da Norma Contabilística Pública 15 (NCP 15) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Para este desiderato, utiliza-se o método do ‘estudo de caso’, sendo a Marinha a unidade de estudo e recorrendo-se a diferentes técnicas de recolha e análise de dados.

As Provisões e Passivos Contingentes não são tratados formalmente pela entidade. Doravante, o tratamento formal passa a ser obrigatório, conferindo maior utilidade e transparência à informação financeira e melhorando a capacidade de decisão.

No decurso deste estudo constata-se que a entidade carece de preparação para poder implementar a NCP 15. As razões apontadas decorrem da necessidade de aprendizagem e refrescamento técnico, pelo que os processos não se encontram devidamente mapeados e os fluxos de informação são praticamente inexistentes. É ainda, necessária a atualização do Sistema de Informação e Gestão utilizado, em plataforma SAP.

Para ultrapassar os constrangimentos constatados, é proposto um mapeamento de processos e fluxos de informação de forma a adotar a NCP 15.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Marinha, SNC-AP, NCP 15, Implementação.

Abstract

Public Accounting is a fundamental support instrument for the public entities' administration and management, since it fits the financial, budgetary and management aspects, based on the public entities' nature of activities and functions. Since the Reform of the State Financial Administration in 1992, the evolution is notorious, especially with the Official Plan of Public Accounting published in 1997, and with the approval of the Public Administrations Accounting Standardization System (SNC-AP) in 2015.

This Master's Thesis goal is to access the way SNC-AP is implemented by the Portuguese Navy. In particular, the adoption of Public Accounting Standard 15 (NCP 15) - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. For this purpose, it's used the 'case study' method, being the Navy the study unit and using different data collection and analysis techniques.

Contingent Liabilities and Provisions are not formally addressed by the entity. From now on, formal treatment is mandatory, providing useful and transparent financial information, as well as improving decision-making capacity.

In the course of this study it is verified that the entity lacks preparation to be able to implement the NCP 15. The reasons pointed out arise from the learning and technical refreshment need, so that the processes are not properly mapped and the information flows are practically nonexistent. It is also required to update the Information and Management System used in SAP platform.

To overcome the observed constraints, it is proposed a mapping of processes and information flows, in order to adopt the NCP 15.

Key words: Public Accounting, Portuguese Navy, SNC-AP, NCP 15, Implementation.

Índice

Agradecimentos	vii
Resumo.....	ix
Abstract.....	xi
Índice de Figuras	xvii
Índice de Tabelas	xvii
Lista de Abreviaturas e Acrónimos.....	xix
Introdução.....	1
Pertinência do Tema	2
Delimitação e objeto de estudo da Investigação.....	5
Objetivos da Investigação	5
Questões de Investigação	6
Metodologia.....	7
Estrutura da Investigação	8
1. Metodologia de Investigação	9
1.1 Método de investigação.....	9
1.2 Desenho de pesquisa	10
1.3 Universo, população e amostra.....	11
1.4 Recolha de dados	12
1.5 Análise dos dados	13
2. Setor Público	15
2.1 Definição de Setor Público.....	15
2.1 Síntese Conclusiva.....	20
3. Modelos conceptuais de gestão pública.....	23
3.1 A Teoria Clássica de Administração Pública – The Old Public Administration..	23
3.2 New Public Management	26
3.3 Novos modelos conceptuais: New Public Governance, New Public Service e New Public Administration	31
3.4 Síntese Conclusiva.....	35
4. Diferenças existentes entre as necessidades de informação contabilística pública e informação contabilística privada	37
4.1 Administração e Gestão Pública vs Administração e Gestão Privada.....	37
4.2 Utilizadores da informação financeira e respetivas necessidades	40

4.3	Objetivos da informação financeira	43
4.4	Características qualitativas da informação financeira.....	45
4.5	Síntese Conclusiva	48
5.	Contabilidade Pública.....	51
5.1	Conceito.....	51
5.2	Funções e Objetivos.....	53
5.3	Características da Contabilidade Pública	54
5.4	Síntese Conclusiva	56
6.	Evolução da Contabilidade Pública em Portugal e a Influência Internacional..	59
6.1	Contabilidade Pública Tradicional (até 1989).....	59
6.2	Reforma da Administração Financeira do Estado (de 1989 ao POCP)	61
6.3	O POCP	69
6.4	Do POCP ao SNC-AP	75
6.5	Síntese Conclusiva	84
7.	SNC-AP	89
7.1	SNC-AP: conceitos	89
7.2	Âmbito do SNC-AP	94
7.3	Estrutura Conceptual.....	95
7.4	Informação Financeira (utilizadores, necessidades, características e constrangimentos).....	101
7.5	Comparação do SNC-AP com o POCP.....	107
7.6	Definição da área contabilística selecionada para o desenvolvimento da Investigação (NCP 15).....	111
7.7	NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.....	114
7.8	Síntese Conclusiva	120
8.	Implementação do SNC-AP na Marinha	125
8.1	Factos e acontecimentos enquadráveis na NCP 15.....	125
8.2	Identificação, Reconhecimento e Divulgação	129
8.3	Novos Processos e Fluxos de Informação	136
8.4	Problemas, Dificuldades, Necessidades e Consequências da Implementação do SNC-AP.....	138
8.5	Síntese Conclusiva	141
	Conclusão	145
	Referências Bibliográficas	151
	Apêndice A – Organização do Setor Público	157

Apêndice B – Síntese das alterações introduzidas pela Reforma da Administração Financeira do Estado	159
Apêndice C – Características diferenciadoras das entidades públicas	161
Apêndice D – Normas de Contabilidade Pública.....	163
Apêndice E – Definições da NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	173
Apêndice F – Guião da Entrevista	175
Apêndice G – Processo e Fluxo de Informação.....	179

Índice de Figuras

Figura 1 – Orgânica do Setor Público.....	68
Figura 2 – Funções dos Subsistemas Contabilísticos	90
Figura 3 – Tipo de informação disponibilizada pelos diferentes subsistemas	91
Figura 4 – Elementos das Demonstrações Financeiras.....	98
Figura 5 – Informação proporcionada pelo relato financeiro.....	104
Figura 6 – Características qualitativas e constrangimentos	106
Figura 7 – Requisitos para reconhecimento de uma provisão.....	117
Figura 8 – Árvore de decisão (Provisão e Passivo Contingente)	131

Índice de Tabelas

Tabela 1- Estrutura do Setor Público.....	18
Tabela 2 - Cidadania.....	32
Tabela 3 – Interesse Público.....	33
Tabela 4 – Implementação de políticas públicas.....	33
Tabela 5 – Política Pública.....	34
Tabela 6 – Principais diferenças entre os Serviços Públicos e o Setor Privado.....	38
Tabela 7 – Gestão Pública face à Gestão Privada	39
Tabela 8 – Objetivos da Informação Financeira	45
Tabela 9 – Contabilidade Pública.....	56
Tabela 10 – Síntese de alterações da Lei de Bases da Contabilidade Pública	64
Tabela 11 – Sistemas Contabilísticos	73
Tabela 12 – Normas de Contabilidade Pública	100
Tabela 13 – Necessidades de informação dos utilizadores dos serviços, contribuintes e outros fornecedores de recursos	103
Tabela 14 – Comparação entre SNC-AP e POCP	108
Tabela 15 – Tabela resumo de reconhecimento e/ou divulgação.....	132
Tabela 16 – Lançamento Contabilístico de uma Provisão.....	133

Lista de Abreviaturas e Acrónimos

AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AP – Administração Pública

AR – Assembleia da República

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEMA – Chefe de Estado Maior da Armada

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCP – Comissão de Normalização Contabilística Pública

CP – Contabilidade Pública

CRP – Constituição da República Portuguesa

DA - Direção de Abastecimento

DAF – Direção de Administração Financeira

DCOF – Divisão de Contabilidade e Operações Financeiras

DEO – Documento de Estratégia Orçamental

DF – Demonstrações Financeiras

DGCP – Direção Geral de Contabilidade Pública

DL – Decreto-Lei

DN – Direção de Navios

EC – Estrutura Conceptual

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FMI – Fundo Monetário Internacional

GASB – *Governmental Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade Pública

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standard Board*

ITSUF – Instruções Técnicas do Superintendente das Finanças
LBCP – Lei de Bases da Contabilidade Pública
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
LEOE – Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado
NCP – Norma de Contabilidade Pública
NPA – *New Public Administration*
NPG – *New Public Governance*
NPM – *New Public Management*
NPS – *New Public Service*
OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento de Estado
PCGA - Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites
PEC – Pacto de Estabilidade e Crescimento
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado
SAF – Serviço Administrativo e Financeiro
SEC – Subentidade Contabilística
SEE – Setor Empresarial do Estado
SF – Superintendência das Finanças
SFAC – *Statement of Financial Accounting Concepts*
SIGDN – Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SNCP – Sistema de Normalização Contabilístico Público
SP – Setor Público
SPA – Setor Público Administrativo
SPE – Setor Público Empresarial
TC – Tribunal de Contas
UE – União Europeia
UEO - Unidades, Estabelecimentos e Órgãos

Introdução

A Contabilidade Pública é um elemento essencial no seio da Administração Pública (AP), pois tem como objetivo a prestação de contas públicas, a verificação da conformidade legal, da regularidade financeira e da economia, eficiência e eficácia dos processos e atividades desenvolvidas pelas entidades públicas.

A sua importância advém do facto de não existir uma baliza de mercado para avaliar o desempenho das entidades públicas, por existir a obrigação de prover bens e serviços públicos com o menor dispêndio de recursos possível, pela existência de responsabilidades de *accountability*¹ e por último, devido às decisões estarem obrigadas à transparência, inteligibilidade e compreensão por todos os interessados e utilizadores da informação financeira (no limite todos os indivíduos que constituem o Estado).

Desta forma, por via das responsabilidades do Estado para com entidades externas, existe a necessidade de normalizar este importante sistema de informação para a adequada gestão orçamental e financeira da AP e ainda para a utilização de normas que se coadunem com o normativo aplicado no setor privado, permitindo uma maior comparabilidade. Decorrente da evolução da sociedade e respetiva economia, o normativo contabilístico em Portugal evoluiu, desde a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), com a aprovação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, passando pela introdução do Plano Oficial de Contabilidade Pública (com a aplicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro), até ao normativo mais recente que prevê a implementação do SNC-AP, através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e entrada em vigor a 1 de janeiro de 2018, conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro.

Assim, torna-se imperativo o ajustamento do normativo contabilístico utilizado na Marinha Portuguesa, servindo este trabalho o propósito de identificar e analisar as mudanças no conteúdo normativo, ao mesmo tempo que se procura aplicar o sistema na Marinha, verificando as implicações e problemas que possam surgir.

¹ Prestação de contas

Pertinência do Tema

Desde muito cedo que a existência de um sistema que permita manter um adequado controlo das transações materiais e monetárias de um indivíduo ou de uma organização é uma constante. A utilização deste tipo de sistema é já bastante complexa no início do século XIV, em que a família *Medici* faz os registos contabilísticos das suas atividades em livros, utilizando o método das partidas dobradas, mais tarde sistematizado pelo *Frei Luca Pacioli*, considerado o pai do ensino da contabilidade (Esteves, 2013, pp. 6).

Portanto, são desenvolvidas técnicas e procedimentos de contabilidade para efetivamente perceber a situação da atividade económica desenvolvida, seja de aquisição e venda de bens ou de prestação de serviços.

Da mesma forma que as entidades privadas necessitam da contabilidade para gerar informação que auxilie a gestão, também as entidades públicas necessitam de um sistema capaz de manter uma adequada verificação e controlo das receitas e despesas, dadas as características, procedimentos, normas e obrigações próprias inerentes a uma entidade pública (do Setor Público Administrativo). Por conseguinte, a Contabilidade Pública tem como objetivo a prestação de contas públicas, a verificação da conformidade legal, da regularidade financeira e da economia, eficiência e eficácia, seja para processos de despesa seja para processos de receita.

Assim, a existência de um sistema de contabilidade pressupõe um processo de normalização, que significa “pôr de acordo com a norma” (Ferreira R. M., 2012), ou seja, as transações e operações contabilísticas devem ser reveladas em contas cujas definições, codificações, critérios valorimétricos e de movimentação devem estar adequadamente definidas e em modelos com formatos normalizados.

No desenvolvimento dos sistemas contabilísticos públicos, associado à crescente interação com as economias de outros países, surge então a necessidade de aproximar os sistemas públicos de contabilidade, com o intuito de aumentar a comparabilidade e equivalência da informação financeira. Esta crescente interação decorre da adesão à Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1986, exigindo um certo alinhamento com a política europeia e ainda através da sua unificação com a criação da União Europeia (UE) enquanto união económica e monetária. Desta forma, várias regras e metas são impostas com a aplicação do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), onde é

determinado que “os orçamentos devem estar tendencialmente equilibrados e fixa limites máximos para o défice e para a dívida em 3% e 60% do PIB” (Freitas, 2005, pp. 2).

A esta aproximação dá-se o nome de harmonização das normas de contabilidade, ou seja, “*o movimento, o processo de afastamento da diversidade total da prática.*” (Tay, 1990, pp. 73).

Atualmente, o normativo utilizado em Portugal é o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), normalizado e harmonizado pois possui um código de contas, regras e princípios contabilísticos e um modelo de demonstrações financeiras. Porém, o POCP apresenta algumas debilidades, como por exemplo a inexistência de uma estrutura conceptual.

Tendo em conta que este decorre do Plano Oficial de Contabilidade (POC), conforme refere o documento de aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho), os princípios contabilísticos nos domínios conceptual e instrumental instituídos apresentam alguma desadequação com as exigências contemporâneas, alertando ainda para o dever de aproximação aos novos padrões comunitários. Assim, segundo Ferreira (2012, pp. 25), existem algumas carências que justificam a aprovação do SNC e revogação do POC, aplicando-se também ao POCP.

Neste momento, o sistema contabilístico utilizado no setor privado é o SNC e no público o POCP, resultando numa normalização contabilística do setor público (SP) desatualizada, inconsistente e fragmentada (Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro). Resulta desta asserção o reconhecimento da necessidade de aplicar um novo normativo, de modo a responder às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, originando um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, aprova o SNC-AP e define as entidades piloto que iniciam a fase experimental de aplicação do sistema durante o ano de 2016, de modo a iniciar-se a sua aplicação final no ano de 2017. Por conseguinte, uma dessas entidades piloto é o Ministério da Defesa Nacional e por inerência a Marinha

Portuguesa, tendo sido iniciados todos os esforços para a migração do POCP para o SNC-AP.

No entanto, conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de setembro, para cumprir com a data inicialmente prevista para entrada em vigor do SNC-AP, “seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais”, não se tendo verificado, colocou-se por isso a necessidade de prorrogação da vigência para 1 de janeiro de 2018. No entanto, deve-se dar continuidade à preparação para a transição apoiada pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do manual de implementação e do acompanhamento das entidades piloto em 2017.

Pelo mesmo Decreto-Lei, define-se a obrigação de elaboração de uma estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP no ano de 2017, vertida na Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, onde se define o acompanhamento de dimensões críticas como a adaptação dos sistemas contabilísticos e de informação, a formação e a disseminação da aplicação experimental do SNC-AP. Este período experimental, aplica-se então a todas as entidades das administrações públicas e não só as entidades piloto (Marinha Portuguesa).

Portanto, a imposição legal de se dar início à aplicação experimental do SNC-AP e consequente entrada em vigor a 1 de janeiro de 2018, alerta para a obrigação de a Marinha se adaptar, estudar e verificar quais as alterações no normativo, acautelar as necessidades para migração nos sistemas de gestão, nomeadamente em sede de SIGDN. Por outro lado, produzir novas instruções e regras para a definição dos procedimentos que de alguma forma estejam dependentes da aplicação do novo sistema contabilístico.

Este tema, surge então da obrigação de aplicação do SNC-AP na Marinha Portuguesa e como contributo para o trabalho a desenvolver dentro da organização, dadas as necessidades constatadas nos parágrafos anteriores.

Delimitação e objeto de estudo da Investigação

A investigação insere-se nas áreas científicas da Contabilidade e Contabilidade Pública, dado que se trata um trabalho sobre a normalização contabilística e a imposição legal de aplicação do SNC-AP na Marinha, sendo este o objeto de estudo da presente dissertação de mestrado.

No entanto, tendo em conta a extensão e complexidade do tema, identificam-se áreas que surgem com este normativo até então pouco abordadas, mas de grande relevância para a atividade da organização. Desta forma, é selecionada a NCP 15 – Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes, a ser considerada nos diferentes setores da Marinha Portuguesa.

A definição deste enfoque, prende-se com o facto de no novo normativo ser dada particular importância à realidade financeira, pelo que surgem novas áreas só agora consideradas na ótica das entidades públicas.

Objetivos da Investigação

O objetivo principal desta dissertação de mestrado é o de criar conhecimento para a adequada implementação do SNC-AP na Marinha Portuguesa, focando a NCP 15.

O desenvolvimento deste trabalho pretende dar um contributo para a implementação do normativo na Marinha, alertando para o aparecimento de novas obrigações e áreas de conhecimento, bem como para os desafios da implementação de algo tão complexo como um novo normativo contabilístico.

Assim, o estudo é orientado de acordo com os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever a evolução de conceitos fundamentais de SP, Modelos Conceptuais de Gestão Pública a nível internacional e nacional e diferenças nas necessidades de informação contabilística das entidades públicas e privadas;
- b) Definir Contabilidade Pública e descrever a evolução da mesma até à atualidade, tendo em conta as influências externas e internas;

- c) Analisar os documentos, legislação e normativos contabilísticos internacionais e nacionais de modo a perceber quais as diferenças e alterações inerentes ao SNC-AP;
- d) Conhecer o novo normativo contabilístico, as necessidades a satisfazer e principais problemas tendo em conta as novas áreas conceptuais, em particular da NCP 15;
- e) Identificar casos enquadráveis na NCP 15 e verificar procedimentos atualmente em vigor;
- f) Modificar os procedimentos e processos, atualizando-os de acordo com a referida norma e avaliar o impacto da implementação das novas regras na organização;
- g) Fazer um acompanhamento das atividades e esforços desenvolvidos pelas entidades competentes na Marinha para a aplicação do SNC-AP.

Questões de Investigação

Após verificada a pertinência do estudo do tema, serem definidos a delimitação e os objetivos, é estabelecida a seguinte questão central como ponto de partida para o desenvolvimento da dissertação de mestrado:

- Com a obrigatoriedade de implementação do SNC-AP na Marinha Portuguesa, quais as diferenças, alterações, problemas, necessidades e consequências?

Tendo em conta a questão principal apontada, são formuladas as seguintes questões derivadas, para orientação, resposta e validação:

- Como evoluiu a Contabilidade Pública em Portugal, tendo em conta as influências externas e internas?

- Como proceder à alteração de normativo e quais as necessidades a satisfazer para uma adequada transição, tendo em conta as novas áreas consideradas no normativo e em particular a NCP 15?

- Quais as implicações, principais problemas e respetivas soluções da implementação do normativo contabilístico na Marinha, adotando como referência a NCP 15?

Metodologia

O desenvolvimento deste trabalho segue uma orientação qualitativa no desenho da investigação, com o objetivo de analisar e comparar os conceitos, pressupostos, procedimentos e demonstrações financeiras de dois normativos contabilísticos, com ênfase à aplicação do mais recente (SNC-AP).

A perspetiva qualitativa é a que melhor se enquadra com os objetivos propostos para a realização da investigação, caracterizando as diferenças entre sistemas contabilísticos e a introdução de novos elementos, por exemplo, uma estrutura conceptual, onde estão definidas NCP's, dando particular importância à NCP 15. Neste tipo de investigação enquadram-se os dados recolhidos pelas entrevistas semiestruturadas, pela análise documental, pela análise bibliográfica e observação direta.

A escolha da entrevista semiestruturada para fazer recolha de dados deve-se ao facto de ser uma entrevista em que as respostas não estão condicionadas a uma padronização, permitindo uma interação mais livre e obtenção de informação que de outra forma não seria possível, isto porque este tipo de entrevista está focado num assunto sobre o qual foi elaborado um roteiro com perguntas principais, complementadas por outras questões inerentes às circunstâncias momentâneas da entrevista (Manzini, 1990).

Segundo Yin (2003, pp. 5-6), esta investigação reveste-se do carácter de estudo de caso, pois estuda um fenómeno contemporâneo no seu contexto real, sobre o qual o investigador não detém qualquer controlo, em que face à natureza das questões de investigação enunciadas, que pretendem obter respostas para “quais” e “como”.

Esta secção serve de breve introdução e enquadramento à metodologia de investigação utilizada, sendo devidamente aprofundada num capítulo para o efeito.

Estrutura da Investigação

Esta investigação desenvolve-se ao longo de oito capítulos, divididos entre Metodologia, Enquadramento e Desenvolvimento.

Tendo em conta que não é possível fazer uma adequada delimitação e separação entre Enquadramento Teórico e Desenvolvimento, torna-se relevante referir que, ao longo dos mesmos, vão sendo dadas respostas às questões de investigação enunciadas, e posteriormente sistematizadas na Conclusão.

Assim, de forma mais detalhada, a estrutura da investigação é a seguinte:

- a) Metodologia, esta secção diz respeito à recolha de dados e informação através de documentos e trabalhos desenvolvidos sobre o tema e ainda por via da realização de entrevistas a elementos-chave da organização, que desenvolvem a sua atividade nas áreas contabilísticas e financeiras, e são responsáveis pela aplicação do SNC-AP na Marinha.
- b) Enquadramento Teórico, no qual é feita uma revisão da literatura sobre os conceitos fundamentais de SP, Modelos de Gestão Pública, normativos e diversa legislação existente. Posteriormente, é elaborada uma explicação do que é a CP, da Normalização e Harmonização contabilísticas a nível Internacional e Nacional e da sua evolução;
- c) Desenvolvimento, onde é abordada a temática do SNC-AP, NCP 15 e Implementação na Marinha Portuguesa, sendo elaborada uma breve comparação entre normativos e uma explicação mais aprofundada da NCP 15. Finalmente, é abordado o caso específico da Marinha, com o levantamento de situações enquadráveis, processos e procedimentos, problemas e necessidades.

1. Metodologia de Investigação

Os capítulos 2, 3, 4, 5 e 6 que se seguem, correspondem a uma abordagem teórica às temáticas do SP, dos modelos conceptuais de gestão de entidades públicas, das necessidades de informação financeira e contabilística, da CP e respetiva evolução, considerando as influências externas e internas. Esta abordagem inicial é essencial para a compreensão do tema, para obtenção de conhecimento, conforme estabelecido nos objetivos definidos para a investigação, possibilitando uma análise posterior ao SNC-AP, à NCP 15 e à implementação do normativo na Marinha.

Desta forma, para o adequado desenvolvimento da dissertação de mestrado, garantindo a sua objetividade e estruturação, importa agora definir uma metodologia de investigação, ou seja, as regras e procedimentos de um método, conforme referem Kincheski, Alves, & Fernandes (2015, pp. 3-4) ao citar Richardson *et al* (2007).

1.1 Método de investigação

O método de investigação escolhido para o desenvolvimento desta investigação é o Estudo de Caso, pois estuda um fenómeno contemporâneo no seu contexto real, sobre o qual o investigador não detém qualquer controlo, em face à natureza das questões de investigação enunciadas, que pretendem obter respostas para “quais” e “como”, conforme refere Yin (2003, pp. 5-6).

Para o desenvolvimento do método é necessário proceder a uma pesquisa, que pode ter diferentes classificações quanto aos fins, aos meios e à abordagem, conforme sistematiza Kincheski *et al* (2015, p. 5).

Assim, nesta investigação, a pesquisa quanto aos fins é uma pesquisa exploratória pois procura aumentar o conhecimento e sistematizá-lo em matérias relativamente pouco abordadas, tendo “como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” (Gil, 2008, p. 27).

Por outro lado, a pesquisa quanto aos meios no âmbito desta dissertação de mestrado pode ser classificada como bibliográfica, documental e ainda através observação *in loco*.

A pesquisa bibliográfica foi aqui adotada pois o seu principal objetivo é “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto(...)” (Marconi & Lakatos, 2003, p. 182). Vergara, (1998, p. 46), acrescenta ainda que este tipo de pesquisa é o “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas”. Assim, a pesquisa bibliográfica foi desenvolvida nas áreas do direito administrativo, administração e gestão pública, contabilidade e contabilidade pública, finanças.

No que concerne à pesquisa documental, esta diferencia-se da bibliográfica pela sua natureza, pois “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (Gil, 2008, p. 51), sendo realizada “em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas, registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes(...)” (Vergara, 1998, p. 46).

Este tipo de pesquisa mostra-se extremamente importante, para conhecer a realidade da organização, tendo sido analisados nos diferentes locais e ao longo de visitas e estágios que decorreram ao longo do ano letivo, diversos documentos internos como: instruções técnicas, instruções internas, regulamentos internos, prestação de contas (demonstrações financeiras), entre outros.

Ainda relativamente à pesquisa, quanto à sua abordagem, foi realizada uma pesquisa qualitativa, pois, conforme refere Creswell, (2007, pp. 36-40) existe um problema ou assunto com um determinado nível de complexidade (obrigatoriedade de implementação do SNC-AP) que necessita ser estudado e analisado por existir pouca pesquisa sobre esse assunto. Este tipo de pesquisa procura desenvolver o conhecimento necessário para a resolução de problemas e satisfação de necessidades que possam surgir, decorrentes da implementação do novo normativo contabilístico.

1.2 Desenho de pesquisa

A investigação desenvolve-se em três partes distintas, sendo a primeira, referente a todo o processo de análise e descrição da evolução dos conceitos de SP e CP essenciais à compreensão do tema e fundamentais como ponto de partida para a segunda fase da investigação, a análise do SNC-AP.

Esta segunda fase de análise do novo normativo desenvolve-se com o intuito de conhecer em pormenor os seus conceitos, pressupostos e organização, para posteriormente comparar com o POCP (normativo ainda em vigor) e a partir daí ser possível focar novas áreas específicas e os problemas transversais a toda a AP neste âmbito; posteriormente, analisar em particular a área das Provisões e Passivos Contingentes (NCP 15).

Finalmente, a terceira fase, procura fazer o levantamento das situações passíveis de serem enquadradas na NCP 15, tendo em conta os diferentes setores da Marinha Portuguesa; verificar os processos e o tipo de tratamento contabilístico e extra contabilístico dado aos factos relevados; propor processos, procedimentos e fluxos de informação que permitam um adequado tratamento dos referidos factos; analisar problemas, dificuldades e necessidades da organização e proposta de soluções.

1.3 Universo, população e amostra

Este é um estudo importante e transversal a todas as entidades do SPA, pela obrigatoriedade de implementação de um novo normativo contabilístico. Tendo em conta que esta imposição legal é bastante abrangente em termos de entidades afetadas, pelo que o universo definido para este estudo é a Marinha Portuguesa enquanto entidade integrante da AP e realidade em que o investigador se insere.

De modo a compreender a realidade da organização e tendo em conta as limitações temporais para o desenvolvimento da investigação, procura-se selecionar uma população de pesquisa formada por elementos das áreas administrativa, financeira e jurídica de diferentes setores da Marinha, nomeadamente do Pessoal, Material, das Finanças e das Operações.

A amostragem utilizada é não probabilística, realizada por tipicidade e acessibilidade, de acordo com critérios que o investigador considera como representativos da população alvo (Gil, 2008, p. 91), tendo em conta que são elementos presentes nos diferentes setores entretanto enunciados, ou que ao longo da sua carreira tenham desempenhado funções nos diferentes setores.

Desta forma, foi selecionado um total de 13 elementos, que integram as estruturas da Superintendência das Finanças, do Gabinete do CEMA, do Comando Naval e da Direção de Abastecimento.

Esta investigação, teve início ainda no decorrer de estágios curriculares, realizados ao longo do ano letivo em alguns destes locais e ainda através de uma visita específica à Superintendência das Finanças, no âmbito da dissertação de mestrado.

1.4 Recolha de dados

Com o intuito de garantir o cumprimento dos objetivos definidos para a execução da presente dissertação de mestrado, a recolha de dados incidiu na entrevista semiestruturada, na análise documental e bibliográfica e na observação.

A utilização de três ou mais formas distintas de recolha de dados serve o propósito de minimizar a possível manipulação inconsciente de dados, possibilitando uma triangulação de diferentes fontes, contribuindo desta forma para o rigor das conclusões retiradas após análise dos dados recolhidos, conforme enuncia Yin (2003, p. 13).

A recolha de dados através de observação realizou-se durante estágios curriculares no decorrer do atual ano letivo e ainda através de uma visita específica, de carácter exploratório, para identificação de problemas, dificuldades, necessidades e compreensão da realidade da organização.

A escolha da entrevista semiestruturada para fazer recolha de dados, deve-se ao facto de ser uma entrevista em que as respostas não estão condicionadas a uma padronização, permitindo uma interação mais livre, isto porque este tipo de entrevista está focado num assunto sobre o qual foi elaborado um guião (Apêndice F) de questões principais abertas e não estanques, de modo a permitir o fluir do pensamento do entrevistado e atender às circunstâncias momentâneas da entrevista (Manzini, 1990).

Foi realizado um total de 13 entrevistas, devidamente gravadas, com o intuito de conhecer a situação atual da Marinha relativamente à aplicação do POCP, à implementação do SNC-AP e das novas áreas por ele definidas (NCP 15), e ainda as consequências para a organização da implementação de um novo normativo e das novas problemáticas nas áreas financeira, contabilística e orçamental.

Desta forma, é possível dividir o guião em três partes, sendo a primeira, a de reconhecimento situacional da organização e das ações por ela desenvolvidas com o atual normativo; a segunda parte, de avaliação do conhecimento da temática e capacidade para implementação do SNC-AP, em específico da NCP 15; terceira e última parte, consequências para a organização, novos processos e fluxos de informação.

1.5 Análise dos dados

Finalizada a recolha de dados, importa agora proceder à análise da informação obtida e interpretação da mesma, de forma ser possível criar conhecimento necessário à solução da problemática do tema e cumprimento dos objetivos propostos para a dissertação de mestrado.

Para ser possível o tratamento e análise dos dados, recorre-se à análise qualitativa, caracterizada por três etapas, conforme refere Gil (2008, pp. 175-176), ao citar Miles e Huberman (1994): redução, processo de seleção e simplificação de dados, estabelecendo categorias agrupadas e organizadas; apresentação, organização de dados para análise de semelhanças, diferenças e inter-relacionamento; por fim, conclusão/verificação, revisão do significado dos dados, regularidades, padrões e explicações.

Por fim, o tratamento das entrevistas segue um processo semelhante, em que inicialmente é feita a transcrição integral dos ficheiros áudio para formato texto; de seguida, tratamento e pré-análise das respostas; finalmente, interpretação e análise das respostas de modo a ser possível comparar respostas, definir padrões e reconhecer explicações, permitindo a obtenção de conclusões defensáveis e válidas.

2. Setor Público

2.1 Definição de Setor Público

A *raison d'être* do SP em qualquer economia é o facto de o mercado falhar na provisão de mecanismos que permitam o financiamento, consumo e disponibilização de bens e serviços públicos² de forma equitativa e eficiente (Lapsley, *Research in Public Sector Accounting: An Appraisal*, 1988, p. 21), sendo essas falhas asseguradas por esta estrutura complexa e de características muito próprias.

A definição de Hong (1991, p. 5), numa perspetiva estrutural, resume-se a um todo constituído por um misto de departamentos, agências governamentais e empresas sobre as quais o Estado detém o controlo efetivo através de maioria acionista, participações, entre outros.

No entanto, o conceito de SP está longe de ser estanque, claramente definido ou imutável no tempo. Na verdade, a evolução das ideologias políticas e económicas, dos Estados e do fenómeno da Globalização, têm contribuído para a existência de constantes mudanças e divergências na definição deste conceito.

Corroborando esta afirmação, Broadbent & Guthrie (1992, p. 3) consideram que o SP tem sofrido mudanças drásticas, enquanto parte da atividade económica detida e controlada pelo Estado. Para os autores, este setor compreende as organizações financiadas, detidas e geridas publicamente para a provisão de serviços, sendo por isso bastante importantes os conceitos de propriedade e operação/gestão.

O Conceito de propriedade e gestão são também a base para a definição de SP, conforme o disposto no n. °2 do artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa, como sendo “constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

Para além do critério de propriedade, entretanto descrito, um outro fator de distinção do setor é o lucro, no sentido em que as organizações que dele fazem parte, normalmente não têm como objetivo a obtenção de lucro. No entanto, no SP podem-se encontrar

² bens em que o seu consumo por um cidadão não irá privar o acesso de outros (não rivalidade), são disponibilizados equitativamente (não exclusividade) e têm um carácter não comercial.

entidades não lucrativas puras, quase não lucrativas, lucrativas puras e quase lucrativas, o que significa que nem sempre pode ser utilizado (pelo menos isolado) para uma correta diferenciação/delimitação face ao setor privado (Rua & Carvalho, 2006, pp. 36-37).

Numa acessão tradicional, este setor é composto por entidades públicas que fornecem bens e serviços à comunidade, tidos como essenciais à edificação da sociedade. Acresce ainda, a centralização na definição de políticas e de financiamento destas atividades, sendo por isso privilegiados a integridade, o controlo e a conformidade legal (Broadbent & Guthrie, 1992). Barton (2005, p. 142) acrescenta, os governos são eleitos pelos cidadãos para que possam ser tomadas decisões coletivas em seu nome, de modo a garantir o provisionamento de bens e serviços e o bem-estar social, dada a reconhecida incapacidade das entidades privadas para o assegurar.

Por outro lado, o Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública (Caiado & Pinto, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, 2001, p. 25) define o SP como:

“o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da descentralização por eficiência). Outra definição, esta com carácter mais subjetivo, considera o Sector Público como o conjunto homogéneo de agentes económicos que desenvolvem as atividades económicas (...), exceto os trabalhadores do Sector Público que integram o sector privado da economia.”

Numa outra perspetiva, este setor é heterogéneo por ser composto por uma diversidade de organizações que prestam uma ampla variedade de serviços. “Estas organizações:

- a) Prestam uma variedade de serviços diferente;
- b) Exibem uma variedade de características legais, sociais, económicas e políticas;
- c) Têm poderes e responsabilidades diferentes;
- d) Têm objetivos e fontes de financiamento diferentes;
- e) Têm diferentes estruturas organizativas;
- f) Adotam diferentes práticas contabilísticas;

- g) Muitos dos serviços não poderiam ser prestados por entidades privadas, não só pelas suas características como também pelos recursos que implica” (Rua & Carvalho, 2006).

Tendo em conta as diferentes noções de SP, é perceptível que este está sujeito a maiores restrições políticas e sociais do que as empresas do setor privado (Hong, 1991, pp. 5-6), sendo de considerar as necessidades de avaliação de desempenho e resultados numa perspetiva económica e social, contribuindo para uma mudança do paradigma.

A mudança do setor traduz-se na crescente convicção de que o mercado assegura resultados económicos mais favoráveis do que organizações tipicamente burocráticas (entidades públicas). O racionalismo económico subjacente, estabelece a necessidade de redução da estrutura do SP e como consequência dos seus custos, considerando cada vez mais a preocupação com a eficiência, o custo, os *outputs* e a responsabilização pelo desempenho (Broadbent & Guthrie, 1992, pp. 3-4).

Inicialmente, o setor podia ser visto como dividido em duas áreas, uma financiada por transferências orçamentais resultantes da cobrança de impostos, e outra pelos grandes monopólios que fornecem bens e serviços essenciais à sociedade, obrigando os consumidores a um pagamento, apesar de o seu funcionamento ser subsidiado pelo Estado. Contudo, estas empresas (públicas), propriedade do Estado, têm demonstrado uma tendência para a privatização e “empresarialização”, passando a ser propriedade de *shareholders*, o que se traduz numa redução do SP (Broadbent & Guthrie, 1992, pp. 7-8).

Embora exista ainda uma relação burocrática que liga o Estado à provisão de bens e serviços públicos, a noção de que o SP requer financiamento, propriedade e controlo públicos está algo desatualizada. Neste sentido, a provisão de serviços públicos tem vindo a ser organizada de forma diversificada e o controlo pode ser realizado através de diferentes mecanismos reguladores e organizacionais. Com isto, não é eliminada a necessidade de financiamento ou de regulação por parte do governo, mas reduz substancialmente essa relação e a ação direta sobre estas atividades (Broadbent & Guthrie, 2008, p. 134). Os referidos autores acrescentam que o aumento do envolvimento do setor privado nestas áreas cria uma estrutura mais complexa (regulação, financiamento, governação e prestação de contas), propondo então uma mudança do conceito de SP para Serviços Públicos (Broadbent & Guthrie, 2008, p. 134).

Finalmente, um conceito que procura enquadrar todas as especificidades do SP é o definido pelo The Institute of Internal Auditors (2011, p. 3), estabelecendo que este consiste no Governo e todas as agências e empresas controladas ou financiadas publicamente, e todas as entidades que disponibilizam programas, bens e serviços públicos. Este conceito equaciona mais do que as estruturas centrais do SP (Governo, ministérios, departamentos), possivelmente sobrepondo os setores privado e sem fins lucrativos, delimitando-o através de uma representação esquemática de anéis.

Como se pode verificar no Apêndice A, o núcleo é constituído pelo governo, os ministérios e demais departamentos; nos anéis seguintes, agências e empresas públicas; finalmente, uma “zona cinzenta” da qual fazem parte empresas estatais (detidas e controladas pelo Estado) e entidades que materializam parcerias público-privadas.

Ainda no âmbito da delimitação do SP, o Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública propõe uma divisão quanto à natureza das atividades desenvolvidas, em Setor Público Administrativo (SPA) e em Setor Empresarial do Estado (SEE) ou Setor Público Empresarial (SPE), conforme mostra a Tabela 1.

Tabela 1- Estrutura do Setor Público

Setor Público	Estado <i>lato sensu</i> ou SPA (Setor Público Administrativo)	Administração Central	-Estado: serviços públicos, integrados ou simples
			-Administração Central autónoma
		Segurança Social	
		Administração Regional	
		Administração Local	-Freguesias
			Concelhos/Municípios
	-Regiões administrativas		
Empresas públicas ou SEE			

Fonte: Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública (Caiado & Pinto, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, 2001, p. 25)

O SEE ou SPE “engloba as entidades públicas comerciais, industriais e financeiras; o que usualmente se chama de empresas públicas. Estas entidades têm por objetivo a produção de bens e/ou serviços que se destinem à venda com a qual obtêm a maioria dos seus recursos” (Rua & Carvalho, 2006). Por outro lado, o SPA engloba as entidades que se caracterizam

“pela prestação de serviços à comunidade, normalmente a título gratuito ou com participações de parte do seu custo por parte do utente, e por desenvolverem operações de redistribuição de rendimentos. Os seus recursos derivam basicamente do Estado, ou de outras entidades públicas que os obtêm dos restantes setores da economia” (Rua & Carvalho, 2006, p. 38).

Tendo em conta esta delimitação e separação do SP, surge a noção de Administração Pública (AP), muitas vezes confundida com o SPA. Esta, constitui apenas o núcleo do SPA, pois não engloba funções de natureza política, judicial e legislativa, mas sim entidades que garantem a função do Estado e respetiva atividade de administração pública. Assim sendo, a AP através da prestação de bens e serviços fora do mercado, atividade intimamente relacionada com os objetivos definidos por uma figura de autoridade, visa a prossecução dos interesses coletivos da sociedade. Acresce ainda o facto de a atividade de administração se distinguir da atividade económica de produção (critérios de racionalidade económica), por disponibilizar bens e serviços ao preço de custo e não ao preço de mercado (Caiado & Pinto, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, 2001, p. 26).

“Quando se fala em Administração Pública, tem-se presente todo um conjunto de necessidades coletivas cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela coletividade, através de serviços por esta organizados e mantidos” (Amaral, 1996, p. 29).

No entanto, a noção de AP pode ser analisada de duas perspetivas distintas, a perspetiva orgânica e a perspetiva material. A primeira, define a AP como “um sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas, que asseguram em nome da coletividade a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas (...)” (Amaral, 1996, pp. 36-37). Na segunda perspetiva, Amaral (1996, p. 50) estabelece:

“é a atividade típica dos organismos e indivíduos que, sob a direção ou fiscalização do poder político, desempenham em nome da coletividade a tarefa de prover à satisfação regular e contínua das necessidades coletivas (...), nos termos estabelecidos pela legislação aplicável e sob o controle dos tribunais competentes”.

Relembrando os conceitos de SP e a respetiva delimitação, facilmente se percebe que existe uma diversidade de entidades que desempenham a importante tarefa de satisfação das necessidades coletivas da sociedade, pelo que a AP não é uma atividade exclusiva do Estado (Amaral, 1996, p. 35). Tendo em conta esta não exclusividade, Caetano (1991, p. 7) vai mais longe ao considerar a AP “uma atividade desenvolvida não só pelo Estado como por outras entidades públicas que dele são juridicamente distintas, e até, nos casos previstos na lei, por entidades particulares”.

Assim, toda esta estrutura representada pela figura do Governo, tem como objetivo último a tomada de decisões coletivas com o intuito de aumentar o bem-estar económico e social do país, ou seja, visa a prossecução do interesse público (Barton, 2005, p. 142). Por conseguinte, existe uma variedade de obrigações associadas de prestação de contas e responsabilização, normalmente da figura governamental (eleita por sufrágio), pela gestão dos recursos públicos, tomada de decisão e desempenho (Barton, 2005, pp. 143-144). Desta forma, é necessária a existência de um sistema de informação adequado, capaz de se adaptar à realidade e às necessidades do SP (Contabilidade Pública).

2.1 Síntese Conclusiva

Numa perspetiva abrangente, o SP corresponde a um conjunto de entidades que têm como função proporcionar bens e serviços públicos e zelar pela satisfação das necessidades coletivas da sociedade, mediante a incapacidade demonstrada pelo mercado para a satisfação das referidas necessidades.

O SP é por isso uma estrutura complexa, de difícil delimitação, que não tem como principal objetivo a obtenção de lucro (salvo algumas exceções), nem é estante nem imutável no tempo, que está constantemente sujeita a restrições/pressões políticas, sociais e económicas, quer externas quer internas.

Até aos dias de hoje o SP vem a ser alvo de constantes mudanças, motivadas pelo crescendo da racionalidade económica e pela correspondente crença de que uma estrutura altamente burocratizada não é capaz de proporcionar resultados económicos mais favoráveis que os do mercado. Desta forma, a mudança passa por integrar cada vez mais o setor privado neste contexto, aumentando a sua influência, na perspectiva de tornar a satisfação das necessidades públicas mais eficiente, económica e eficaz, pela redução da estrutura do SP.

Por conseguinte, esta influência do setor privado provoca o aparecimento de novos tipos de entidades públicas, nomeadamente, empresas públicas detidas e/ou controladas pelo Estado, dividindo o SP em SPA e SEE.

No entanto, esta diversificação obriga a maior regulação, maiores e diversificadas fontes de financiamento, maiores necessidades de governança e prestação de contas, incrementando a importância da responsabilização pela gestão e utilização dos recursos públicos, na satisfação das necessidades coletivas da sociedade.

Desta forma, é necessária a existência de um sistema de CP capaz de se adaptar à realidade e necessidades do SP.

3. Modelos conceptuais de gestão pública

Desde o fim do séc. XIX e início do séc. XX que os Estados têm sido confrontados com grandes mudanças no pensamento político, económico e social, com períodos de industrialização, crise e guerras e com o incremento do fenómeno da Globalização. Este clima de mudança forçou à adaptação e subsequentes reformas foram operadas ao nível da estrutura e funcionamento do Estado.

Estas reformas refletem o aparecimento de diferentes considerações sobre o SP (entretanto abordadas), bem como novos âmbitos de atuação e abordagens à função de administração pública, nomeadamente sobre como esta deve desenvolver a sua atividade.

3.1 A Teoria Clássica de Administração Pública – *The Old Public Administration*

A teoria clássica de administração pública, também conhecida como *The Old Public Administration*, surge na fase de juventude dos Estados democráticos, marcada por um forte movimento de industrialização, e pela promoção do desenvolvimento económico e a edificação de um Estado moderno de acordo com modelos de burocracia, refere Bourgon (2007, p. 9). Robinson (2015, p. 5) acrescenta que, este modelo de burocracia é influenciado pela ideologia Weberiana (presente no séc. XX), com base nos princípios da hierarquia e meritocracia.

Adicionalmente, o modelo clássico caracteriza-se pelo controlo centralizado da atividade, separação das áreas profissionais e políticas, submissão à lei e responsabilidade perante os funcionários eleitos, por forma a garantir a eficiência e eficácia na gestão do pessoal e do orçamento (Bourgon, 2007, p. 9; Robinson, 2015, p. 5). Com efeito, McCourt (citado em Robinson, 2015, p. 5) sistematiza as principais características da *old public administration*:

- a) “Separação entre política e políticos eleitos e a administração e os administradores nomeados;
- b) A atividade da administração é contínua, previsível e pautada por regras;
- c) Os Administradores são profissionais formados e treinados, nomeados com base nas suas qualificações;

- d) Existe uma divisão funcional do trabalho e hierarquia de pessoal e funções;
- e) Os recursos pertencem à organização e não aos indivíduos; e
- f) Os funcionários públicos não servem o interesse privado mas sim o interesse público”.

No entanto, Bourgon (2007, pp. 9-13) alerta para o facto de este modelo não ser capaz de acompanhar os problemas e as necessidades da realidade atual, ao considerar a necessidade para a flexibilidade, as novas formas de *accountability* e as interações entre o corpo político e as políticas desenvolvidas.

Primeiramente, a necessidade de flexibilidade surge por este modelo estar adaptado a processos simples e repetitivos, que garantem a equidade perante a lei. Porém, alguns tipos de bens e serviços públicos tendem a ser mais complexos.

Adicionalmente, o serviço público depende de alguma discricionaridade, tentativamente minimizado por este modelo (procura pela equidade e igualdade aos olhos da lei), pois depende de um elevado nível de tomada de decisão individual e subsequente conhecimento, *know-how* e experiência exigidos na interação entre cidadãos e funcionários públicos, decorrente de uma deficiente orientação para as tarefas e funções a desempenhar. Muitas vezes, a falta de orientação, a inexistência de um *framework* intelectual devidamente definido e a incapacidade para acompanhar as exigências da atualidade, podem dar origem a erros, riscos de arbitrariedade e falha na satisfação das necessidades dos cidadãos, pondo em causa a seriedade e confiança no governo (eleito pelos cidadãos).

Em segundo lugar, a autora (2007, pp. 10-11) defende que a teoria clássica de administração pública acenta no princípio de separação entre a decisão política (políticos) e o cumprimento da mesma (entidades públicas e funcionários públicos), com o intuito de evitar corrupção, favorecimento, entre outros. Contudo, a realidade existente é mais complexa e por isso quase impossível de aplicar este princípio. Neste sentido, a definição de políticas públicas não depende apenas da afirmação política de uma maioria, devendo passar por um processo de escrutínio, estudo, consulta, debate e audição de entidades competentes em cada área, de modo a poderem ser definidas políticas capazes de assegurar o interesse e o bem-estar públicos e a adequada *performance* do país (papel fundamental do governo, pelo qual é responsabilizado). No fundo, este princípio não

acautela as interações existentes e necessárias entre o poder político, o sector público e AP, os cidadãos e a sociedade civil, pondo em causa o funcionamento e desenvolvimento dos Estados.

Finalmente, a mesma autora (2007, pp. 11-12) exorta para o facto de existirem pressões externas e internas para mudanças na administração pública em áreas como a responsabilidade e *accountability*. Descreve, portanto, que de acordo com a administração pública clássica ou *old public administration*, estas áreas apenas se verificam no verter da vontade e interesse públicos numa política concreta, ou como meios de controlo do exercício do poder investido nos órgãos eleitos. Mais uma vez, o funcionamento do Estado é mais complexo, sendo que em última instância, a *accountability* deve ter como objetivo, garantir que o governo atua em conformidade com as exigências internas (sociedade) e externas.

Torna-se então necessário que exista informação adequada sobre a *performance* em diferentes áreas (despesa, receita, execução orçamental, desemprego, outras) e comparabilidade com outros países. Adicionalmente, verifica-se um maior interesse dos cidadãos no desempenho do Estado e vontade em desempenhar um papel preponderante na administração do mesmo, com o intuito de salvaguardar a prestação de bens e serviços públicos e o desenvolvimento da sociedade.

Desta forma, passa a ser exigida maior transparência, novas formas de controlo, informação fiável e completa.

Em Portugal, alguns elementos do conceito de administração pública ainda perduram, sendo também perceptíveis algumas influências napoleónicas que se alinham com o modelo antigo ou clássico, conforme refere Corte-Real (2008, pp. 209-211). A autora define então cinco características para o caso português:

- a) Estado unitário e central, mesmo durante diferentes regimes políticos;
- b) Governo executivo maioritário, sendo a maioria eleitoral uma condição de estabilidade e princípio político a ser preservado;
- c) Relação política entre ministros e diretores gerais, sendo os últimos nomeados por decisão política. Este pressuposto está definido em legislação própria;

- d) Cultura administrativa legal: reformas e mudanças na sociedade e na economia de acordo leis específicas e estrutura centralizada. Intensões e programas estabelecidos por leis, decretos-lei e regulamentos, em que o processo de definição e implementação estão separados, em concordância com a perspectiva clássica; e
- e) Grande diversidade de apoio consultivo para a formulação de políticas, no entanto o poder político tem muita influência neste processo, sendo por vezes insuficientes os pareceres de entidades competentes e especializadas, contribuindo para a separação entre a formulação e implementação.

3.2 *New Public Management*

O *New Public Management* (NPM) é um modelo conceptual de gestão pública que surge nos anos 70 e 80, provavelmente associado a outras tendências de administração pública, também deste período. Assim, Hood (1991, p. 3) citando Dunsire e Hood (1989), Hood e Schuppert (1989) e Dunleavy (1989) sistematiza essas tendências:

- a) Tentativa de travar ou mesmo diminuir o crescimento do governo em *staff* e diminuição de despesa pública;
- b) Mudança para modelos de privatização e afastamento do *core* das instituições governamentais, dando ênfase à subsidiariedade na prestação de serviços públicos;
- c) Desenvolvimento da automatização na produção e distribuição de bens e serviços públicos; e
- d) Desenvolvimento de uma agenda vocacionada para assuntos externos, atenta aos problemas da gestão pública, definição de políticas, tomada de decisão e cooperação intergovernamental.

Adicionalmente, este modelo surge com o intuito de alterar os paradigmas existentes na administração clássica, ao procurar diminuir, ou mesmo eliminar diferenças entre os setores público e privado, e ainda mudar o objetivo de *accountability*, sendo atribuída maior importância aos resultados em detrimento dos processos. Desta forma, o racionalismo económico redefine a postura na gestão pública, sendo atribuído um papel de elevada importância à contabilidade, ao ser considerado um sistema de informação de

elevada confiança (baseado no mercado e em métodos de gestão privados). Este entendimento deriva da crescente preocupação em acompanhar as atividades desenvolvidas pelo SP (custeio, contabilização e avaliação), bem como da crescente desconfiança nos órgãos altamente burocratas do Estado (Hood, 1995, p. 94).

Com efeito, a orientação para os resultados provocou transformações no SP para potenciar a eficiência e *accountability* na prestação de serviços públicos, materializadas por reformas ao nível organizacional, contabilístico e de gestão/administração (Jovanovic, 2013, p. 2).

Por outro lado, o NPM surge para tentar resolver alguns problemas pouco abordados pelo anterior modelo, sendo apontados por Bourgon (2007, p. 13) os serviços com objetivo centrado no cidadão, o *value for money* dos contribuintes e uma força de trabalho flexível e responsiva na prestação de serviços públicos.

Em primeiro lugar, a prestação de serviços públicos deve ter como principal objetivo a satisfação das necessidades e dos direitos dos cidadãos, ao mesmo tempo que procura uma constante evolução no desempenho (boas práticas), prestação coordenada e integrada de serviços e utilização das tecnologias de informação e comunicação para garantir o reconhecimento, afirmação e prossecução dos interesses dos cidadãos (Bourgon, 2007, p. 13).

Adicionalmente, ao conseguir-se o *value for money*, significa que se está a utilizar de forma adequada os recursos financeiros dos contribuintes, contribuindo para o bem-estar público. Assim, é importante mostrar essa informação aos cidadãos, prestar contas, algo que é tentativamente acautelado pelo NPM, ao focar-se nos resultados, no desempenho e no impacto da utilização de recursos públicos, com vista à melhoria da produtividade e satisfação do interesse público (Bourgon, 2007, p. 14).

Finalmente, a existência de uma força de trabalho flexível e responsiva na prestação de serviços públicos é essencial para garantir a capacidade do Estado para se modernizar, acompanhar e satisfazer as necessidades dos cidadãos, pelo facto de se viver numa sociedade e economia globais. O NPM surge com uma abordagem à mudança do regime de gestão de pessoal, procurando estabelecer acordos contratuais, pagamentos em função do desempenho e sistemas de gestão na base do desempenho (Bourgon, 2007, pp. 14-15).

Anteriormente ao NPM, a perspectiva económica de John Maynard Keynes defendia a intervenção do Estado para contrabalançar os ciclos económicos e maximizar o bem-estar, contudo, a nova ideologia política e económica alerta para a influência inflacionista e de aumento da dívida pública que a abordagem intervencionista pode ter, conforme referem Buchanan e Wagner (citados por Ellwood & Newberry, 2007, p. 552).

Após um longo período pós-guerra, registou-se uma desaceleração no crescimento económico dos diferentes países, vista como um reflexo do peso excessivo da estrutura do SP. Esta situação motivou um desinteresse no envolvimento do Estado em atividades empresariais e o aparecimento da ideologia da utilização dos mecanismos de mercado para o desenvolvimento económico e social (Ellwood & Newberry, 2007, p. 551).

O desinteresse e desconfiança na atividade do Estado, é suportado por Niskanen (citado por Ellwood & Newberry, 2007, p. 552), este acredita que a provisão de serviços única e exclusivamente pelo SP iria ser sempre ineficiente, sendo essa ineficiência provocada pelo interesse privado dos burocratas que pretendem maximizar o orçamento. Defende por isso que, a solução passa pela perseguição da eficiência através de processos de mercado.

De acordo com Hood (1991, p. 5) e Ellwood & Newberry (2007, p. 552), o NPM surge pelo aparecimento de novas formas de pensamento económico (*new institutional economics*), baseadas na escolha pública, teoria da agência e teoria dos custos de transação. Por sua vez, deram origem a doutrinas assentes em ideais de contestabilidade, transparência, escolha do utilizador e concentração da estrutura de incentivos, por oposição à ideologia burocrática, da importância da lei e da hierarquia.

Por outro lado, uma outra abordagem (complementar) também parece ajudar a justificar o aparecimento do NPM, nomeadamente os ideais de gestão empresarial aplicados ao SP. Por sua vez, estes provocaram o aparecimento de doutrinas orientadas para a especialidade em gestão profissional, que requerem um grande nível de discricionariedade para obtenção de resultados, e ênfase particular na retificação/correção e medição/cálculo dos *outputs* da organização (Hood, 1991, pp. 5-6).

Sistematizando, este modelo conceptual de gestão pública tem as suas fundações na teoria da escolha pública e a atividade do SP desenvolve-se sob a perspectiva da produtividade, dos mercados e da gestão, com o objetivo de obter rendimentos. Quer isto dizer que, no seu núcleo, o NPM procura instituir ideais, valores e práticas características do setor privado no SP, transformando-o (Bourgon, 2007, p. 13).

Desta forma, as novas orientações político económicas procuram a redução do poder e do tamanho do SP, através de políticas técnico-económicas e mecanismos de privatização. Posteriormente, o controlo dessas políticas será feito através da contabilidade, de modo a assegurar a conformidade e equilíbrio das restrições orçamentais e ainda permitir restabelecer a eficiência através dos processos de mercado (Ellwood & Newberry, 2007, p. 553).

O NPM coloca então um novo ênfase nos seguintes aspetos: “*accountability*, autonomia de gestores e organizações públicas, eficiência, eficácia, economia, *value for money*, orientação para o mercado e *output*, descentralização, mensuração de desempenho e gestão” (Anessi-Pessina, Barbera, Sicilia, & Steccolini, 2016, p. 494).

Com efeito, ao citar Osborne, Robinson (2015, pp. 7-8) estabelece os seguintes elementos-chave do NPM:

- a) Atenção às lições da gestão do setor privado;
- b) Crescimento da gestão e da separação entre a implementação e a definição de políticas nas organizações;
- c) Orientação para a liderança e gestão empresarial dentro dos serviços públicos;
- d) Maior ênfase ao controlo e avaliação de *inputs* e *outputs*, gestão e auditoria de desempenho;
- e) Desagregação dos serviços públicos e maior foco no controlo de custos; e
- f) Crescente utilização dos mercados, competição e contratos para alocação de recursos e prestação de serviços públicos.

Numa outra perspectiva, com vista à possível universalidade deste modelo de gestão pública, Hood (1991, p. 6) realça ainda como vantagens a sua portabilidade e capacidade de difusão, permitindo a aplicabilidade numa variedade de atividades e organizações do

SP, em vários países; por último, a neutralidade política, ou seja, este modelo pode ser adaptado a qualquer ideologia política, tendo sido criado como um *Framework* apolítico.

Por outro lado, o mesmo autor tece também algumas críticas ao NPM, ao considerar que prejudica o serviço público, que é ineficiente na redução de custos e que permite o aparecimento de burocracia, contabilidade criativa, corrupção. Finalmente, a sua universalidade também é questionada, pois a ambição de redução de custos aparenta provocar problemas de equidade, redução de acessibilidade aos bens e serviços públicos, entre outros (Hood, 1991, p. 8).

Tendo em conta o já referido, Robinson (2015, p. 9) ao referir-se às conclusões proferidas por Minogue, Polidano e Hulme (1998) descreve que o NPM foi criticado pela sua ênfase “unilateral” nos princípios de gestão privada, pelo enfraquecimento da capacidade democrática de *accountability* e a falha perante as necessidades dos cidadãos ao não os colocar no primeiro plano dos esforços da reforma. Por último, ao referir-se a Christensen & Laegrid (2007b) e Denhardt & Denhardt (2000), descreve uma diminuição de coerência governamental pela fragmentação da política e distribuição de bens e serviços públicos por parte de agências e empresas.

Em Portugal, o aparecimento do NPM é tardio (anos 90), despoletado pelas pressões e restrições colocadas à realização de despesa pública, devido à existência de uma população envelhecida, à escassez de recursos e aos requisitos europeus e critérios de convergência. No entanto, pelas mudanças constantes no SP português e pela existência de uma visão diferente do papel do Estado, iniciou-se um processo de reflexão para perceber em que medida faz sentido aplicar os fundamentos e ideologias da orientação para o mercado, privatização, entre outros. Desta forma, foi criada uma comissão para estudar e procurar soluções para aumentar a qualidade, eficiência e eficácia na economia portuguesa (Corte-Real, 2008, pp. 216-217).

Efetivamente, algumas medidas foram introduzidas, mesmo tendo em conta especificidade do regime político administrativo português, dando primazia à salvaguarda do interesse do cidadão, mas também a questões como a eficácia, a gestão da qualidade e *value for money* (Corte-Real, 2008, p. 221).

3.3 Novos modelos conceptuais: *New Public Governance*, *New Public Service* e *New Public Administration*

O evoluir do contexto económico, social e político provoca alterações na forma como se vê a atividade do SP, e o mesmo acontece com o modelo conceptual de gestão pública conhecido por NPM.

A este modelo são apontados diversos problemas de coerência organizacional, capacidade de resposta e coordenação, resultantes da transferência das responsabilidades do governo central para entidades privadas, autoridades reguladoras e empresas de prestação de serviços. Portanto, esta fragmentação criada pelo NPM resulta na fragilização da coerência, autoridade e capacidade de resposta do governo a situações de crise e assuntos de elevada complexidade (Bourgon, 2007, p. 15; Robinson, 2015, p. 11).

Por outro lado, Lapsley (2009, pp. 17-18) alerta que apesar da expectativa e da excelente contribuição do NPM para a transformação do SP, as tecnologias deste modelo aparentam frustrar a possibilidade de sucesso nos resultados da aplicação de políticas públicas. Ou seja, este insucesso deve-se à dependência da experiência e conhecimento dos consultores nas áreas de gestão, por parte das entidades publicas, e da seriedade e duvidas na sua eficácia.

Adicionalmente, existem evidências de comportamentos criativos (por exemplo, contabilidade criativa) para redução de custos, deficiências nos sistemas de *e-government*, falta de conhecimento e experiência na gestão de projetos, orientação para processos em detrimento da qualidade dos serviços públicos prestados e efeitos negativos da gestão de risco na prestação de serviços públicos (Lapsley, 2009, pp. 17-18).

Consequentemente, surgem novas óticas que tentam suplantar os problemas quer do NPM quer da administração pública tradicional, nomeadamente, *New Public Governance* (NPG), *New Public Administration* (NPA) e *New Public Service* (NPS). Estas abordagens são idênticas ao definirem o seu foco no cidadão e no interesse público, esclarecem Robinson (2015, p. 9) e Bourgon (2007, p. 15). O NPG atribui maior importância às relações entre organizações e à gestão e controlo (*governance*) dos processos, refere ainda Robinson (2015, p. 9).

A ideia central de cidadania é vista como um conjunto de dimensões, sejam estas, legais, económicas e sociais, ou seja, os cidadãos não são meros clientes, contribuintes ou cidadãos votantes, salientam King e Stivers (citados por Bourgon, 2007, p. 16). Por esta razão, tendo em conta a aproximação aos modelos de mercado e a inerente insatisfação, existe uma evolução da perspetiva do cidadão (Tabela 2) enquanto homem económico, da existência de instituições públicas eficazes e um adequado sistema de prestação de contas. Portanto, esta perspetiva reforça a crescente necessidade de envolvimento dos cidadãos nas decisões políticas, nos debates políticos e nos serviços públicos (Bourgon, 2007, pp. 16-17).

Tabela 2 - Cidadania

Fatores	De	Para
Cidadão	Ser Legal	Ser Político
Cidadania	Igualdade de Direitos	Membro de uma comunidade política e social onde existem direitos e deveres
Função do Governo	Defensor dos interesses dos cidadãos	Promoção da cidadania, discussão e integração públicas.

Fonte: Adaptado de Bourgon (2007, p. 17).

Seguidamente, o interesse público volta a ser um elemento importante na administração pública, justificado pelo maior envolvimento dos cidadãos e as preocupações com o interesse coletivo e não apenas com interesses particulares. Desta forma, o envolvimento dos cidadãos permite desenvolver e adotar soluções conducentes com a prossecução do interesse público, exigindo maior abertura, acessibilidade, responsabilidade, capacidade de resposta e operabilidade por parte do governo (Robinson, 2015, p. 10).

Assim, prevê-se uma evolução também do conceito de interesse público e do papel do governo nessa matéria, conforme a tabela 3.

Tabela 3 – Interesse Público

Fatores	De	Para
Interesse Público	Agregação de interesses individuais e interação com interesses especiais	Interesses comuns dos cidadãos
Função do Governo	Expressar a vontade pública	Articular e cumprir com o interesse público

Fonte: Adaptado de Bourgon (2007, p. 17).

Posteriormente, registou-se um desenvolvimento e alteração das características dos serviços públicos (dependência de um nível de conhecimento, abordagem holística e de integração e participação dos cidadãos), bem como da forma de implementação de políticas públicas, que efetivamente condicionam a prestação de serviços (Bourgon, 2007, pp. 18-19). O processo de implementação de políticas desempenha um papel importante no resultado das mesmas, pelo que este e a formulação de políticas devem ser considerados processos interativos e integrados, conforme Bourgon (2007, pp. 19-20), e sistematiza na seguinte tabela:

Tabela 4 – Implementação de políticas públicas

Fatores	De	Para
Política e implementação	Separação	Integração
Princípios orientadores	Cumprimento	Resultados dentro da lei
Exercício de discricção	Baseado em regras	Constrangido pela responsabilidade
Critérios de sucesso	<i>Output</i>	<i>Outcome</i>
Cidadãos	Sem interferência	Participação/coprodução

Fonte: Adaptado de Bourgon (2007, p. 20).

Finalmente, um dos últimos elementos caracterizadores do NPS e do NPA, é a política pública, por outras palavras, a forma como esta é definida. Bourgon (2007, p. 20) descreve o processo contemporâneo de definição de políticas como disperso em termos de poder e de responsabilidade, motivado pelo aparecimento de preocupações com os mercados globais que requerem soluções globais, maior acesso a informação pela existência de novas tecnologias e maiores necessidades de cooperação entre governos e organizações internacionais.

Desta forma, neste processo o governo mantém o papel de equilibrar interesses, definir legalmente e politicamente regras de gestão e controlo e de assegurar os princípios de justiça social e de democracia. Por outro lado, os funcionários públicos são chamados a ter uma maior intervenção na discussão, resolução de conflitos e facilitação (Bourgon, 2007, pp. 20-21). Esta crescente complexidade entre política e administração é descrita na seguinte tabela:

Tabela 5 – Política Pública

Fatores	De	Para
Política/interface da Administração	Separação	Interação
Política pública	Resultado do processo de decisão político	Resultado de múltiplas interações
Papel dos cidadãos	Cumprimento	Compromisso
Papel do governo	Legislar	Deliberar

Fonte: Adaptado de Bourgon (2007, p. 21).

Robinson (2015, p. 15) acrescenta que uma das ilações que se pode retirar destas reformas do SP é que essas mudanças devem ser sensíveis ao contexto político, económico e social de cada país e equacionadas de diferentes perspetivas, ou seja, existir uma adequação dos diferentes modelos conceptuais fazendo uso dos pontos fortes, de forma a complementarem-se.

Portugal aparentemente é um desses casos, ao manter uma forte relação com as tradições administrativas de gestão e controlo napoleónicas, com traços dinâmicos, onde Corte-Real (2008, p. 224) salienta os seguintes elementos:

- a) Estado unitário e centralizado;
- b) Lei administrativa que constitui um corpo autónomo no sistema judicial e cultura altamente ligada aos fundamentos legais, com a existência de uma evolução para fórmulas de direito privado; e
- c) Serviço civil com uma carreira e um regime estatutário próprios.

Apesar dessa abordagem mais tradicional, Portugal, parece ter acompanhado o processo de evolução da sociedade e dado resposta aos processos de descolonização, novos direitos sociais e económicos, desafios democráticos e acesso à União Europeia (UE). A autora acrescenta ainda, que existe uma forte orientação para a sociedade, o cidadão e o interesse público, ao mesmo tempo que existe uma maior flexibilidade e aproximação aos processos do setor privado.

Por fim, existe efetivamente uma forte tradição napoleónica adaptada por princípios neoliberais e influências do NPM, essencialmente por ser um país confrontado com diversas reformas do Estado num passado recente, pelo excesso de despesa e dívida pública e emprego público, conforme refere Corte-Real (2008, pp. 224-225).

3.4 Síntese Conclusiva

A mudança no SP e no contexto político, económico e social externo e interno, desde o fim da 2ª Guerra Mundial, imprime alterações e reformas na forma como se pensa e desenvolve a atividade pública, conduzindo a novas formas de Gestão Pública.

A forma tradicional de gestão/administração pública, conhecida como *The Old Public Administration*, utilizada durante um longo período de tempo, caracteriza-se por um modelo de raízes burocratas, baseado na meritocracia e na hierarquia. O seu funcionamento assenta na cultura de administração legal (subordinação à Lei), com uma estrutura centralizada e clara separação da decisão política.

Contudo, esta forma de funcionamento traduz-se numa constante incapacidade de acompanhar as mudanças na sociedade, pois é rígida, restritiva, repetitiva, tendencialmente discricionária e pouco transparente. Esta situação é agravada pela cada vez maior complexidade dos bens e serviços públicos, e pela crescente desconfiança dos cidadãos relativamente aos órgãos decisores, responsáveis pela prossecução do interesse público.

Assim, constata-se a necessidade de existir mais e melhor informação sobre a *performance* do Estado e pelo crescente interesse dos cidadãos nas políticas públicas, na gestão dos recursos públicos e na tomada de decisão. Por conseguinte, torna-se necessária a existência de maior transparência, novas formas de controlo e informação fiável.

Com o aparecimento do NPM, baseado na teoria da escolha pública, na produtividade da atividade do Estado e a inerente perspectiva de mercado, direcionada para o rendimento, procura responder aos problemas anteriormente referidos.

Este modelo apresenta tendências para o emagrecimento do SP e AP, e redução da despesa pública, aplicando modelos de privatização (subsidiariedade na prestação de bens e serviços públicos). Esta perspectiva surge devido à importância dada aos resultados, à maior preocupação com as atividades desenvolvidas, à procura pelo *value for money*, à aproximação aos ideais de gestão empresarial e às pressões externas (cooperação e comparação intergovernamentais e mercado). Desta forma, é necessária a existência de um sistema de informação (CP), que permita obter a informação adequada para o cumprimento destes pressupostos.

No entanto, são apontadas algumas falhas e consequências a este modelo, pois a preocupação constante com a redução de custos e otimização de resultados, pode resultar em maiores níveis de burocracia, corrupção, contabilidade criativa, problemas de coerência organizativa e desleixo no cumprimento do interesse público e satisfação das necessidades dos cidadãos.

Identificados estes problemas, o NPM evolui para novos modelos, o NPG, o NPA e o NPS, onde se verifica uma evolução da perspectiva do cidadão, do interesse público, da implementação e decisão das políticas públicas e das entidades públicas propriamente ditas. Ou seja, estas entidades devem manter o zelo pela eficiência, economia e eficácia, contudo, deve existir uma maior sensibilidade relativamente ao contexto político, social e económico.

Portanto, o cidadão começa a ter cada vez maior envolvimento/participação no processo de decisão política e de definição de políticas em prol do interesse público, exigindo: maior abertura; maior responsabilização; maior capacidade de resposta e operabilidade. Adicionalmente, é exigido um adequado sistema de prestação de contas e responsabilização, capaz de assegurar o acompanhamento, controlo e verificação da utilização dos recursos públicos e do desenvolvimento da atividade pública, com o intuito de garantir a satisfação das necessidades coletivas.

4. Diferenças existentes entre as necessidades de informação contabilística pública e informação contabilística privada

4.1 Administração e Gestão Pública vs Administração e Gestão Privada

Conforme analisado anteriormente, a AP em sentido estrito desenvolve ações administrativas com vista à satisfação de necessidades coletivas, para a prossecução do interesse público, estando subjacente a sujeição ao poder político (Bilhim, 2008, p. 32).

No entanto, essa relação de dependência não existe no caso da administração privada, pois está sim dependente do mercado, das suas leis (procura e oferta), dos seus mecanismos e flutuações que descrevem ciclos de expansão e retração. O próprio mercado introduz estímulos à atividade das administrações privadas, obrigando-as a evoluir, a aperfeiçoar e a inovar. Por conseguinte, este tipo de administração sustenta-se na procura incessante de lucro, de modo a evitar a sua falência/extinção (Bilhim, 2008, p. 32).

A AP surge como um todo com a faculdade de suprir falhas resultantes da atividade do mercado, desenvolvendo atividades nas áreas de prestação de serviços e regulação. Adicionalmente, a AP atua sob alguma forma de regulação, ou seja, atua de acordo disposições legais (constrangimentos jurídico-formais), onde se define “o que pode, deve e como ser feito”, não estando dependente de questões de preço, de êxito ou não, mas de orientação política (Bilhim, 2008, p. 32)

As diferenças entre AP e administração privada, podem ser avaliadas quanto ao objeto, ao fim e aos meios, conforme se descreve a seguir:

- a) “Quanto ao objeto, a administração pública trata das necessidades coletivas, assumidas como tarefas e responsabilidades próprias da coletividade, ao passo que a administração privada trata das necessidades individuais;
- b) Quanto ao fim, a administração pública prossegue o interesse público, enquanto a administração privada prossegue fins particulares, pessoais; e
- c) Quanto aos meios, a administração utiliza o comando unilateral, quer a forma de ato normativo (regulamento administrativo), quer a forma de decisão concreta (ato administrativo). Pelo contrário, a administração

privada usa o contrato civil – instrumento jurídico típico da administração privada - baseado no princípio da igualdade das partes” (Bilhim, 2008, p. 32).

Sistematizando, com adaptação de Willcocks e J. Harrow, o mesmo autor estabelece as diferenças entre setor privado e serviços público:

Tabela 6 – Principais diferenças entre os Serviços Públicos e o Setor Privado

<i>Serviços Públicos</i>	<i>Setor Privado</i>
Regulamentação: códigos de conduta	Conselho de administração; enquadramento condicionado pelo planejamento da empresa
Necessidades provindas da gestão da economia nacional	Indicadores do mercado
Relativa transparência da administração e da tomada de decisão -, ênfase sobre os representantes	Relativo secretismo; ênfase sobre a confidencialidade do negócio
Público atento; uma base ampla de multi-interessados (<i>stakeholders</i>); impacto de corpos reguladores subsidiários	Foco primordial nos acionistas e na gestão <i>stakeholders</i> ; impacto de corpos
Múltiplos valores e objetivos: Serviço; Interesse Público; Equidade; Profissionalismo; Participação do utente; Trocas complexas	Relativamente restritos
Fonte principal de recursos: impostos	Fonte principal de recursos: receitas operacionais e empréstimos
Ampla responsabilidade	Responsabilidade restrita
Dar resposta às orientações políticas e aos horizontes de curto prazo	Não há uma sobreposição política nacional: local real; menos constrangimentos artificiais em tempo
Objetivos sociais primordiais, ex. Segurança, Saúde, Educação, Defesa, outros	Objetivo primordial: lucro

Fonte: Adaptação de (Bilhim, 2008, p. 33).

Tendo em conta as diferenças entre administração privada e AP, entretanto abordadas, importa também compreender quais as diferenças entre Gestão Pública e Gestão Privada.

Ambos os tipos de gestão são idênticos, no sentido em que possuem funções comuns de “planeamento, organização, gestão das pessoas, direção, coordenação, informação e orçamento”, conforme refere Rocha (2011, p. 18), ao citar Allison (1987).

No entanto, os dois tipos de gestão distinguem-se pela forma como estruturam as organizações (um gestor privado vs vários gestores públicos), por fatores ambientais, pelas interações entre a envolvente externa e as entidades e ainda pelos processos. Estas diferenças estão plasmadas na seguinte tabela:

Tabela 7 – Gestão Pública face à Gestão Privada

<i>Tópico</i>	<i>Posição</i>
Fatores Ambientais	
1. Grau de exposição ao Mercado	Menor exposição ao mercado e indicadores; menos incentivos de redução de custos e menos pressão para eficiência.
2. Constrangimentos formais e legais (tribunais, hierarquia, executivo)	Procedimentos restritivos; maior influência externa; mais especificações e formas de controlo.
3. Influências Políticas	Tomada de decisão muito influenciada (opinião pública e grupos de interesses).
Transações Organização-Ambiente	
4. Carácter Coercivo	Participação no consumo e financiamento muitas vezes obrigatória.
5. Âmbito do Impacto	Maior impacto e significado das ações da AP.
6. Atenção do Público	Elevado nível de escrutínio público.
7. Expectativas do Público	Honestidade, responsabilidade, abertura e <i>accountability</i> .
Processo e Estruturas Internas	
8. Complexidade de objetivos, avaliações e critérios de decisão	Crítérios e objetivos múltiplos e diversos, pouco precisos e conflitantes, dificuldade de medição de objetivos.
9. Relações atividade - administrador	Deisção menos autónoma, gestor público menos flexível, autoridade mais fraca e fragmentada face

	aos subordinados, relutância à delegação e mais regulamentos, exposição à opinião pública.
10. Desempenho Organizacional	Mudança frequente (eleições), grande rigidez e pouca capacidade de inovação, mais burocracia.
11. Incentivos	Dificuldade na definição de incentivos , inexistência de incentivos pecuniários.
12. Características Pessoal	Variação (personalidade e motivação); menor satisfação e comprometimento.

Fonte: Adaptado de Rocha (2011, pp. 19-20).

O mesmo autor finaliza ao estabelecer que os dois tipos de gestão se distinguem na medida do desempenho, devido à inexistência de indicadores como o lucro, indicadores de mercado ou cotações de bolsa passíveis de ser utilizados na Gestão Pública. Acrescenta ainda que os mecanismos de autoridade são bastante distintos, dado que os gestores públicos são nomeados politicamente. Finalmente, uma das grandes diferenças são os utilizadores de informação contabilística e a prestação de contas, dado que na vertente pública, o grupo de interessados nesse tipo de informação é constituído por: cidadãos, tribunais, utilizadores dos serviços públicos, organizações, *media*, entre outros (Rocha, 2011, pp. 20-21).

4.2 Utilizadores da informação financeira e respetivas necessidades

De acordo com a SFAC (*Statement of Financial Accounting Concepts*) nº1 do FASB (*Financial Accounting Standards Board*)(citado in Rua & Carvalho, 2006, p. 73), “as demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas(...) os seus objetivos devem ser examinados a partir das necessidades daqueles que procuram a informação”, ou seja, é importante perceber quem são os utilizadores da informação, quais as suas necessidades e quais as características da informação fornecida.

Desta forma, os referidos autores definem como utilizadores da informação contabilística pública:

- a) “Cidadãos em geral (eleitores, contribuintes e recetores dos serviços);
- b) Órgãos de representação política;
- c) Investidores e credores;

- d) Órgãos de gestão;
- e) Órgãos de controlo externo e de controlo interno; e
- f) Entidades privadas e associações”.

Estes utilizadores de informação financeira podem ser no entanto classificados segundo diversos critérios: quanto à relação entre entidade e utilizador (interno ou externo); quanto às necessidades dos utilizadores (intensa, moderada ou limitada); quanto nível de conhecimento necessário para interpretação da informação; quanto ao tipo de informação (Rua & Carvalho, 2006, pp. 74-75).

Contudo, a classificação de utilizadores mais recorrente é a da relação entre a entidade e os utilizadores da informação financeira, sendo que os utilizadores internos têm acesso e controlo a toda a informação e os externos acesso limitado. Neste sentido, diversas organizações internacionais de referência elaboraram estudos na área de CP, sendo de destacar o GASB (*Governmental Accounting Standards Board*) *Concepts Statement* N.º 1.

O estudo desenvolvido levou a que esta organização emitisse um documento onde estabelece conceitos fundamentais relacionados com a CP, definindo os utilizadores internos como sendo os órgãos de gestão (tomada de decisão) e enquadrando três grupos essenciais de utilizadores externos de informação financeira/contabilística (GASB, 1987, p. i):

- a) Cidadãos, enquanto contribuintes recetores de serviços públicos, eleitores;
- b) Corpos legislativos e de controlo como os órgãos do Governo, Assembleia da República (AR), Tribunal de Contas (TC), entre outros; e
- c) Investidores e credores, podendo ser instituições financeiras, particulares, outros.

Comparativamente, os utilizadores de informação financeira privada aparentam ser um grupo mais restrito, tal como definido pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) e AECA (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*) (Rua & Carvalho, 2006, pp. 78-82), existe uma variedade de utilizadores (semelhante ao caso público), no entanto é de salientar a particular relevância dos investidores, proprietários e até credores, dado que as suas necessidades satisfazem perfeitamente as necessidades de outros interessados. Ou seja, a informação necessária nestes casos é

muito relevante para a tomada de decisão, para a mudança estrutural dos objetivos e estratégia, não sendo, no entanto, tão relevante para fornecedores, mutuantes, clientes, Governo, público em geral, que não são dotados de capacidade decisória neste tipo de organizações.

Finalmente, no caso das entidades públicas a informação contabilística e financeira é bastante relevante para um espectro alargado de utilizadores, divididos em quatro grupos distintos, conforme referido anteriormente, devido à heterogeneidade do SP e necessidades distintas (conflito de interesses/necessidades).

Portanto, no caso dos cidadãos, que desempenham um papel preponderante na AP por serem eleitores, contribuintes, utilizadores de bens e serviços públicos, as suas necessidades de informação podem ser:

- a) “O nível de impostos cobrados, face ao nível de serviços prestados;
- b) A eficácia na administração dos recursos disponíveis;
- c) A eficiência e economia alcançadas na gestão dos serviços públicos;
- d) A relação custo-qualidade-preço dos serviços recebidos; e
- e) A execução do orçamento, sobretudo se houve um défice ou superavit” (Rua & Carvalho, 2006, p. 83).

Seguidamente, os Corpos legislativos e de controlo requerem informação de âmbito legal e financeiro, com o intuito de verificar a conformidade legal da atuação das entidades e permitir a definição de políticas e objetivos. Essas necessidades podem ser:

- a) “Informação orçamental que permita analisar o grau de cumprimento da legalidade, bem como o grau de execução orçamental;
- b) Informação sobre o uso dado aos recursos pelos gestores;
- c) Informação que permita conhecer o grau de cumprimento das restrições contratuais existentes;
- d) Informação sobre os programas e sua articulação, e sobre o nível de *outputs* alcançados, com o fim de planificar futuras políticas a nível global; e
- e) Informação contabilística sobre a situação financeira da entidade” (Rua & Carvalho, 2006, p. 84).

Por outro lado, os investidores e credores, pretendem obter informação que lhes indique a capacidade de cumprimento de obrigações por parte das entidades públicas, requerendo informação relativa a liquidez, recursos financeiros, fontes de financiamento, obrigações dessas organizações perante terceiros, entre outros.

Por último, os órgãos de gestão são os responsáveis e têm autoridade delegada e subdelegada para conduzir a normal atividade das organizações que integram, definir objetivos, avaliar resultados, elaborar o orçamento e utilizar os recursos disponíveis de forma eficiente, eficaz e económica. Para tal, necessitam de informação sobre:

- a) “A condição financeira atual;
- b) Os fluxos de recursos a curto e longo prazos;
- c) Os fluxos financeiros a curto e longo prazos;
- d) A condição económicas e possíveis alterações nesta condição;
- e) O cumprimento da legalidade, restrições legais e contratuais existentes; e
- f) Todos os fatores que possam influir na planificação e elaboração do orçamento” (Rua & Carvalho, 2006, p. 85).

No fundo, as necessidades de informação são relativas ao custo efetivo da prestação de bens e serviços públicos, à conformidade legal da atividade, à viabilidade financeira e ao desempenho da atividade de gestão.

4.3 Objetivos da informação financeira

A informação contabilística e financeira pública pode ser extremamente importante não só para a *accountability* e verificação da conformidade legal das atividades desenvolvidas, como também para se obter uma imagem financeira e patrimonial fiável e comparável, essencial para a gestão e tomada de decisão. Como verificado anteriormente, um dos objetivos da informação financeira é o de disponibilizar elementos capazes de satisfazer as necessidades de informação de diferentes utilizadores.

Por conseguinte, Pina Martinez e Torres Pradas (citado *in* Rua & Carvalho, 2006, p. 90), dividem em três grupos os objetivos da informação financeira:

- a) “Objetivos de Gestão: disponibilizar informação que permita conhecer a situação económica e financeira da entidade, a determinação do custo e rendimento dos serviços prestados (...), isto é, informação para a tomada de decisões;
- b) Objetivos de Controlo: Informação cuja principal finalidade é a prestação de contas e o controlo da legalidade; e
- c) Objetivos de Análise e Divulgação: informação útil (...) para a análise dos efeitos económicos e financeiros da atividade pública, e informação que permita a elaboração de contas nacionais (informação com vista ao cálculo dos agregados macroeconómicos essenciais à Contabilidade Nacional)”.

Apesar das diferenças entre a AP e a administração privada e as necessidades de informação diferirem, Rua & Carvalho (2006, p. 105) acreditam que os objetivos da informação financeira não são necessariamente diferentes, pois o objetivo principal de fornecer informação útil aos diferentes utilizadores para auxiliar na tomada de decisão é verdadeiro em ambos os casos, mudando apenas o ênfase e grau de importância conferido a cada objetivo (refere o GASB).

No entanto, os mesmos autores referem que pela essência das suas atividades ser diferente, alguns objetivos podem também ser adaptados a cada realidade, porque:

- a) “As empresas possuem características diferentes face à Administração Pública, nomeadamente são orientadas para o lucro;
- b) A Contabilidade Pública possui características específicas, e diferentes da contabilidade aplicada às empresas e entidades com finalidades de obtenção de lucro; e
- c) Os utilizadores da informação financeira pública também possuem necessidades de informação substancialmente diferentes relativamente às sentidas pelos utilizadores da informação financeira empresarial”.

Assim, tendo em conta o anteriormente abordado e as conclusões de diferentes estudos (FASB, GASB, IASB, SFAC) enunciados por Rua & Carvalho (2006, pp. 91-113) e Areman (1995, p. 110), construiu-se a seguinte tabela, que resume os objetivos da informação financeira pública e privada.

Tabela 8 – Objetivos da Informação Financeira

Objetivos da Informação Financeira		
Disponibilizar informação sobre:	<u>Administrações Privadas</u> (FASB, IASB, ASB, AECA)	<u>Administrações Públicas</u> (GASB, FASAB, FASB, AECA)
	Posição financeira e alterações; fluxos de caixa/tesouraria; liquidez; utilização de recursos	Posição financeira; fluxos de caixa/tesouraria; execução do orçamento; utilização de recursos
	Lucros; resultados; <i>performance</i> dos gestores	Desempenho; resultados; <i>accountability</i> ; <i>performance</i> dos gestores
	Recursos financeiros e alterações; Obrigações; Direitos	Gestão e administração de ativos e obrigações
	Tomada de decisão sobre crédito e investimento	Financiamento da atividade (transferências orçamentais)
	Capacidade para continuidade na prestação de serviços	Capacidade para continuidade na prestação de serviços
		Conformidade legal da atividade e regularidade financeira; viabilidade financeira
		Bens e serviços disponibilizados e respetiva avaliação
		Alterações na posição financeira do Estado ao longo da execução orçamental

Fonte: Elaboração própria com base em Rua & Carvalho (2006, p. 113) e Areman (1995, p. 110).

4.4 Características qualitativas da informação financeira

As características qualitativas da informação contabilística pública apenas são alvo de uma adequada definição num momento mais tardio, comparativamente com o que acontece com a informação contabilística no setor privado.

Neste sentido, a CNC na publicação da estrutura conceptual do SNC, tendo em conta a estrutura correspondente definida pelo IASB, estabelece que as características qualitativas são os atributos que conferem utilidade para os utilizadores da informação. Assim, para as entidades privadas em Portugal, as quatro principais características da

informação financeira são: a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Portanto, estas características significam:

- a) Compreensibilidade, as demonstrações financeiras apresentam informação rapidamente compreensível pelos utilizadores, pressupondo, no entanto, que “os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência”;
- b) Relevância, a informação disponibilizada deve ser relevante para a tomada de decisão, ou seja, “influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presente ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas”;
- c) Fiabilidade, quando a informação “estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente”; e
- d) Comparabilidade, permite comparar elementos e demonstrações financeiras “de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho” e ainda comparar com outras entidades, “a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira” (Ministério das Finanças, Aviso n.º 8254/2015).

No capítulo da Relevância da informação financeira, ainda se pode enquadrar a característica de Materialidade, pois a natureza da informação pode não ser suficiente, para a sua relevância. Assim, “a informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões económicas dos utentes na base das demonstrações financeiras” (Ministério das Finanças, Aviso n.º 8254/2015).

Relativamente à Fiabilidade, a informação financeira deve mostrar uma imagem fidedigna das transações e factos que esta representa ou se pressupõe que represente (Representação Fidedigna). Por outro lado, a Substância sobre a forma é também extremamente importante para a fiabilidade, pois, as transações e acontecimentos devem

ser “contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal” (Ministério das Finanças, Aviso n.º 8254/2015; Pinto, Santos, & Melo, 2013, p. 70). Finalmente, para que a informação seja fiável, é importante que esta seja neutra (livre de preconceitos), prudente (reconhecimento de incertezas) e plena (informação completa) (Pinto, Santos, & Melo, 2013, p. 70).

Finalmente, tanto ao nível da fiabilidade e relevância da informação, esta deve ser oportuna (tempestiva), deve obedecer a um balanceamento entre custo e benefício e a um balanceamento entre as características qualitativas (Ministério das Finanças, Aviso n.º 8254/2015).

Posteriormente, no caso das características qualitativas da informação financeira pública, a estrutura conceptual do SNC-AP, publicada com a aprovação do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, define características como “atributos que fazem com que essa informação seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras e atinja os objetivos do relato financeiro”, sendo as principais a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade.

Desta forma, conforme o referido diploma, as características significam:

- a) Relevância, “a informação financeira e não financeira é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro, isto é, quando tiver valor confirmativo, valor preditivo ou ambos”;
- b) Fiabilidade, “a informação financeira deve representar efetivamente os acontecimentos e factos que se propõe representar, ou seja, é fiel “quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais (...) descreve a substância da transação, acontecimento, atividade ou circunstância subjacente, a qual não coincide necessariamente com a sua forma legal”.
- c) Compreensibilidade, “é a qualidade da informação que permite aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o seu significado (...) a compreensibilidade é melhorada quando a informação é classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa”.

- d) Oportunidade, “significa ter a informação disponível para os utilizadores das demonstrações financeiras antes de deixar de ser útil para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões”.
- e) Comparabilidade, “é a qualidade da informação que permite que os utilizadores das demonstrações financeiras identifiquem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenómenos. A comparabilidade não é uma qualidade de um item individual de informação, mas antes a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação”.
- f) Verificabilidade, “é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos utilizadores que a informação incluída no relato financeiro representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar”, nomeadamente através da utilização de observadores independentes que atestem essa qualidade (por exemplo, TC)”.

Para finalizar, à semelhança da informação privada, existem constrangimentos que devem ser acautelados para garantir a fiabilidade e relevância da informação, ou seja, a informação deve cumprir com os requisitos de materialidade, custo-benefício e equilíbrio entre características qualitativas.

4.5 Síntese Conclusiva

O desenvolvimento da atividade e respetiva gestão das entidades públicas e privadas, verifica-se distinta pelas funções e objetivos com que se pautam as diferentes organizações.

Desta forma, conforme refere Bilhim (2008, p. 32), a administração pública distingue-se da administração privada:

- a) Quanto ao objeto, por tratar das necessidades coletivas, assumidas como tarefas e responsabilidades próprias da coletividade e não das necessidades individuais.
- b) Quanto ao fim, prossegue o interesse público e não fins particulares ou pessoais.
- c) Quanto aos meios, utilização do comando unilateral, quer sob a forma de ato normativo (regulamento administrativo), quer sob a forma de decisão

concreta (ato administrativo), ao invés da figura do contrato civil, baseado no princípio da igualdade das partes.

Os modelos de gestão nas entidades públicas e privadas também divergem, essencialmente na medida do desempenho, devido à inexistência de indicadores como o lucro, indicadores de mercado ou cotações de bolsa passíveis de ser utilizados na Gestão Pública. Adicionalmente, os mecanismos de autoridade são distintos, dado que os gestores públicos são nomeados politicamente, adiciona Rocha (2011, pp. 19-20).

Por outro lado, uma das grandes diferenças são os utilizadores de informação contabilística e a prestação de contas, dado que na vertente pública, o grupo de interessados nesse tipo de informação é constituído por: cidadãos, tribunais, utilizadores dos serviços públicos, organizações, *media*, entre outros. Ou seja, o leque de interessados é mais abrangente e diversificado, dado que nas entidades privadas, os principais interessados na informação financeira são os investidores, proprietários, acionistas e mesmo credores.

Apesar de na sua essência, a gestão dos diferentes tipos de entidades ser definida por interesses e atuações opostas, os objetivos da informação financeira são na verdade semelhantes: proporcionar informação aos utilizadores da mesma, diferindo no ênfase e importância atribuídos aos diferentes objetivos.

Estes objetivos dividem-se nos seguintes três tipos:

- a) Objetivos de Gestão: disponibilizar informação que permita conhecer a situação económica e financeira da entidade, a determinação do custo e rendimento dos serviços prestados para a tomada de decisão;
- b) Objetivos de Controlo: Informação cuja principal finalidade é a prestação de contas e o controlo da legalidade; e
- c) Objetivos de Análise e Divulgação: informação útil para a análise dos efeitos económicos e financeiros da atividade pública e privada.

De acordo com o definido por Pina Martinez e Torres Pradas (citado *in* Rua & Carvalho, 2006, p. 90), estes objetivos são efetivamente adaptados à realidade e contexto em que as entidades se inserem (públicas ou privadas), a contabilidade deve ser distinta e os utilizadores de informação também possuem necessidades distintas.

As empresas possuem características diferentes face à Administração Pública, nomeadamente, são orientadas para o lucro, pelo que a CP deve possuir características específicas e diferentes da contabilidade aplicada às empresas e entidades com esse tipo de orientação.

Assim, as características da informação privada definidas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade, enquanto que à informação pública acrescem a oportunidade e a verificabilidade.

5. Contabilidade Pública

5.1 Conceito

“A contabilidade é uma disciplina cuja vocação é a de servir fins económicos”, ou seja, avaliar qual a melhor forma de utilizar recursos escassos para a satisfação de necessidades ilimitadas, conforme descreve Salvatier (1963, citado *in* Araújo, 2005, p. 26). De modo a suprir a necessidade económica das diferentes organizações, “surge o propósito da Contabilidade como o de elaborar e comunicar informação financeira, com o objetivo de ajudar os indivíduos, gerentes e terceiros na tarefa da decisão” (Briston: 1981 citado *in* Araújo, 2005, p. 26).

A contabilidade financeira ou patrimonial, é então vista como um sistema de informação de apoio à tomada de decisão, ou seja, “é o suporte da informação financeira da empresa, devendo fornecer informação para os vários utilizadores, competindo à contabilidade satisfazer as necessidades de informação financeira dos seus utilizadores” (Feliciano, 2015, p. 17).

Por conseguinte,

“apresentar hoje a contabilidade como uma técnica de registo dos factos patrimoniais passados, é limitar o seu campo de análise e consequentemente deixar de lhe atribuir uma característica importante: a de constituir um meio eficiente de gestão. A Contabilidade, que é, *latu sensu*, a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, visa quantificar tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões da gestão” (Araújo, 2005, pp. 25-26).

No SP, a contabilidade deve ser um sistema que permita a recolha, registo, classificação e compilação em relatórios, de factos ocorridos durante um exercício, de modo a disponibilizar informação sobre a atividade das instituições públicas, de acordo com o exigido pelos princípios de *accountability* e transparência, refere Kara (citada por Jovanovic, 2013, p. 1).

Contudo, é necessário esclarecer devidamente o que se entende por CP e o seu âmbito de aplicação, pois, conforme abordado anteriormente e de acordo com Rua & Carvalho (2006, p. 47), o SP *lato sensu* engloba tanto o SPA como o SPE (empresas públicas), sendo que este último está fora do âmbito abordado.

Numa fase inicial, fiel à linha de pensamento da *Old Public Administration*, a CP “era entendida mais no seu sentido jurídico como o conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo dos orçamentos públicos, determinando as responsabilidades dos agentes públicos” (Caiado & Pinto, 2001, p. 31).

No entanto, esta é uma visão pouco abrangente, à qual Araújo (2005, p. 26) acrescenta, que se traduz “num conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos”, e ainda “destinada a registar a atividade administrativa das pessoas coletivas de direito público através dos registos e esquema de contas que for de executar” (Caiado & Pinto, 2001, p. 31).

A definição de CP proposta por Rua & Carvalho (2006, p. 48) de certa forma faz a junção dos conceitos, definindo-a como “uma aplicação da contabilidade à atividade económica e financeira do setor público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública, com vista à apresentação e prestação de contas, e ao cumprimento da legalidade”.

Por fim, Barbosa da Silva citado por Araújo (2005, pp. 26-27), defende ainda que:

“o sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento, ao management público (ajuda aos Diretores Gerais na implementação e controlo do orçamento ...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões *standards*) e a auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”.

5.2 Funções e Objetivos

Partindo do conceito de CP, ao citar Hopwood, Broadbent & Guthrie (1992, p. 13), estabelece-se que esta não tem como objetivo satisfazer o interesse privado, mas sim o interesse coletivo, com a função de facultar informação comparável, precisa e verificável, que possa ser utilizada para clarificar problemas e resolver conflitos, tendo como base os princípios da racionalidade, objetividade e equidade. Quer isto dizer que a CP tenta obter uma imagem clara, completa e transparente das atividades desenvolvidas pelos responsáveis pela utilização de fundos públicos (Jovanovic, 2013, p. 1)

Desta forma, é possível considerarem-se como objetivos da CP, permitir o controlo pelo parlamento, garantir a boa gestão, responsabilização e prestação de contas para com os cidadãos, não esquecendo a dimensão intergeracional (intrínseca) das necessidades de planeamento a longo prazo, assegurando a satisfação das necessidades da sociedade e a existência de informação relevante para a contabilidade nacional e utilizadores externos (ICAEW, 2016, p. 3).

Para Hong (1991, pp. 6-7) o propósito da CP é o de fornecer informação para tomada de decisão, controlo e gestão de diretores (altos cargos), mas também para avaliar se as entidades são administradas de acordo com o interesse público. Por conseguinte, assegurar que a utilização de recursos é planeada e controlada, com o intuito de garantir a economia, eficiência e eficácia. Por outras palavras, o objetivo da CP passa por “fornecer o *feedback* para a tomada de decisão e melhorar a *accountability*” (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2016, p. 10).

Finalmente, Rua & Carvalho (2006, p. 48) defendem que a CP atua em função do cumprimento dos seguintes objetivos:

- a) “prestação de contas públicas, sendo para o efeito definidas regras de apresentação e regras que delimitem a atuação dos responsáveis pela elaboração dessa informação;
- b) garantir o cumprimento da legalidade. Para esse cumprimento os entes públicos, a ela sujeitos, terão de cumprir os preceitos legais que regulam o processo de execução do orçamento, e da gestão dos fundos públicos”; e
- c) “disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores

internos, mas também, para os utilizadores externos, nomeadamente para os cidadãos”.

5.3 Características da Contabilidade Pública

A CP é um sistema de informação, que a julgar pelo conceito, âmbito de atuação, contexto em que é utilizado e objetivos, se reveste de um cariz complexo, caracterizando-se:

“pela existência de vários tipos de contabilidade dentro do Sector Público Administrativo, pelas variações nas classificações orçamentais que dificultam a análise e a comparabilidade ao longo do tempo das despesas públicas, pela execução das despesas baseada na ótica da legalidade formal e não também nos critérios de economicidade, oportunidade, eficiência e disponibilidades de tesouraria” (Araújo, 2005, p. 26).

Perante estes problemas, verifica-se que a CP pode ter várias divisões, classificações, características. Assim, pode-se caracterizar mediante três grandes classificações:

- a) Quanto à base de reconhecimento ou momento de registo;
- b) Quanto ao objeto de estudo; e
- c) Quanto ao método de registo.

No primeiro caso, Rua & Carvalho (2006, p. 49) definem que a contabilidade pode ser realizada na base de caixa ou de compromissos e na base do acréscimo ou da especialização dos exercícios.

A base de caixa traduz-se na “preocupação por registar apenas as operações que afetam as disponibilidades”, ou seja, registo da receita e despesa no momento de um *inflow* ou *outflow*, respetivamente. Para ser contabilidade de compromissos, é necessário que “as transações sejam registadas no momento em que a organização se compromete a pagar, ou seja, no momento da obrigação(...)” (Rua & Carvalho, 2006, p. 49).

Os mesmos autores referem que a base do acréscimo, verifica-se quando os proveitos e custos são “(...) registados quando incorridos independentemente do seu pagamento ou recebimento”.

No segundo caso (quanto ao objeto de estudo), pode-se dividir em três sistemas: Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira ou Patrimonial e Contabilidade Analítica ou de Gestão.

“A Contabilidade orçamental regista as operações de despesa, desde que são previstas até ao momento em que são pagas, e as operações de receita desde a sua previsão à sua cobrança”, não inclui, portanto, o registo de operações que não representem um fluxo monetário, sendo por isso uma contabilidade de compromissos e base de caixa (Rua & Carvalho, 2006, pp. 50-51).

Seguidamente, a Contabilidade Patrimonial (Financeira), “tem por objetivo registar todas as operações que alterem o património em termos qualitativos (a sua composição), ou em termos quantitativos (a sua composição e o seu valor)” (Rua & Carvalho, 2006, p. 51). Os autores referem ainda que esta, através de balanços e demonstrações de resultados, disponibiliza informação sobre a situação financeira e económica das entidades, baseando-se essencialmente em planos de contas e numa ótica de acréscimo (custos, proveitos e direitos).

A contabilidade analítica ou de gestão (de custos) “é o sistema que reclassifica, determina e analisa, em detalhe, os custos, ou os custos e proveitos, das diversas atividades, funções, bens ou serviços (...)normalmente utilizada para finalidades de gestão(...)” (Rua & Carvalho, 2006, p. 51).

Finalmente, quanto ao método de registo, a CP pode adotar o método unigráfico ou digráfico. A unigrafia é “um método pelo qual um facto patrimonial é registado apenas ou no lado do *Deve*, ou no lado do *Haver*, de uma conta, sem qualquer contrapartida numa outra conta”. No caso da digrafia, “é um sistema de registo duplo, isto é, regista, por um lado, a origem e, por outro, a aplicação de cada facto que altere o património em termos de composição (alterações qualitativas), ou de composição e valor (alterações quantitativas)” (Rua & Carvalho, 2006, p. 52).

A tabela seguinte, resume as principais características da CP.

Tabela 9 – Contabilidade Pública

Contabilidade Pública	
Âmbito de aplicação	“Todos os serviços e organismos da administração central, regional e local (...)” Decreto-Lei n.º 192/2015.
Setor Público Empresarial	A atividade do setor público empresarial está sujeita aos princípios e normas contabilísticas do SNC.
Utilizadores de informação	Contribuintes, doadores, credores e investidores, fornecedores, instituições financeiras, analistas financeiros, órgãos de gestão, órgãos de controlo, governo, funcionários e entidades que elaboram a Contabilidade Nacional.
Necessidades de informação	Análise e avaliação: a) Da conformidade legal e prestação de contas dos gestores no que respeita a aplicação de recursos; b) Da posição financeira e patrimonial da entidade; c) Da qualidade dos serviços prestados; d) Dos fatores economia, eficiência e eficácia aplicados aos recursos utilizados para o alcance dos objetivos previamente fixados.
Finalidades da Informação	Objetivo de controlo, <i>accountability</i> .

Fonte: Adaptação de Araújo (2005, pp. 27-28).

5.4 Síntese Conclusiva

De uma forma abrangente, a CP é “uma aplicação da contabilidade à atividade económica e financeira do setor público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública, com vista à apresentação e prestação de contas, e ao cumprimento da legalidade” (Rua & Carvalho, 2006, p. 48).

Por isso, conforme estabelecem Rua & Carvalho (2006, p. 48), a CP procura cumprir com os seguintes objetivos:

- a) prestação de contas públicas, com utilização de regras de apresentação e regras que delimitem a atuação dos responsáveis pela elaboração dessa informação;
- b) garantir o cumprimento da legalidade, quer isto dizer, cumprimento dos preceitos legais que regulam o processo de planeamento, execução e relato do orçamento, e da gestão dos fundos públicos;

- c) disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, para os diferentes utilizadores da informação, em particular os cidadãos; e
- d) verificar os fatores de economia, eficiência e eficácia aplicados aos recursos utilizados.

Finalmente, a CP apresenta características muito próprias, diferenciando-se quanto:

- a) à base de reconhecimento ou momento de registo, podendo ser na base de caixa ou compromissos e na base do acréscimo ou na especialização dos exercícios, respetivamente;
- b) ao objeto de estudo, adequada a contabilidade orçamental, financeira e de gestão; e
- c) ao método de registo, unigráfico ou digráfico.

6. Evolução da Contabilidade Pública em Portugal e a Influência Internacional

6.1 Contabilidade Pública Tradicional (até 1989)

Ellwood & Newberry (2007, p. 550) ao citar Jones, definem que a CP sempre foi utilizada para controlar o comportamento dos indivíduos, ao disponibilizar informação que permite atuar em situações que de outra forma, pela inexistência da mesma, não seria possível.

Tendo em conta esta afirmação, “a contabilidade pública tradicional era uma contabilidade que dava primordial importância ao orçamento e à sua execução e a aspetos legais” (Araújo, 2005, pp. 19-20). Por outras palavras, a CP (Rua & Carvalho, 2006)

“antecede imediatamente a reforma e cujos objetivos residiam na execução do orçamento, no controlo da legalidade e na prestação de contas na ótica de caixa (...) é uma forma de exercer o controlo da legalidade, ou seja, verificar o cumprimento dos preceitos legais e administrativos, não tendo nesta fase por objetivo disponibilizar informação para a tomada de decisões, apresentando-se completamente afastada dos conceitos de eficiência, eficácia e economia, atualmente imprescindíveis para a gestão” (Rua & Carvalho, 2006, pp. 53-54).

Tendo em conta a perspetiva de cumprimento do princípio da legalidade e de garantir a execução do orçamento, era utilizada a unigrafia, também conhecida por “registo de partida simples”. Este método caracteriza-se por cada facto patrimonial (receita ou despesa) ser registado, a débito ou a crédito de uma conta, no montante total referente a esse facto e em concordância com a classificação orçamental definida para cada tipo de transação. Sendo assim, o registo é feito apenas numa conta, não existindo a possibilidade de se efetuar o num sistema de contrapartidas, sendo por isso exigida a existência de um fluxo financeiro (Araújo, 2005, pp. 19-20; Rua & Carvalho, 2006, pp. 53-54).

Quanto à base de reconhecimento, a base era a de caixa pois os únicos factos a reconhecer eram os *inflows* e *outflows* financeiros, que se traduzem no movimento de entrada e de saída de recursos financeiros na conta caixa, quer isto dizer que é

“um sistema que tem por base o princípio de caixa, segundo o qual as receitas e as despesas só devem ser reconhecidas, respetivamente, no momento do seu recebimento ou pagamento, ou seja, consiste no registo do montante dos créditos libertados e de todos os pagamentos efetuados por atividades ou projetos e por rubricas orçamentais” (Araújo, 2005, pp. 19-20).

Tendo em conta que a atividade da AP está dependente da existência de um orçamento e das subsequentes transferências orçamentais a que cada entidade pública tem direito, cada deve no início do ano proceder ao registo do

“orçamento no chamado Livro de Conta-corrente, através da inscrição da dotação inicial de cada rubrica nas várias folhas desse livro (uma rubrica em cada folha), sendo depois, ao longo do ano, efetuados os respetivos lançamentos verificados, de receitas e de despesas” (Araújo, 2005, p. 20).

O mesmo autor, referindo-se ao processo de realização de despesa, descreve que “os valores registados abatiam às respetivas dotações iniciais e duodécimos em cada mês, sendo por este método efetuado o controlo orçamental e disponibilizada informação sobre a posição da execução orçamental em cada momento”.

Por conseguinte, o registo das receitas e das despesas era sempre realizado com a existência de uma base documental legal para verificar a ocorrência ou não dos fluxos financeiros, sendo requisito suficiente para a prestação de contas, apuramento de responsabilidades e verificação do emprego adequado dos recursos financeiros públicos.

Após o 25 de Abril de 1974, o regime político muda (ditadura passa a democracia), o SP sofre grandes transformações, dá-se a separação dos poderes legislativo e executivo, a justiça torna-se independente, mas a CP mantém o seu funcionamento, conceito e objetivos de acordo com o paradigma vigente desde o início do século (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016, pp. 9-10).

Conforme o disposto no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, o objetivo da CP tradicional era o de “demonstrar que os diversos organismos da administração pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais”. Este sistema contabilístico reveste-se de especial importância para garantir que a despesa pública é realizada de acordo com os princípios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e ainda assegurar que a informação sobre a atividade das entidades públicas é transparente e clara.

Posteriormente, com a entrada para a então CEE em 1986, seria de esperar alterações na CP, algo que não se verificou, apesar de paralelamente existir um processo de mudança na contabilidade do setor privado, com a alteração do POC em 1989. Neste mesmo ano, há lugar à segunda revisão constitucional, desencadeando então um processo de reforma na administração financeira do Estado (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016, pp. 9-10).

Sistematizando, a CP antes de 1990 caracterizava-se por ser uma contabilidade de caixa unigráfica, com o registo apenas de *inflows e outflows* (movimentos de tesouraria), reconhece obrigações e direitos no momento da contrapartida monetária. No entanto, é perceptível a incapacidade do sistema contabilístico em obter e disponibilizar informação relativa à situação financeira, económica e patrimonial das entidades públicas (Rua & Carvalho, 2006, pp. 53-54).

6.2 Reforma da Administração Financeira do Estado (de 1989 ao POCP)

Com a adesão de Portugal à CEE em 1986, torna-se extremamente relevante que a economia portuguesa seja aberta e integrada, tanto no âmbito privado como no âmbito público, originando mudanças no Estado, no SP e por conseguinte, na AP.

Estas transformações traduzem-se na necessidade de introduzir novos mecanismos de controlo do OE, de atender às novas exigências na AP motivadas pela mudança dos paradigmas de gestão pública e pela necessidade de melhorar qualitativa e quantitativamente os serviços disponibilizados pelo Estado.

As novas exigências para a AP decorrem dos movimentos do NPM internacionalmente (principalmente no Reino Unido), com a introdução de novos métodos e procedimentos e uma crescente aproximação aos padrões da administração privada. Assim, era necessário um novo modelo administrativo e financeiro capaz de satisfazer as necessidades de informação, nomeadamente contabilística, para se atuar de acordo com os princípios de economia, eficiência, eficácia, descentralização e gestão de qualidade, preconizados pelo novo modelo de gestão pública (Caiado & Pinto, 2001, p. 35; Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017, p. 18).

A influência do NPM começa a ser visível com a segunda revisão da CRP (Constituição da República Portuguesa), aquando da promulgação da Lei Constitucional n.º 1/89 de 8 de julho, em que diversas alterações são introduzidas, nomeadamente na estrutura da AP.

Conforme definido no n.º 1 do artigo 266.º da referida lei, a “Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”, pelo que se deve estruturar, organizar e atuar em concordância. Neste sentido, refletindo os princípios defendidos pelo NPM, em Portugal, a CRP passa a estabelecer que a AP

“será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva (...) a lei estabelecerá adequadas formas de descentralização e desconcentração administrativa, sem prejuízo da necessária eficácia e unidade de ação dos poderes de direção e superintendência do Governo” (n.º 1 e n.º 2 do artigo 267.º da Lei Constitucional n. 1/89).

Por outro lado, a revisão constitucional faz alterações à estrutura do OE, aos princípios e aos métodos de gestão orçamental, o que em conjunto com as mudanças na AP contribuiu para uma reforma da CP em Portugal.

As primeiras mudanças na contabilidade do setor público surgem com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro, ao reformular o regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, o controlo de gestão orçamental e a contabilização de receitas e despesas. Assim, o objetivo principal

desta lei, conforme descrito por Vaz (2016, p. 5), foi o de “implementar normas e princípios que os serviços e organismos da Administração Pública têm que fazer cumprir para uma maior normalização e harmonia nas contas do setor público”.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública estabelece as bases, os sistemas contabilísticos e os regimes financeiros dos diferentes serviços e organismos da Administração Central. Estes regimes dividem-se em regime geral e regime excepcional, sendo que no primeiro, os serviços estão dotados de autonomia administrativa e no segundo, dotados de autonomia administrativa e financeira. Ainda na ótica dos diferentes regimes, esta lei define dois sistemas de contabilidade distintos, a contabilidade unigráfica (de caixa) para entidades com autonomia administrativa e contabilidade digráfica (baseada no POC).

Esta lei introduz ainda alterações na realização e pagamento de despesa, conferindo “maior autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública” e ainda introduz um “novo sistema de pagamento de despesas públicas, através de transferência bancária ou crédito em conta, ou (...) pela emissão de cheques sobre o Tesouro” (Caiado & Pinto, 2001, p. 35), sendo necessário existir uma gestão integrada das dívidas e uma aproximação ao conceito de tesouraria única.

As principais alterações da Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro, são resumidas na seguinte tabela:

Tabela 10 – Síntese de alterações da Lei de Bases da Contabilidade Pública

Regime Financeiro	Regime Geral	Regime Excecional
Autonomia	Administrativa	Administrativa e Financeira
Dirigentes	Gestão corrente Atos administrativos definitivos e executórios	Gestão Global
Pagamento de despesas	Libertação de créditos numa base duodecimal	Autorização dos dirigentes
Financiamento	Dotações inscritas no OE	Transferências orçamentais, Receitas próprias, Transferências da UE
Personalidade Jurídica	Não	Sim
Património próprio	Não	Sim
Controlo de Gestão Orçamental	Controlo sistemático sucessivo, fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira, análise de eficiência e eficácia	Controlo sistemático sucessivo, verificação da contabilidade, regularidade financeira, eficiência e eficácia, fiscalização interna
Sistemas de Contabilidade	Sistema unigráfico, contabilidade analítica, contabilidade de caixa e de compromissos	Sistema digráfico, POC (adaptado), contabilidade de caixa e de compromissos

Fonte: Elaboração própria, baseada na Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro

Posteriormente, como réplica às alterações introduzidas com a revisão da CRP e dando continuidade às alterações na CP em Portugal, o Governo publicou a Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro, a Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado (LEOE), constituindo-se como “uma peça fundamental para a organização, apresentação, debate, aprovação, execução, fiscalização e controlo do OE” (Vaz, 2016, p. 8).

Desta forma, segundo Araújo (2005, p. 21) e Ferreira (2012, p. 21), esta lei reformula todo o processo de preparação, execução, controlo e fiscalização do OE, ao incrementar rigor e atualizar a Conta Geral do Estado (estruturada de forma semelhante

ao OE), com o intuito de disponibilizar informação comparável, clara e de fácil interpretação, relativa ao previsto e efetivamente realizado durante o exercício, permitindo uma melhor análise, apreciação e consequente (re)definição de políticas.

Enquanto pilar fundamental da transformação da atividade financeira do Estado, a LEOE estabelece os princípios e as regras orçamentais a serem aplicadas nas diferentes fases do OE.

Os princípios orçamentais definidos, nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 6.º e 7.º da Lei n.º 6/92, são os seguintes:

- a) anualidade;
- b) unidade e universalidade;
- c) equilíbrio;
- d) não consignação; e
- e) especificação.

Em matéria de regras orçamentais, as receitas e despesas são inscritas no OE pelo valor bruto sem qualquer tipo de dedução (atigo 5.º da Lei n.º 6/91), sendo que deve ser também respeitada a classificação das receitas e despesas.

A classificação prevê que as receitas devem ser especificadas através de um código de classificação económica (subdivisão em correntes e de capital), e as despesas através de um código de classificação económica, orgânica e funcional (n.º 1 e n.º 2 do artigo 8.º da Lei n.º 6/91).

A LEOE define os procedimentos para a elaboração e organização do OE, ao estabelecer prazos para apresentação da proposta de OE e os documentos que devem constar da mesma (articulado da proposta de lei, mapas orçamentais e anexos informativos). Seguidamente, para a fase de execução do orçamento, define as regras para o orçamento de receitas (necessidade de inscrição orçamental) e execução do orçamento das despesas, sendo que neste último, deve cumprir determinados requisitos como: realização de despesa limitada ao valor estabelecido pelas dotações orçamentais; legalidade; cabimento; utilização por duodécimos; critérios de economia, eficiência e eficácia.

Neste capítulo, importa referir que todo o funcionamento da gestão e execução orçamental e a aplicação das dotações inscritas no orçamento num determinado exercício, obedecem às normas da CP.

Adicionalmente, são definidos os critérios para a fiscalização e responsabilidade orçamentais, sendo a fiscalização administrativa responsabilidade da própria entidade, de órgãos de inspeção e controlo, de serviços de contabilidade pública e do TC (vertente jurisdicional). Por outro lado, é estabelecida e estruturada a Conta Geral do Estado (particular relevância para a existência de uma CP fiável, transparente, comparável), que serve de meio para garantir o cumprimento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) perante o poder político e dos cidadãos (prosecução do interesse público), através da apresentação da mesma à AR.

Finalmente, uma das fases mais significativas da Reforma da Administração Financeira do Estado ocorre no ano de 1992 com a publicação do Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho), complementando e desenvolvendo a reforma iniciada com a revisão da CRP, com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública e com a nova LEOE.

Conforme o descrito no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho, este diploma procura desenvolver os princípios do regime financeiro do Estado, ao estabelecer o regime dos serviços e organismos com autonomia financeira, como o modelo tipo, permitindo “uma definição rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do Orçamento por programas”. Esta definição baseada numa maior racionalização procura responder a problemas de desperdício, com o intuito de se obterem poupanças orçamentais.

A inexistência de uma contabilidade de compromissos até ao momento da publicação deste diploma, era encarada como uma limitação para uma adequada gestão e controlo orçamentais e uma grave falha na CP. Portanto, a contabilidade de compromissos é introduzida com esta publicação, estruturando uma nova contabilidade de caixa de modo a ser garantida uma adequada administração dos recursos financeiros.

A introdução deste tipo de contabilidade (de compromissos), tem como objetivo garantir “um controlo sistemático e sucessivo da gestão orçamental” (Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017, p. 19), através da informação dos compromissos assumidos

pelas diversas entidades e também pela elaboração de um plano de atividades (objetivos e recursos a utilizar) e posterior relatório (metas alcançadas e utilização de recursos).

Na perspetiva da gestão de tesouraria, o Decreto-Lei n.º 155/92 estabelece que todos os pagamentos de despesa são efetuados através do Tesouro, sendo da responsabilidade da então Direção Geral de Contabilidade Pública (DGCP), a autorização para libertação de créditos numa base duodecimal.

Por outro lado, na vertente económica, o legislador define como obrigatória a elaboração de uma contabilidade analítica nas entidades dotadas de autonomia administrativa, garantindo um maior controlo de resultados, da utilização dos recursos financeiros inscritos no orçamento e facilitar a tomada de decisão.

Finalmente, numa outra vertente da contabilidade existe uma crescente preocupação com a área patrimonial, tornando-se obrigatória a “elaboração de Balanço e Demonstração de Resultados, documentos de prestação de contas para as entidades no regime excecional” (Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017, p. 20).

O referido diploma, utilizando os princípios da CP de forma ordenada e simplificada procura esclarecer a organização do regime financeiro do Estado, organizando-o da seguinte forma:

- a) “Regime geral - O regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da Administração Pública é, em regra, o da autonomia administrativa; e
- b) Regime excecional – Organismos com Autonomia administrativa e financeira” (Ferreira R. M., 2012, pp. 21-22).

Organicamente, pode-se representar o SP da seguinte forma:

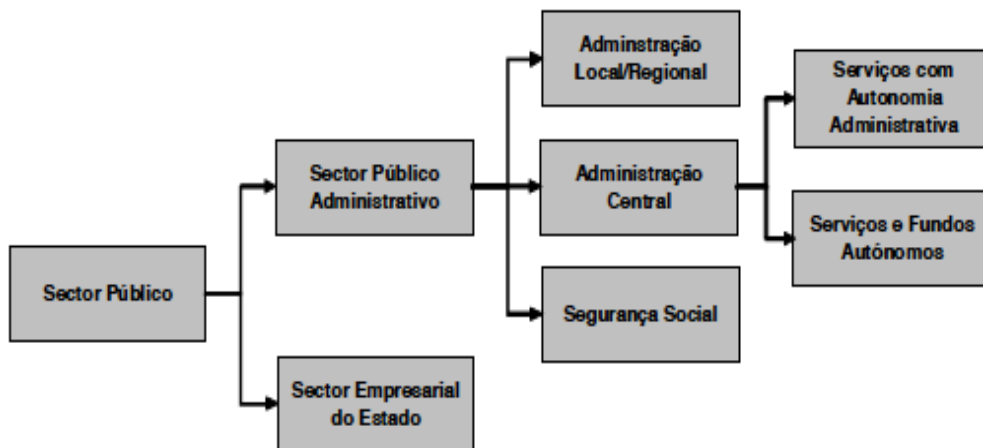


Figura 1 – Orgânica do Setor Público.

Fonte: Ferreira (2012, p. 22)

Adicionalmente, o referido normativo estabelece o duplo cabimento no caso das despesas derivadas de receitas consignadas, implicando que a realização deste tipo de despesas passa a estar limitada aos créditos inscritos no orçamento e ao montante global de recita.

Todas estas reformas do Estado, do SP, da AP, da CP vão mais além do que a criação de modelos, referem Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões (2017, p. 22), ao identificarem também as fases do ciclo de despesa (cabimento, compromisso, processamento, autorização de pagamento e pagamento), a verificação dos requisitos de conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia para autorização de despesa e pagamento, o rescalonamento de compromissos e a definição de diferentes formas de controlo (autocontrolo, controlo interno e controlo externo).

Os mesmos autores, em síntese, apontam as principais características da Reforma da Administração Financeira do Estado:

- a) “Gestão orçamental descentralizada – pela transferência de responsabilidade para os gestores das entidades (...);
- b) Uniformização dos critérios de contabilização – adoção da contabilidade de caixa e de compromissos;
- c) Unidade de Tesouraria – utilização de meios de pagamento do Tesouro;
- d) Centralização, informatização de todas as etapas e integração da informação; e
- e) Desenvolvimento de um sistema integrado (...)” (Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017, p. 22).

Por fim, as alterações introduzidas pela Reforma da Administração Financeira do Estado estão sintetizados no Apêndice B.

6.3 O POC

Com a Reforma da Administração Financeira do Estado diversas alterações foram introduzidas, ao assistir-se a um evoluir do paradigma do Estado, do SP e por consequência dos instrumentos de administração e gestão, afetando particularmente a CP.

Contudo, não se pode afirmar que esta reforma tivesse resolvido na totalidade o problema da necessidade de uniformização na CP. Na verdade, essa uniformização não se verifica, pois, existem “regras distintas de apresentação de contas para os diferentes organismos públicos. Além do mais, determinados organismos não eram sequer obrigados a apresentar contas através de uma contabilidade do acréscimo, moldada no POC” (Ferreira R. M., 2012, p. 22).

A acrescer a este problema, não existe nesse período um normativo contabilístico único a aplicar pelas entidades com autonomia administrativa e autonomia administrativa e financeira. Consequentemente, decorrente das instruções emanadas pelas diversas leis da reforma, surgiram diversos planos/normativos contabilísticos adaptados à realidade de cada entidade, “dificultando a comparabilidade entre a informação financeira dos vários organismos, que também não contribuiu para uma homogeneização e harmonização das contas do setor público administrativo” (Ferreira R. M., 2012, pp. 22-23).

O âmbito e delimitação do SP, particularmente no SPA, demonstra a existência de um espectro alargado de atividades que visam o cumprimento das funções do Estado e a prossecução do interesse público. Por inerência, as diferentes entidades que o constituem (SP), adaptaram-se à sua realidade e adotaram modelos e práticas contabilísticas que satisfaçam as respetivas necessidades de informação, razão pela qual se verifica a inexistência de um tratamento contabilístico normalizado.

Tendo em conta esta situação, exige-se

“um conjunto de princípios gerais comuns no domínio da contabilidade, tendo por referência o Plano Oficial de Contabilidade (POC), mas sem se afastar do objetivo de integração e consolidação de contas do SPA, não só na ótica da contabilidade pública, mas também na contabilidade nacional” (Caiado & Pinto, 2001, p. 40)

De acordo com os autores supracitados, a solução passou por criar uma Estrutura de Missão (em 1995) com a competência para “elaborar o plano geral de contas, as regras principais de movimentação, os principais documentos de publicação obrigatória, bem como a adaptação aos serviços públicos com atividades de carácter comercial, industrial, creditícia e da segurança social” (Caiado & Pinto, 2001, p. 40). Esta solução, tem como objetivo elaborar o POCP, passando a ser possível avaliar a atividade administrativa e financeira do SP, sobre a ótica da economia, eficiência e eficácia.

Na verdade, a CP possui outro tipo de funções para além de controlar e avaliar o desempenho da atividade financeira do Estado, conforme refere Ferreira (2012, p. 36), ao enunciar Carvalho *et al* (2006, p. 60), esta está intimamente ligada à contabilidade nacional. Esta relação de dependência surge porque a CP controla a atividade económica e financeira da AP, componente importante na análise e avaliação da situação económica do país (função da contabilidade nacional).

Paralelamente, e em virtude de Portugal ser nesta altura um Estado-Membro da UE, a ideia de construir uma União Económica e Monetária (UEM), leva à publicação do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais de 1995 (SEC95), que define uma estrutura conceptual e normativa de preparação das contas nacionais, como forma de controlo das políticas europeias. Assim, reconhecida a importância da CP para a contabilidade nacional, para que se alcancem os objetivos da UEM, “é importante uma

harmonização efetiva entre os novos sistemas decorrentes das reformas no âmbito da contabilidade pública e, também, o alinhamento possível entre estes e os requisitos do SEC95” (Ferreira R. M., 2012, pp. 36-37), de modo a evitar a perda de relevância fiabilidade e comparabilidade de informação, pela existência de normativos contabilísticos díspares, quer internamente, quer externamente.

Todos os factos entretanto enunciados parecem ter contribuído largamente para que em 1997 fosse publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprova o POCP, destacando-se “como um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas”.

O referido diploma assume-se como um importante instrumento para dotar o Estado de uma capacidade contabilística alinhada com uma AP moderna.

“Na verdade, se o principal e quase único objetivo da contabilidade pública tradicional — demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais— não pode deixar de se considerar intrínseco a qualquer sistema de contabilidade pública de um Estado democrático, a disponibilidade de informação contabilística aparece como absolutamente essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado” (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro).

Desta forma, pretende-se com a publicação do POCP:

- a) “Aumentar a quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores;
- b) Harmonizar os procedimentos contabilísticos de forma a facilitar a comparabilidade da informação e a consolidação das contas públicas;
- c) Integrar num único sistema a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica (ou de custos); e

- d) Utilizar a digrafia como método de registo contabilístico para a Administração Pública, incluído no sistema de contabilidade orçamental” (Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017, p. 27).

A implementação deste plano de CP vem definir critérios de valorimetria e princípios contabilísticos, com o fim último de obter “uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade” (Ponto 3 – Princípios contabilísticos, do POCP). Os princípios definidos são os seguintes:

- a) Princípio da entidade contabilística;
- b) Princípio da continuidade;
- c) Princípio da consistência;
- d) Princípio da especialização (acréscimo);
- e) Princípio do custo histórico;
- f) Princípio da prudência;
- g) Princípio da materialidade; e
- h) Princípio da não compensação.

Conforme já referido, foram também definidos os critérios de valorimetria, o que permite reconhecer e mensurar os ativos e passivos dos diferentes organismos públicos abrangidos pelo POCP, estando divididos em existências, bens de imobilizado, dívidas de e a terceiros e ainda disponibilidades.

Este sistema único de contabilidade, enquadra no mesmo plano três sistemas contabilísticos distintos, cada um com funções específicas que se complementam na informação que disponibilizam. Assim, cada sistema de contabilidade apresenta as seguintes características/funções:

Tabela 11 – Sistemas Contabilísticos

Sistema Contabilístico	Características / Funções
Contabilidade Orçamental	Classificação económica de despesas e receitas Caixa (recebimentos e pagamentos) e Compromissos Permitir controlo orçamental Documentos: mapas de execução orçamental
Contabilidade Patrimonial	Determinar: resultado económico; valor das dívidas; valor dos <i>stocks</i> ; valor dos imobilizados. Documentos: Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados por Natureza
Contabilidade Analítica	Determinar: valor de custos, proveitos e resultados por produtos, serviços e/ou atividades Documentos: Demonstração de Resultados por Funções

Fonte: elaboração própria com base em Rua & Carvalho (2006, pp. 57-58).

Conforme referem Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões (2017, p. 28), o POCP estrutura-se de forma semelhante ao POC com a introdução de algumas especificidades do SP, “incluindo uma classe 0 com contas para o registo da contabilidade orçamental e de ordem, destinadas ao registo de algumas fases da despesa e da receita e respetivos mapas de prestação de contas da contabilidade orçamental”. Adicionalmente, para além das classes 1 a 8 correspondentes à contabilidade patrimonial, é introduzida a classe 9 para a contabilidade analítica e a conta 25 para se fazer a ponte entre a contabilidade orçamental e patrimonial.

Adicionalmente, Silva, Rodrigues, & Guerreiro (2016, p. 13), consideram que o POCP se baseia no POC, referindo-se “aos critérios e princípios contabilísticos e ainda aos modelos de mapas de prestação de contas (com a exceção dos mapas orçamentais)”, mas também, no *Plan General de Contabilidad Pública* espanhol, relativamente ao modelo de contabilidade orçamental.

Posteriormente, baseado no POCP, surgem planos que se adaptam às características da educação, administrações locais e outros, mantendo-se fiéis aos três sistemas de contabilidade definidos no normativo principal, mas salvaguardando as respetivas necessidades de informação, como por exemplo: maior desagregação de contas (Saúde); regimes simplificados (Educação e Administração Local).

Silva, Rodrigues, & Guerreiro (2016, p. 15) ao citar Jorge *et al.*, (2007), referem que a introdução destes diferentes planos, dá substância à mudança da perspetiva tradicional da CP (objetivo único de cumprimento da lei e OE) para outra mais moderna, inspirada nos princípios da reforma do NPM e da sua introdução em Portugal. A adoção da contabilidade de acréscimo no SP, tem particular relevância nesta reforma, ao ser vista como o instrumento que veicula os princípios da nova gestão pública de eficiência, eficácia, transparência e *accountability*, referem Grossi & Soverchia (2011, p. 528) ao citar Lapsley *et al.* (2009).

Os autores supracitados salientam que, com a introdução deste tipo de contabilidade, surgem diversas vantagens como: mensuração dos custos dos programas políticos e da prestação de serviços; reconhecimento e controlo dos ativos; mensuração e comunicação mais cuidadosa e exata da posição e *performance* financeiras das entidades públicas; e, possibilitar a construção de um sistema de um modelo de prestação de contas consolidado. Finalmente, acrescentam ainda que, a contabilidade de acréscimo providência informação extremamente útil para aferição da sustentabilidade das políticas públicas, tanto ao nível interno (para custeio das atividades, decisão de compra vs fabrico, *outsourcing*, entre outros) como ao nível externo, garantindo maior transparência, avaliação, *performance* e *accountability*.

Este tipo de abordagem, em concordância com as linhas orientadoras do NPM, evidencia a aproximação de um sistema de CP (POCP) às práticas do sector privado/empresarial, com as naturais adaptações, corroborando a perspetiva de Hong (1991, p. 6), no início da década de 90, período em que se iniciou a Reforma da Administração Financeira do Estado.

Portanto, de forma resumida, a

“aprovação do POCP, vem efetivar, na prática as mudanças necessárias na Contabilidade Pública, teoricamente definidas na Reforma da Administração Financeira do Estado, com vista à integração dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, fornecedores de informação para a gestão, e a uma consolidação de contas na Administração Pública em termos de Contabilidade Pública e Nacional, constituindo um importante passo no processo de normalização das contas públicas” (Rua & Carvalho, 2006, p. 59).

6.4 Do POCP ao SNC-AP

A implementação do POCP em Portugal, foi um passo extremamente importante na Reforma da Administração Financeira do Estado iniciada no início da década de 90, e uma evolução considerável na CP, ao definir pela primeira vez um plano normalizado aplicável aos organismos do SP.

No entanto, a aplicação do POCP apresenta problemas de homogeneidade e consistência, pondo em causa a comparabilidade da informação financeira (no tempo e entre diferentes entidades). Alguns desses problemas são apontados por Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016 (pp. 15-16), baseando-se num estudo do TC publicado em 2003, ao nível da “elaboração do inventário inicial, valorização dos ativos(...) e a implementação do sistema de controlo interno”.

Este problema é transversal tanto às entidades que aplicam o POCP como às que adotam os planos setoriais, onde existem dificuldades, acrescentam os autores referidos, ao nível da consolidação de contas, por incapacidade de harmonização de informação, inexistência de *software* apropriado. Adicionalmente, a pobreza de conceitos apontada ao POCP, salienta a necessidade de “definir uma estrutura conceptual que lhe seja subjacente, que permita uma maior congruência de conceitos e princípios, e que forneça os objetivos e características da informação financeira que sejam coerentemente aplicáveis por todos” (Rua & Carvalho, 2006, p. 66).

No fundo, as mudanças foram introduzidas por força da lei, pelo que “as forças coercivas e normativas exerceram uma grande influência sobre os estímulos e o conteúdo da reforma e sobre os resultados alcançados conduzindo várias vezes a um *gap* entre os *outcomes* desejados e os resultados finais” (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2016, p. 49). Por outro lado, Silva, Rodrigues, & Guerreiro (2016, p. 16), ao citarem Lapsley *et al.* (2009), acrescentam que a adoção dos novos sistemas de contabilidade (acréscimo) são “uma imposição das pressões de um mundo padronizado”, onde se verifica uma clara pressão nas práticas e a regulação contabilísticas e uma clara influência do setor privado no SP.

Durante o período da Reforma da Administração Financeira do Estado, coincidente com os preparativos para a criação da UEM, foram desenvolvidos na UE esforços relativamente à harmonização dos sistemas contabilísticos dos Estados-Membros, acompanhando as crescentes necessidades de informação num contexto internacional, pois seria uma área em que a atuação da união fora insuficiente, conforme refere Rodrigues (2015, p. 7). A mesma autora refere que a opção tomada foi a de aproximação ao IASB em 1995 (organismo com forte posição na harmonização internacional), com a adaptação das *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), sendo mesmo adotadas em 2005 pelas empresas cotadas em bolsa.

Assim, tendo em conta as orientações definidas pela UE, em 2009 é revogado o POC, entrando em vigor o SNC, que é baseado e adaptado nas normas internacionais emanadas pelo IASB. as IAS/IFRS. Corroborando esta afirmação, o diploma que aprova o SNC, é o Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, onde se verifica que

“à luz das profundas alterações verificadas nos últimos 25 anos, os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal, que nos domínios conceptual e instrumental transitam de 1977, já não respondem adequadamente às exigências contemporâneas e que, por conseguinte, importa proceder à sua modificação.

Adicionalmente, o acompanhamento da dinâmica de adoção, pela UE, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, que se pretende atualizado, apela a que se adotem procedimentos normativos suficientemente flexíveis”.

A nova mudança na Contabilidade em Portugal, embora no setor privado, coloca ainda mais desafios (dificuldade, comparabilidade, fiabilidade e eficiência) relativamente à consolidação de contas entre entidades empresariais que adotam o SNC e entidades do SPA ainda a utilizar o POCP, com as suas origens no POC. Por conseguinte, o conflito que surge com a mudança no sistema privado de contabilidade é a disparidade ao nível da contabilidade patrimonial que, sendo

“uma das principais componentes do POCP, fica agora órfã do POC, que lhe deu origem, em virtude da dita revogação. Pelos motivos expostos, será adequado aproximar a vertente da contabilidade patrimonial do POCP ao SNC, porquanto não é coerente manter um modelo inspirado num outro modelo que já não existe, não obstante as especificidades da contabilidade pública” (Ferreira R. M., 2012, p. 25).

Esta situação revela que em Portugal a CP se mantém “desatualizada, fragmentada e inconsistente” (Vaz, 2016, p. 19), em que a existência de diversos sistemas de contabilidade revela inconsistências técnicas, dificuldade na consolidação de contas e falta de fiabilidade na informação financeira. A referida autora, alerta ainda para o facto de a fragmentação da CP conduzir à incapacidade de se realizar uma análise política orçamental e de tomada de decisão em linha com o interesse dos cidadãos, devido à inexistência de informação capaz de transmitir uma imagem verdadeira da realidade financeira do Estado.

São notórios os esforços desenvolvidos a nível internacional para a emissão de normas que uniformizem os critérios e as práticas contabilísticas, tanto ao nível empresarial como público, conforme refere Ferreira (2012, p. 26).

Uma das entidades responsáveis por este esforço é o IFAC (*International Federation of Accountants*), que desenvolve “normas internacionais de contabilidade com elevados padrões de qualidade”, tendo criado um comité especificamente vocacionado para a CP, conhecido atualmente por IPSASB (*International Public Sector Accounting Standard Board*), em que o seu principal objetivo é o de “servir o interesse público, procedendo à harmonização contabilística a nível mundial do sector público através da elaboração de estudos e normas standard que permitam aumentar a qualidade, uniformidade e transparência da informação financeira pública”, refere o mesmo autor.

Este organismo (atual IPSASB) desde a década de 90 que desenvolve trabalho para a passagem de uma contabilidade na base de caixa para uma contabilidade na base do acréscimo, nas entidades do SP a nível mundial. Refere Ferreira (2012, p. 27), que esta mudança de paradigma surge com o intuito de possibilitar o tratamento de informação financeira cada vez mais complexa, proporcionando informação adequada sobre: ativos; dívidas a receber e a pagar; impacto de imparidades e amortizações; entre outros.

O objetivo do IPSASB é então o de

“servir o interesse público desenvolvendo normas contabilísticas internacionais de alta qualidade e outras publicações para uso das entidades do setor público em todo o mundo na preparação de relatórios financeiros com finalidade geral. Isto destina-se a aumentar a qualidade e transparência do relato financeiro do setor público proporcionando melhor informação para a gestão financeira e tomada de decisões no setor público” (IPSASB, 2012, p. 8).

Consequentemente, fruto do trabalho desenvolvido por este organismo, são publicadas as IPSAS, Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, sendo nada mais que uma adaptação das IAS/IFRS à realidade e especificidades do SP, harmonizando as práticas de contabilidade internacionalmente e contribuindo para a qualidade e comparabilidade da informação financeira (Ferreira R. M., 2012, p. 28).

Posteriormente, no final da primeira década do segundo milénio, com a instauração de uma grave crise económica e financeira na UE, é exigido maior rigor orçamental, com demonstrações mais rigorosas e transparentes, sendo mesmo publicada a Diretiva n.º 2011/85/EU, como referem Silva, Rodrigues & Guerreiro (2016, p. 17), onde se estabelece “que os Estados membros devem adotar práticas de Contabilidade Pública exaustivas e fiáveis em todos os subsectores da administração pública”. Portugal não é exceção e com a intervenção do Fundo Monetário Internacional (FMI), estão reunidas as condições para que as forças coercivas externas imponham uma melhoria na contabilidade e respetivas demonstrações financeiras.

Desta forma, as autoras supracitadas, baseando-se no relatório da Comissão Europeia de 2013, referem que apesar de os Estados-Membros já terem começado a adotar a contabilidade de acréscimo e outras práticas baseadas nas IPSAS, a abordagem

não é harmonizada. De acordo com a Comissão Europeia (CE (2013, p. 9), “as normas IPSAS não descrevem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, o que, na prática, limitaria a harmonização”. Por conseguinte, nesse mesmo relatório a CE propõe o desenvolvimento das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), suportado pelo documento de consulta pública do Eurostat (2013, p. 3), onde se verifica que seria possível:

- a) “produzir dados financeiros e orçamentais fiáveis e em tempo útil;
- b) reduzir a incoerência entre o quadro de elaboração e reporte das contas primárias do setor público ao nível microeconómico e o quadro macroeconómico do SEC;
- c) aumentar a transparência orçamental, necessária para a estabilidade macroeconómica e para a coordenação, a supervisão e a orientação das políticas;
- d) melhorar a responsabilização, a eficiência e a eficácia da gestão do setor público;
- e) facilitar a qualidade da tomada de decisões, em especial nos casos em que a contabilidade de exercício não foi ainda introduzida;
- f) melhorar a comparabilidade da comunicação de informações sobre a situação financeira e o desempenho dos Estados-Membros;
- g) facilitar a obtenção de liquidez nos mercados financeiros mundiais; e
- h) melhorar a eficiência e a eficácia das auditorias públicas”.

Em Portugal, ainda que com influência externa, a perceção da necessidade de aproximação aos pressupostos das IPSAS na CP, derivado à fragmentação provocada pela existência de normativos distintos nos setores privado e público e as fragilidades do POCP, está bem presente. Como se pode verificar, através da análise do Documento de Estratégia Orçamental (DEO) 2012 – 2016,

“a adoção do POCP tem sido um processo moroso, ainda que se tenha registado um importante progresso nos últimos anos. O Governo está empenhado em concluir esta importante reforma de adoção de uma contabilidade patrimonial na Administração Pública, que integrará as três

vertentes da contabilidade – orçamental, patrimonial e analítica – permitindo conhecer com maior rigor a situação financeira das diferentes entidades públicas, bem como os custos dos bens e serviços produzidos (...) serão utilizados os princípios da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) na apresentação de contas, (...) aumentará a transparência na prestação de contas e a responsabilização dos agentes envolvidos”.

Posteriormente, com a publicação do DEO 2014-2018, verifica-se que houve um esforço na disseminação da contabilidade financeira pelas entidades do SPA, possibilitando a existência de consolidação de contas, relativamente ao nível de posição financeira, reconhecimento de ativos e passivos, reconhecimento de proveitos e gastos, desempenho financeiro, execução orçamental e fluxos de caixa. Este documento faz ainda uma previsão para 2014, da apresentação de propostas de novos normativos, tendo em conta que, com a publicação do novo regime da Comissão de Normalização Contabilística (Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho), no seu Artigo 2.º, a CNC fica incumbida de “realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas”, tendo criado uma subcomissão de normalização contabilística pública (CNCP - Comissão de Normalização Contabilística Pública), para o efeito.

Assim, Caiado, Carvalho, Silveira & Simões (2017, p. 29) fazem uma síntese das justificações para a necessidade de um novo sistema contabilístico em Portugal:

- a) Existência de cinco planos oficiais de contabilidade, que dificulta a harmonização;
- b) Inexistência de uma estrutura conceptual que clarifique os principais conceitos, bases de mensuração e critérios de reconhecimento;
- c) Aprovação do SNC, provocando a revogação do normativo base do POCP, gerando inconsistências ao nível dos princípios contabilísticos, terminologia de contas, modelos de documentos de prestação de contas e critérios de valoração;
- d) Maior dificuldade de consolidação de contas pela existência de dois sistemas contabilísticos díspares entre entidade privadas e públicas;

- e) Recomendações de organismos internacionais e nacionais para adoção das IPSAS; e
- f) Necessidade de um sistema contabilístico que permita obter informação válida e fiável para a Contabilidade Nacional.

Conforme referem os autores anteriormente mencionados, com a criação da CNCP definiram-se como objetivos para o novo normativo contabilístico o seguinte:

- a) Manter obrigatório a contabilidade orçamental (registo de orçamento de receita e de despesa e respetiva execução), contabilidade financeira (valor e variações dos ativos, passivos, património líquido, fluxos de caixa, ganhos e rendimento), contabilidade de gestão (custos por atividades, funções e bens ou serviços);
- b) Manter a base de caixa modificada na contabilidade orçamental, base de acréscimo na contabilidade financeira e contabilidade de gestão;
- c) Criar regime geral, regime simplificado e regime para micro entidades;
- d) Obrigatoriedade de utilização do novo sistema para entidades públicas e equiparadas;
- e) Estrutura conceptual para a contabilidade financeira;
- f) Aprovar Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro (NCP), adaptadas das IPSAS;
- g) Elaborar norma específica para contabilidade orçamental (conceitos, objetivos e modelos de mapas orçamentais);
- h) Elaborar norma específica para contabilidade de gestão;
- i) Elaborar Plano de Contas único e multidimensional (código de contas SNC, classificador económico e CIBE³);
- j) Elaborar modelos de demonstrações orçamentais, financeiras e anexos);
- k) Criar contas para todas as fases da receita e despesa, na classe 0; e
- l) Definir SNC-AP como normativo único e revogar os planos sectoriais.

Consequentemente, em 2015, é aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, pelo Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

³ Cadastro e Inventário dos Bens do Estado aprovado por Portaria n.º 671/2000, 17 de abril.

A aprovação deste normativo, materializa uma das mais importantes ações da Reforma da Administração Financeira do Estado, ao resolver os problemas de fragmentação e inconsistência do POCP, permitindo “dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional” (Preâmbulo, DL n.º 192/2015).

Com a aprovação deste diploma, as finalidades definidas para o novo normativo contabilístico são as seguintes:

- a) implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- b) estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, conducente com o disposto na LEO, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro;
- c) fomentar a harmonização contabilística;
- d) institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- e) aumentar o alinhamento entre a CP e as contas nacionais; e
- f) contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

O SNC-AP é um sistema único que agrega as vertentes contabilísticas financeira, orçamental e de gestão, permitindo obter informação integrada e harmonizada, apresentando a seguinte organização (descrita no DL n.º 192/2015):

- a) numa estrutura concetual da informação financeira pública;
- b) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS;
- c) em modelos de demonstrações financeiras;
- d) numa norma relativa à contabilidade orçamental;
- e) num plano de contas multidimensional; e
- f) uma norma de contabilidade de gestão.

Adicionalmente, este diploma (DL n.º 192/2015), atende às exigências da UE para a harmonização internacional, baseando o normativo nas IPSAS e diretivas da união. Assim, o SNC-AP prevê a consolidação de contas orçamental e financeira (incluindo administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas), pressupõe a certificação legal de contas (exceto regime simplificado), obriga à implementação de um sistema de controlo e prevê a figura de Contabilista público para assegurar a regularidade técnica na execução e prestação de contas (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016, p. 22).

Importa relevar que as necessidades de mudança e o impacto da implementação de um novo normativo contabilístico limitam e condicionam a atividade normal das entidades visadas, pois implica conhecer novos pressupostos, critérios, regras, adaptar procedimentos, ações e sistemas. Por conseguinte, à semelhança da implementação do POCP na AP, este é um processo bastante moroso, sendo necessário definir um processo de transição.

Neste sentido, o mesmo diploma definiu para 2016 a sua implementação em entidades piloto, de forma a avaliar a possível existência de fragilidades e inconsistências, possibilitando a integração de lacunas, com o intuito de estender a sua implementação definitiva a todas as entidades definidas no âmbito de aplicação, a 1 de janeiro de 2017.

No entanto, tendo em conta a necessidade de “assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais”, verifica-se pelo acompanhamento das ações junto das entidades piloto, que esses pressupostos não foram devidamente cumpridos, justificando a prorrogação da implementação do SNC-AP para 1 de janeiro de 2018, conforme refere o Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro. Ainda, face aos problemas enfrentados, foi definida a necessidade de elaboração de uma estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP, mais tarde aprovada pela Portaria n.º 128/2017 de 5 de abril, estabelecendo o ano 2017 como preparação da implementação do SNC-AP.

Finalmente, em 2018 constata-se que o SNC-AP ainda não foi completa e definitivamente implementado.

6.5 Síntese Conclusiva

A contabilidade ao longo dos tempos evoluiu bastante, tornando-se no sistema de informação por excelência das entidades privadas e públicas, sem o qual não têm a capacidade de desenvolver a sua atividade. Esta evolução caracteriza-se pela maior proximidade da CP à contabilidade privada e a crescente preocupação com as áreas financeiras, gestão e *accountability*, e não só com a área orçamental. Por outro lado, pelo facto de se viver em comunidade (UE), é crescente a preocupação com a harmonização, normalização e comparabilidade da informação contabilística entre entidades do SPA e em última instância, da importância que a CP tem na Contabilidade Nacional.

Assim, a CP antes de 1990 caracteriza-se por ser uma contabilidade de caixa unigráfica, com o registo apenas de *inflows* e *outflows* (movimentos de tesouraria), em que reconhece obrigações e direitos no momento da contrapartida monetária. No entanto, é perceptível a incapacidade do sistema contabilístico em obter e disponibilizar informação relativa à situação financeira, económica e patrimonial das entidades públicas (Rua & Carvalho, 2006, pp. 53-54).

Posteriormente, a CP sofre grandes alterações aquando da Reforma da Administração Financeira do Estado, pela necessidade de existência de um novo modelo administrativo e financeiro capaz de satisfazer as necessidades de informação, nomeadamente contabilística, para se atuar de acordo com os princípios de economia, eficiência, eficácia, descentralização e gestão de qualidade, preconizados pelo novo modelo de gestão pública (NPM).

As mudanças são diversas ao nível do OE, da CP, da organização e funcionamento do SP, sendo de destacar as seguintes características:

- a) “Gestão orçamental descentralizada – pela transferência de responsabilidade para os gestores das entidades;
- b) Uniformização dos critérios de contabilização – adoção da contabilidade de caixa e de compromissos;
- c) Unidade de Tesouraria – utilização de meios de pagamento do Tesouro;
- d) Centralização, informatização de todas as etapas e integração da informação;

- e) Desenvolvimento de um sistema integrado" (Caiado, Carvalho, Silveira & Simões, 2017, p. 22);
- f) Especificação do Regime Geral, Excepcional e respectivas autonomias;
- g) Definição das fases do ciclo de despesa - cabimento, compromisso, processamento, autorização de pagamento e pagamento; e
- h) Verificação dos requisitos de conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia para autorização de despesa e pagamento, o rescalonamento de compromissos e a definição de diferentes formas de controlo (autocontrolo, controlo interno e controlo externo).

A grande mudança do paradigma da CP surge com a aprovação do POCP, onde são postas em prática as mudanças necessárias na contabilidade, teoricamente definidas na Reforma da Administração Financeira do Estado, com vista à integração dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, fornecedores de informação para a gestão, e a uma consolidação de contas na Administração Pública em termos de Contabilidade Pública e Nacional, constituindo um importante passo no processo de normalização das contas públicas. Deve-se relevar o facto de, pela primeira vez, ser elaborado um normativo para a CP, onde estão definidos princípios e regras, e onde se verifica um alinhamento com o normativo privado em vigor na altura, o POC.

No entanto, de acordo com Caiado, Carvalho, Silveira & Simões (2017, p. 29), com o passar dos anos, são apontadas diversas fragilidades ao normativo:

- a) Existência de cinco planos oficiais de contabilidade, que dificulta a harmonização;
- b) Inexistência de uma estrutura conceptual que clarifique os principais conceitos, bases de mensuração e critérios de reconhecimento;
- c) Aprovação do SNC, provocando a revogação do normativo base do POCP, gerando inconsistências ao nível dos princípios contabilísticos, terminologia de contas, modelos de documentos de prestação de contas e critérios de valoração;
- d) Maior dificuldade de consolidação de contas pela existência de dois sistemas contabilísticos díspares entre entidade privadas e públicas;

- e) Recomendações de organismos internacionais e nacionais para adoção das IPSAS;
- f) Necessidade de um sistema contabilístico que permita obter informação válida e fiável para a Contabilidade Nacional.

Tendo em conta estas fragilidades do POCP e a mudança no quadro contabilístico nacional, resultado da mudança internacional, das pressões externas (criação da UEM, desenvolvimento do normativo internacional de CP), resulta que a CP em Portugal fica desatualizada, fragmentada e inconsistente, dificultando a consolidação de contas, a comparabilidade e a fiabilidade da informação.

Portanto, desenvolvem-se esforços para atualização do normativo contabilístico público, em linha com o normativo internacional, culminando com a publicação do SNC-AP.

Para este normativo são definidas as seguintes finalidades (Preâmbulo, Decreto-Lei n.º 192/2015:

- a) implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- b) estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, conducente com o disposto na LEO, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro;
- c) fomentar a harmonização contabilística;
- d) institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- e) aumentar o alinhamento entre a CP e as contas nacionais;
- f) contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

Adicionalmente, o SNC-AP (DL n.º 192/2015), atende às exigências da UE para a harmonização internacional, baseando o normativo nas IPSAS e diretivas da união. Assim, o SNC-AP prevê a consolidação de contas orçamental e financeira (incluindo administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas), pressupõe a certificação legal de contas (exceto regime simplificado), obriga à implementação de um sistema de controlo e prevê a figura de Contabilista público para assegurar a regularidade técnica na execução e prestação de contas (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016, p. 22).

7. SNC-AP

7.1 SNC-AP: conceitos

Conforme analisado anteriormente, numa fase recente da Reforma da Administração Financeira do Estado e da CP, subsistia a necessidade de criação de um sistema contabilístico capaz de fazer face às exigências de um adequado planeamento, prestação de contas e controlo interno. Este sistema/normativo, por sua vez, deve estar alinhado com o normativo privado português (SNC) e com as normas internacionais (IPSAS), pelo que a CNC elaborou o SNC-AP, promulgado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

Neste sentido, o novo normativo contabilístico, procura resolver as inconsistências e fragmentação verificadas com a aplicação do POCP, potenciando a convergência, a harmonização, a consolidação e a eficiência dos diferentes sistemas existentes. Estas mudanças advêm do facto de com o SNC-AP, ser introduzida a base de acréscimo articulada com a base de caixa modificada na contabilidade e relato financeiro das entidades públicas, serem introduzidos os fundamentos para a orçamentação na base do acréscimo, pelo alinhamento com as contas nacionais e pela disponibilização de informação relevante que satisfaz as necessidades dos diferentes utilizadores (Preâmbulo, Decreto-Lei n.º 192/2015).

O SNC-AP é um normativo constituído por três subsistemas contabilísticos distintos: contabilidade orçamental; contabilidade financeira; contabilidade de gestão.

Primeiro, a contabilidade orçamental centra-se na elaboração, execução, prestação de contas e relato (processo e desempenho orçamental), de modo a controlar créditos orçamentais e respetiva legalidade. Seguidamente, a contabilidade financeira (sustentada nas IPSAS), tem como função registar todos os factos e transações que alterem a posição financeira e ainda conhecer o desempenho financeiro e fluxos de caixa de cada entidade pública, recorrendo às demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados e de fluxos de caixa) para garantir a transparência da situação financeira.

Por último, a contabilidade de gestão procura estimar os custos da implementação das políticas públicas, ao avaliar o cumprimento de objetivos e resultados das atividades e projetos, contribuindo para a tomada de decisão. (Nunes, Rodrigues, & Viana, 2016, pp. 14-16; Ribeiro, 2016, p. 13).

A figura seguinte ilustra as funções dos diferentes subsistemas contabilísticos:

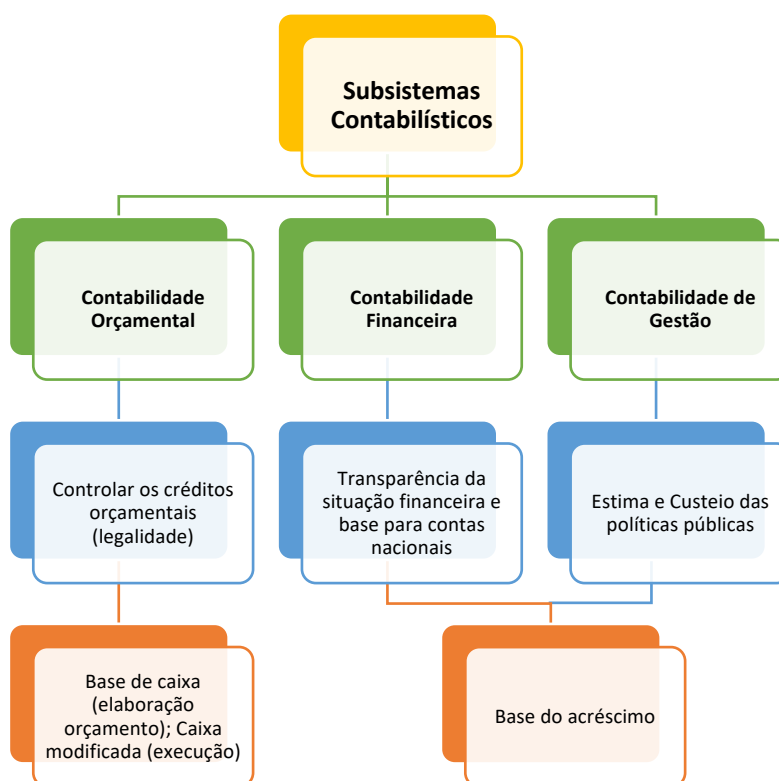


Figura 2 – Funções dos Subsistemas Contabilísticos

Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues, & Viana (2016, p. 16).

Por sua vez, estes subsistemas de contabilidade proporcionam diferentes tipos de informação para satisfação das necessidades dos respectivos utilizadores, conforme se verifica na seguinte figura:

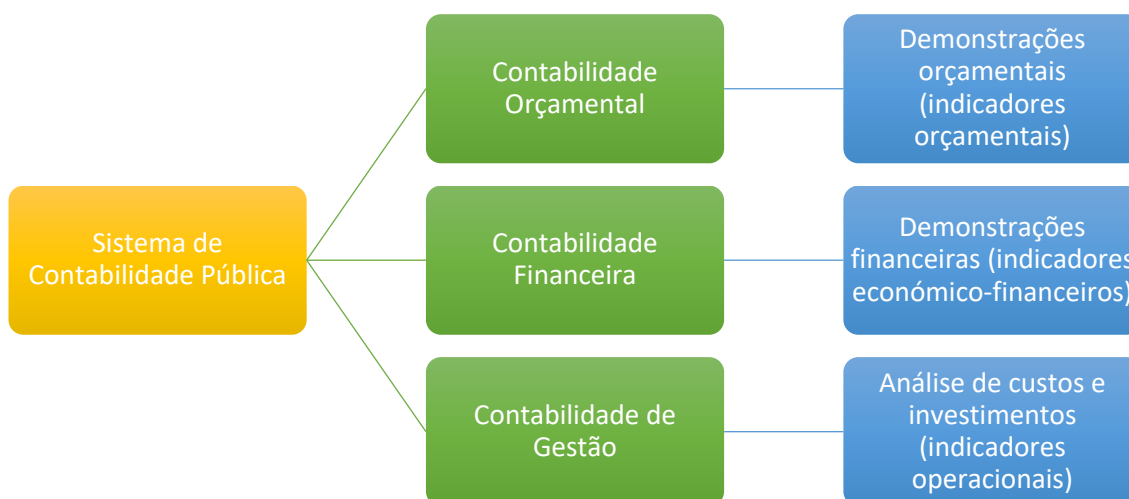


Figura 3 – Tipo de informação disponibilizada pelos diferentes subsistemas

Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues, & Viana (2016, p. 16).

O novo sistema contabilístico a ser implementado nas administrações públicas, apresenta algumas finalidades/objetivos, conducentes com o cumprimento de objetivos de gestão, com a capacidade de análise, controlo e informação:

- a) “Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;

- e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e
- g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão” (Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Tendo em conta as mudanças a introduzir pelo SNC-AP, existem algumas particularidades agora abordadas, que contribuem para a concretização dos objetivos e finalidades do mesmo, por exemplo, no que se refere à consolidação de contas. Esta consolidação de contas realizar-se-á ao nível da contabilidade financeira e orçamental das entidades públicas compreendidas no SPA, ou seja, Administração Central, Segurança Social, Administração Local e Regional (Artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Por outro lado, é dada extrema importância à introdução do sistema de controlo interno, que tem em conta

“o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fíável” (n.º1, artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Conforme definido neste diploma, o sistema de controlo interno tem como função proporcionar:

- a) “A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;

- d) A aprovação e o controlo de documentos;
- e) A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- i) O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis; e
- j) Uma adequada gestão de riscos”.

O SNC-AP pressupõe ainda a certificação legal de contas (demonstrações financeiras e orçamentais objeto de certificação legal), o que reforça a importância para o aparecimento da figura de Contabilista público. Este será o elemento que irá assegurar a regularidade técnica na execução da contabilidade e prestação de contas das entidades públicas.

Quanto à sua organização e estrutura, o SNC-AP assenta em alguns pilares:

- a) Estrutura Conceptual – “permite um desenvolvimento coerente das normas de contabilidade financeira na base do acréscimo (...), difere da EC do SNC por ter sido adaptada em função das características particulares do setor público”.
- b) Normas de contabilidade pública – “contemplam os requisitos ao nível da contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como as divulgações necessárias por cada uma das áreas contabilísticas”.
- c) Plano de contas multidimensional – “servirá para o reconhecimento das transações e outros eventos na contabilidade financeira, ajustado às necessidades das contas nacionais e alinhado com a codificação para efeitos de inventário de bens imóveis, móveis e direitos, antecipando-se um aumento da qualidade e eficiência na preparação das contas nacionais (...), está também alinhado com o código de contas do SNC, facilitando a

consolidação de contas entre entidades do setor público e e do setor empresarial ou setor não lucrativo”.

- d) Modelos de demonstrações orçamentais – “permitem conhecer o orçamento inicial, as alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, da receita e o desempenho orçamental, através do cálculo normalizado de um conjunto de indicadores orçamentais (saldo de gerência, saldo global, saldo primário, saldo corrente e saldo de capital)”.
- e) Modelos de demonstrações financeiras – estes estão harmonizados com os pressupostos do setor empresarial, “facilitando a comparabilidade e permitindo análises económico-financeiras das entidades públicas, bem como uma aferição da sua sustentabilidade financeira” (Nunes, Rodrigues, & Viana, 2016, p. 13).

7.2 Âmbito do SNC-AP

Citando o n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, “o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”.

As entidades públicas reclassificadas, de acordo com o estabelecido no n.º 2 do mesmo artigo, são entidades que foram incluídas dentro do perímetro definido pelo SPA, subsetores da administração central, local, regional e segurança social, “no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional”, independentemente da sua atividade, forma ou designação. Quer isto dizer, que estas entidades produzem bens e serviços não mercantis, resultando então na sua definição como entidades reclassificadas. Caso seja “financiada principalmente pelas famílias, pelos empregadores e por empresas de seguro privadas” (Nunes, Rodrigues, & Viana, 2016, p. 14), uma unidade pública passa a ser mercantil.

No entanto, excluem-se desta classificação empresas reclassificadas que estejam cotadas nos mercados regulamentados (bolsa), estando obrigadas, à luz do SNC-AP, ao cumprimento dos preceitos legais emanados relativamente à sua atividade orçamental

(contabilidade orçamental), conforme define o n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma. Assim, estas entidades relativamente à parte financeira da sua contabilidade, devem reger-se pelos preceitos das IFRS, materializadas no SNC.

Adicionalmente, no seu artigo 5.º, o diploma que aprova o SNC-AP, prevê a existência de um Regime Simplificado de CP para entidades de menor dimensão e risco, vertido e materializado em diploma próprio através da publicação da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.

7.3 Estrutura Conceptual

A EC, à semelhança do sucedido no normativo existente para entidades de direito privado (SNC), não constitui em si mesma uma norma contabilística, mas sim um ponto de partida para as normas precedentes, atuando como fundamento introdutório de definição de conceitos essenciais ao desenvolvimento, execução e compreensão das NCP, à preparação e apresentação das demonstrações financeiras e outros relatórios (Vaz, 2016, p. 24; Ribeiro, 2016, p. 19).

De forma sucinta, a finalidade última da EC é a de proporcionar auxílio na aplicação das normas de contabilidade e ainda de analisar e interpretar as demonstrações financeiras resultantes. Seguidamente, o ponto 16 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015, estabelece as finalidades da EC:

- a) “Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;
- b) Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;
- c) Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d) Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP”.

Conforme analisado anteriormente, existem características particulares nas administrações públicas e respetiva atividade, que as diferencia das entidades do setor

privado, a considerar na EC do normativo público. Por conseguinte, são relevadas as seguintes características diferenciadoras:

- a) Transações sem contraprestação;
- b) OE e execução orçamental;
- c) Natureza dos programas e a longevidade no SP;
- d) Natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas;
- e) Papel regulador das Administrações Públicas; e
- f) Relação com o relato estatístico.

O Apêndice C esclarece de forma sucinta as características diferenciadoras a considerar no desenvolvimento da EC.

Esta estrutura que serve de ponto de partida para a elaboração das NCP, aborda necessariamente diferentes matérias, começando por definir os objetivos das demonstrações financeiras e as características qualitativas da informação que estas disponibilizam, de forma a conferir utilidade a essa mesma informação.

As demonstrações financeiras pressupõem a existência de uma entidade de relato, a definição dos elementos que as constituem, o reconhecimento desses elementos e ainda a mensuração dos ativos e passivos das demonstrações, sendo matérias também abordadas na EC. No entanto, importa esclarecer que a EC trata os assuntos de ordem contabilística financeira, excluindo os elementos estruturantes da informação orçamental e de gestão (Pontos 19 e 20 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Conforme refere o mesmo diploma, as demonstrações financeiras são os instrumentos de relato financeiro das entidades públicas, que disponibilizam informação sobre a sua atividade aos utilizadores dessas demonstrações, para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões, ou seja, o objetivo do relato é satisfazer as necessidades de informação dos diferentes utilizadores, proporcionando-lhes informação útil, fiável e compreensível.

De modo a que seja possível realizar o relato financeiro, é importante existir uma definição clara das entidades que têm a responsabilidade de o fazer, são por isso denominadas entidades de relato. De acordo com o estabelecido na EC do SNC-AP, a entidade de relato é qualquer entidade pública, podendo “ser o Governo ou qualquer

organização, programa ou área de atividade identificável do setor público que prepare relatórios financeiros de finalidade geral”.

À entidade de relato é-lhe conferida duas características fundamentais, que se traduzem na capacidade de receber e/ou utilizar recursos no âmbito da sua atividade (pelos cidadãos ou em seu nome), e a existência de indivíduos que por beneficiarem dos serviços públicos ou por fornecerem recursos, têm particular interesse na informação que a entidade de relato disponibiliza, pois estão dependentes desta, para efeitos de *accountability* e tomada de decisão.

Portanto, a entidade de relato, através da elaboração dos relatórios financeiros, disponibiliza informação sobre os factos que alteram a sua posição financeira e sobre a obtenção e utilização dos recursos para a prossecução do interesse público.

Por outro lado, importa esclarecer que, na sua maioria, as entidades de relato (governo e entidades do SPA) gozam de personalidade jurídica. No entanto, existem entidades públicas e outros mecanismos essenciais à atividade do Estado, sendo o caso dos programas e atividades, que não têm personalidade jurídica. Contudo, estas apresentam as duas características fundamentais de entidade de relato, pois conforme escreve Ribeiro (2016, p. 31), “não têm uma personalidade jurídica, mas também podem obter recursos, adquirir ou gerir património público, contrair obrigações e realizar atividades para alcançar os objetivos de prestação de serviços com vista ao cumprimento de políticas governamentais”.

De forma a que as demonstrações financeiras disponibilizem informação útil e relevante, devem ser capazes de plasmar os efeitos financeiros que todos os factos ocorridos durante o exercício tiveram na entidade em causa, sendo classificados por agregados (natureza económica), correspondendo aos elementos das demonstrações.

Os elementos das demonstrações financeiras são os apresentados na seguinte figura:

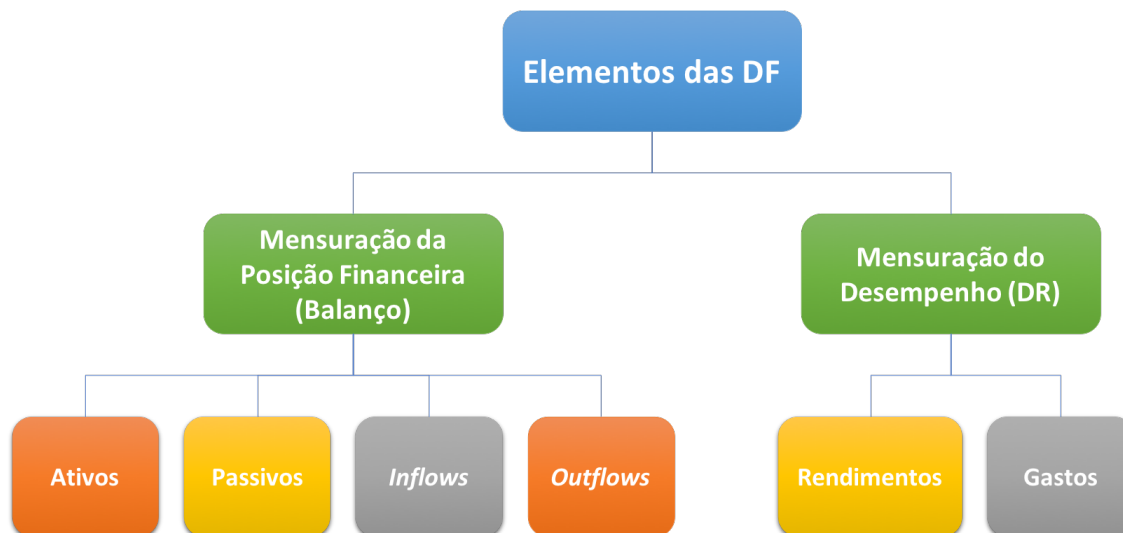


Figura 4 – Elementos das Demonstrações Financeiras

Fonte: Elaboração Própria.

Os elementos das demonstrações enquanto grandes agregados, são constituídos por diversos itens devidamente enquadrados nesses elementos e fíavelmente mensurados e posteriormente incorporados nas DF. A este ato de “incorporação” de itens dá-se o nome de Reconhecimento dos elementos das demonstrações.

O reconhecimento pauta-se por regras definidas pela EC do SNC-AP, estando definidos os seguintes critérios:

- a) “O item satisfaz a definição de um elemento; e
- b) O item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira”.

No entanto, o reconhecimento de um elemento pode não ser sempre possível, pois não se enquadra nas características dos elementos das demonstrações, ou então, mesmo enquadrado, não é possível ser mensurado com fiabilidade (não é possível a mensuração de acordo com as bases de mensuração definidas na EC). Desta forma, deve ser avaliado se existe evidência suficiente para o seu reconhecimento ou eventual desreconhecimento (retirado das DF), sendo mensurado através dos critérios definidos e caso necessário, estimativa. Por isso, devem estes factos ser integrados em divulgações auxiliares (notas,

anexos, informações explicativas), sobre as políticas contabilísticas e decisões adotadas nesses casos em particular.

Por conseguinte, a mensuração enquanto processo que determina “as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras (DF) são reconhecidos e mostrados nas mesmas” (Ponto 120 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015), tem relevância para a informação disponibilizada pelas DF e, portanto, atingindo os objetivos do relato financeiro, ao satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores destas, permitindo uma avaliação sobre:

- a) “O custo dos serviços fornecidos nos períodos corrente e anterior;
- b) A capacidade operacional —capacidade de a entidade fornecer os serviços nos períodos futuros através da utilização de recursos físicos e outros recursos; e
- c) A capacidade financeira—a capacidade da entidade de financiar as suas atividades” (Ponto 121 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Conforme descrito na EC do referido diploma, a mensuração deve maximizar a capacidade de a informação cumprir os objetivos das DF e ao mesmo tempo, ser capaz de equilibrar as características qualitativas das mesmas, sendo por isso definidas bases de mensuração para os ativos e passivos na base do custo histórico ou valor corrente.

Por um lado, os ativos mensurados ao custo histórico associam-se ao valor de entrada (vulgo valor de aquisição), e mensurados de acordo com o valor corrente, devendo-se adotar: o valor de mercado (valor pelo qual o ativo pode ser trocado); custo de reposição (custo de substituição de um ativo); valor realizável (quantia recebida pela alienação do ativo); e, valor de uso (valor presente do potencial de serviço ou de benefícios económicos).

Por outro lado, os passivos podem ser mensurados pelo seu custo histórico (quantia da transação que origina a constituição de uma obrigação para a entidade), ao custo de cumprimento (valor corrente pelo qual é possível cumprir com as obrigações assumidas e associadas a este), valor de mercado (quantia de liquidação de um passivo entre duas entidades, mediante capacidade de venda da obrigação), custo de libertação (valor necessário para extinguir a obrigação) e, por último, preço de assunção – “quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar em troca da assunção de um determinado

passivo, já existente como obrigação de um terceiro” (Ponto 182 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Finalmente, conforme referido anteriormente, a EC serve o propósito de abordar as características diferenciadoras das entidades públicas, por oposição à EC do normativo privado (SNC) e estabelecer os critérios e o suporte para o desenvolvimento das NCP. Assim, o SNC-AP aprova 27 normas, sendo 25 relativas à contabilidade financeira e outras duas afetas à contabilidade orçamental e contabilidade de gestão.

Assim, a tabela seguinte mostra as 27 NCP, sendo posteriormente aprofundadas no Apêndice D.

Tabela 12 – Normas de Contabilidade Pública

Normas de Contabilidade Pública	
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3	Ativos Intangíveis
NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6	Locações
NCP 7	Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8	Propriedades de Investimento
NCP 9	Imparidade de Ativos
NCP 10	Inventários
NCP 11	Agricultura
NCP 12	Contratos de Construção
NCP 13	Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14	Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17	Acontecimentos Após a Data de Relato

NCP 18	Instrumentos Financeiros
NCP 19	Benefícios dos Empregados
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21	Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22	Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24	Acordos Conjuntos
NCP 25	Relato por Segmentos
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27	Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria com base no Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015.

7.4 Informação Financeira (utilizadores, necessidades, características e constrangimentos)

Tendo em conta o analisado anteriormente, a principal finalidade do relato financeiro pelas entidades públicas é o de disponibilizar informação útil aos utilizadores das DF, correspondendo às suas necessidades.

Esta necessidade de prestação de contas, surge devido às características das entidades públicas e respetiva atividade, pois

“obtêm recursos dos contribuintes, doadores, financiadores e outros para serem aplicados na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas entidades são responsáveis pela gestão e uso que fazem desses recursos, não só em relação àqueles de quem os obtêm, mas também em relação àqueles que usam os recursos para prestar os necessários serviços, uma vez que tanto uns como outros exigem informação para tomarem decisões” (Ribeiro, 2016, p. 22).

Genericamente, os principais utilizadores deste tipo de informação (demonstrações financeiras de finalidade geral) são os indivíduos que fornecem recursos e usufruem de bens e serviços públicos (cidadãos, contribuintes) e aquelas entidades que têm como

função representá-los e zelar pela prossecução do seu interesse (parlamento e outros órgãos deliberativos).

A Defesa (por exemplo, Marinha Portuguesa), a Saúde, a Segurança são apenas alguns dos serviços, correspondentes às funções do Estado, que são disponibilizados pela atividade das entidades públicas e Governo, com o objetivo de garantir o bem-estar dos cidadãos, sendo prestados muitas vezes sob a forma de transações sem contraprestação. Este tipo de transações são muito características da AP, muitas vezes para suprir ineficiências do mercado, o que diferencia as entidades que dela fazem parte, de outras no setor privado, enfatizando a necessidade de introduzir na EC esse esclarecimento.

Adicionalmente, o Governo é o organismo responsável perante os diferentes utilizadores (fornecedores de recursos, prestadores de serviços, beneficiários de bens e serviços), pelo que a prestação de contas responsável das entidades é uma peça fundamental para a avaliação da utilização dos recursos disponibilizados, no cumprimento das suas funções, bem como o cumprimento dos preceitos legais e normativos. Assim,

“por as entidades públicas serem financiadas basicamente por impostos e outras transações sem contraprestação, e por os cidadãos estarem dependentes destas entidades para a prestação dos serviços a longo prazo, as obrigações na prestação de contas incluem a informação sobre os serviços prestados pelas entidades públicas no período e a sua capacidade para continuar a prestá-los no longo prazo” (Ribeiro, 2016, p. 23).

Por conseguinte, no que respeita à *accountability* e capacidade de tomada de decisão, necessitam de informação sobre:

- a) “O desempenho da entidade pública durante o período de relato no que se refere, por exemplo, à prossecução do serviço e ao cumprimento dos objetivos operacionais e financeiros, à gestão dos recursos sob sua responsabilidade e ao cumprimento das leis e regulamentos sobre a obtenção e uso dos recursos;
- b) A liquidez (satisfação das obrigações correntes) e solvência (satisfação das obrigações de longo prazo) das entidades públicas; e

- c) A sustentabilidade dos serviços prestados pelas entidades públicas no longo prazo incluindo a capacidade de financiar as suas atividades e em atingir os seus objetivos operacionais bem como a existência de recursos materiais e outros que suportem a prestação dos serviços em períodos futuros” (Ribeiro, 2016, p. 23).

Sistematizando, a seguinte tabela exemplifica as necessidades de informação financeira dos diferentes grupos de interessados.

Tabela 13 – Necessidades de informação dos utilizadores dos serviços, contribuintes e outros fornecedores de recursos

Necessidades de Informação		
Utilizadores dos Serviços	Contribuintes e Fornecedores de Recursos	Financiadores, Credores e Doadores
Utilização económica, eficiente e eficaz dos recursos; Quantidade e custo dos serviços são apropriados, bem como as quantias e formas de recuperação de custos; Níveis de impostos e recursos obtidos são suficientes para manutenção do volume e qualidade dos serviços prestados.	Objetivos estabelecidos estão a ser atingidos, tendo em conta os recursos disponíveis no período de relato; Financiamento das operações correntes com recursos obtidos dos contribuintes, financiadores ou outras fontes (no período); Necessidades futuras de recursos e fontes de obtenção mais prováveis.	Informação para avaliação de liquidez (cumprimento de quantias e datas de reembolso acordadas); Informação para avaliação de utilização económica, eficiente e eficaz do planeado; Informação sobre atividades previstas para futuras prestações de serviços e necessidades de recursos.

Fonte: Elaboração própria, com base no Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015.

Tendo em conta as necessidades de informação entretanto descritas, o relato financeiro deve então prestar informação relativa a:



Figura 5 – Informação proporcionada pelo relato financeiro

Fonte: Elaboração própria, com base nos pontos 32 a 42 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015.

No respeitante à posição financeira, o relato deve ser capaz de proporcionar informação aos utilizadores das DF sobre os recursos disponíveis e utilizados, de modo a avaliar:

- a) “O grau de cumprimento pela entidade pública das suas responsabilidades pela salvaguarda e gestão dos recursos;
- b) Se existem recursos disponíveis para suportar as atividades futuras da entidade pública bem como as alterações das quantias e composição desses recursos ocorridas no período de relato e sua utilização; e
- c) As quantias e as datas dos fluxos de caixa futuros necessários para prestar os serviços e pagar as responsabilidades existentes em relação aos recursos da entidade” (Ponto 32 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

A informação relativa ao desempenho tem em conta os custos do fornecimento de bens e serviços públicos e quantias e fontes de recuperação desses custos, de modo a avaliar a cobertura operacional dos mesmos. Por outro lado, procura avaliar a utilização

dos recursos/fundos sob a égide da economia, eficiência e eficácia para o cumprimento dos objetivos estabelecidos.

Adicionalmente, a informação relativa aos fluxos de caixa das entidades públicas, serve o propósito de avaliação do desempenho, liquidez e solvência das mesmas.

Portanto, a informação destes três pontos é vertida em DF, devidamente estruturadas, que facilitam a compreensão, análise e contextualização, em conjunto com informação contida em anexos ou relatórios para informação financeira e não financeira complementar.

No âmbito das suas funções, o grande foco é a prestação de bens e serviços públicos, que introduz a noção de que o desempenho financeiro de cada entidade não é devidamente espelhado nas DF, pois muitas vezes, pode não existir expressão contabilística adequada, sendo necessária a avaliação relativa ao cumprimento dos seus objetivos (contextualização). Este facto ocorre, pois, a avaliação dos serviços e bens pode ser feita através de indicadores quantitativos, contudo, mediante insuficiência ou impossibilidade, é necessário atender às características qualitativas, devendo ser incluídas no relato da informação financeira, orçamental e não financeira, explicações adequadas (notas, divulgações e anexos) (Ribeiro, 2016, p. 25).

Posteriormente, como as entidades públicas persistem e subsistem no longo prazo, a informação resultante das DF, na grande maioria das vezes, apenas reflete dados históricos, não incluindo a influência futura da tomada de decisão e definição de políticas. Portanto, é imperativo que a informação disponível seja também avaliada nesse horizonte temporal pois, daí podem resultar consequências para os cidadãos que dependem dos serviços no futuro e a carga coerciva resultante para o financiamento dessas atividades.

Portanto, é deveras importante que informação relativa a objetivos, atividades, programas, serviços e respetivo impacto, seja divulgada de forma adequada no relato, de modo avaliar-se a capacidade de cumprimento das obrigações assumidas. Possibilitando o esclarecimento da sustentabilidade da prestação de serviços públicos (aumento da noção de *accountability*).

Finalmente, a informação explicativa (notas que relevam factos importantes para a análise e tomada de decisão) permite a melhor compreensão, por parte dos utilizadores, da informação financeira e não financeira conferindo maior utilidade ao relato financeiro das entidades da AP (Nunes, Rodrigues, & Viana, 2016, p. 110).

De modo a que os diferentes tipos de informação tenham utilidade e sejam capazes de satisfazer as necessidades dos diversos grupos de utilizadores de informação, esta deve apresentar determinadas características. A considerar, essas características devem ser aplicadas tanto à informação financeira como não financeira, sendo que a EC apresenta as seguintes características qualitativas e constrangimentos:



Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues, & Viana (2016, p. 111).

O significado destas características, conforme os Pontos 45 a 70 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, já foi alvo de análise na secção 4.4 deste documento.

Por último, os constrangimentos, que podem influenciar a qualidade da informação disponibilizada no relato das entidades públicas. Primeiramente, “a informação é material se a sua omissão ou incorreção puder influenciar as decisões que os utilizadores das demonstrações financeiras tomam com base no relato financeiro da entidade pública no período de relato” (Ponto 71 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015), dependendo da natureza ou tipo de facto a ser relatado e também do seu contexto (legal, institucional e operacional).

A informação deve ter em conta o custo-benefício, pois “o relato financeiro implica custos e os respetivos benefícios devem justificar os custos de a obter” (Ponto 73 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015), devendo ser avaliado se os benefícios do relato financeiro justificam todos os custos associados de recolha, processamento, verificação, apresentação de pressupostos e metodologias e respetiva disseminação.

Finalmente, deve existir um equilíbrio entre as características qualitativas da informação, pois estas “operam em conjunto para contribuir para a utilidade da informação” (Ponto 77 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015), sendo necessário esse equilíbrio com o intuito de garantir o cumprimento dos objetivos do relato financeiro.

7.5 Comparação do SNC-AP com o POCP

Com a Reforma da Administração Financeira do Estado, muitos pressupostos foram alterados, provocando grandes alterações ao nível da CP em Portugal. Um dos passos mais significativos fora a introdução do primeiro normativo contabilístico, o POCP.

Pela primeira vez eram adotados os três subsistemas contabilísticos, o de contabilidade orçamental (base de caixa), patrimonial (base do acréscimo) e de gestão (analítica ou de custos). Várias foram as vantagens introduzidas, conforme analisado anteriormente, no entanto, tornar-se-ia necessária a implementação de um novo normativo (SNC-AP).

Esta necessidade constata-se pelo facto de existirem 5 planos setoriais o que dificulta a harmonização da prestação de contas, a inexistência de uma estrutura conceptual que defina os principais conceitos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração. Adicionalmente, a conflitualidade das bases da contabilidade financeira privadas e públicas com a introdução do SNC, a dificuldade na consolidação de contas, entre outros.

Por conseguinte, foi introduzido o SNC-AP, que mantém os subsistemas contabilísticos e respetivas bases, mas introduz uma EC, NCP's derivadas de normas internacionais, uma norma específica para a contabilidade orçamental e outra para a contabilidade de gestão, um Plano de Contas Multidimensional que facilita a integração e consolidação das contas, novos modelos de DF, contas para todas as fases da despesa e receita na classe 0, entre outras.

Várias foram as alterações face ao normativo anterior. Por isso, a tabela seguinte exemplifica resumidamente as principais diferenças entre o SNC-AP e o POCP.

Tabela 14 – Comparação entre SNC-AP e POCP

<u>Elementos</u>	<u>SNC-AP</u>	<u>POCP</u>
Estrutura Conceptual	Apresenta uma Estrutura Conceptual.	Inexistência, contudo, salvaguarda alguns princípios contabilísticos e orçamentais, bem como alguns conceitos fundamentais.
Plano de Contas	Plano de Contas Multidimensional, que conjuga o código de contas do SNC, o classificador económico e o CIBE.	Plano contempla contas de operações orçamentais (classe 0 e 25), contas de balanço e de DR (classes 1 a 8), em paralelo com classificações orçamentais.
Modelo de Contabilidade	Normas de Contabilidade Pública (27 normas) e normas interpretativas.	Regras e princípios.
Contabilidade Orçamental	Totalmente autonomizada ao nível da classe 0, possuindo uma norma específica (NCP 26).	Classe 0 e conta 25 para expressão de fluxos financeiros relativos ao orçamento, para ligação à contabilidade financeira.
Planos Setoriais	Referencial único para os setores da AP.	Planos setoriais para educação, saúde, administração local e segurança social.
Demonstrações Orçamentais e Financeiras	Demonstração de execução orçamental, identificação de modo autónomo compromissos que já constituem contas a pagar; Elaboração de DR por funções e demonstração das variações do património líquido;	Mapa de execução orçamental da despesa contempla todos os compromissos (não destaca contas a pagar); Regime simplificado não tem demonstrações financeiras;

	<p>Aplicação a todas as entidades públicas;</p> <p>Demonstração de Fluxos de Caixa na ótica financeira;</p> <p>Regime simplificado para entidades de menor dimensão e risco orçamental.</p>	<p>Demonstração de Fluxos de Caixa apenas na ótica orçamental.</p>
Relatório de Gestão	<p>Norma própria para elaboração do relatório de gestão (NCP 27).</p>	<p>Não existe normativo global orientador para este relatório.</p>
Património Artístico, Histórico e Cultural	<p>Desenvolvimento de orientações específicas nas normas aplicáveis a estes ativos.</p>	<p>Regras de valorimetria e reconhecimento, dispersas pelo POCP, planos setoriais e CIBE.</p>
Entidade Contabilística Estado	<p>Institucionalização do Estado como entidade autónoma que relata e definição do respetivo âmbito contabilístico (ativos, passivos, rendimentos, gastos, receitas e despesas, recebimentos e pagamentos).</p>	<p>Não está prevista a institucionalização do Estado como entidade de relato.</p>
Ativo Intangível	<p>Reconhecimento –</p> <p>Identificação específica; despesas de instalação são gastos; fase de pesquisa é um gasto; fase de desenvolvimento pode constituir AI.</p> <p>Amortização – Vida útil estimada; quotas constantes.</p>	<p>Reconhecimento –</p> <p>imobilizações corpóreas (inclui despesas e instalação, I&D, propriedade industrial e direitos).</p> <p>Amortização –</p> <p>Quotas constantes</p>
Ativo Fixo Tangível	<p>Reconhecimento – genéricos, considerando também infraestruturas, património histórico (...), inclusão de custos de desmantelamento, remoção e restauração.</p>	<p>Reconhecimento –</p> <p>imobilizações corpóreas genéricas.</p> <p>Amortização – X anos (CIBE); quotas constantes.</p>

	Amortização – Vida útil estimada específica; Quotas constantes; Depreciação por componentes.	
Inventários	Custeio (custo específico, custo médio ponderado, custo-padrão, método de retalho, FIFO e LIFO); Valor realizável líquido (diferença através de imparidade).	Critérios de valorimetria (custo específico, custo médio ponderado); Valor realizável líquido.
Rendimentos de Transações com contraprestação	Critérios específicos para contabilização de rendimentos (venda de bens, prestação de serviços, utilização por terceiros de ativos da entidade – juros, dividendos, outros).	Princípio da especialização dos exercícios, sem critérios específicos para rendimentos.
Rendimentos de Transações sem contraprestação	Requisitos para reconhecimento dos rendimentos provenientes de: transferências com condições; contabilização dos rendimentos de impostos segundo a base do acréscimo.	Não distinção de transações sem contraprestação (não existem requisitos para reconhecimentos dos rendimentos).
Provisões, ativos contingentes e passivos contingentes	Distinção clara entre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes; Critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação.	Não existência de critérios de distinção, reconhecimento e mensuração de provisões e responsabilidades contingentes (apenas riscos e encargos).
Benefícios dos empregados	Reconhecimento e mensuração distintos (benefícios a curto-prazo, pós emprego, benefícios a longo prazo, benefícios de cessação de emprego).	Contabilização dos benefícios de curto prazo e das indemnizações por cessações de trabalho.

Imparidade de Ativos	Distinção entre ativos geradores de caixa e não geradores de caixa; Indicadores a ter em conta na avaliação de uma situação de imparidade; Conceito de quantia recuperável do ativo e de serviço.	Amortização extraordinária de acordo com os critérios de valorimetria.
Custos dos empréstimos obtidos	Critérios para a capitalização de custos de empréstimos específicos e de empréstimos gerais.	Critérios de valorimetria; Possibilidade de capitalização em determinadas circunstâncias.
Políticas Contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas	Políticas contabilísticas: seleção (NCP ou normas subsidiárias), alteração (disposições específicas) e aplicação retrospectiva; Alterações em estimativas Contabilísticas: alteração (disposições específicas) e aplicação retrospectiva; Erros: correção retrospectiva.	Políticas contabilísticas: critérios de valorimetria, omissão na forma, embora no anexo devam ser divulgadas as alterações, aplicação prospectiva; Alterações em estimativas Contabilísticas: omissão; Erros: correção no período em resultados ou em resultados transitados.

Fonte: Elaboração própria com adaptação de Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016, p. 52) e Rosa (2017, pp. 29-53).

7.6 Definição da área contabilística selecionada para o desenvolvimento da Investigação (NCP 15)

Conforme verificado ao longo do desenvolvimento da presente dissertação de mestrado, a CP tem sido alvo de constantes mudanças, fruto de pressões externas, com o aparecimento de normativos internacionais de referência para as entidades públicas (IPSASB), com a necessidade de harmonização das contas ao nível da UE, mas também com a necessidade de adaptação interna (em Portugal) a essas realidades.

Todo este desenvolvimento teve o seu ponto de partida na Reforma da Administração Financeira do Estado, contribuindo para o aparecimento do primeiro normativo de CP, o POCP. Posteriormente, com o desenvolvimento da sociedade, da contabilidade privada e a crescente preocupação com a informação financeira e prestação de contas, esse normativo evoluiu para o que se conhece hoje como SNC-AP.

De acordo com o entretanto estudado, este normativo introduz novos conceitos e regras com o intuito de preencher as lacunas identificadas no normativo ainda em vigor. Conceptualmente, passa a existir uma maior autonomização dos diferentes tipos de contabilidade e é dado um grande ênfase à área financeira e não apenas à área orçamental, sendo de relevar a introdução de uma EC e das respetivas NCP's.

Por conseguinte, o estabelecimento de normas de contabilidade semelhantes à contabilidade privada (SNC) adaptadas à realidade das entidades públicas, pressupõe uma análise, avaliação e reflexão sobre assuntos até então raramente abordados, não abordados ou mesmo desconhecidos, e sobre áreas que devem ser repensadas à luz das regras introduzidas pelo novo normativo.

Considerando a análise comparativa entre o POCP e o SNC-AP anteriormente elaborada e atendendo a documentos como o Manual de Implementação do SNC-AP (elaborado pela CNC), documentos de formação e esclarecimento da OCC (Carvalho & Simões, 2016) ou documentos utilizados em conferências sobre o assunto, por exemplo, da BDO Portugal (Ferreira J. C., 2017), podem ser identificadas áreas que carecem de algum tratamento e análise. Algumas dessas áreas e preocupações são:

- a) Necessidade de conferir substância económica, realidade e contexto económico aos factos verificados e a reconhecer de acordo com o SNC-AP;
- b) Passagem do paradigma documental factual (custo histórico) para os princípios da substância sob a forma e prudência;
- c) Expectativas para serviços futuros e perspetiva num horizonte temporal alargado dos efeitos das decisões tomadas;
- d) Seleção da base adequada de mensuração de ativos, considerando a sua natureza e especificidade;
- e) Presunção de que o Estado, enquanto órgão de soberania, é capaz de assegurar os meios necessários para o desenvolvimento de atividades e

sustentabilidade das diferentes entidades (mudança no princípio da continuidade);

- f) Reconhecimento e mensuração de ativos fixos e a especificidade das infraestruturas, instalações militares e património histórico/monumentos;
- g) Identificação e tratamento de situações de imparidade;
- h) Propriedades de investimento e a relação com os ativos fixos tangíveis e inventários;
- i) Locações, contratos de construção e concessão, instrumentos financeiros;
- j) Provisões e passivos contingentes, reconhecimento e divulgação;
- k) Preparação ou não de demonstrações previsionais;
- l) Descontos em vencimentos e salários e benefícios dos empregados; e
- m) Transição de saldos, compromissos em anos futuros e plurianuais e respetiva atualização;

Como se pode verificar, existem diversas áreas que requerem alguma atenção e estudo, de modo a ser possível adaptar à realidade de cada entidade, correspondendo a assuntos de relevância, caracterizados por um elevado nível de complexidade e necessidade de discussão.

Neste sentido, aquando dos estágios realizados ainda no primeiro semestre do ano letivo 2017/2018 na Superintendência das Finanças (SF), na Direção de Abastecimento (DA) e no Comando Naval (CN), e ainda a visita à SF, à Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão, com o intuito de conhecer a realidade da implementação do normativo na Marinha e identificação de áreas pertinentes de estudo, na perspetiva da Marinha Portuguesa, foi possível verificar as seguintes áreas que necessitam de ser estudadas:

- a) Descontos em vencimentos e salários e benefícios aos empregados;
- b) Propriedades de Investimento e Ativos Fixos Tangíveis detidos e/ou não detidos para venda;
- c) Transição de saldos, compromissos em anos futuros e plurianuais e correspondente atualização; e
- d) Provisões e Passivos Contingentes.

Face ao verificado nos documentos contabilísticos e de prestação de contas analisados, às preocupações demonstradas nos momentos referidos (estágios e visita), bem como à análise bibliográfica desenvolvida ao longo da investigação, verifica-se que a área das Provisões e dos Passivos Contingentes é relativamente omissa no normativo em vigor (POCP), pelo que o tratamento contabilístico é deficitário ou mesmo inexistente.

Adicionalmente, a implementação do SNC-AP obriga a que os factos passíveis de ser enquadrados neste âmbito, sejam reconhecidos e/ou divulgados nas demonstrações financeiras, notas e anexos, sendo de primordial importância o estudo desta área, de modo a garantir o disposto nos preceitos legais e normativos, nomeadamente com a aplicação do disposto na NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Esta norma será por isso o objeto de estudo específico na investigação sobre a implementação do SNC-AP na Marinha Portuguesa.

7.7 NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

A NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, constante do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, estabelece como objetivo principal “definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas”.

De acordo com o referido diploma, esta norma delimita o seu âmbito à contabilização de ativos contingentes, passivos contingentes e provisões, excluindo do mesmo:

- a. “Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor de bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;
- b. Os resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições de outras alíneas deste parágrafo;
- c. Os contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;
- d. Os que estejam cobertos por uma outra NCP;

- e. Os originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e
- f. Os decorrentes de benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na presente Norma”; e
- g. Instrumentos financeiros enquadrados pela NCP 18 – Instrumentos Financeiros, o que engloba também garantias.

Ao longo do texto desta norma, vários são os conceitos utilizados para descrever situações e classificar acontecimentos, pelo que é imperativo o conhecimento das definições de cada termo. Essas definições podem ser consultadas no Apêndice E.

As provisões são caracterizadas pela inerente incerteza relativa ao momento ou quantia de dispêndios futuros para a respetiva liquidação, distinguindo-se por isso de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos. Conforme refere o Ponto 13 da NCP 15, por oposição:

- a) “As contas a pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas); e
- b) Acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos, mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Ainda que, algumas vezes, seja necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, a incerteza é muito menor do que nas provisões”.

Pelo facto de existir um nível de incerteza quanto ao momento ou à quantia, as provisões são também contingentes. No entanto, sob a égide do SNC-AP e da NCP 15 em particular, apenas são denominados contingentes os “passivos e ativos que não são reconhecidos porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente dentro do controlo da entidade”

(Nunes, Rodrigues, & Viana, 2016, p. 216), sendo de realçar que aos passivos contingentes não é possível aplicar os critérios de reconhecimento.

Desta forma, a mesma norma distingue provisões de passivos contingentes:

- a) “Provisões— que são reconhecidas como passivos (presumindo que a respetiva quantia pode ser fiavelmente estimada) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações;
e
- b) Passivos contingentes —que não são reconhecidos como passivos porque são:
 - i. Obrigações possíveis, que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou
 - ii. Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma, quer porque não é provável que seja exigido um *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação” (Ponto 15 da NCP 15 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Posteriormente, de acordo com o mesmo diploma, o reconhecimento de uma provisão e não de qualquer outro tipo de passivo, pressupõe que se possa estimar de forma fiável a quantia de uma obrigação presente (legal ou construtiva) fruto de um acontecimento passado, em que existe a probabilidade de ser necessário um *ouflow* de recursos detidos pelas entidades públicas, para regularização da situação obrigacionista em que incorrem. A figura seguinte mostra os fatores cumulativos a considerar para a decisão de reconhecimento de uma provisão:

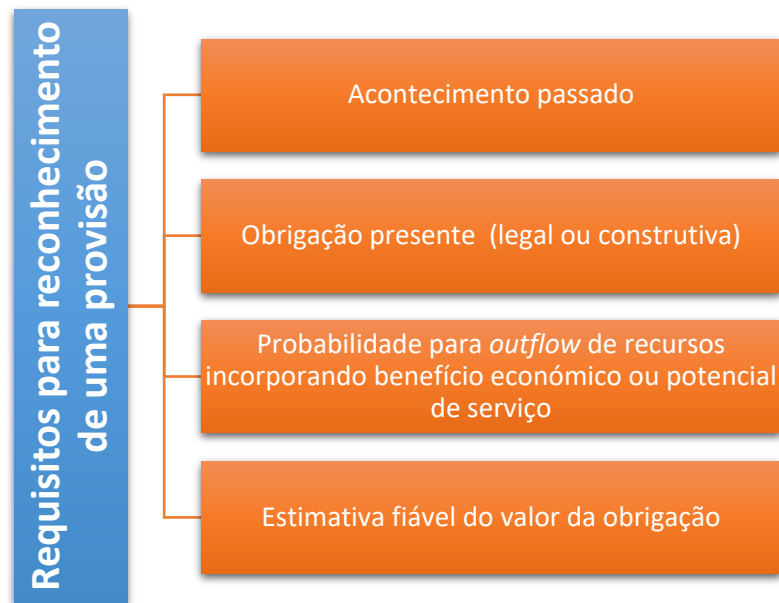


Figura 7 – Requisitos para reconhecimento de uma provisão

Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues, & Viana (2016, p. 217).

Importa esclarecer que nem sempre é possível verificar com a requerida clareza, se existe ou não uma obrigação presente. Na verdade, apenas é possível comprovar, mediante a existência de evidência suficiente de que um acontecimento passado torne provável a constituição de uma obrigação para a entidade, à data de relato. Se não existir essa probabilidade não é reconhecida a provisão, contudo, deve ser divulgado um passivo contingente, conforme os pontos 17 e 18 da NCP 15.

Adicionalmente, um acontecimento passado é entendido como um acontecimento que cria obrigações, em que a entidade tem de liquidar essa obrigação, podendo decorrer de uma imposição legal ou de uma obrigação construtiva (criação de expectativas de terceiros do cumprimento da obrigação pela entidade pública), refere o ponto 19 da NCP 15.

Por outro lado, relativamente ao provável *outflow* de recursos e à estimativa fiável da obrigação enquanto critérios de reconhecimento de provisões, as últimas devem ser reconhecidas quando a probabilidade de um evento ocorrer, que obrigue ao dispêndio de recursos, seja maior do que não ocorrer, assim como deve ser possível fazer uma estimativa fiável dessa obrigação. Em casos opostos, devem ser reconhecidos passivos contingentes, conforme se verifica nos pontos 24 a 27 da mesma norma.

Perante uma situação de passivo contingente, a entidade deve divulgá-lo (desde que o *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço não seja remotamente possível), sendo que não deve proceder ao reconhecimento de um passivo desta natureza.

A forma inesperada de desenvolvimento é um dos fatores característicos deste tipo de passivos, em que pelo seu carácter de incerteza, obriga a que sejam constantemente avaliados para verificar a possibilidade de uma utilização de recursos. Caso se verifique essa probabilidade, a entidade deve, no período de relato em que essa mudança se registou, fazer o reconhecimento da provisão.

De referir que o mesmo sucede no caso dos ativos contingentes, mas pela probabilidade de um *inflow* para a entidade pública, devido a acontecimentos que não foram previamente considerados, alheios ao total controlo da mesma. Estes ativos devem então ser divulgados e não reconhecidos, pois correspondem a rendimentos que podem não se realizar. Caso se verifique esse rendimento, então deve o ativo ser reconhecido.

Posteriormente, de modo a garantir uma adequada mensuração, devem ser tidos em conta diversos fatores. A considerar:

- a) **Melhor estimativa** – quantia reconhecida deve ser a melhor estimativa possível à data do relato, da quantia necessária para liquidação da obrigação, ou seja, corresponde à “estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação” (Ponto 38 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015). O mesmo diploma refere ainda que, “as estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento do órgão de gestão da entidade, complementado pela experiência de transações similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes”.
- b) **Riscos e incertezas** – riscos e incertezas dos acontecimentos devem ser tidos em conta para uma estimativa fiável. Pois, “o risco descreve a variabilidade do desfecho”, podendo implicar alterações na mensuração de um passivo. No entanto, esta avaliação em situações de incerteza, deve ser feita com alguma prudência, pois pode significar a sobreavaliação das

provisões (duplicação de ajustamento de risco e incertezas), refere o mesmo diploma.

- c) **Valor presente** – “Quando o efeito do valor temporal do dinheiro é materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam sejam necessários para liquidar a obrigação” (Ponto 45 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015), devendo esse valor ser atualizado e divulgado no período de relato esse aumento. Para se proceder a essa atualização, deve ser utilizada “uma taxa antes de impostos que reflita simultaneamente avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo em questão”, define o Ponto 48 do mesmo diploma.
- d) **Acontecimentos futuros** – “Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia exigida para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando haja evidência objetiva suficiente de que ocorrerão” (Ponto 49 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).
- e) **Alienação esperada de ativos** – os rendimentos/ganhos resultantes de uma alienação esperada de ativos, não são utilizados para a mensuração das provisões.

Os reembolsos são uma figura importante quando se trata de provisões, pois, em alguns casos, as obrigações podem ser liquidadas por outras entidades. Quando tal se verifica, o reembolso deve ser reconhecido como um ativo separado e não pode ser superior ao valor da provisão previamente constituída.

Quer as provisões, quer os passivos contingentes e os ativos contingentes, devem ser constantemente monitorizados, sendo atualizados à data de cada relato (melhor estimativa corrente), conforme se refere no ponto 57 da NCP 15, pois podem haver situações de reversão (deixa de ser provável) ou mesmo alterações no valor.

Finalmente, “uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. Apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são compensados contra a mesma” (Pontos 59 e 60 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

7.8 Síntese Conclusiva

A introdução do SNC-AP procura resolver as inconsistências e fragmentação encontradas no POCP, potenciando a convergência, a harmonização, a consolidação e a eficiência dos diferentes sistemas existentes.

Estas mudanças advêm do facto de com este normativo, ser introduzida a base de acréscimo articulada com a base de caixa modificada na contabilidade e relato financeiro das entidades públicas, serem introduzidos os fundamentos para a orçamentação na base do acréscimo, pelo alinhamento com as contas nacionais e pela disponibilização de informação relevante que satisfaz as necessidades dos diferentes utilizadores (Preâmbulo, Decreto-Lei n.º 192/2015).

Este normativo apresenta por isso as seguintes finalidades/objetivos:

- a) “Evidência a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão” (Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Adicionalmente, as alterações introduzidas pelo SNC-AP procuram uma maior capacidade para a consolidação de contas e maior relevância do controlo interno.

O SNC-AP muda por completo a estrutura e organização do normativo anterior, ao incluir EC, NCP's, Plano de contas, modelos de DF e demonstrações orçamentais.

Uma das mais importantes alterações refere-se ao aparecimento da EC, que tem como função proporcionar auxílio na aplicação das normas de contabilidade e ainda de analisar e interpretar as demonstrações financeiras resultantes. No fundo, constitui-se como ponto de partida para as NCP, faz a ligação com as DF e estabelece critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação.

Definidos esses pressupostos, facilita-se o relato financeiro, ao satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores e permitindo uma avaliação sobre:

- a) “O custo dos serviços fornecidos nos períodos corrente e anterior;
- b) A capacidade operacional —capacidade de a entidade fornecer os serviços nos períodos futuros através da utilização de recursos físicos e outros recursos; e
- c) A capacidade financeira—a capacidade da entidade de financiar as suas atividades” (Ponto 121 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Desta forma, os principais utilizadores deste tipo de informação são os indivíduos que fornecem recursos e usufruem de bens e serviços públicos (cidadãos, contribuintes) e aquelas entidades que têm como função representá-los e zelar pela prossecução do seu interesse (AR e outros órgãos deliberativos).

Adicionalmente, no que respeita à *accountability* e capacidade de tomada de decisão, os utilizadores necessitam de informação sobre:

- a) “O desempenho da entidade pública durante o período de relato no que se refere, por exemplo, à prossecução do serviço e ao cumprimento dos objetivos operacionais e financeiros, à gestão dos recursos sob sua responsabilidade e ao cumprimento das leis e regulamentos sobre a obtenção e uso dos recursos;
- b) A liquidez (satisfação das obrigações correntes) e solvência (satisfação das obrigações de longo prazo) das entidades públicas; e
- c) A sustentabilidade dos serviços prestados pelas entidades públicas no longo prazo incluindo a capacidade de financiar as suas atividades e em atingir os seus objetivos operacionais bem como a existência de recursos materiais e

outros que suportem a prestação dos serviços em períodos futuros” (Ribeiro, 2016, p. 23).

Conforme abordado anteriormente, a informação financeira disponibilizada pela aplicação deste sistema, reúne as características qualitativas que lhe conferem utilidade e permite a satisfação das necessidades dos utilizadores.

Comparando o normativo ainda em vigor com o SNC-AP, este último mantém os subsistemas contabilísticos e respetivas bases, mas introduz uma EC, NCP's derivadas de normas internacionais, uma norma específica para a contabilidade orçamental e outra para a contabilidade de gestão, um Plano de Contas Multidimensional que facilita a integração e consolidação das contas, novos modelos de DF, contas para todas as fases da despesa e receita na classe 0, entre outras diferenças abordadas ao longo deste capítulo.

Estes factos salientam a crescente importância dada à contabilidade financeira no seio da AP, sendo perceptível a maior autonomização dos diferentes tipos de contabilidade utilizados pelo normativo (financeira, orçamental e de gestão).

Por conseguinte, o estabelecimento de normas de contabilidade semelhantes à contabilidade privada (SNC) adaptadas à realidade das entidades públicas, pressupõe uma análise, avaliação e reflexão sobre assuntos até então raramente abordados, não abordados ou mesmo desconhecidos, e sobre áreas que devem ser repensadas à luz das regras introduzidas pelo novo normativo. Uma das áreas refere-se a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, normalizados pela NCP 15, sendo este o principal ponto a abordar na investigação.

A NCP 15 define então, que as provisões se caracterizam pela incerteza relativa ao momento ou quantia de dispêndios futuros para a liquidação de uma obrigação, distinguindo-se por isso de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos. Acrescenta ainda que são reconhecidas como passivos (mediante estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que seja exigido um *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações (Ponto 15 da NCP 15 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Por outro lado, estabelece que os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos porque são obrigações possíveis (importância da probabilidade de ocorrência), que carecem de confirmação se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um *outflow*. Adicionalmente, constituem-se como obrigações presentes, mas que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma, por não ser provável a ocorrência de um *outflow*, ou porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação (Ponto 15 da NCP 15 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Finalmente, o reconhecimento e divulgação de factos passíveis de ser enquadrados como provisões ou passivos contingentes, deve respeitar os critérios de reconhecimento e mensuração definidos para cada situação, sendo de considerar fatores como: melhor estimativa; riscos e incertezas; valor presente; acontecimentos futuros; e, alienação esperada de ativos.

8. Implementação do SNC-AP na Marinha

8.1 Factos e acontecimentos enquadráveis na NCP 15

Após a análise efetuada à norma que versa sobre a problemática das provisões e dos passivos contingentes, é possível através da respetiva natureza, características e tratamento, identificar a ocorrência de situações, eventos e factos que podem exigir o seu enquadramento no âmbito da mesma.

Sendo assim, de acordo com os normativos de referência, o SNC-AP (NCP 15) e as IPSAS (IPSAS 19), as normas que tratam as provisões, passivos e ativos contingentes, definem situações e eventos que implicam o tratamento dos mesmos, enquadrando-os em três tipos distintos, salvaguardadas algumas exceções: obrigação presente que provavelmente exigirá *outflow* de recursos; obrigação possível ou obrigação presente que provavelmente não exigirá *outflow* de recursos; obrigação possível ou obrigação presente em que a probabilidade de *outflow* de recursos é remota.

No âmbito das provisões e dos passivos contingentes, os eventos enquadráveis passam por:

- a. Benefícios sociais, “bens, serviços e outros benefícios proporcionados no prosseguimento de objetivos de política social de um governo” (IPSASB, 2012, p. 345);
- b. Obrigações construtivas, derivada das ações de uma entidade (por exemplo, custos de reparação, obrigação construtiva para reestruturar);
- c. Contratos executórios que sejam onerosos;
- d. Obrigações legais, derivadas de contratos, legislação ou outras disposições legais;
- e. Contratos onerosos, “troca de ativos ou serviços em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera sejam deles recebidos” (IPSASB, 2012, p. 348), por exemplo, contratos onde estão estabelecidos direitos e obrigações para ambas as partes contratantes;

- f. Processos judiciais, na forma de provisões ou passivos contingentes, dando origem, por exemplo, a indemnizações ou pagamento de custas dos processos;
- g. Reestruturações (por exemplo, desmantelamento de instalações de defesa, alienação e/ou abate de unidades operacionais, cessação ou alienação de uma atividade ou serviço, deslocalização de atividades, alterações na estrutura do órgão de gestão, reorganizações com efeito material na natureza e foco das operações da entidade);
- h. Responsabilidade solidária por uma obrigação (por exemplo, empreendimentos conjuntos);
- i. Incumprimento de legislação e externalidades negativas (não cumprimento de leis ambientais e danos causados ao ambiente); e
- j. Venda ou transferência de operações, quando existe acordo vinculativo.

Considerando as situações identificadas, enquadráveis na NCP 15, do Decreto-Lei n.º 192/2015, durante os estágios curriculares em que o investigador participa e, em particular, da visita realizada à SF, DAF e respetivas divisões, fica demonstrada a preocupação sobre a existência de eventos e factos, que no contexto da Marinha, são passíveis ou não de serem tratados como provisões ou passivos contingentes, que até à data, não são alvo de um adequado tratamento contabilístico.

Adicionalmente, importa referir que de acordo com o normativo ainda em vigor (POCP), e conforme constatado por Rosa (2017, p. 44), não existem “critérios para distinguir, reconhecer e mensurar provisões e responsabilidades contingentes, no entanto existe uma conta 292 para a contabilização de riscos e encargos.” Estes são muitas vezes associados a créditos de cobrança duvidosa, depreciações, entre outras, algo que sai do âmbito da norma em análise e que ainda assim, salvo algumas exceções (por exemplo, Instituto Hidrográfico), não são devidamente tratadas.

Desta forma, as situações previamente identificadas na fase exploratória de investigação, observação direta e análise documental, referem-se a diferentes áreas e setores de atividade da Marinha, nomeadamente: Gabinete do CEMA (Chefe de Estado Maior da Armada), Direção de Contabilidade e Operações Financeiras (DCOF), Direção

de Pessoal (DP), Estado-Maior da Armada (EMA), CN, DAF, DA e Direção de Navios (DN). Tendo em conta as diferentes entidades enunciadas, os factos identificados são:

- a) Processos judiciais;
- b) Indemnizações;
- c) Requerimentos relativamente a abonos e suplementos;
- d) Processamento de vencimentos;
- e) Deslocações, viagens e deslocações ao estrangeiro;
- f) Suplemento de Embarque e Suplemento de Missão;
- g) Legislação e decisões governamentais; e
- h) Promoções.

Por conseguinte, existindo a necessidade de verificar se os factos referidos se podem enquadrar como provisões ou passivos contingentes, opta-se pela realização de entrevistas nos dias 28 de maio de 2018 (DA), 29 de maio de 2018 (SF), 30 de maio e 1 de junho de 2018 (CN), a membros de entidades de diferentes setores, de modo a obter diferentes perspetivas sobre o assunto e confirmar ou refutar o inicialmente previsto.

No decorrer das entrevistas, após realizado o enquadramento inicial do tema e do esclarecimento necessário sobre a NCP 15, são vários os contributos que possibilitam a identificação e/ou confirmação das situações a enquadrar neste contexto.

Assim, as situações recorrentemente identificadas como passíveis de reconhecimento e/ou divulgação de provisões ou passivos contingentes, são a existência de processos em tribunal, que resultam na obrigação de pagamento de indemnizações por parte da Marinha. Algumas dessas indemnizações correspondem a indemnizações do âmbito remuneratório (reconstituição de carreiras, abonos incorretamente processados, acesso vedado a abonos em situações conferentes de direito ao seu recebimento, requerimentos e suplemento de residência e ainda prestações pecuniárias finais).

Outras situações relativas a indemnizações referem-se a acidentes, nomeadamente, acidentes em serviço, acidentes com meios navais constitutivos de obrigação de pagamento de indemnização por parte da Marinha, acidentes que incorrem em responsabilidade civil (âmbito da Autoridade Marítima) e eventualmente acidentes com viaturas do Estado.

Outras situações encontradas são:

- a) Impugnação de concursos públicos, contratos onerosos;
- b) Necessidades de fardamento, tendo em conta a probabilidade de ocorrência de eventos e cerimónias, naturalmente não previstas no orçamento;
- c) Custos com combustíveis, em que o preço é variável no tempo e depende de diversos fatores imprevisíveis (quantidade abastecida, local, tipo de combustível, realização de missões, cotação de mercado);
- d) Encargos portuários relativos ao dispositivo naval padrão, despesas com comunicações e alimentação da Marinha. Nesta área operacional, depende dos quantitativos (pessoal e meios), consumos de energia, abastecimento dos meios (água, sobressalentes, alimentação), portos, entre outros;
- e) Envio e receção de material em transitário para navios em missão no estrangeiro, onde se depende de quantidades, pesos, tarifas e taxas;
- f) Paragens e retomas de rancho em navios em revisão no estrangeiro, pela imprevisibilidade temporal (atrasos nos trabalhos) e do pessoal a bordo; e
- g) Possibilidade de ocorrência de acidentes nas missões em que os navios estão empenhados, sendo necessário efetuar evacuação e assistência médica diferenciada (custos associados).

Identificadas estas situações e questionados os entrevistados sobre as ações desenvolvidas quando se deparam com estas realidades, verifica-se que não existem procedimentos formais estabelecidos para o seu adequado tratamento e que não existe reconhecimento contabilístico nem divulgação destes factos.

Adicionalmente, durante as entrevistas são identificadas consequências e dificuldades resultantes da inexistência de qualquer tipo de registo, reconhecimento e acompanhamento dos referidos acontecimentos. Não obstante, existem situações que são devidamente acauteladas, fruto da experiência dos elementos e do conhecimento transmitido nos momentos de rendição, ainda que sem o adequado tratamento formal.

Portanto, são identificadas fragilidades nesta área pois, o desconhecimento desta realidade pode implicar a inexistência de recursos financeiros necessários para o cumprimento das obrigações e satisfação das necessidades. Esta insuficiência leva a que as entidades estejam dependentes de financiamento extraordinário, ou que exista

transição de despesa para o exercício seguinte, que se encontrem situações de possível fracionamento de despesa, compromissos e cabimentos registados em datas posteriores à faturação.

Finalmente, estas situações obrigam a uma gestão orçamental flexível, provocando muitas vezes o incumprimento do planeado, sendo que o facto de se ter de colmatar situações inesperadas através do *outflow* de recursos, pode pôr em causa atividades planeadas ou mesmo atividades em curso, prejudicando o normal funcionamento da organização como um todo.

8.2 Identificação, Reconhecimento e Divulgação

Conhecida a realidade, o contexto da organização Marinha Portuguesa, e conhecidos alguns acontecimentos suscetíveis de serem enquadrados no âmbito das provisões e dos passivos contingentes, conforme definido no subcapítulo anterior, torna-se importante verificar o tratamento para as diferentes situações, tendo presente o facto de até ao presente tal não ser efetuado.

Decorre das disposições da LEO, vertida na Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, que a CP e o respetivo normativo nas diferentes vertentes (orçamental, financeira e de gestão), são peças fundamentais para o cumprimento dos princípios orçamentais, servindo como o sistema de informação de eleição para a preparação, acompanhamento e avaliação das fases do ciclo orçamental.

Conforme definido no artigo 62.º do anexo da LEO,

“O Estado organiza uma contabilidade orçamental para todas as suas receitas e despesas, uma contabilidade financeira para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e gastos e prepara demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas, que proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa”,

O grande objetivo é o de garantir a preparação de demonstrações financeiras e orçamentais por parte das entidades públicas, capazes de proporcionar “uma imagem verdadeira e adequada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa”, refere o mesmo diploma.

A existência de um sistema contabilístico pressupõe que a informação financeira e orçamental seja estruturada, permitindo inscrever, classificar e registar todos os elementos que devem fazer parte das demonstrações orçamentais e financeiras. Desta forma, é possível realizar um adequado controlo da execução do OE (ao nível administrativo, jurisdicional e político), com o objetivo de:

- a) Confirmar o adequado registo contabilístico, “e o reflexo verdadeiro e apropriado das operações realizadas por cada entidade” (al. a) do n.º 1 do art.º 68 do anexo da Lei n.º 151/2015); e
- b) Verificar, acompanhar, avaliar e informar sobre legalidade, regularidade financeira e boa gestão.

Por conseguinte, com a implementação do SNC-AP e cumprindo com o disposto na LEO, deve haver um adequado registo dos factos contabilísticos com relevância e materialidade, sendo que, o facto de surgir a NCP 15, torna obrigatório o reconhecimento e divulgação de provisões e divulgação de provisões e passivos contingentes, para efeitos de prestação de contas e para garantir uma imagem fiável da posição financeira do Estado e uma imagem transparente da execução orçamental.

Conhecidas as situações a considerar para enquadramento na referida norma, relativas à realidade da Marinha, importa primeiro identificar as que devem ser tratadas como provisões e as que devem ser divulgadas como passivos contingentes.

Desta forma, a IPSAS 19, apresenta uma árvore de decisão que guia o seu utilizador de forma intuitiva, permitindo uma adequada caracterização de cada facto ocorrido, permitindo depois definir os procedimentos seguintes.

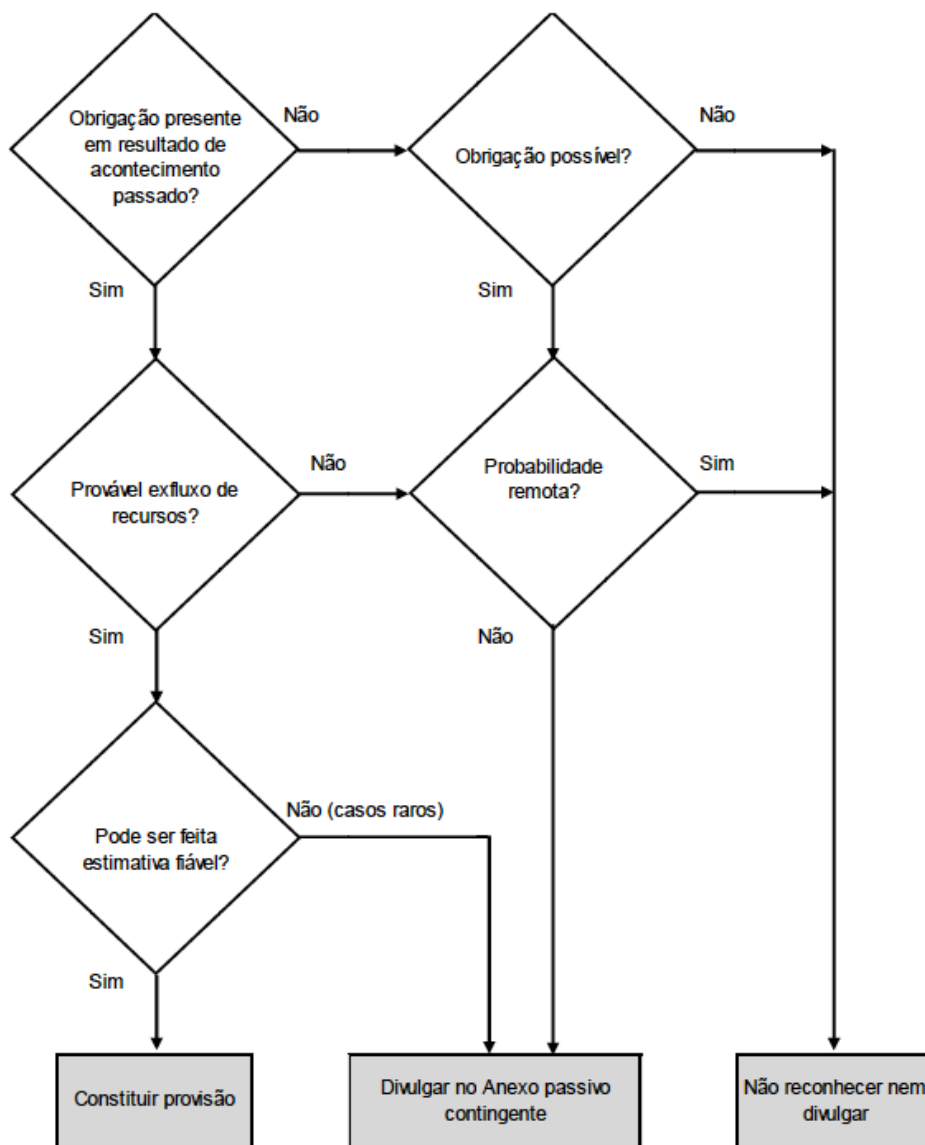


Figura 8 – Árvore de decisão (Provisão e Passivo Contingente)

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística (2017, p. 170)

Percorrendo esta árvore de decisão e enquadrando com o normativo, é possível chegar à seguinte tabela resumo:

Tabela 15 – Tabela resumo de reconhecimento e/ou divulgação

Existe uma obrigação presente que provavelmente exigirá <i>outflow</i>	Existe uma obrigação possível ou uma obrigação presente que provavelmente não exigirá <i>outflow</i>	Existe uma obrigação possível, ou uma obrigação presente em que a probabilidade de <i>outflow</i> remoto
A provisão é reconhecida	Não é reconhecida qualquer provisão	Não é reconhecida qualquer provisão
São necessárias divulgações relativas à provisão	São necessárias divulgações para o passivo contingente	Não é necessária qualquer divulgação

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística (2017, p. 169)

Identificada a situação, no caso de se estar perante uma provisão, importa então proceder ao seu reconhecimento, que cumulativamente deve considerar:

- a) Ter a entidade uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) Ser provável a exigibilidade de um *outflow* de recursos incorporando prejuízos económicos ou potencial de serviço para pagar a obrigação; e
- c) Haver uma estimativa fiável da quantia da obrigação (IPSASB, 2012, p. 350).

Partindo destes pressupostos e a título exemplificativo, a Marinha é notificada de um processo judicial relativo a um acidente entre um meio naval e uma embarcação de recreio. Adicionalmente, existe prova e/ou evidência (provas factuais, opinião de peritos e pareceres jurídicos) de que à Marinha lhe é imputada a culpa, e por isso, incorrendo no pagamento de uma indemnização. Consequentemente, esta é uma obrigação presente onde não existe alternativa realista senão liquidar a obrigação, decorrente de um acontecimento passado, em que é provável um *outflow* de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar a obrigação.

Finalmente, é possível fazer uma estimativa da quantia da obrigação, dado que para se dar início a este tipo de processos, estes são devidamente valorizados, tanto relativamente a custos processuais como a custos indemnizatórios.

Quanto à mensuração desta provisão, “a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato” (IPSASB, 2012, p. 365), sendo esta a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para regularizar a obrigação, neste caso pela estimativa existente,

dada a valorização do processo judicial. Caso não exista esta possibilidade, serão utilizados acontecimentos similares e utilização de opiniões de peritos independentes, sendo que cabe à gestão da organização deliberar sobre a determinação do valor da estimativa. A mensuração das provisões deve, no entanto, ter em conta os riscos e incertezas associados, importância do princípio da prudência, o valor temporal do dinheiro e acontecimentos futuros que possam influenciar a quantia para liquidação da obrigação, por exemplo, o efeito da inflação.

No tratamento contabilístico em específico, considerando que o valor da obrigação seria de 1.000.000,00€ (um milhão de euros), então os lançamentos contabilísticos seriam a débito numa conta de provisões da classe 6 do código de contas do SNC-AP, neste caso em particular, de provisões para processos judiciais em curso (conta 673), por contrapartida, do lançamento a crédito na conta que demonstra a existência da obrigação, também relativa a provisões para processos judiciais em curso (conta 293). O lançamento é exemplificado na seguinte tabela:

Tabela 16 – Lançamento Contabilístico de uma Provisão

<i>Descrição</i>	Contas	Débito	Crédito
<i>Reconhecimento inicial</i>	293 Provisões – Processos judiciais em curso	-	1.000.000,00€
	693 Provisões – Processos judiciais em curso	1.000.000,00€	-

Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues, & Viana (2016, p. 218)

Por oposição, caso não exista evidência e/ou elementos de prova, pareceres técnicos que comprovem a probabilidade de um *outflow* de recursos, não sendo remota a possibilidade desse mesmo *outflow*, então, não é reconhecida uma provisão, mas é divulgado um passivo contingente. Um caso de passivo contingente pode resultar da situação em que um militar interpõe uma ação em tribunal, para reconstituição de carreira. No momento da notificação, passa a existir a possibilidade de a Marinha Portuguesa vir a ser chamada a pagar uma indemnização ao militar, contudo, como existe incerteza e

depende de acontecimentos futuros, é divulgado um passivo contingente. No entanto, é de extrema relevância, manter o acompanhamento do acontecimento, para a eventualidade de alterações no processo.

Finalmente, independentemente de se estar perante uma provisão ou passivo contingente, existe sempre lugar à divulgação desses factos à data de relato.

No que concerne às divulgações, a NCP 1 do SNC-AP, exige a divulgação de informação acerca de provisões e passivos contingentes em notas explicativas às demonstrações financeiras, de modo a disponibilizar informação relativa à natureza, oportunidade e quantia destes factos, aos utilizadores de informação.

Portanto, Rosa (2017, pp. 43-44), refere que, “para cada classe de provisões, a entidade deve divulgar:

- a) A quantia escriturada no início e no fim do período;
- b) Provisões adicionais feitas no decurso do período, incluindo aumentos às provisões existentes;
- c) Quantias utilizadas (isto é, suportadas e debitadas contra a provisão) durante o período;
- d) Quantias não utilizadas revertidas durante o período; e
- e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto”.

Adicionalmente, cada entidade deve divulgar a seguinte informação para cada classe de provisões:

- a) “Uma breve descrição da natureza da obrigação e o momento esperado de quaisquer *outflows* de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço;
- b) Uma indicação das incertezas acerca da quantia ou momento desses *outflows*. Quando for necessário prestar tal informação, uma entidade deve divulgar os principais pressupostos feitos respeitantes aos acontecimentos futuros; e

- c) A quantia de qualquer reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente a esse esperado reembolso” (IPSASB, 2012, p. 365).

No caso dos passivos contingentes, excluindo situações em que é remota a possibilidade de qualquer *outflow* para liquidação de uma obrigação, as entidades devem divulgar à data de relato, por classe de passivos contingentes, uma descrição da natureza dos mesmos e sempre que possível:

- a) “Uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os requisitos da norma;
- b) Uma indicação das incertezas relacionadas com a quantia ou o momento de qualquer *outflow*; e
- c) A possibilidade de qualquer reembolso” (Rosa, 2017, p. 44).

A mesma autora acrescenta ainda que, “aquando da transição, deve-se ter em conta os seguintes ajustamentos:

- a) Reclassificar as provisões para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa, para aplicações de tesouraria e para investimentos financeiros, pois não são provisões;
- b) Efetuar uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, no que respeita a Provisões para riscos e encargos, com recurso a juristas e reavaliar as quantias escrituradas; e
- c) Reconhecer como provisões, outras obrigações que satisfaçam os critérios de reconhecimento”.

Assim, estão devidamente enquadradas as formas de identificar as situações que devem ser tratadas no âmbito da NCP 15 e o tratamento contabilístico que deve ser dado.

8.3 Novos Processos e Fluxos de Informação

Aquando da realização das entrevistas aos elementos de diferentes áreas e entidades da Marinha, constata-se que, na larga maioria das situações, a informação financeira e contabilística relativa a acontecimentos identificados como provisões ou passivos contingentes é insuficiente e mesmo inexistente.

Na verdade, não existem fluxos de informação claramente definidos, expressão nas demonstrações financeiras à data do relato e muitos menos, informação disponível em tempo real que permita o seu acompanhamento, que conforme verificado, é extremamente importante nesta área.

Atualmente, os procedimentos adotados limitam-se à identificação de problemas e obrigações que as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) tentam liquidar, sem que exista algum tipo de comunicação horizontal ou vertical na organização e, mais importante, os factos não são comunicados à entidade que trata dos assuntos relacionados com a área financeira e contabilística (DAF). Efetivamente, a informação existe, apesar de não adequadamente tratada, contudo, não existem processos claramente definidos, nem fluxos de informação.

Com a obrigatoriedade de implementação do SNC-AP, esses processos e fluxos de informação devem ser edificados e postos em prática em todos os setores da organização.

Conforme verificado durante a visita e estágios, e posteriormente corroborado através dos *inputs* das entrevistas, esta mudança/atualização no seio da organização deve ter início na DAF, ao definir claramente os processos, fluxos de informação e procedimentos a adotar em cada situação. Portanto, sugere-se a elaboração de uma norma interna da SF, que tipifique os factos e acontecimentos correspondentes a provisões e passivos contingentes, normalizando e harmonizando os processos e fluxos de informação a adotar.

A DAF centraliza o conhecimento contabilístico da Marinha Portuguesa, sendo por isso a responsável pela implementação do SNC-AP, paralelamente à necessidade de definir claramente os processos, deve também definir os procedimentos internos que cada unidade deve adotar, garantindo que são respeitadas as fases de receção de informação,

enquadramento inicial a realizar pela unidade e transmissão da informação para a DAF, que garante o adequado registo e acompanhamento.

Por conseguinte, a transmissão da informação pode continuar a ser realizada através do envio de mensagens, no momento da identificação de determinado facto, e produção de relatórios e indicadores, já utilizados. No entanto, não sendo suficiente este fluxo de informação, a utilização do sistema de informação utilizado na Marinha e nos diferentes ramos das Forças Armadas (SIGDN), é fundamental para permitir a receção de informação, proceder à agregação da mesma por natureza e classes, e respetiva partilha, sendo imperativa a atualização do normativo contabilístico neste sistema.

Este sistema deve garantir, em cada situação, ser possível ter informação sobre: datas de ocorrência e de momentos importantes em cada processo (atualização); mensuração; descrição e/ou justificações e natureza; indicadores e possíveis fatores de planeamento a serem considerados.

Por outro lado, a informação para ser inteligível e facilmente percecionada por decisores e elementos da gestão da organização, pode ser apresentada através dos sistemas de *dashboards*, representações gráficas, com capacidades de adaptação às necessidades de cada entidade (possibilidade de seleção de indicadores, valores, níveis de risco), à semelhança dos já utilizados na execução orçamental e outras áreas.

Com a integração de toda a informação e o estabelecimento dos fluxos de informação, é possível manter o acompanhamento das provisões e passivos contingentes, nos diferentes níveis da organização, com particular relevância para a DAF e para os níveis de gestão superiores, no limite, para o Almirante CEMA.

Finalmente, face ao exposto, procura-se edificar todo o fluxo de informação e o processo em geral (demonstrado no Apêndice G), para as provisões e passivos contingentes, podendo ser válido para outras áreas contabilísticas ainda não abordadas ou estudadas.

Assim, todo o processo e fluxo de informação inicia-se com a existência de evidências, elementos de prova e ocorrência de determinados factos, resultantes da interação das diferentes unidades da Marinha com entidades externas (por simplificação, são consideradas entidades externas os militares, militarizados e civis da Marinha). Importa ainda salientar que, na larga maioria de processos judiciais e do contencioso, a

informação passa diretamente dos tribunais para o gabinete do CEMA (informação descendente na estrutura da organização), mas também pode ser endereçada (raramente) a unidades específicas, contudo o tratamento da informação será igual.

Seguidamente, as diferentes unidades (SAF's – Serviços Administrativos e Financeiros), sejam SEC3 ou SEC2 (SEC – Subentidades contabilísticas), fazem o tratamento da informação à luz das regras e procedimentos entretanto abordados, e introduzem no SIGDN, iniciando um fluxo ascendente de informação, pois esta deverá ser tratada e agrupada. As SEC2 agrupam a informação das SEC3, e as SEC1 (setores) agrupam a informação das respectivas SEC2. Posteriormente, essa informação passa para a DAF que irá fazer a análise, verificação e tratamento adequado (reconhecimento e divulgação quando enquadrável).

A partir deste ponto, a informação já tratada pode ser utilizada para a definição de riscos associados, definição de indicadores e fatores de planeamento considerados de grande relevância para a tomada de decisão, bem como mostrar informação fiável, prudente e transparente. Durante todo este processo, a informação integrada no SIGDN permite que se faça o acompanhamento dos factos, e caso existam alterações, definir se as obrigações devem ser liquidadas ou se deve ser feito o desreconhecimento, caso essas obrigações não se verifiquem. Caso se verifiquem e seja exigido o *outflow* de recursos para liquidação da obrigação, essa informação é passada para as Finanças ou DCOF, que dependendo das situações irá proceder ao pagamento.

8.4 Problemas, Dificuldades, Necessidades e Consequências da Implementação do SNC-AP

À semelhança do sucedido com a implementação do POCP, os problemas, falhas e incompatibilidades são variados, o que confere um certo nível de morosidade na implementação definitiva dos normativos.

Os relatórios das auditorias do TC à implementação do SNC-AP e Consolidação de Contas, vêm confirmar esse facto, pelo que fica bem identificada a necessidade de prolongar no tempo a fase de preparação para implementação do normativo. Na verdade, o Relatório de Auditoria n.º 6/2017 - 2.ª S. e o Relatório de Auditoria n.º 22/2017 – 2.ª S do TC, identificam alguns riscos e constrangimentos:

- a) “Ausência de: i) definição da coordenação global do processo de transição; ii) definição de uma estratégia de implementação exequível; iii) revisão de diplomas relativos à arquitetura financeira do Estado, que condiciona o desenvolvimento das soluções para implementação do SNC-AP;
- b) Atraso na adaptação da maioria dos sistemas locais de contabilidade ao SNC-AP e dos centrais para agregação da informação contabilística. Não se conhecem medidas para assegurar que a adaptação dos primeiros cumpre os requisitos exigíveis” (Contas, Auditoria à implementação do SNC-AP. Relatório Intercalar II, 2018);
- c) “Dificuldades na operacionalização do Gabinete de Gestão e Coordenação de Projetos da UniLEO e subdimensionamento das estruturas de apoio ao processo de transição, com prejuízo para a execução das respetivas missões e cumprimento de prazos;
- d) Continuam por rever diplomas relativos à arquitetura financeira do Estado, com impacto no desenvolvimento de projetos, respetivos custos e no cumprimento dos prazos, registando-se também atraso na configuração do modelo de formação adequado ao novo normativo;
- e) Sensibilização insuficiente das entidades e respetivos dirigentes para uma abordagem integrada do processo de transição para o SNC-AP, com prejuízo para a afetação adequada de recursos em tempo oportuno;
- f) A arquitetura técnica de referência do Sistema Integrado de Gestão Financeira Pública não está ainda definida e verifica-se atraso na adaptação dos sistemas contabilísticos ao SNC-AP e sua intercomunicabilidade, com entidades a reconhecer a impossibilidade de efetuar a transição no prazo fixado; e
- g) Não se encontram assegurados os procedimentos que conduzam à criação e funcionamento da Entidade Contabilística Estado, nem foram definidos aspetos chave quanto à consolidação do Orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado, essenciais para o cumprimento dos prazos previstos para a apresentação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas de 2019” (Contas, Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE), 2018).

Após realizadas as entrevistas, é possível retirar algumas conclusões condicentes com as produzidas pelos relatórios do TC, em que os elementos referem que existe um certo desconhecimento do assunto, do normativo propriamente dito e da obrigatoriedade da sua implementação. Este desconhecimento, surge pela pouca divulgação e insuficiente definição de procedimentos dentro da organização, o que conduz a situações de pouca preparação e mesmo aversão à mudança.

Outros problemas identificados durante as entrevistas, respeitam ao facto de a organização internamente não ter os seus processos devidamente mapeados, com as atividades enquadradas, os elementos intervenientes e os riscos associados. Decorrente deste facto, e atendendo à complexidade do assunto, esta lacuna não facilita a transição do SIGDN para o novo normativo, impedindo que a sua estrutura esteja adequadamente definida. No caso particular da NCP 15, acresce ainda que, pela falta de formação e de tratamento de informação e reconhecimento formal, ocorrem limitações operacionais, pondo muitas vezes em causa o cumprimento das atividades planeadas ou em execução, para cumprimento de obrigações não previstas.

Por outro lado, existem situações muito específicas e complexas que exigem tratamento cuidado, algo que não está a ser feito pois ainda não foi concluída a implementação do SNC-AP, por exemplo, se se devem ou não divulgar passivos contingentes de processos judiciais com características que possam por em causa a posição da Marinha, conforme previsto na IPSAS 19 e alertado durante as entrevistas.

Por conseguinte, conforme refere o TC, importa que se disponibilizem meios humanos e financeiros para produção de demonstrações que cumpram os prazos legais, que se sensibilizem dirigentes para a importância do normativo e respetiva formação.

A implementação do SNC-AP e, no âmbito desta investigação, o caso particular do tratamento formal das situações enquadráveis na NCP 15, conforme apontado nas entrevistas, permite:

- a) Reforçar a disponibilização de informação mais transparente, fíável e útil para a tomada de decisão e capacidade de gestão, prestação de contas, controlo e fiscalização/auditoria;

- b) Aumentar a transparência da utilização de recursos, garantindo o cumprimento da regularidade financeira, conformidade legal, economia, eficiência e eficácia;
- c) Melhorar o planeamento pela diminuição da ocorrência de acontecimentos contingentes e inopinados, ou pelo menos, mudar a forma como se planeia;
- d) Influenciar critérios e decisões sobre as políticas contabilísticas a adotar;
- e) Mitigar as situações de fracionamento de despesa e canibalização de recursos e meios para satisfação de necessidades e cumprimento de obrigações contingentes não previstas;
- f) Maior celeridade nos processos e redução de burocracia;
- g) Melhor conhecimento da realidade da organização, da posição financeira e da situação orçamental;
- h) Melhor gestão de recursos e melhor definição de prioridades;
- i) Maior *awareness* sobre os efeitos das decisões tomadas, por exemplo, conhecer o efeito financeiro da tomada de determinado tipo de decisão; e
- j) Melhor planeamento, preparação e execução.

Desta forma, é importante implementar o SNC-AP, adaptando à realidade e especificidade da Marinha Portuguesa, tendo em conta as novas áreas de grande relevância financeira, como é o caso da área das Provisões e Passivos Contingentes.

8.5 Síntese Conclusiva

Analisada a norma contabilística referente às provisões e passivos contingentes, é possível identificar a ocorrência de situações, eventos e factos que podem exigir o seu enquadramento no âmbito da mesma.

De acordo com a NCP 15, as provisões e os ativos contingentes podem ser tratados e enquadrados nas seguintes situações: obrigação presente que provavelmente exigirá *outflow* de recursos; obrigação possível ou obrigação presente que provavelmente não exigirá *outflow* de recursos; obrigação possível ou obrigação presente em que a probabilidade de *outflow* de recursos é remota.

Desta forma, alguns exemplos práticos a que os diferentes tipos de legislação e o próprio normativo se referem, são processos judiciais, que dão origem ao pagamento de indemnizações ou pagamento de custas dos processos; situações de incumprimento de legislação e externalidades negativas (não cumprimento de leis ambientais e danos causados ao ambiente; obrigações legais, derivadas de contratos, legislação ou outras disposições legais; entre outras situações.

No âmbito da NCP 15, através da realização de entrevistas dentro da organização (Marinha Portuguesa), são identificadas situações que não são alvo de qualquer tipo de tratamento ou registo formal de acordo com o SNC-AP, independentemente de no normativo ainda em vigor, não existir qualquer referência a este assunto. Contudo, são verificados os seguintes factos possíveis de ser enquadrados nesta norma:

- a) Processos judiciais;
- b) Indemnizações;
- c) Requerimentos relativamente a abonos e suplementos;
- d) Processamento de vencimentos;
- e) Deslocações, viagens e deslocações ao estrangeiro;
- f) Suplemento de Embarque e Suplemento de Missão;
- g) Legislação e decisões governamentais; e
- h) Promoções.

Pelo facto de não existir qualquer tipo de registo ou tratamento formal desta informação, estas ocorrências (comuns no dia a dia da organização) podem obrigar a uma gestão orçamental flexível (existe evidência documental de situações ocorridas), provocando muitas vezes o incumprimento do planeado. Por conseguinte, por existir a necessidade de colmatar situações inesperadas através do *outflow* de recursos, atividades planeadas ou mesmo atividades em curso podem ser afetadas, prejudicando o normal funcionamento da organização como um todo.

Assim, com a implementação do SNC-AP, e cumprindo com o disposto na LEO, passa a existir a obrigação de um adequado registo dos factos contabilísticos com relevância e materialidade. Adicionalmente, o facto de surgir a NCP 15, torna obrigatório o reconhecimento de provisões e divulgação de provisões e passivos contingentes, para

efeitos de prestação de contas e garante de uma imagem fiável da posição financeira do Estado e imagem transparente da execução orçamental.

Identificadas as situações que podem ser abordadas na perspetiva da referida norma e utilizando o esquema da Figura 8, deve-se verificar se estas satisfazem ou não as condições de reconhecimento de provisões e tratamento contabilístico, ou se se referem a passivos contingentes. Ambos os casos carecem de divulgação através de notas explicativas e/ou anexos às demonstrações, sendo que essa divulgação deve respeitar regras definidas no normativo, abordadas ao longo do capítulo.

Através dos elementos de recolha de dados, existindo conhecimento sobre factos que ocorrem passíveis de ser devidamente tratados ao abrigo da NCP 15, verifica-se que não existem fluxos de informação claramente definidos, que não existe expressão nas demonstrações financeiras à data do relato e muitos menos, informação disponível em tempo real que permita o seu acompanhamento. Com a obrigatoriedade de implementação do SNC-AP, esses processos e fluxos de informação devem ser edificados e postos em prática em todos os setores da organização.

Desta forma, com a integração da informação disponível e o estabelecimento dos fluxos de informação, será possível manter o acompanhamento das provisões e passivos contingentes, nos diferentes níveis da organização. Por conseguinte, neste capítulo é proposto um esquema de fluxo de informação, onde se podem verificar as interações que devem existir entre as diferentes entidades, com o intuito de tornar a informação acessível e útil para quem tem a responsabilidade de tratar estes assuntos, em particular a DAF.

Para além da inexistência de um adequado fluxo de informação, constata-se que este assunto não é conhecido, sendo que o próprio normativo (SNC-AP) não representa uma preocupação no dia a dia de grande parte da organização. Algumas das razões apontadas para este facto são a insuficiente divulgação, definição de procedimentos e formação dentro da organização, o que conduz a situações de pouca preparação e mesmo resistência à mudança.

Adicionalmente, verifica-se que os processos e procedimentos dentro das diversas unidades não estão mapeados nem devidamente identificadas as fases, os intervenientes e os riscos associados. Portanto, assim se justifica, em grande parte, a falta de reconhecimento e tratamento das novas matérias contabilísticas, resultando muitas vezes

em limitações operacionais. Da mesma forma, esta situação inviabiliza que sejam tratadas situações complexas nestas áreas, não existindo o devido contributo para a solução dos diferentes problemas colocados perante a organização.

No entanto, a implementação do SNC-AP e em particular o tratamento dos casos enquadráveis na NCP 15, confere algumas vantagens e soluções para a Marinha, entre as quais: melhor planeamento, preparação e execução; melhor gestão de recursos e melhor definição de prioridades; mitigação de situações de fracionamento de despesa e canibalização de recursos e meios para satisfação de necessidades e cumprimento de obrigações contingentes não previstas; informação transparente, fíável e útil para a tomada de decisão e capacidade de gestão, prestação de contas, controlo e fiscalização/auditoria.

Conclusão

Com a obrigação legal de implementação do SNC-AP, definido pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro e com a aplicação da Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro (Lei de Enquadramento Orçamental), as entidades públicas, estão obrigadas a tomar as ações tidas como convenientes para a adequada implementação do novo normativo contabilístico, pelo que a Marinha Portuguesa não é exceção.

Para melhor compreensão da temática do SNC-AP, é elaborado um enquadramento extenso sobre o SP, os modelos de gestão pública e as necessidades de informação das entidades públicas face às privadas, no âmbito internacional e nacional, pela influência que estes assuntos têm na CP e na sua evolução. Posteriormente, considera-se relevante elaborar um apanhado da evolução da CP considerando as influências internas e externas, e de que forma a Reforma da Administração Financeira do Estado contribui para o desenvolvimento da CP em Portugal até ao momento da imposição legal da implementação do SNC-AP.

Após este enquadramento, é desenvolvida a metodologia para a prossecução dos objetivos definidos nesta dissertação de mestrado, com a realização de um estudo de caso da Marinha Portuguesa para a implementação do SNC-AP, com particular ênfase para as novas áreas a abordar contabilisticamente, em específico, a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Começando pela evolução da CP em Portugal e como resposta à questão “Como evoluiu a Contabilidade Pública em Portugal, tendo em conta as influências externas e internas?”, temos que a contabilidade ao longo dos tempos evoluiu bastante, tornando-se no sistema de informação por excelência das entidades privadas e públicas, sem o qual, não têm capacidade para continuar a desenvolver a sua atividade. Esta evolução caracteriza-se pela maior proximidade da CP à contabilidade privada e a crescente preocupação com as áreas financeiras, gestão e *accountability*, e não só com a área orçamental. Por outro lado, pelo facto de se viver em comunidade (UE), é crescente a preocupação com a harmonização, normalização e comparabilidade da informação contabilística entre entidades do SPA e em última instância, da importância que a CP tem na Contabilidade Nacional.

A CP evolui de modelos tradicionais de registo e relato, acompanhando os movimentos de mudança do SP e dos modelos de Gestão Pública, bem como as novas necessidades de informação. Assiste-se por isso a alterações como a introdução da contabilidade na base do acréscimo, de compromissos, do registo digráfico ou mesmo à integração de diferentes tipos de contabilidade (financeira, orçamental e de gestão). Contribui por isso, para a disponibilização de informação transparente, fiável, relevante e comparável.

Estas são apenas algumas novidades introduzidas na CP, sendo abordadas profundamente ao longo dos capítulos 2, 3, 4, 5 e 6 da presente dissertação, com especial ênfase neste último.

A maior proximidade das áreas financeiras na CP e a atualização do normativo contabilístico, implica que existam diversas áreas não tratadas formalmente do ponto de vista contabilístico, por desconhecimento ou mesmo porque o normativo ainda em uso não as considera, agora de tratamento obrigatório. No âmbito desta investigação, pela complexidade e extensão do tema, opta-se por analisar a NCP 15 e avaliar o seu tratamento no âmbito da Marinha.

Esta norma refere-se a Provisões e Passivos Contingentes, algo que no anterior normativo não é de todo tratado, com implicações para as organizações, e de onde surgem: insuficiências orçamentais; dependência de financiamento extraordinário; atividades planeadas e/ou em execução postas em causa pela utilização de recursos financeiros para outros fins, que não os inicialmente previstos; informação contabilística, financeira e orçamental pouco fiel e transparente, relativamente à realidade da organização.

Através da análise documental e bibliográfica, da observação direta e realização de entrevistas, é possível utilizar critérios para identificação, reconhecimento, mensuração e divulgação, possíveis de serem utilizados em diversos acontecimentos distintos, desenvolvendo-se um processo e fluxo de informação para tratamento e acompanhamento da informação em causa.

Alguns dos casos enquadráveis nesta norma identificados através da metodologia utilizada são processos judiciais, indenizações, contratos onerosos, vencimentos e abonos, entre outros. Estes casos, mediante os critérios de identificação, reconhecimento e mensuração são passíveis de ser tratados enquanto provisões e/ou passivos contingentes.

Existindo este tratamento, perspectiva-se que a organização beneficie da existência de informação transparente, fiável e útil para a tomada de decisão e capacidade de gestão, prestação de contas, controlo e fiscalização/auditoria. Adicionalmente, que beneficie do aumento da transparência na utilização de recursos, garantindo o cumprimento da regularidade financeira, conformidade legal, economia, eficiência e eficácia. E ainda, efetuar um melhor planeamento e execução, pela diminuição da ocorrência de acontecimentos contingentes, podendo mudar mesmo a forma como a organização pensa e desenvolve a sua atividade.

No entanto, existem constrangimentos e dificuldades dentro da organização, pois verifica-se algum desconhecimento do novo normativo e da obrigatoriedade do cumprimento do estipulado. Por outro lado, o sistema que deve integrar o normativo e toda a informação (SIGDN) ainda não se encontra atualizado, e finalmente, existe a necessidade de divulgação, formação inicial e de acompanhamento do pessoal que lida com esta realidade na Marinha. Desta forma, e reforçando que estes assuntos são abordados de forma aprofundada nos capítulos 7 e 8, são respondidas as duas questões levantadas:

- “Como proceder à alteração de normativo e quais as necessidades a satisfazer para uma adequada transição, tendo em conta as novas áreas consideradas no normativo e em particular a NCP 15?

- Quais as implicações, principais problemas e respetivas soluções da implementação do normativo contabilístico na Marinha, adotando como referência a NCP 15?”

Finalmente, respondendo à questão central “*Com a obrigatoriedade de implementação do SNC-AP na Marinha Portuguesa, quais as diferenças, alterações, problemas, necessidades e consequências?*” o aparecimento do SNC-AP vem introduzir alterações significativas na contabilidade, com o intuito de possibilitar a existência de informação fiável, transparente, útil, comparável, capaz de satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação.

As alterações ocorrem ao nível dos pressupostos, regras e normas a adotar claramente definidos; existência de uma estrutura conceptual; critérios de reconhecimento e mensuração; atualização das demonstrações financeiras, orçamentais e correspondente relato/prestação de contas; e ainda, atualização do SIGDN para o novo normativo.

Por outro lado, as alterações significativas demonstradas, implicam que sejam agora abordados assuntos novos, não tão conhecidos ou mesmo desconhecidos, em que é obrigatório o seu tratamento, como é o caso abordado em particular neste estudo, da NCP 15.

No desenvolvimento deste estudo, identificam-se algumas limitações, a restrição temporal para fazer um levantamento de mais situações enquadráveis na norma e proceder ao tratamento de caso a caso. Por outro lado, é de destacar a impossibilidade de abranger na pesquisa todos os setores da Marinha, no tempo útil disponível.

No entanto, considera-se que concluída a investigação, são atingidos os objetivos propostos para esta dissertação de mestrado.

Numa perspetiva de investigações futuras e tendo em conta as dificuldades constatadas no desenvolvimento desta dissertação, é totalmente pertinente proceder a um trabalho de levantamento e mapeamento de processos nas diferentes unidades e áreas da Marinha, assegurando também o respetivo tratamento contabilístico. Este mapeamento deve ter em conta todas as fases do processo, os intervenientes e riscos associados, de modo a potenciar a qualidade da passagem de serviço e transmissão de conhecimento e experiência.

Relativamente ao SNC-AP, no decorrer da investigação são ainda identificadas diversas áreas de relevância para a atividade da organização, que carecem de um estudo aprofundando, nomeadamente: aplicação da contabilidade de gestão e adoção dos novos pressupostos adaptados à realidade da organização; descontos em vencimentos e salários e benefícios aos empregados; Propriedades de Investimento e Ativos Fixos Tangíveis detidos e/ou não detidos para venda; Transição de saldos, compromissos em anos futuros e plurianuais e correspondente atualização; Provisões e Passivos Contingentes.

Por último, apresenta-se o desafio de implementar o processo e fluxos de informação propostos nesta dissertação em todos os setores e áreas da Marinha Portuguesa, fazendo uso do SIGDN, instrumento preparado para esse desiderato.

Referências Bibliográficas

- AMARAL, D. F. (1996). *Curso de Direito Administrativo* (2.^a Edição (Reimpressão) ed., Vol. I). Coimbra: Livraria Almedina.
- ANESSI-PESSINA, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public Sector budgeting: A European review of accounting and public-management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491-519.
- ARAÚJO, J. M. (2005). *A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise*. Universidade do Minho. Minho: Universidade do Minho.
- AREMAN, B. E. (1995). *A Comparative Analysis of Financial Reporting Models for Private and Public Sector Organizations*. Monterey: Naval Postgraduate School.
- BARTON, A. (2005). Professional Accounting Standards and the Public Sector - a Mismatch. *ABACUS*, 41(2), 138-158.
- BILHIM, J. (2008). *Ciência da Administração*. Lisboa: Universidade Aberta.
- BOURGON, J. (19 de Março de 2007). Responsive, responsible and respected government: towards a New Public Administration theory. *International Review of Administrative Sciences*, 73, pp. 7-26.
- BROADBENT, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3-31.
- BROADBENT, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- CAETANO, M. (1991). *Manual do Direito Administrativo* (Vol. I). Coimbra: Livraria Almedina.
- CAIADO, A. C., & Pinto, A. C. (2001). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública* (Segunda Edição ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- CAIADO, A. C., Carvalho, J. B., Silveira, O. C., & Simões, V. M. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP*. Lisboa: Áreas Editora.
- CARVALHO, J. B., & Simões, V. (2016). *Normativo SNC-AP*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- CE, C. E. (6 de março de 2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros*. Obtido em fevereiro de 2018, de eur-lex.europa.eu: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=EN>

- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) - Manual de Implementação (versão 2)*. Lisboa: CNC.
- CONTAS, T. d. (2017). *Relatório de Auditoria n.º22/2017 -2.ªS: Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação e contas (CGE)*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- CONTAS, T. d. (21 de junho de 2018). *Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE)*. Obtido de Tribunal de Contas:
http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel022-2017-2s.shtm
- CONTAS, T. d. (21 de junho de 2018). *Auditoria à implementação do SNC-AP. Relatório Intercalar II*. Obtido de Tribunal de Contas:
http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.shtm
- CONTAS, T. d. (21 de junho de 2018). *Auditoria à implementação do SNC-AP. Relatório Intercalar II*. Obtido de Tribunal de Contas:
http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.shtm
- CORTE-REAL, I. (2008). Public management reform in Portugal: successes and failures. *International Journal of Public Sector Management*, 21(2), pp. 205-229.
- CRESWELL, J. W. (2007). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among !ve approaches (2nd ed.)*. Thousand Oaks: Sage.
- ELLWOOD, S., & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- ESTEVES, F. S. (2013). *A Aplicação do Sistema de Custo Padrão na Indústria Têxtil: O caso da FISIFE-Fibras Sintéticas de Portugal, S.A.*. Universidade Autónoma de Lisboa, DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS EMPRESARIAIS E TECNOLÓGICAS. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- EUROSTAT. (25 de novembro de 2013). *Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (EPSAS) para os Estados-Membros da UE - Consulta pública sobre a futura estrutura e os princípios de governação das EPSAS*. Obtido em fevereiro de 2018, de ec.europa.eu:
http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_PT.pdf
- FELICIANO, A. L. (2015). *A Utilidade da informação financeira para a gestão das Microentidades, na perspetiva dos gestores e dos contabilistas certificados. Estudo de caso de empresas de Vila Franca de Xira*. Lisboa: ISCAL.
- FERREIRA, C. M. (2013). *Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

- FERREIRA, J. C. (24 de novembro de 2017). Conferência SNC AP. Lisboa, Portugal.
- FERREIRA, R. M. (2012). *SNCP - Sistema de Normalização Contabilística Público: Algumas propostas para adaptação do POCP às normas internacionais de contabilidade do Sector Público*. Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão.
- FREITAS, M. L. (2005). *Sobre a reforma do Pacto de Estabilidade e Crescimento: Flexibilizar para cumprir?* Universidade de Aveiro. Aveiro: Universidade de Aveiro e NIPE.
- GASB, G. A. (1987). *Concepts Statement No. 1 - Objectives of Financial Reporting*. Norwalk: Governmental Accounting Standards Board.
- GIL, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas S.A.
- GOMES, A. P. (2007). *O Balanced Scorecard Aplicado à Administração Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- GOMES, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. (fevereiro de 2016). Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. *CONTABILISTA*, 46-52.
- GROSSI, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. *ABACUS - A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 47(4), 525-552.
- HONG, H. K. (1991). Management Accounting in the Public Sector. *International Journal of Public Sector Management*, 4(3), 5-17.
- HOOD, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69, 3-19.
- HOOD, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- ICAEW. (2016). *The Future of EU Public Sector Accounting in a Global Context*. Brussels: ICAEW.
- IPSASB, I. P. (2012). *Manual das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Tradução de Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)*. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- J. S. W. TAY, R. H. (Março de 1990). Measuring International Harmonization and Standardization. *ABACUS-A Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 73.
- JESUS, M. A. (s.d.). A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e implicações no Défice Público em Portugal. Em M. B. Miles, *Qualitative Data Analysis (1ª Edição ed.)*. London: SAGE: Publications.

- JOVANOVIC, T. (2013). Public Sector Accounting Reform. *Paper presented at the 21st International Conference: "Regionalisation and Inter-regional Cooperation"*. Belgrade.
- KINCHESCKI, G. F., ALVES, R., & FERNANDES, T. R. (2015). TIPOS DE METODOLOGIAS ADOTADAS NAS DISSERTAÇÕES DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, NO PERÍODO DE 2012 A 2014. *XV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU*. Mar del Plata: UFSC.
- LAPSLEY, I. (1988). Research in Public Sector Accounting: An Appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 21-33.
- LAPSLEY, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *ABACUS-A Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 45(1), 1-21.
- MANZINI, E. J. (1990). *A entrevista na pesquisa social*. São Paulo: Didática.
- MARCONI, M. d., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo, Brasil: Atlas S.A.
- MONTEIRO, A. G. (Janeiro-Março de 2016). Os Desafios do SNC-AP: Contabilidade e Relato. *Revisores 3 Auditores*.
- NUNES, A. V., Rodrigues, L. L., & Viana, L. C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas*. Coimbra: Almedina.
- PINTO, A. C., Santos, P. G., & Melo, T. J. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Cacém: ATF - Edições Técnicas.
- PIRES, A. A. (2011). *As Implicações do SNC ao POCP em vigor: Desafios e Limitações ao nível do Reporting (Demonstrações Financeiras)*. Lisboa: Academia Militar.
- RIBEIRO, P. C. (2016). *SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Porto: Vida Económica.
- ROBINSON, M. (2015). *From Old Public Administration to the New Public Service: Implications for Public Sector Reform in Developing Countries*. Singapura: UNDP Global Centre for Public Service Excellence.
- ROCHA, J. A. (2011). *Gestão Pública: Teorias, modelos e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- RODRIGUES, C. S. (2015). *A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de Caso - Distrito de Lisboa*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal.
- ROSA, S. (2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *REVISORES 3 AUDITORES*, pp. 29-53.

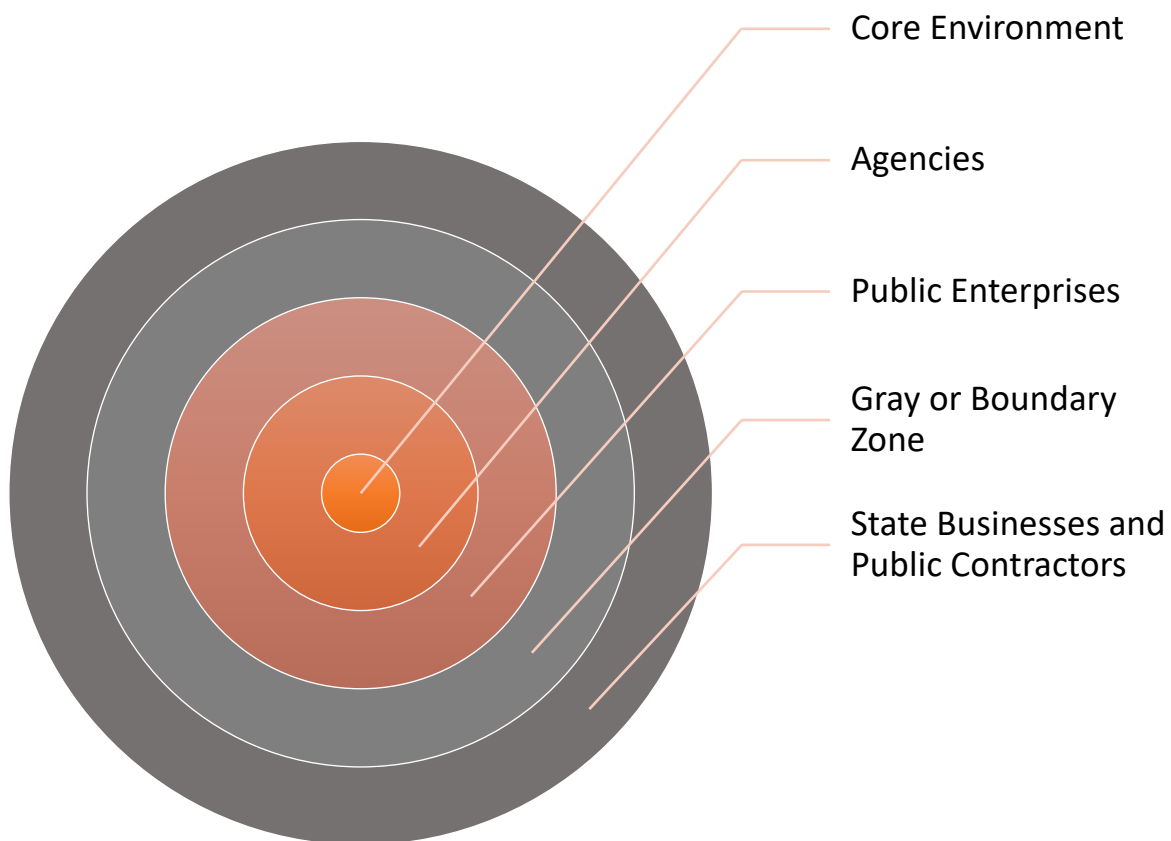
- RUA, S. C., & Carvalho, J. B. (2006). *Contabilidade Pública: estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- SILVA, S. M., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional. XVII Encuentro AECA 2016*. Bragança: AECA.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2011). *Supplemental Guidance: Public Sector Definition*. Altamonte Springs, USA.
- TUA, P. J. (2000). Principios Contables versus Hipótesis Básicas. Em P. J. Tua, *El Marco Conceptual para Información Financiera: Análisis y Comentarios* (pp. 161-194). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- VAZ, A. T. (2016). *A Contabilidade Pública em Portugal - A Evolução. XVII Encuentro AECA*. Vinhais.
- VERGARA, S. C. (1998). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas S.A.
- YIN, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods* (3rd ed. ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

Diplomas Legais:

- ECONOMIA. Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 243. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 133. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de junho. Diário da República, 1.ª série A — N.º 147. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho. Diário da República, 1.ª série — N.º 125. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 172. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 133. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. Diário da República, 1.ª série A — N.º 130. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de junho. Diário da República, 1.ª série A — N.º 144. Lisboa.

- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 178. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Diário da República, 1.ª série A — N.º 203. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro. Diário da República, 1.ª série A — N.º 38. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto. Diário da República, 1.ª série A — N.º 192. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei n.º 37/2013, de 14 de junho. Diário da República, 1.ª série — N.º 113. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 178. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 155. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro. Diário da República, 1.ª série A — N.º 43. Lisboa.
- REPÚBLICA, Assembleia da. Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro. Diário da República, 1.ª série A — N.º 42. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril. Diário da República, 1.ª série — N.º 68. Lisboa.
- FINANÇAS, Ministério das. Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. Diário da República, 1.ª série — N.º 152. Lisboa.

Apêndice A – Organização do Setor Público



Adaptado de: The Institute of Internal Auditors (2011)

Apêndice B – Síntese das alterações introduzidas pela Reforma da Administração Financeira do Estado

Características	Regime Geral	Regime Excecional
Entidades	Serviços e Organismos da Administração Central	Serviços e Fundos (Institutos Públicos)
Autonomia	Administrativa	Administrativa e Financeira
Contabilização de receitas e despesas	Sistema unigráfico Base: controlo orçamental das rubricas da despesa Sistema: Contabilidade Pública (sentido estrito – orçamental)	Sistema digráfico Base: controlo orçamental da receita e da despesa Sistema: POC ou POC adaptado (
	Contabilidade de caixa e compromissos Registo obrigatório de contratos Contabilidade analítica	
Gestão	Gestão corrente Atos administrativos definitivos e executórios Gestão financeira (conselhos administrativos)	Gestão Global
Princípios gerais do sistema	Plano e relatório de atividades Organização de acordo com regras do regime financeiro Encerramento da Conta geral do Estado Regime duodecimal Cabimento prévio Rescalonamento de compromissos Registo de receitas	Plano e relatório de atividades Organização própria Encerramento da conta geral do Estado e documentos de prestação de contas Regime duodecimal Não necessita cabimento Rescalonamento de compromissos Registo de receitas próprias e outras, depósito na DGT

	Libertação de créditos	Requisição de fundos
Realização da despesa	Autorização da despesa (conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia) Processamento Liquidação Pagamento	Autorização de despesa dentro de um sistema de contabilidade tipo POC, em que existe um património sujeito a reconhecimento e inventariação obrigatórios Recursos ao crédito (mediante autorização)
Financiamento	Dotações inscritas no OE	Transferências orçamentais, Receitas próprias (2/3 das despesas totais), Transferências do Orçamento da UE
Personalidade Jurídica	Não	Sim
Património próprio	Não	Sim
Controlo de Gestão Orçamental	Verificação direta da DGO Fiscalização de serviços de inspeção e TC	Fiscalização interna Fiscalização do TC
Balanço social	Não necessário	Obrigatório
Prestação de contas	Balancetes mensais (contabilidade de compromissos, pagamentos e recebimentos) Dicriminação de alterações orçamentais Discriminação de pagamentos previstos de compromissos assumidos e a assumir Saldo de créditos libertos e pagamentos efetuados	Relatório de atividades Mapa de fluxos de caixa (tesouraria) Balanço e demonstração de resultados (incluindo previsionais) Anexos

Apêndice C – Características diferenciadoras das entidades públicas

Características	Esclarecimento
Transações sem contraprestação	Recebimento/entrega de valor (entre entidades) sem troca direta em valor aproximadamente igual (impostos, multas, taxas); Importância da <i>accountability</i> (natureza involuntária das prestações) – responsabilização pela prestação de contas é instrumento de avaliação do zelo e responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos atribuídos.
OE e execução orçamental	Entidades preparam orçamento (despesas e receitas), Parlamento e outros órgãos controlam os atos de gestão (execução orçamental); Orçamento – base da política fiscal e realização de despesa; Relato orçamental (verificação de legalidade), comparação entre informação prevista e executada (saldos orçamentais e objetivos) – promoção da responsabilidade.
Natureza dos programas e a longevidade no SP	Programas do SP a longo prazo e capacidade de cumprir com compromissos depende de impostos e contribuições futuras – incapacidade de reconhecimento enquanto ativo ou passivo (demonstrações financeiras não mostram informação completa); Informação prospetiva necessária para avaliar sustentabilidade das entidades públicas, <i>accountability</i> e tomada de decisões; Princípio da continuidade das DF's não está relacionada com a capacidade do Estado cumprir as obrigações (poder coercivo – impostos) – impossibilidade de avaliar pelo património líquido ou capital próprio.
Natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas	Natureza e finalidade dos bens; O objetivo do SP é prestar serviços, enquanto o objetivo do privado é deter ativos para gerar fluxos de caixa e lucro; No SP ativos são especializados (exemplo os equipamentos militares) – impacto na mensuração de ativos;

	<p>Estado detem ativos de valor patrimonial, cultural, histórico, natural e ambiental (não destinados para venda), que devem ser preservados e mantidos para garantir a equidade intergeracional;</p> <p>Governo detem poderes sobre recursos naturais, com capacidade de licenciamento;</p> <p>Governo assume passivos na prestação de serviços (programas e benefícios sociais);</p> <p>Passivos podem decorrer de apoio em situações de desastre;</p> <p>Passivos relacionados com obrigações monetárias.</p>
<p>Papel regulador das Administrações Públicas</p>	<p>Regulação das atividades económicas (diretamente ou através de entidades reguladoras), para salvaguarda do interesse público ou para fazer face às condições imperfeitas de mercado;</p> <p>Possibilidade de ocorrência de factos que gerem direitos e obrigações para as entidades do setor público (registo de ativos e passivos).</p>
<p>Relação com o relato estatístico</p>	<p>Informação financeira - contas nacionais (análise macroeconómica e tomada de decisões), demonstrações orçamentais e financeiras individuais e consolidadas (tomada de decisões e <i>accountability</i>);</p> <p>Características comuns entre DF's de acordo com NCP e SEC (informação na base do acréscimo, ativos, passivos, rendimentos e gastos das administração públicas e informação sobre fluxos de caixa);</p> <p>Diferenças resultantes de objetivos diferentes das diversas entidades agregadas e do tratamento dos factos que alterem a posição financeira das mesmas.</p> <p>Eliminação de diferenças permite maior qualidade, informação atempada e compreensível.</p>

Fonte: Baseado em Ribeiro (2016, pp. 19-21).

Apêndice D – Normas de Contabilidade Pública

Normas de Contabilidade Pública		Objetivo	Âmbito
NCP 1	<u>Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras</u>	Estabelecer base para apresentação das DF de finalidade geral (individuais e consolidadas) - assegurando a comparabilidade. Define a estrutura do Balanço, DR por naturezas, Demonstração Fluxos de Caixa, de alterações do património líquido e Anexos.	Aplica-se a todas as DF de finalidade geral, preparadas e apresentadas segundo a contabilidade do acréscimo, a EC e as NCP.
NCP 2	<u>Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros</u>	Estabelecer os critérios para seleção e alteração de políticas contabilísticas, tratamento e divulgação de alterações nas políticas e estimativas contabilísticas e correção de erros – melhorar relevância, fiabilidade e comparabilidade (tempo e entidades).	Aplica-se na seleção e aplicação de políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e correção de erros de períodos anteriores.
NCP 3	<u>Ativos Intangíveis</u>	Prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis, não tratados especificamente noutra NCP. Exige o reconhecimento destes ativos mediante determinados critérios e especifica a mensuração e estipula divulgações específicas.	A ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto em situações previstas noutras normas.
NCP 4	<u>Acordos de Concessão de Serviços: Concedente</u>	Prescrever a contabilização de acordos de concessão de serviços	Envolvem o concessionário que proporciona serviços públicos relativos a um ativo de

		na ótica do concedente, entidade integrada na AP.	concessão de serviços em nome do concedente. Estão excluídos deste âmbito situações sem que o ativo não é controlado pelo concedente ou situações na ótica do concessionário.
NCP 5	<u>Ativos Fixos Tangíveis</u>	Prescrever o tratamento contabilístico de ativos fixos tangíveis para informação sobre investimentos e alterações aos utilizadores das DF – reconhecimento, depreciação e determinação de quantias registadas.	Aplica-se na contabilização destes ativos (de domínio público e privado), incluindo: equipamento militar, infraestruturas, bens de património histórico e ativos de concessão, ativos para desenvolver ou manter outros ativos. Não se aplica em situações previstas noutras normas.
NCP 6	<u>Locações</u>	Prescrever o tratamento contabilístico relativo a locações financeiras e locações operacionais (na perspetiva de locatários e/ou locadores).	Esta norma aplica-se a todas as locações, exceto: Locações para exploração ou uso de minerais, acordos de licenciamento (filmes, peças de teatro, outros). Aplica-se a acordos que transfiram o direito de uso de ativos.
NCP 7	<u>Custos de Empréstimos Obtidos</u>	Prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, considerando-os geralmente como custos do período. Ou, tratamento por capitalização de custos de empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou	

		produção de um ativo que se qualifica.	
NCP 8	<u>Propriedades de Investimento</u>	Prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respetivos requisitos de divulgação.	Aplica-se na contabilização de propriedades de investimento, incluindo a mensuração nas DF de um locatário em propriedades de investimento detidos segundo uma locação financeira, e a mensuração nas DF de um locador de propriedades disponibilizados a um locatário numa locação operacional.
NCP 9	<u>Imparidade de Ativos</u>	Prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas, bem como quando uma imparidade deve ser revertida.	Entidades devem aplicar esta norma na contabilização da imparidade de ativos que não estejam especificamente enquadrados em normas próprias (inventários, <i>goodwill</i> , outros).
NCP 10	<u>Inventários</u>	Prescrever o tratamento contabilístico para os inventários; ter em conta a quantia do custo a reconhecer como ativo e a sua manutenção como tal até que sejam reconhecidos rendimentos relacionados. Proporciona orientação para: determinação do custo e reconhecimento como gasto, c/ redução do valor realizável líquido; fórmulas de custeio.	Aplica-se na contabilização de todos os inventários exceto: trabalho em curso de contratos de construção; instrumentos financeiros; ativos biológicos; trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários ou retribuição simbólica.
NCP 11	<u>Agricultura</u>	Prescrever o tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola.	Aplica-se a ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita quando relacionados

			com a agricultura, não se aplicando a terrenos, ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola e ativos biológicos detidos para fornecimentos ou prestação de serviços.
NCP 12	<u>Contratos de Construção</u>	Prescrever o tratamento contabilístico dos custos, gastos e rendimentos associados a contratos de construção, identificando acordos que assim devem ser classificados, orientando sobre tipos de contratos que surgem no SP e especifica a base de reconhecimento e divulgação dos factos do contrato.	Aplica-se na contabilização dos contratos de construção nas DF das entidades construtoras.
NCP 13	<u>Rendimento de Transações com Contraprestação</u>	Prescrever o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação. O rendimento é reconhecido quando for provável que a entidade venha a usufruir de benefícios económicos futuros, ou potencial de serviço, mediante mensuração fiável.	Entidades aplicam esta norma na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação (prestação de serviços, venda de bens, uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, dividendos, outros.
NCP 14	<u>Rendimento de Transações sem Contraprestação</u>	Prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação, abordando matérias relacionadas com o reconhecimento e mensuração do rendimento dessas transações,	Trata o rendimento proveniente destas transações, com exceção daquelas que originem uma concentração de entidades.

		incluindo a identificação de contribuições dos proprietários.	
NCP 15	<u>Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes</u>	Definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas.	Aplica-se na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.
NCP 16	<u>Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio</u>	Estabelecer como se devem incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas DF de uma entidade, e como se devem transpor estas para a moeda de apresentação.	Aplica-se na contabilização na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto transações e saldos de derivados que estejam no âmbito da NCP 18; na transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas DF da entidade (consolidação integral ou método de equivalência patrimonial); na transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação; derivados em moeda estrangeira.
NCP 17	<u>Acontecimentos Após a Data de Relato</u>	Prescrever quando uma entidade deve ajustar as suas DF relativamente a acontecimentos após a data de relato e os objetivos sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as DF	Aplica-se na contabilização de acontecimentos após a data de relato.

		foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato. Nestas situações o princípio da continuidade deve ser acautelado, se estes acontecimentos puserem em causa este princípio.	
NCP 18	<u>Instrumentos Financeiros</u>	Estabelecer princípios para o tratamento contabilístico de instrumentos financeiros, aplicando-se à classificação, apresentação, reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, bem como à gestão do risco no contexto dos instrumentos financeiros.	Aplica-se a todos os tipos de instrumentos financeiros, aos contratos para comprar ou vender um item não financeiro que possa ser liquidado em dinheiro ou outros instrumentos financeiros, ou por troca de instrumentos. Excetuam-se: interesses em entidades controladas, associadas ou empreendimentos conjuntos; direitos e obrigações segundo locações, benefícios de empregados, obrigações decorrentes de seguros, outros.
NCP 19	<u>Benefícios dos Empregados</u>	Prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados, exigindo que cada entidade reconheça: passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente dos serviços prestados em troca de benefícios dos empregados.	Deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados, podendo advir de planos formais ou acordos formais e de requisitos legais ou acordos setoriais. Os benefícios incluem benefícios de curto prazo (salários), benefícios pós-emprego (pensões), outros benefícios a longo prazo (licenças), benefícios de cessação de emprego.

<p>NCP 20</p>	<p><u>Divulgações de Partes Relacionadas</u></p>	<p>Exigir a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, a divulgação de informação acerca de transações entre a entidades e as suas partes relacionadas – <i>accountability</i>, melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade.</p>	
<p>NCP 21</p>	<p><u>Demonstrações Financeiras Separadas</u></p>	<p>Prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara DF separadas.</p>	<p>Aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade optar por apresentar DF separadas ou tal lhe for exigido legalmente, não estando definidas as entidades que devem apresentar estas DF.</p>
<p>NCP 22</p>	<p><u>Demonstrações Financeiras Consolidadas</u></p>	<p>Prescrever princípios para a apresentação e preparação de DF consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.</p>	<p>Esta norma não aborda os requisitos contabilísticos relativos às concentrações de atividades públicas e os seus efeitos na consolidação, nomeadamente o <i>goodwill</i> resultante de uma concentração de atividades públicas.</p>
<p>NCP 23</p>	<p><u>Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos</u></p>	<p>Prescrever o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos, e definir requisitos para a aplicação da equivalência patrimonial.</p>	<p>De aplicação para todas as entidades investidoras com influência significativa sobre, ou controlo conjunto de uma participada, quando o investimento é consubstanciado</p>

			pela detenção de um interesse de propriedade quantificável.
NCP 24	<u>Acordos Conjuntos</u>	Estabelecer os princípios de relato financeiro das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente.	De aplicação para todas as entidades que sejam parte num acordo conjunto.
NCP 25	<u>Relato por Segmentos</u>	Definir princípios para o relato de informação financeira por segmentos – melhor compreensão do desempenho e recursos disponibilizados/utilizados; aumento da transparência do relato financeiro.	Aplicação a conjuntos completos de DF que cumpram as NCP (Balanço, DR, Demonstração de fluxos de caixa, alterações de património líquido e Anexo).
NCP 26	<u>Contabilidade e Relato Orçamental</u>	Regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais do relato orçamental, assegurando a comparabilidade da informação.	Aplicação por todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, devendo o relato ser sobre as demonstrações orçamentais para satisfação das necessidades dos diferentes utilizadores de informação, que não possam exigir relatórios elaborados.
NCP 27	<u>Contabilidade de Gestão</u>	Estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, contribuindo com orientações relativas à estrutura e desenvolvimento, prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.	Destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos e, sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões em: processos de elaboração do orçamento; funções de planeamento e controlo, redução de custos;

			determinação de preços, taxas, entre outros; apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas; fundamentação económica de decisões de gestão.
--	--	--	--

Fonte: Elaboração própria, com base no Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015.

Apêndice E – Definições da NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Conceito	Definição
Acontecimento que cria obrigações	“É um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão liquidar essa obrigação”.
Ativo Contingente	“É um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade”.
Contratos Executórios	“São contratos segundo os quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão”.
Contrato Oneroso	“É um contrato para a troca de ativos ou serviços, em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera serem recebidos sob tal contrato”.
Obrigação Construtiva	<p>“É uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual oficialmente específica, a

	<p>entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e</p> <p>b. Por isso, a entidade criou uma expectativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades”.</p>
Obrigação Legal	<p>“É uma obrigação que deriva de:</p> <p>a. Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);</p> <p>b. Legislação; ou</p> <p>c. Outras disposições legais”.</p>
Passivo Contingente	<p>“É:</p> <p>a. Uma obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, que não estão totalmente sob controlo da entidade; ou</p> <p>b. Uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados, mas não é reconhecida porque:</p> <p>i. Não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação; ou</p> <p>ii. A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade”.</p>
Provisão	<p>“É um passivo de momento ou quantia incertos”.</p>
Reestruturação	<p>“É um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:</p> <p>a. O âmbito das atividades de uma entidade; ou</p> <p>b. A forma como essas atividades são conduzidas”.</p>

Fonte: Ponto 12 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015.

Apêndice F – Guião da Entrevista

Entrevista realizada a elementos chave de diversas áreas e setores da Marinha, para obtenção de diferentes perspetivas sobre a temática: Provisões e Passivos Contingentes

Interlocutor:

Entrevistador: ASPOF AN Afonso Hermínio

Função do interlocutor:

Data:

Duração da entrevista:

Local:

Suporte: Gravador e caderno de apontamentos/ Suporte escrito e resposta por endereço de correio eletrónico

Tópicos/questões entrevista exploratória semiestruturada

Normativo ainda em Vigor (POCP) - Provisões

1. O POCP é pouco específico relativamente a provisões. Atende apenas a riscos e encargos (conta 239), e em situações muito específicas, como cobranças duvidosas. Alguma vez se deparou com a necessidade de acautelar eventuais responsabilidades desse género?
2. Nessas situações, que ações toma? Existe algum processo definido quanto ao registo/reconhecimento? Existe algum tipo de relato ou divulgação formal?
3. Quais as consequências e dificuldades sentidas, a nível financeiro e orçamental, da inexistência de qualquer tipo de previsão, para acontecimentos do género?

4. Qual a sua opinião sobre a existência de um registo, reconhecimento e mensuração adequados de situações contingentes?

Necessidade de Implementação do SNC-AP – Noção de Provisão e Passivo Contingente

5. Com a introdução do SNC-AP, passa a existir uma clara distinção entre Provisão e Passivo Contingente, bem como, são definidos critérios específicos de reconhecimento, mensuração e divulgação de cada situação.
 - Quais as situações com que se depara no seu serviço, que considera suscetíveis de ser enquadradas neste contexto?

 - No seu entender, a obrigatoriedade de registo e/ou divulgação destes factos pode ser uma mais valia para a atividade da organização/do seu serviço?

 - A capacidade de antecipar acontecimentos contingentes influencia, de alguma forma, a capacidade de gestão e tomada de decisão?

 - Encontra vantagens e/ou desvantagens?

Novos Processos e Fluxos de Informação

6. A organização está preparada para a introdução destas novas regras?

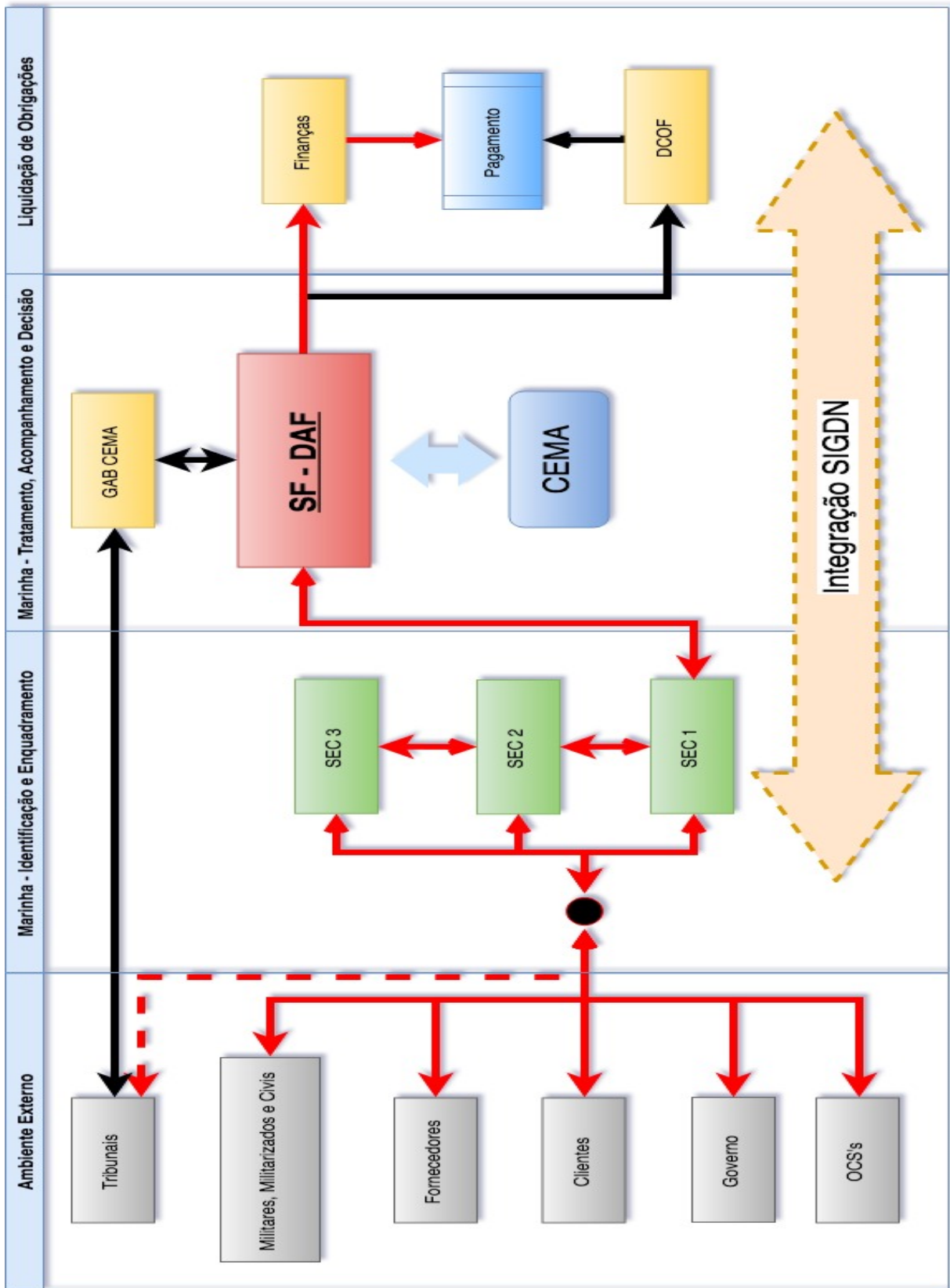
7. Considera que devem existir novos processos e fluxos de informação, internos e externos, para ser possível o tratamento deste tipo de informação e acompanhamento futuro? Se sim, como os descreveria?

8. Na sua opinião, o reconhecimento contabilístico e o subsequente relato financeiro (demonstrações financeiras) e relato não financeiro (divulgações, notas, anexos), de provisões e passivos contingentes, contribui de alguma forma para a utilidade, transparência, entre outras características, da informação disponibilizada aos utilizadores da informação, para efeitos de prestação de contas e tomada de decisão (*accountability*)?









9. Pode influenciar a utilização de diferentes políticas contabilísticas, introdução de novos fatores de planeamento, ou mesmo mudança na forma como a organização desenvolve a sua atividade? Alteração da forma como é preparado e executado o orçamento?

10. Gostaria de acrescentar algo à entrevista que considere pertinente ao desenvolvimento do trabalho em curso?

Apêndice G – Processo e Fluxo de Informação



Legenda:

	<p>Fluxo Primário de informação, ocorre com maior frequência.</p>
	<p>Fluxo Secundário de informação.</p>
	<p>Fluxo Terciário de informação.</p>
	<p>Informação inicial de entidades externas.</p>
	<p>Processamento e Enquadramento inicial e introdução de informação no SIGDN.</p>
	<p>Processamento</p>
	<p>Compilação, tratamento formal e contabilístico das situações enquadráveis.</p>
	<p>Tomada de decisão</p>

