

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

A IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP – O CASO DA UNIVERSIDADE DE
LISBOA

PATRÍCIA DA COSTA PIRES RAMIRES DE SOUSA

OUTUBRO – 2018

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

**A IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP – O CASO DA UNIVERSIDADE DE
LISBOA**

PATRÍCIA DA COSTA PIRES RAMIRES DE SOUSA

ORIENTAÇÃO:

**PROFESSORA RITA RAMINHOS COELHO FUENTES HENRIQUES NAZARÉ
MARTINS**

OUTUBRO – 2018

RESUMO

Com a ascensão internacional, na década de 70, do conceito de Nova Gestão Pública (NGP), questões de eficiência e eficácia começaram a ser trazidos para a Administração Pública, criando uma maior necessidade de transparência em relação à gestão do dinheiro público.

A recente crise financeira internacional, tornou ainda mais premente a necessidade de existir um maior rigor e harmonização na Contabilidade Pública. Na União Europeia, a solução proposta passou pela adoção de um conjunto de normas de contabilidade para o Setor Público aplicáveis a todos os Estados Membros.

Em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade para o setor Público (POCP), apesar de ter sido um passo muito positivo, tornou-se insuficiente e desatualizado. Adicionalmente, a intervenção do Fundo Monetário Internacional (FMI) veio reforçar a necessidade de reforma do normativo contabilístico do setor público. Surge, assim, o Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública (SNC-AP).

Este trabalho tem como objetivos principais compreender a perceção das entidades públicas adotantes sobre a implementação do SNC-AP em Portugal, o grau de adoção atual, as vantagens do normativo e os principais obstáculos sentidos ao longo desta transição. Para dar resposta a estes objetivos foi realizado um estudo de caso sobre a Universidade de Lisboa, cujas Unidades Orgânicas (UO's) funcionaram como entidades piloto no processo de implementação.

Com base numa investigação de caráter qualitativo e de natureza interpretativa, concluiu-se que a implementação do SNC-AP não é uniforme nas diferentes UO's e que o processo de adoção ainda carece de algumas melhorias. Contudo, concluiu-se, que as entidades envolvidas reconhecem que este deverá ser seguido ininterruptamente.

Palavras-chave: NGP; Contabilidade Pública; SNC-AP; IPSAS; Universidade de Lisboa

ABSTRACT

With the international rise of the new concept of New Public Management (NPM), concepts such as efficiency and effectiveness began to be introduced in the Public Administration sector, creating a higher need for knowledge about the management of public funds.

The recent international financial crisis highlighted the need for more accuracy and harmonization in Public Accounting. In EU the solution required the adoption of a set of accounting standards for the Public Sector that could be applied in all Member States.

In Portugal, the existing accounting standards for public sector (POCP), although at the time represented an important step forward, became insufficient and outdated. Over the years it became outdated and increasingly more distant from what was being applied in the Private Sector in Portugal and therefore of the international regulations. The intervention of the International Monetary Fund (IMF) reinforced the need to reform public sector accounting standards and contributes to the emergence of the Accounting Standardization System for Public Administration (SNC-AP).

The main goals of this study are to understand the public entities' perception about adopting SNC-AP, main changes and advantages, as well as major obstacles faced through this transition phase. To accomplish these goals a case study was carried out on the specific case of University of Lisbon, whose Organic Units (OUs) functioned as pilot entities during the implementation process.

Based on a qualitative research with an interpretative nature, it was found that the way the implementation of the SNC-AP is taking place is inconsistent along the several OUs and that the adoption process still needs some improvements. Nevertheless, the adopting entities concede that this process should be followed uninterrupted.

Key-words: NPM; Public Sector Accounting; IPSAS; SNC-AP; University of Lisbon

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de uma Tese de Mestrado é um trabalho complexo e que em nada é um ato isolado e exclusivo. Por este motivo, dedico esta página a um conjunto de pessoas a quem gostaria de agradecer e sem as quais todo este processo teria sido mais penoso e difícil.

A todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para esta investigação. Às pessoas que amavelmente se disponibilizaram para responder aos meus questionários, às que me ajudaram tanto na parte teórica como em compreender de uma forma mais prática toda a envolvência deste novo normativo.

À minha orientadora, Professora Rita Fuentes Henriques, por toda a sua disponibilidade e apoio demonstrado ao longo do desenvolvimento deste estudo.

À minha família, por tornarem possível o alcance de mais uma etapa da minha vida e por todo o apoio e dedicação que me têm dado.

Ao meu namorado por toda a paciência, compreensão e alento que me tem dado ao longo destes anos.

Aos meus amigos de sempre, por todo o apoio, toda a compreensão e dedicação que sempre demonstram sobretudo nas alturas mais difíceis.

Aos meus colegas de trabalho por toda a força e incentivo que me deram e pela compreensão que tiveram para comigo ao longo deste percurso.

ÍNDICE

RESUMO	II
ABSTRACT	III
AGRADECIMENTOS	IV
1. INTRODUÇÃO	1
2. ENQUADRAMENTO DO TEMA	4
2.1. O Novo conceito de Gestão Pública	4
2.2. A evolução do normativo público na Europa	5
2.3. A evolução do normativo contabilístico em Portugal	7
2.4. A evolução do normativo contabilístico no Setor da Educação	11
3. METODOLOGIA	15
3.1. Abordagem metodológica	15
4. O ESTUDO DE CASO – A UNIVERSIDADE DE LISBOA	17
4.1. A Universidade de Lisboa	17
4.2. Desenvolvimento do Estudo de Caso	19
5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	20
5.1. Entrevistas exploratórias – Breve análise	20
5.2. Resultados	23
5.2.1. Caracterização dos Recursos Humanos	23
5.2.2. Qualificação dos recursos Humanos	24
5.2.3. A Implementação do SNC-AP	25
5.2.4. Obstáculos à implementação do SNC-AP	27
5.2.5. Requisitos das NCP	29
5.3. Principais conclusões do Estudo	30
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
6.1. Principais conclusões da Investigação	31
6.2. Limitações do Estudo	33

6.3. Sugestões para investigação futura	34
BIBLIOGRAFIA	35
LEGISLAÇÃO	38
ANEXOS	39
Anexo I – Síntese da evolução do sistema normativo para o setor privado em Portugal	39
Anexo II – Distribuição Orçamento de Estado de 2018 da Universidade de Lisboa	40
Anexo III – Guião Entrevista Exploratória (Entrevistados n.º 1,2,3 e 6)	41
Anexo IV – Guião Entrevista Exploratória (Entrevistados n.º 5 e 6)	41
Anexo V – Guião Entrevista Semi-estruturada	42

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Os 15 estabelecimentos com maior n.º alunos inscritos ano letivo 2017/2018	18
Figura 2 – Introdução do Princípio do acréscimo na ULisboa	19
Figura 3 – Habilitações académicas nas equipas de contabilidade da ULisboa	24
Figura 4 – Área de Formação das equipas de contabilidade da ULisboa	24
Figura 5 – N.º de horas de formação por área (%)	25
Figura 6 – N.º horas de formação por Entidade formadora (%)	25
Figura 7 – Perceção sobre a implementação do SNC-AP	26
Figura 8 – Obstáculos à implementação do SNC-AP	29

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela I – Síntese da evolução do sistema normativo da Administração Pública em Portugal	11
Tabela II – Síntese das etapas de crescimento da atual Universidade de Lisboa	17
Tabela III – Lista de entrevistas exploratórias	20

GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS

- CGE – Conta Geral do Estado
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*
- ESNL – Entidades do Setor Não Lucrativo
- FA – Faculdade de Arquitetura
- FBA – Faculdade de Belas Artes
- FC – Faculdade de Ciências
- FD – Faculdade de Direito
- FF – Faculdade de Farmácia
- FL – Faculdade de Letras
- FM – Faculdade de Medicina
- FMD – Faculdade de Medicina Dentária
- FMH – Faculdade de Motricidade Humana
- FMI – Fundo Monetário Internacional
- FMV – Faculdade de Medicina Veterinária
- FP – Faculdade de Psicologia
- ICS – Instituto de Ciências Sociais
- IE – Instituto de Educação
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IFRS – *International Financial Reporting Standards*
- IGOT – Instituto de Geografia e Ordenamento de Território
- IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
- ISA – Instituto Superior de Agronomia
- ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
- ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão
- IST – Instituto Superior Técnico
- LEO – Lei do Enquadramento Orçamental
- NGP – Nova Gestão Pública
- NPM – *New Public Management*
- OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais
POC-IES – Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Ensino Superior
POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade para o setor Público
POCSS – Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde
RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado
RUL – Reitoria
SAS – Serviços Ação Social
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública
SP – Setor Público
TC – Tribunal de Contas
UE – União Europeia
ULisboa – Universidade de Lisboa
UNILEO – Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental
UO – Unidade Orgânica

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é a ciência que tem por objetivo, por um lado, o registo de situações e factos que afetem ou possam vir a afetar o valor e/ou a composição do património das entidades (pessoas coletivas privadas ou públicas) e, por outro lado, o reporte da informação produzida através do relato financeiro. A informação produzida é, nos nossos dias, de elevada importância para as próprias entidades, servindo a mesma de suporte ao planeamento, controlo e tomada de decisão por parte dos gestores, e, simultaneamente, para os utilizadores externos dessa informação, tais como os Acionistas, Estado, Clientes, Empregados, Concorrência e Credores.

Face à relevância da informação financeira, tornou-se necessário uma convergência normativa na adoção de regras e princípios, o que pressupõe o desenvolvimento de um sistema contabilístico normalizado.

A crescente necessidade de se obter uma informação mais completa e quantitativa da atuação do Estado e a crescente insatisfação por parte dos utilizadores da informação financeira do Setor Público (SP) levaram a alterações na gestão da Contabilidade Pública de diversos países e à adoção de conceitos da gestão privada nas contas públicas (Argento & Helden, 2010; Lapsley & Pallot, 2000). Para além disso, com a crise financeira que se instalou a partir de 2008, a Europa ficou mais alerta para a necessidade de haver um maior rigor e harmonização nos dados orçamentais da Contabilidade Pública. Assim, a Comissão Europeia (2013) propôs a adoção de um conjunto de normas de contabilidade para o SP que pudessem ser aplicadas em todos os Estados Membros da União Europeia (UE), de modo a assegurar uma maior responsabilização e transparência no que diz respeito às Contas Públicas - as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Em Portugal a crise financeira e a intervenção em Portugal do Fundo Monetário Internacional (FMI), tornaram igualmente claro que seria necessário uma reforma da Contabilidade Pública. De facto, o normativo existente (Plano Oficial de Contabilidade para o sector público - POCP) encontrava-se desatualizado e a sua aplicação dentro dos diferentes organismos públicos revelava grandes divergências. (cf. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro)

Desta forma, em 2015 foi publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro que aprovou o novo SNC-AP, diploma esse que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2018. No entanto e à semelhança do que já tinha sido feito anteriormente com a introdução do POCP, foram convidadas algumas entidades e outras autopropostas, para fazerem parte do projeto piloto que iria decorrer em 2016. Entretanto, houve um adiamento do prazo por um ano (inicialmente o SNC-AP era para começar a ser implementado em 2017). Do conjunto das Entidades Piloto, no início faziam parte o Instituto de Ciências Sociais (ICS), o Instituto de Economia e Gestão (ISEG) e a Reitoria da Universidade de Lisboa (RUL). Posteriormente, em 2017 foram alargadas para as restantes Unidades Orgânicas (UO's) da Universidade de Lisboa (ULisboa), ficando apenas de fora o Instituto Superior Técnico (IST).

Assim, o SNC-AP ainda se encontra em fase de implementação e apenas algumas das Entidades designadas de entidades piloto é que apresentaram as contas de 2017 de acordo com este normativo. Espera-se que em 2018 o SNC-AP seja alargado a todas as Entidades do setor público. No entanto, existem ainda algumas resistências. É o caso da Administração Local em que a sua entrada em vigor foi adiada por mais um ano (nº1 do art.º 79 do Decreto-Lei 33/2018 de 15 de maio).

A evolução recente do normativo internacional, em paralelo com a evolução em curso do SNC-AP no intuito de harmonização a nível da UE, e a reforma da Contabilidade Pública em Portugal criam o enquadramento a este estudo que irá incidir sobre uma das primeiras Entidades do setor público português que apresentou contas em SNC-AP para o ano de 2017.

Assim, os principais objetivos deste estudo são os seguintes:

1. Conhecer e avaliar o processo de implementação do SNC-AP no universo muito específico da ULisboa;
2. Compreender os aspetos mais relevantes do novo normativo de acordo com a perceção das entidades adotantes;
3. Perceber as principais resistências/problemas sentidos na sua implementação;
4. Avaliar a relevância da nova informação financeira para uma boa gestão no âmbito da ULisboa.

A abordagem metodológica escolhida será a investigação qualitativa, de natureza interpretativa, uma vez que apenas se pretende compreender o fenómeno em estudo - a

adoção e implementação do SNC-AP na administração pública em Portugal. A recolha de dados será realizada através de um estudo de casos múltiplos, explanatório, uma vez que o objetivo é compreender como está a decorrer a implementação do novo normativo contabilístico nas administrações pública em Portugal, o SNC-AP. Numa primeira fase, serão realizadas entrevistas exploratórias semi – estruturadas com informantes chave para ganhar maior sensibilidade ao tema e, posteriormente, serão realizadas várias entrevistas semi - estruturadas aos responsáveis pela implementação do SNC-AP nas diferentes UO's da ULisboa.

Quanto à estrutura do trabalho, após a introdução, será apresentada uma revisão de literatura sobre o enquadramento do tema. Num primeiro momento começando pela evolução da contabilidade no sector privado e no setor público na Europa para que se compreenda como essa evolução aconteceu e em paralelo como foi sentida essa evolução em Portugal. Num segundo momento o objetivo é compreender o porquê da necessidade desta reforma na contabilidade pública portuguesa.

Estando feito este enquadramento teórico sobre o tema, no capítulo seguinte inicia-se a introdução do estudo empírico, onde se explica a metodologia utilizada.

No capítulo quatro, começasse por fazer uma breve apresentação histórica da evolução da ULisboa e das suas UO's, e onde se explica o porquê da seleção. No final deste capítulo, é ainda descrito a forma como foi efetuado este estudo.

No capítulo cinco, são apresentados os principais resultados que foram obtidos e por fim, no último capítulo são apresentadas as principais conclusões e contributos que resultam do estudo, bem como algumas sugestões para investigação futura.

2. ENQUADRAMENTO DO TEMA

2.1. O Novo conceito de Gestão Pública

O Sistema Contabilístico para o setor público é o resultado da evolução de diferentes doutrinas e da resposta que a sociedade global exige a quem compete gerir os bens públicos. Esta evolução é global e é justificada por diversos fatores.

Um dos fatores que se considera que teve uma maior contribuição para as mudanças em curso, está relacionado com um dos modelos de reforma que mais tem vindo a crescer nos últimos anos na Administração Pública, o modelo de gestão designado por Nova Gestão Pública (NGP) – *New Public Management (NPM)*. Esta expressão foi introduzida por Hood (1991), no seu artigo “*A Public Management for All Seasons?*”, que visava descrever as doutrinas administrativas que dominaram a agenda da reforma em vários países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) a partir dos finais da década de 70.

A NGP parece estar ligada a quatro tendências na gestão administrativa: a reversão do crescimento dos gastos públicos (Dunsire & Hood, 1989; Hood, 1991), o enfoque à privatização (Hood, 1991), o uso de tecnologias de informação na produção e distribuição de serviços públicos (Hood, 1991) e uma agenda cada vez mais internacional e mais focada na cooperação intergovernamental em detrimento das políticas nacionais (Hood, 1991).

O Modelo da NGP é ainda muito vago, não existindo um conceito suficientemente lato que seja aceite por todos os investigadores (Ferlie *et al.*, 1996; Hood, 1991; Silvestre, 2010). Todavia, podemos definir o conceito de gestão pública entende-se a tentativa de reforma da Administração Pública através das técnicas e ferramentas utilizadas na gestão das entidades privadas (Hood, 1998; Carvalho, 2006; Silvestre, 2010), utilizando mecanismos de privatização, de mercados internos, do desempenho organizacional e de incentivos à produtividade (Bovaird & Löffler, 2001; Silvestre, 2010). Conceitos como eficiência e eficácia começaram a ser trazidos das empresas privadas para o seio da Administração Pública, passando assim a haver uma maior preocupação com a forma como se utilizam os recursos públicos, aumentando desta forma o bem-estar social (Walsh, 1995; Boston *et al.*, 1996).

Este novo modelo de gestão aplicado às Administrações Públicas era baseado na conjugação de uma panoplia de teorias (Araújo, 2004) e dominou a agenda da reforma em vários países da OCDE, a partir do final dos anos 70. Esta reforma acabou por se tornar numa tendência global, tendo um forte impacto sobre a estrutura, operações e mentalidades das Administrações do SP nos países desenvolvidos (Hood, 1995).

O fenómeno da globalização e a evolução das tecnologias tornam premente satisfazer as novas necessidades de informação financeira por parte dos utilizadores (Behn, 1995; Burns & W.Scapens, 2000). Tais necessidades passam por uma informação com maior qualidade, mais completa e quantitativa sobre a atuação do Estado, e que permita à sociedade obter a justificação sobre as despesas públicas realizadas e, em simultâneo, participar nas decisões que envolvem dinheiro público. Com efeito, os contribuintes exigem do Estado uma cada vez maior transparência na aplicação das suas contribuições e na definição dos critérios de políticas públicas.

2.2.A evolução do normativo público na Europa

O período de crise financeira que o Mundo viveu e que teve início em 2008, a qual afetou a Europa, tornou claro que seria necessário haver um maior rigor e transparência na informação financeira transmitida sobre os dados orçamentais dos Estados-Membros (Oulasvirta, 2014; Christiaens *et al.*, 2010). Tal necessidade é expressa no artigo 3º da Diretiva n.º 2011/85 de 8 de novembro da UE, na qual se reconhece que existem incoerências entre as contas públicas que se baseiam ainda no princípio de caixa face à supervisão orçamental da UE que se baseia no princípio do acréscimo.

Enquanto a contabilidade de caixa permite que a informação contabilística seja “manipulável”, antecipando ou atrasando pagamentos, para que a Administração Pública decida se prefere contabilizar rendimento ou gasto nesse ano ou apenas no ano seguinte, com uma contabilidade baseada no princípio do acréscimo, tal possibilidade não existe, uma vez que tanto os rendimentos como os gastos são reconhecidos no ano em que ocorrem e não quando ocorre o fluxo de caixa. No fundo, os países ao utilizarem o princípio de caixa têm como objetivo melhorar os seus indicadores financeiros, nomeadamente o défice e a dívida, num determinado período alheios aos potenciais efeitos que essas medidas poderão ter nos períodos subsequentes, uma vez que mais

receita hoje poderá corresponder a menos receita ou mais despesa no futuro e menos despesa hoje poderá ser uma forma de empurrar essa despesa para os períodos futuros (Monteiro, 2016).

Razão pela qual o sistema de uma contabilidade baseada no princípio do acréscimo é universalmente aceite dado que permite ter uma visão fiável e completa da situação económica e financeira, e do desempenho da administração pública. No entanto, o modelo de contabilidade de caixa é admitido em determinados setores das administrações públicas, nomeadamente na Alemanha, na Holanda, na Noruega e na Itália.

Um estudo efetuado em 2012 pela *Ernest & Young* sobre a comparação das Contas Públicas e práticas de auditoria nos 27 Membros da UE, refere que existe heterogeneidade no que diz respeito aos sistemas aplicados nos diversos Estados Membros da UE, sendo que se encontram em diferentes fases de implementação no que diz respeito a uma reforma do sistema contabilístico.

De facto, um outro estudo, realizado em parceria pela OECD e o *International Federation of Accounts* (IFAC) (2017) concluiu igualmente que apesar da maioria dos países na UE já ter adotado a contabilidade de acréscimo, existem ainda nove que utilizam a contabilidade de caixa, sendo que três deles estão em fase de transição (Grécia, Portugal e Eslovénia). Dos restantes seis países, Irlanda e Noruega estão a ponderar exigir o reporte também com base no princípio do acréscimo, enquanto Itália e Luxemburgo se encontram em processo de reforma para a contabilidade de acréscimo. Apenas dois países da UE (Alemanha e Holanda) não têm qualquer intenção de adotar o princípio do acréscimo, apesar de na Holanda existirem algumas agências que reportam com base nesse regime (Brusca *et al.*, 2015). O facto de coexistirem estes dois modelos contabilísticos distintos, baseados no princípio de caixa e no princípio do acréscimo, obriga a que as contas públicas preparadas de acordo com o princípio de caixa sofram ajustamentos, através de estimativas macroeconómicas, para que possam ser comparáveis com as contas preparadas sob o princípio do acréscimo.

A necessidade de cada país harmonizar o seu modelo contabilístico com o da UE e aumentar o enfoque da contabilidade pública para o médio-longo prazo, pode encontrar resistências nos elevados custos financeiros associados à mudança de paradigma e na falta de evidência de que o modelo do acréscimo é o caminho a seguir (Waldbauer, 2018). Além disso, a transição de uma contabilidade de caixa para uma contabilidade de

acréscimo requer mais pessoal qualificado e mudanças organizacionais (*Ernest & Young*, 2012). Tem sido o caso da Lituânia, que embora tenha mudado rapidamente para uma contabilidade baseada no princípio do acréscimo, a sua implementação tem mostrado diversas falhas e muitos contabilistas públicos demonstram dificuldades em implementar o novo regime.

Em Portugal, a decisão de implementação do princípio do acréscimo na contabilidade pública ocorreu em 1990, contudo, ainda hoje só está a ser aplicado a um número limitado de entidades.

Contudo, e não obstante divergências internas, há consciência no seio UE que é necessário dispor de informação financeira rigorosa de cada Estado-Membro e a solução mais sustentável passa pela “adoção de um conjunto único de normas de contabilidade das administrações públicas na UE”, sendo as IPSAS as únicas normas reconhecidas internacionalmente para esse efeito. (Comissão Europeia, 2013, p.4).

As IPSAS são baseadas nas normas internacionais de informação financeira (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) e foram desenvolvidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* - um organismo independente, criado pelo IFAC.

Neste quadro, a Comissão Europeia encontra-se a desenvolver um novo normativo denominado de *European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*. Estas normas são baseadas nas IPSAS e visam serem aplicadas à UE (Comissão Europeia, 2013).

2.3. A evolução do normativo contabilístico em Portugal

Paralelamente, em Portugal, o processo de normalização contabilística passou por diversas fases, sendo que o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) entrou em vigor em 1977, data em que foi também formalmente instituída a Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

O identificado POC, assentava na base do acréscimo, e foi aplicado às entidades reguladas pelo Código das Sociedades Comerciais, com exceção da banca, seguradoras e outras entidades do setor financeiro.

O POC foi revisto em 1989, de modo a integrar as alterações decorrentes da adesão de Portugal à CEE (Comunidade Económica Europeia), atual UE.

O POC ainda sofreu diversas alterações no decorrer dos anos (Anexo I), mas os seus princípios mantiveram-se em vigor até finais de 2008, data em que foi aprovado o atual Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

No setor público o modelo de contabilidade nos anos setenta assentava no regime de base de caixa. As entidades públicas executavam o orçamento aprovado pelo Ministério da Finanças e limitavam-se a alocar as despesas e receitas, competindo ao Ministério das Finanças a centralização da informação financeira e a autorização das ordens de pagamento requisitadas pela entidade pública. Neste contexto, poucas eram as entidades públicas que utilizavam o regime de acréscimo, situação que permaneceu até à década de 1990. De facto, até 1986 as alterações na organização administrativa e financeira foram reduzidas ou até mesmo nulas (Bilhim, 2002), sendo a Administração Pública definida como pouco flexível e pouco atenta às necessidades sociais (Araújo J. F., 2002).

Na altura, só excepcionalmente e poucas eram as entidades públicas que utilizavam o regime de acréscimo, situação que permaneceu até à década de 1990.

Contudo, nos anos 80, surge como exceção o Ministério da Saúde. Devido ao elevado volume dos encargos de exploração e investimento em serviços de saúde e por imperativos de maior controlo da despesa pública no setor da saúde, o Estado optou por implementar um modelo de gestão mais exigente. Neste modelo o financiamento dos serviços hospitalares tem por base os serviços reais prestados, surgindo assim um plano de contas para este setor de atividade - o Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde (POCSS) (Despacho normativo n.º 331/80).

Em 1986, com a entrada de Portugal na CEE (atual UE), tornou-se obrigatória a reforma da Administração Pública, por um lado, motivada pela agenda política (Araújo, 2002) e, por outro, pela integração no ordenamento jurídico nacional das diretrizes da UE (Sousa & Cruz, 1995).

Acresce dizer que com a entrada de Portugal para a CEE, a liberalização económica dos setores através da privatização das suas empresas, o aumento da competitividade e as exigências do mercado aberto colocaram novos desafios às empresas nacionais (Araújo, 2002). Desta forma, Portugal teve que se ajustar e implementar um modelo contabilístico que permitisse a adoção de métodos e técnicas do sector privado ao setor público, modelo esse inspirado na NGP (Araújo, 1999).

Assim sendo, no início da década de 90 e com a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública inicia-se uma nova era na organização financeira do setor público, conhecida pela Reforma da Contabilidade Pública que rompeu com os modelos anteriores que perduravam desde o Estado Novo.

Esta reforma é consequência das novas necessidades e exigência de uma gestão mais eficiente, eficaz e económica, a saber:

1. Informação financeira com maior qualidade para dirigentes com maior formação académica (gestores públicos) poderem tomar decisões mais eficientes, eficazes e económicas.
2. Um controlo da execução orçamental por parte das entidades competentes, no âmbito do Ministério da Finanças;
3. Evoluir para o modelo de gestão pública que estava a ser implementado na Europa (a NGP);
4. Cumprir os critérios de exigência da UE, e responder aos auditores comunitários relativamente no que concerne à forma como eram executados os financiamentos atribuídos às entidades públicas portuguesas e ao próprio Estado;
5. Por último regista-se ainda com o decorrer dos tempos e com o aumento da despesa pública e conseqüente aumento de impostos, uma preocupação com a correta administração dos dinheiros públicos, havendo necessidade que criar critérios mais exigentes de legalidade, eficiência e eficácia para a aplicação dos mesmos.

Com efeito, a identificada Lei-Quadro, veio estabelecer as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis ao setor público, integrando as diferentes entidades em dois regimes administrativos e financeiros distintos, a saber:

- A) Regime financeiro geral em que os serviços e organismos da Administração Central tinham autonomia administrativa nos atos de gestão corrente, ou seja, “para autorizar a realização de despesas e o seu pagamento” e para “praticar atos administrativos definitivos e executórios” (art.º 2, n.º 1 da Lei n.8/90 de 20 de fevereiro)

B) Regime financeiro excepcional em que os serviços e organismos da Administração Central apenas tinham autonomia administrativa e financeira quando “este regime se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais”, com exceção “das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias” (art.º 6, n.º 1, da Lei n.8/90 de 20 de fevereiro).

De facto, registaram-se alterações significativas na contabilidade do Estado, conferindo-se aos gestores das entidades públicas maior responsabilização e autonomia, nomeadamente, pelo fim da necessidade de autorização prévia da Direção-Geral da Contabilidade Pública a determinadas entidades.

Neste contexto, foi desenvolvido um novo modelo de contabilidade pública, e para o seu acompanhamento criada a CNC para o sector Público (1995), cujos trabalhos resultaram, dois anos mais tarde, na aprovação do POCP o qual pretendia implementar uma contabilidade de acréscimos, acautelando as especificidades deste setor, em particular a gestão orçamental.

O POCP tinha, assim, como principal objetivo “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna” (Anexo aprovado Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro) e constituir “um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (cf. Preâmbulo n.º6 do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro).

Com a aprovação do POCP foi dado um passo muito importante para a reforma da contabilidade pública em Portugal, “ao dotar a administração pública de um sistema contabilístico próprio capaz de responder às necessidades de informação derivadas de uma administração pública moderna” (Fernandes, 2009). Também para Silva (1994) e Fernandes (2009) a implementação destes novos conceitos de eficiência, eficácia e economia, na gestão dos dinheiros públicos constituiu “uma mudança de mentalidade em que a racionalidade económica, a gestão por objetivos, a realização de um maior *“value for Money”*, a inovação e o rigor” eram “os fins a alcançar”. (Fernandes, 2009)

Esta realidade foi extensível a diferentes setores da atividade pública com a aprovação dos quatro planos de contabilidade sectoriais Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais – POCAL; Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação – POC-Educação; Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde – POCMS e Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS) (Tabela I).

Tabela I
Síntese da evolução do sistema normativo da Administração Pública em Portugal

Ano	Diploma legal	Propósito
1990	Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro	Aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública.
1992	Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho	Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE)
1997	Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro	Aprovação do primeiro POCP
1998	Decreto-lei n.º 68/98, de 20 de março	Aprovação da orgânica da CNC da Administração Pública
1999	Decreto-lei n.º 54/A/99, de 22 de fevereiro	Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL)
2000	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro Portaria n.º 896/2000, de 28 de setembro	Aprovação do POC-Educação Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).
2002	Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro	Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).
2015	Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro	Aprovação do SNC-AP. Aprovação da Lei de Enquadramento Orçamental
2018	Lei n.º 2/2018 de 29 de janeiro	Primeira alteração à Lei de Enquadramento Orçamental

Fonte: Adaptado de Rodrigues (2017)

2.4.A evolução do normativo contabilístico no Setor da Educação

O POC-Educação, aprovado com a Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, ajustado do POCP às especificidades do setor de Educação, garante a existência de três sistemas interligados: a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

O POC-Educação era aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos que estivessem sob a sua tutela e ainda às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal fosse a educação, desde que dispusessem de receitas maioritariamente do Orçamento de Estado.

O grau de implementação do normativo não era uniforme entre as diferentes entidades, sendo que apenas uma minoria das instituições de ensino superior (universidades e institutos politécnicos) adotou o POC-Educação (Gonçalves, 2006). De facto, embora a maioria das instituições implementasse a contabilidade orçamental e patrimonial, só uma minoria é que aplicava também a contabilidade analítica.

Para além disso, a consolidação de contas, obrigatória no POC-Educação, não era realizada pela grande maioria das instituições. As principais causas apontadas para as dificuldades de implementação integral do POC-Educação, prendem-se com a complexidade do sistema, a dificuldade de avaliação do património e a falta de recursos humanos especializados (Gonçalves, 2006).

A adoção em 2009 das IFRS para o sector empresarial, o sistema normativo adotado no SP tornou-se desatualizado e inconsistente. No entanto, só 15 anos após a aprovação do POCP, em 2015, e por forma a cumprir compromissos internacionais, em particular da UE, a necessidade de “*se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro*” (cf. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro) se torna mais evidente.

Neste sentido, a CNC foi incumbida pelo Governo de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Contudo, as contas da Administração Pública continuam até 2017 a ser preparadas com base em diferentes sistemas contabilísticos, não existindo harmonização entre as várias entidades do setor público. Com efeito, houve entidades que adotaram as IFRS, enquanto outras entidades aplicavam o SNC e outras ainda o POCP, ainda que nem todas o aplicassem integralmente. Havia ainda entidades que se baseavam em sistemas contabilísticos específicos para o seu setor, já referidos anteriormente, como é o caso do POC-Educação. Uma vez que todas estas

entidades integram o perímetro de consolidação do Estado, geram-se inevitavelmente inconsistências e reduzida fiabilidade. De facto, “*a Conta da Administração Central está afetada por um conjunto de erros materialmente relevantes que determinaram a formulação de reservas e ênfases nos domínios dos sistemas contabilísticos, da legalidade e da correção financeira*” (Tribunal de Contas, 2017b p. XIV). Havia, por isso, necessidade de realizar ajustamentos nas contas.

Além do prejuízo para a qualidade da informação financeira, a Conta Geral do Estado (CGE) não comportava até 2016 “um balanço e uma demonstração de resultados da Administração Central do Estado, devido à não aplicação integral do POCP e planos sectoriais” (Tribunal de Contas, 2017b p.410). Existem, ainda hoje, casos relevantes de “desrespeito de princípios orçamentais, incumprimento de disposições legais que regulam a execução e contabilização das receitas e deficiências dos sistemas de contabilização e controlo” (Tribunal de Contas, 2017b p.32).

Na sequência destas críticas e da imperativa necessidade de criar um novo normativo contabilístico para o setor público, é aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) (Decreto-Lei n.º 192/2015 de 1 de setembro) com uma moratória de 2 anos para a implementação, moratória essa prorrogada depois por mais um ano.

O referido normativo tem como fim “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” (cf. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 1 de setembro), bem como implementar um sistema contabilístico de base de acréscimo das administrações públicas, articulado com a atual base de caixa modificada (cf. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 1 de setembro).

O SNC-AP entrou, assim, em vigor a 1 de janeiro de 2018 (sem prejuízo de em 2017 já ter sido aplicado a entidades piloto nos termos do Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro). No entanto, para as entidades da administração local, o prazo para a aplicação do novo sistema normativo foi prorrogado para 1 de janeiro de 2019 (n.º 1 do art.º 79 do Decreto-Lei n.º 33/2018 de 15 de maio).

O SNC-AP é composto por 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) e prevê três subsistemas de informação: a Contabilidade Orçamental; Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão. Estes três subsistemas não são novidade na contabilidade

pública, uma vez que o anterior normativo (POC-P) já os previa. A contabilidade orçamental encontra-se essencialmente desenvolvida na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, embora também seja mencionada na NCP 1 – Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras; a contabilidade de gestão (anteriormente apelidada de contabilidade analítica) encontra-se desenvolvida na NCP 27 e a Contabilidade financeira (anteriormente patrimonial), é desenvolvida nas restantes NCP's.

A Contabilidade Orçamental permite o controlo dos créditos orçamentais numa base de caixa inicialmente na elaboração do orçamento e posteriormente na fase de execução e na obtenção de indicadores orçamentais. A Contabilidade Financeira permite a apresentação verdadeira e apropriada da situação financeira, bem como das suas alterações, dos resultados e dos fluxos de caixa e na obtenção de indicadores económicos e financeiros de entidades públicas. A Contabilidade de Gestão permite termos informação por atividades, programas, propostas e investimentos e a obtenção de informação de custeio para a fixação de preços e taxas.

A maioria das NCP's são meras adaptações das IPSAS, no entanto, em alguns casos Portugal foi mais além do que era previsto nas normas internacionais, nomeadamente na Contabilidade Orçamental que é muito mais desenvolvida no normativo nacional.

A fase experimental com entidades piloto (alargada em 2017 a todas as entidades) visou identificar as dificuldades de transição e encontrar soluções aplicáveis a todas as entidades. A implementação do SNC-AP em 2017 permitiu a definição clara dos responsáveis pela coordenação e monitorização do processo de transição e a apresentação de um plano de implementação da LEO (Lei do Enquadramento Orçamental) (TC, 2017b). Contudo, o TC (2017a) teceu algumas recomendações, entre as quais destaco:

- (i) *“A disponibilização dos meios necessários (recursos humanos, organizativos, suporte informático e recursos financeiros) que permitam o cumprimento das metas e prazos fixados nos diplomas legais, tendo em vista a produção de demonstrações financeiras e orçamentais individuais e consolidadas”*; e
- (ii) *“A sensibilização das entidades e respetivos dirigentes para importância do SNC-AP e para a necessidade de uma abordagem integrada do respetivo processo de transição”*.

3. METODOLOGIA

De acordo com a revisão de literatura previamente apresentada, pode constatar-se que o tema da adoção das IPSAS é um tema muito recente, que tem vindo a ser debatido em vários países e que não existem muitos estudos sobre a aplicabilidade destas normas ao setor público. Por estas razões, torna-se importante compreender o processo de adoção e implementação do SNC-AP em Portugal. Assim, neste estudo iremos analisar a adoção e implementação do SNC-AP num universo muito específico – a ULisboa, o que nos permitirá ter um contexto de estudo para identificar as maiores dificuldades e os obstáculos/resistências que têm sido sentidos. Espera-se com este estudo poder contribuir para melhorar esses aspetos e promover a implementação do SNC-AP em outras entidades. Sendo uma temática relevante para o país, a motivação para realizar este trabalho prende-se, igualmente, com o meu interesse profissional por contatar diretamente com a implementação do SNC-AP na ULisboa.

3.1. *Abordagem metodológica*

A abordagem metodológica escolhida foi a qualitativa por ser aquela que melhor se enquadra nesta investigação. Este tipo de metodologia genericamente é utilizada para investigar problemas sociais dentro da realidade social em que se encontram (Paiva *et al.*, 2011). Em contabilidade existem vários tipos de investigação – funcional, interpretativa e radical (Burrell & Morgan, 1979; Hopper & Powell, 1985). Este estudo será de natureza interpretativa, uma vez que esta investigação procura conhecer a realidade através de construções sociais (Andrade, 2009), ou seja, permite compreender a natureza social das práticas contabilísticas (Ryan *et al.*, 2002).

Quanto ao método de investigação utilizado foi o estudo de caso explanatório, uma vez que o objetivo é compreender como está a decorrer a implementação do SNC-AP caso específico da ULisboa. Os estudos de caso explanatórios visam explicar determinadas práticas contabilísticas através da teoria existente (Ryan *et al.*, 2002).

A unidade de análise escolhida foi o estudo de casos múltiplos, uma vez que vai ser realizada através de várias entidades, sendo que autores como Herriott & Firestone (1983) e Yin (2014) defendem que esta abordagem torna o estudo mais robusto.

Para recolha de dados, o instrumento utilizado foi a entrevista semi - estruturada, por permitir uma maior profundidade nas respostas, conjugando questões de carácter fechado com questões abertas que permitam maior explicação sobre a perceção dos respondentes em relação à adoção do SNC-AP. Numa primeira fase, foram realizadas 6 entrevistas semi - estruturadas de carácter exploratório com informantes-chave, de modo a ganhar maior sensibilidade ao tema. Posteriormente, foram realizadas 26 entrevistas semi - estruturadas direccionadas aos responsáveis pela implementação do SNC-AP nas 18 das 20 UO's da ULisboa, que participaram neste estudo. Para cada uma das UO's, procurou-se fazer a entrevista a pelo menos 2 colaboradores para reforçar a qualidade das respostas. As duas UO's que ficaram excluídas foram o Instituto Superior Técnico (IST) por não constar como entidade piloto e a Faculdade de Medicina (FM) por não se ter mostrado disponível.

O guião destas entrevistas foi dividido em cinco partes distintas. Nas duas primeiras partes, o objetivo passa por caracterizar os recursos humanos, bem como conhecer as suas qualificações. Na terceira parte do guião, pretende compreender-se de que forma é percecionado o SNC-AP, se as entidades adotantes compreendem as razões da transição para este normativo e se reconhecem vantagens nessa mudança. Na quarta parte da entrevista, o enfoque é nos principais obstáculos e resistências sentidas com a introdução do novo normativo. Por último, na quinta e última parte do guião, pretende compreender-se o grau de implementação dos requisitos exigidos pelas NCP na perspectiva da entidade adotante.

4. O ESTUDO DE CASO – A UNIVERSIDADE DE LISBOA

4.1. A Universidade de Lisboa

A Universidade de Lisboa nasceu em 1911, com a FM, a Faculdade de Ciências (FC) e a Faculdade de Letras (FL). Desde então a ULisboa tem vindo a crescer, incorporando atualmente 20 UO's (18 faculdades e institutos mais os Serviços de Ação Social e a Reitoria). Na Tabela II pode observar-se as principais etapas deste crescimento.

Tabela II

Síntese das etapas de crescimento da atual Universidade de Lisboa

Ano	Acontecimento
1911	Nascimento da Universidade de Lisboa composta pela Faculdade de Medicina (FM), Faculdade de Ciências (FC) e a Faculdade de Letras (FL). Criação do Instituto Superior de Comércio e do Instituto Superior Técnico (IST) a partir do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa.
1913	Fundação da Faculdade de Direito (FD), incorporada na Universidade de Lisboa.
1920	Fundação da Faculdade de Farmácia (FF – desanexada da FM).
1930	Nascimento da Universidade Técnica de Lisboa composta pela Escola Superior de Medicina Veterinária, o Instituto Superior de Agronomia (ISA), o Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (atual Instituto Superior de Economia e Gestão – ISEG) e o IST.
1979	Criação da Faculdade de Arquitetura (FA), incorporada na Universidade Técnica de Lisboa
1980	Fundação da Faculdade de Psicologia e Ciências da Educação
1982	Fundação do Instituto das Ciências Sociais (ICS)
1992	Faculdade de Belas-Artes (FBA) e a Faculdade de Medicina Dentária (FMD) foram incorporadas na Universidade de Lisboa
2008	Fundado o Instituto de Geografia e Ordenamento do Território (IGOT). Faculdade de Psicologia e Ciências da Educação é separada dando origem à Faculdade de Psicologia (FP) e ao Instituto de Educação (IE).
2013	Fusão entre a Universidade de Lisboa e a Universidade Técnica de Lisboa, passando a chamar-se de Universidade de Lisboa (ULisboa). Com esta fusão a ULisboa passou assim a ser constituída por 11 faculdades, 7 institutos, os Serviços de Ação Social (SAS) e a Reitoria (RUL).

Fonte: Universidade de Lisboa, 2018

Após a fusão a ULisboa passou a ser a maior Universidade de Portugal e uma das maiores na Europa. Com uma oferta formativa de 419 cursos, a ULisboa é a instituição

de ensino superior com maior número de alunos inscritos (50.563 alunos em 2017/2018). A Universidade do Porto, em segundo, tem apenas 30.670 alunos inscritos (Figura 1).

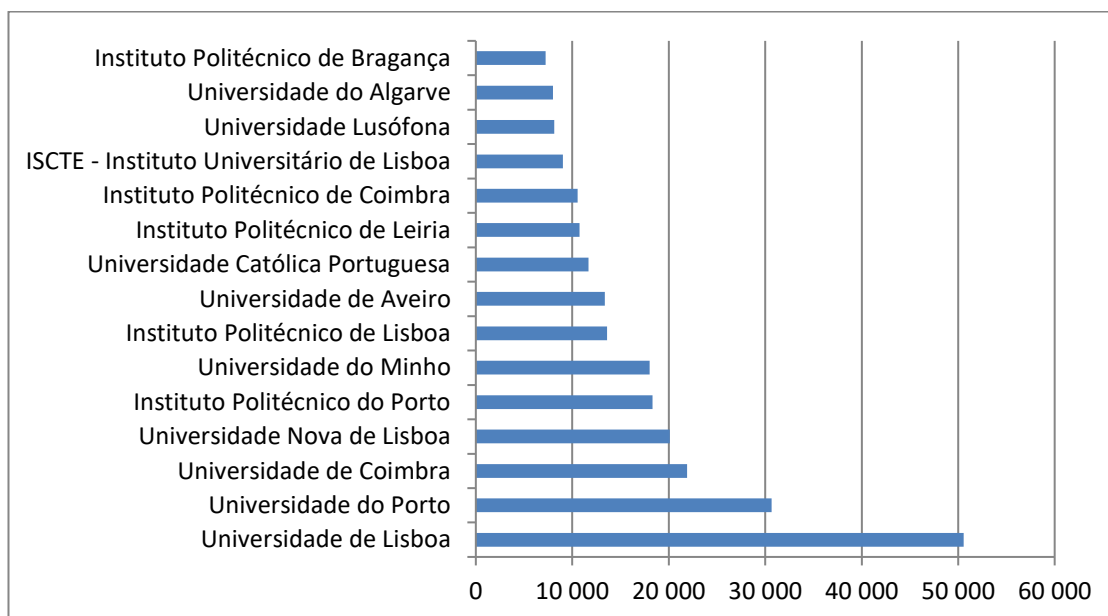


Figura 1 - Os 15 estabelecimentos com maior n.º alunos inscritos ano letivo 2017/2018 (Fonte: Direção-Geral de Estatísticas de Educação e Ciência (RAIDES), 2018)

A ULisboa recebe todos os anos cerca de 6.900 estudantes internacionais, provenientes de mais de 100 países e conta com 5.843 colaboradores e 580 parceiros internacionais.

Em termos orçamentais, a ULisboa gere um orçamento total de 343 milhões de euros. Em termos de Orçamento de Estado (OE) aprovado para 2018 (Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro), a ULisboa é dos organismos com maior fatia orçamental, tendo recebido no presente ano 194.614.982 Euros (Universidade de Lisboa, 2017, pp.10), sendo que a Universidade do Porto apenas recebeu 121.069.848 Euros (Universidade do Porto, 2017, pp. 45).

Em termos de normativo contabilístico, a ULisboa adotou o POC–Educação mas a implementação em pleno nas suas diversas UO's não foi feita em simultâneo. Enquanto o IST¹, em 1993 antes mesmo da introdução do POC–Educação já implementava o princípio de acréscimo na sua contabilidade, a Faculdade de Arquitetura (FA) apenas implementou o princípio do acréscimo em 2013 (ver Figura 2).

¹ Relatório de atividades IST 1993 (pág. 49)

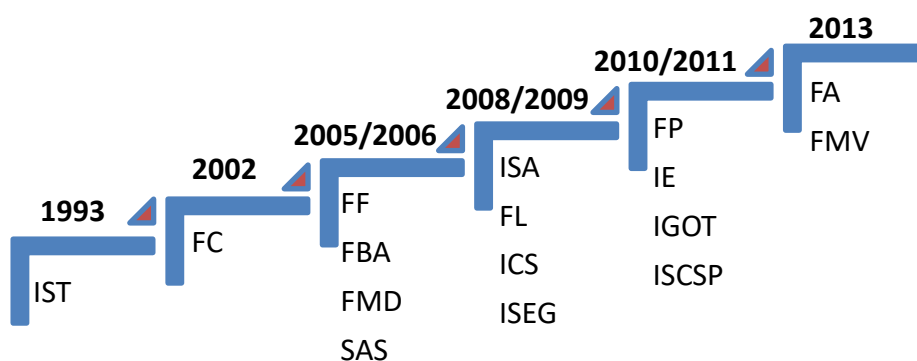


Figura 2 - Introdução do Princípio do acréscimo na ULisboa

Na antiga Universidade de Lisboa (antes da fusão), a adoção do normativo foi feita entre 2002 e 2005, sendo que nesta fase ainda estava “em curso o processo de criação de uma cultura organizacional na ótica de acréscimo em detrimento da ótica de caixa” (Silveira, 2012, pp. 101). De facto, este autor constatou que, apesar das UO’s afirmarem que, exceto em algumas situações pontuais, cumpriam os princípios contabilísticos referidos no POC – Educação, na realidade existiam dificuldades na sua implementação. Estas dificuldades eram, sobretudo, na aplicação do princípio da especialização do exercício, nomeadamente em relação ao reconhecimento do direito sobre os alunos por pagamento de propinas e dos subsídios recebidos para financiamento de ativos capitalizáveis.

Na introdução do SNC-AP, todas as faculdades e institutos da ULisboa funcionam como entidades piloto, bem como os Serviços de Ação Social (SAS) e a própria Reitoria (RUL), ficando apenas de fora o IST. Em 2017, a ULisboa foi das primeiras a apresentar contas de acordo com este novo normativo.

4.2. Desenvolvimento do Estudo de Caso

Este estudo foi dividido em duas fases. Na primeira fase foram realizadas seis entrevistas exploratórias a elementos chave, por forma a ganhar maior sensibilidade ao tema. Estas entrevistas, semi-estruturadas, tiveram por base um guião previamente desenvolvido (Anexos III e IV). No entanto, foi dada liberdade ao entrevistado para falar de outros assuntos que não se encontravam contemplados no guião, conforme sugerido por autores como Manzini (1990/1991). Todas as entrevistas foram realizadas

pessoalmente, à exceção de uma que se optou por videoconferência (Tabela III). Na segunda fase do estudo, foram realizadas vinte e seis entrevistas confirmatórias, igualmente semi – estruturadas, a dezoito entidades (Anexo V). Estas entrevistas foram direcionadas aos colaboradores dos diversos departamentos de contabilidade da ULisboa. Das vinte entidades que constituem a ULisboa (18 faculdades e institutos, o SAS e a RUL), apenas duas não foram consideradas neste estudo: o IST e a FM. O IST por ter sido a única entidade que não fez parte das entidades piloto na ULisboa e a FM por não se ter mostrado disponível.

Tabela III – Lista de entrevistas exploratórias

Nº Entrevistado	Cargo	Data	Duração
1	ROC e Docente	10/07/2018	1 hora e 50 minutos
2	ROC	13/07/2018	20 minutos
3	Docente	16/07/2018	30 minutos
4	Docente e membro cooptado do Gabinete Técnico da UNILEO	19/07/2018	30 minutos
5	Docente e Ex-membro CNC	20/07/2018	50 minutos
6	Responsável Financeira da Reitoria	27/07/2018	20 minutos

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

5.1. Entrevistas exploratórias – Breve análise

Na primeira fase deste estudo os objetivos passam por compreender, por um lado, quais as principais alterações contabilísticas introduzidas pelo SNC-AP e, por outro, que vantagens, problemas e desafios surgiram com a implementação do mesmo, de acordo com a perceção dos respondentes.

Como uma das principais alterações, apontadas pelos respondentes, foi referida a estrutura conceptual. “Ter uma estrutura conceptual é fundamental para qualquer referencial contabilístico.” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018). Com o SNC-AP “deixámos de ter um sistema assente em regras detalhadas para ter um sistema assente em grandes princípios e que precisamente por isso exige na sua aplicação um grande julgamento” (Entrevista n.º 4, 19.07.2018). Por esta razão, “as normas e princípios, deixam de ser tão taxativas, o que vai implicar que os profissionais que as aplicam estejam familiarizados com estas normas” (Entrevista n.º 5, 20.07.2018). No entanto, esta transição poderá

constituir um desafio à implementação do normativo, uma vez que os colaboradores que trabalham na contabilidade não têm essa experiência e, como tal, terão, numa fase inicial que recorrer a consultores ou a formação (Entrevista n.º 4, 19.07.2018). De acordo com os respondentes, este desafio é sentido transversalmente em vários países que já se encontram a avançar para as IPSAS.

Uma outra alteração contabilística introduzida pelo SNC-AP e referida pelos respondentes prende-se com o reconhecimento dos factos. Com este novo normativo passa a ser exigido o reconhecimento de determinados tipos de transação que anteriormente poderiam não ser reconhecidos e, em simultâneo, passam a existir novas normas, que eram inexistentes, para regular determinadas transações, como por exemplo os acordos de concessão na perspetiva do concedente. Outro exemplo é a nova norma sobre as imparidades para os ativos não correntes, que embora no POCP já existisse a possibilidade de fazer amortizações extraordinárias, estas não eram feitas. (Entrevista n.º 5, 20.07.2018). De facto, “ao nível do reconhecimento de ativos e passivos estamos a falar de uma revolução mas ela tem de ser encarada de frente” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018). Vamos ter “ativos (e passivos) que são reconhecidos como tal e que terão de deixar de o ser e vice-versa.” (Entrevista n.º 5, 20.07.2018).

De acordo com a perceção dos respondentes, o SNC-AP trará também mais informação e maior transparência na gestão dos dinheiros públicos, não só ao nível do reporte pelas entidades à tutela, como também ao nível do reporte internacional para a Europa e sobretudo para os cidadãos (Entrevista n.º 5, 20.07.2018). Para assegurar esta melhoria na *accountability* é necessária “boa informação financeira que por sua vez só é possível com um sistema de informação robusto, como é o caso do SNC-AP” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018).

Os respondentes foram unânimes em realçar que “este normativo é mais exigente pois obriga a uma maior divulgação de informação e espera-se que traga um alargamento da contabilidade em regime de acréscimo a uma panóplia de entidades públicas, que até então só conhecem o princípio de caixa (Entrevista n.º 1, 10.07.2018). Deste modo, o SNC-AP “irá trazer uma implementação em base de acréscimo muito mais rigorosa e alargada” (Entrevista n.º 5, 20.07.2018).

Relativamente às vantagens inerentes ao SNC-AP, espera-se que o novo normativo traga maior rigor na informação, o que irá permitir o tratamento de determinados tipos de

transação e contribuir seguramente para uma melhor gestão financeira pública nas suas diversas vertentes - orçamental, financeira e de gestão (Entrevista n.º 1, 10.07.2018).

Adicionalmente, os respondentes reconhecem como vantagem existência da norma de contabilidade de gestão (NCP 27) que “incorpora algumas das abordagens da contabilidade de gestão mais inovadoras que já existem e abre uma frente interessantíssima de desenvolvimento dos sistemas de informação de gestão nos vários organismos” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018). Contudo, a implementação desta norma, acaba por ser também um dos maiores desafios deste normativo (Entrevista n.º 3, 16.07.2018). Outra vantagem do SNC-AP que também constitui, em simultâneo, um grande desafio à sua implementação é a “possibilidade da Administração Pública ter acesso a uma plataforma, única e comum, de informação uniforme” (Entrevista n.º 3, 16.07.2018).

Para além dos desafios os respondentes realçaram o facto do universo do setor público ser muito variado, com uma grande variedade de serviços, domínios jurídicos distintos e diferentes níveis de autonomia. Tal facto irá “obrigar a um elevado esforço de adaptação por parte das diversas entidades adotantes, tais como universidades, institutos públicos, hospitais, municípios, entidades empresariais públicas, autarquias, autoridade tributária, entidades reguladoras, direção geral, ao nível dos conceitos e de situações específicas de cada tipo de entidade” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018). Para além disso, o facto de o SNC-AP ser baseado em princípios vai exigir “muitas orientações e interpretações”, apesar do “trabalho muitíssimo bom de adaptação feito, não se limitando a transcrever as IPSAS” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018).

Nesta fase de implementação, os adiamentos que têm ocorrido foram identificados como “desmotivadores”, dando “a ideia errada de que (a adoção) poderá nunca avançar”, acrescentando que talvez tivesse sido preferível “avançar para o normativo ainda que o primeiro ano não corresse tão bem” (Entrevista n.º 4, 19.07.2018).

No contexto particular em estudo, os respondentes reconhecem a preparação da ULisboa, face aos desafios, pelo facto das suas UO's já utilizarem o POC-Educação que, na opinião dos respondentes, era um dos POC setoriais mais desenvolvidos. Assim, a anterior adoção do POC-Educação poderá vir a ser uma mais-valia na adaptação ao SNC-AP, uma vez que criou as bases para que os departamentos financeiros das universidades

enfrentem melhor as possíveis dificuldades. Tal “não quer dizer que também não tenham dificuldades, mas será mais fácil a adaptação” (Entrevista n.º 1, 10.07.2018).

5.2.Resultados

Nesta seção serão apresentados os resultados obtidos com as entrevistas semi-estruturadas efetuadas às várias entidades. A organização desta seção é idêntica à do guião referido no capítulo da metodologia, anexo a este trabalho.

5.2.1.Caracterização dos Recursos Humanos

Na primeira parte da entrevista, o objetivo passa por caracterizar os recursos humanos responsáveis pela contabilidade nas diversas UO's da ULisboa, por forma a compreender não só a dimensão da equipa em cada uma, mas também as qualificações académicas, o número de anos de experiência em contabilidade e a faixa etária média desses colaboradores.

Conclui-se que o total de colaboradores afetos a funções de contabilidade nas diversas faculdades e institutos da ULisboa é de 88. A média das equipas é de 6 colaboradores. No entanto, a dimensão destas equipas varia muito entre as UO's, devido, em parte, à variabilidade na dimensão das faculdades e institutos da ULisboa. Assim, enquanto a equipa mais pequena é constituída por 2 pessoas (na FA), a maior envolve 13 colaboradores (na FC). No que diz respeito ao SAS e a RUL, no seu conjunto, têm 36 colaboradores ligados a estas funções. De salientar que a equipa da RUL é das maiores, uma vez que para além de fazer a sua própria contabilidade, ainda é responsável por fazer (total ou parcialmente) a contabilidade de algumas outras faculdades e institutos.

Relativamente à formação académica destes recursos humanos, podemos concluir que 66% dos colaboradores que pertencem às equipas de contabilidade da ULisboa têm habilitações superiores ao 12º ano (Figura 3), dos quais 77% com formação nas áreas de contabilidade, gestão e administração pública (Figura 4). Para além disso, a maioria dos colaboradores (72%) demonstrou ter formação específica na área da Administração Pública.

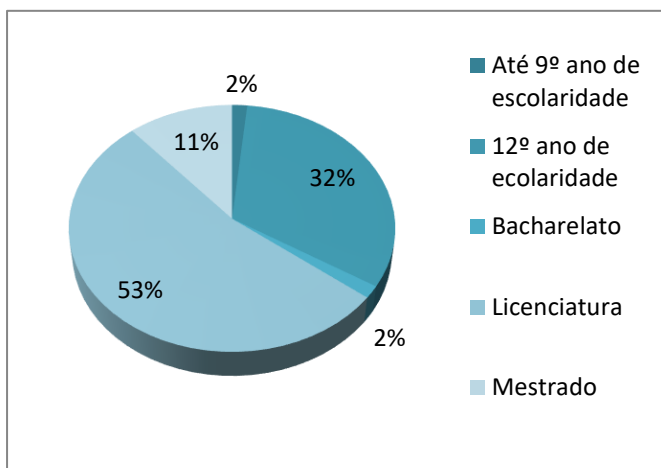


Figura 3 - Habilitações académicas nas equipas de contabilidade da ULisboa

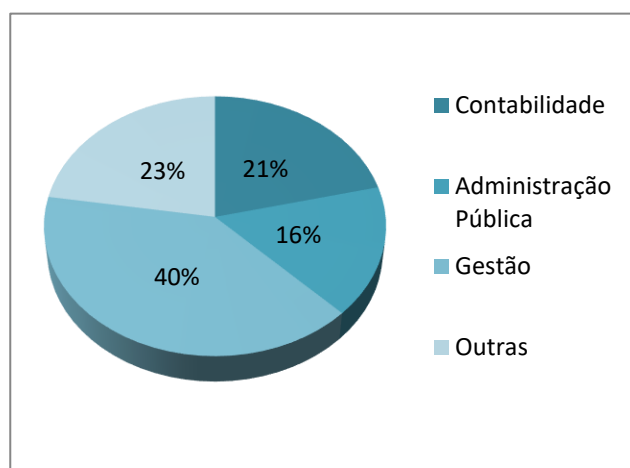


Figura 4 - Área de Formação das equipas de contabilidade da ULisboa

Em relação à experiência profissional média das equipas de contabilidade, conclui-se que também existe uma grande discrepância entre as UO's da ULisboa, sendo a experiência mínima de 9 anos e a máxima de 24 anos. Quanto à idade, a média na ULisboa dos colaboradores afetos a funções de contabilidade é de 45 anos, variando entre os 20 e os 60 anos.

5.2.2. Qualificação dos recursos Humanos

Relativamente à formação recebida pelos recursos humanos da ULisboa, responsáveis por dar resposta às exigências do SNC-AP, conclui-se que nos últimos três anos todas as entidades tiveram acesso a formação específica sobre SNC-AP e sobre o *software* de apoio à contabilidade. Já nas áreas de contabilidade orçamental e analítica, os colaboradores receberam menos formação, sendo que apenas 8 e 4 das entidades, respetivamente, responderam afirmativamente.

Em termos de duração, no total as entidades receberam aproximadamente, 12.476 horas de formação, sendo que cada UO recebeu em média 734 variando entre as 100 horas (no IGOT) e as 1.740 horas (no ICS). Aliás, o ICS e a RUL foram das entidades que mais horas de formação receberam, o que pode ser justificado por terem sido das primeiras entidades piloto, como já referido anteriormente. Da totalidade de horas de formação, 51% corresponde a formação sobre o *software* de apoio e 47% em SNC-AP, áreas às quais foi dada maior importância por parte das entidades (Figura 5). Quanto às entidades

formadoras, 55% das horas de formação foram administradas pela Novabase, 29% pela UNILEO (Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental), 11% pela Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA) e apenas 6% pela RUL e outras entidades, como o ISCAL (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa) e a OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados) (Figura 6).

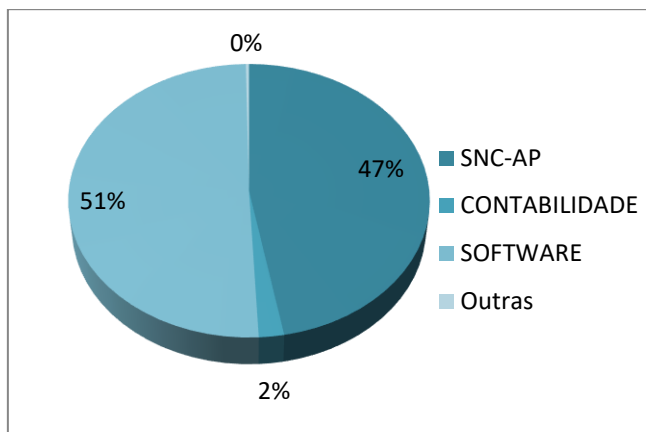


Figura 5 - N.º de horas de formação por área (%)

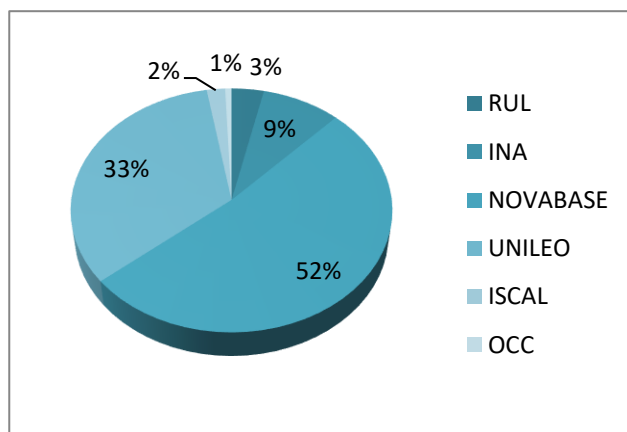


Figura 6 - N.º horas de formação por Entidade formadora (%)

Quanto à utilidade destas formações, a perceção das entidades adotantes é positiva, considerando que as formações em SNC-AP foram úteis, embora os formandos de 2016 refiram que a aprendizagem já se encontra desatualizada, admitindo a necessidade de nova formação nesta área. Já no que diz respeito à formação sobre o *software* de apoio, a maioria das entidades reconhece como útil mas não suficiente.

Conclui-se ainda que das 18 UO's entrevistadas, apenas 5 afirmaram ter sentido necessidade de contratar pessoal qualificado nos últimos três anos devido à implementação do SNC-AP.

5.2.3. A Implementação do SNC-AP

Da análise realizada, foi possível concluir sobre o grau de concordância dos respondentes em relação a determinadas afirmações sobre a implementação do SNC-AP (numa escala de 1 a 5), nomeadamente, em relação às razões da transição para o novo normativo, principais implicações e identificação de vantagens associadas a esta mudança

(Figura 7). Um grau médio de concordância igual ou superior a 4 foi interpretado como uma concordância significativa em relação às afirmações.

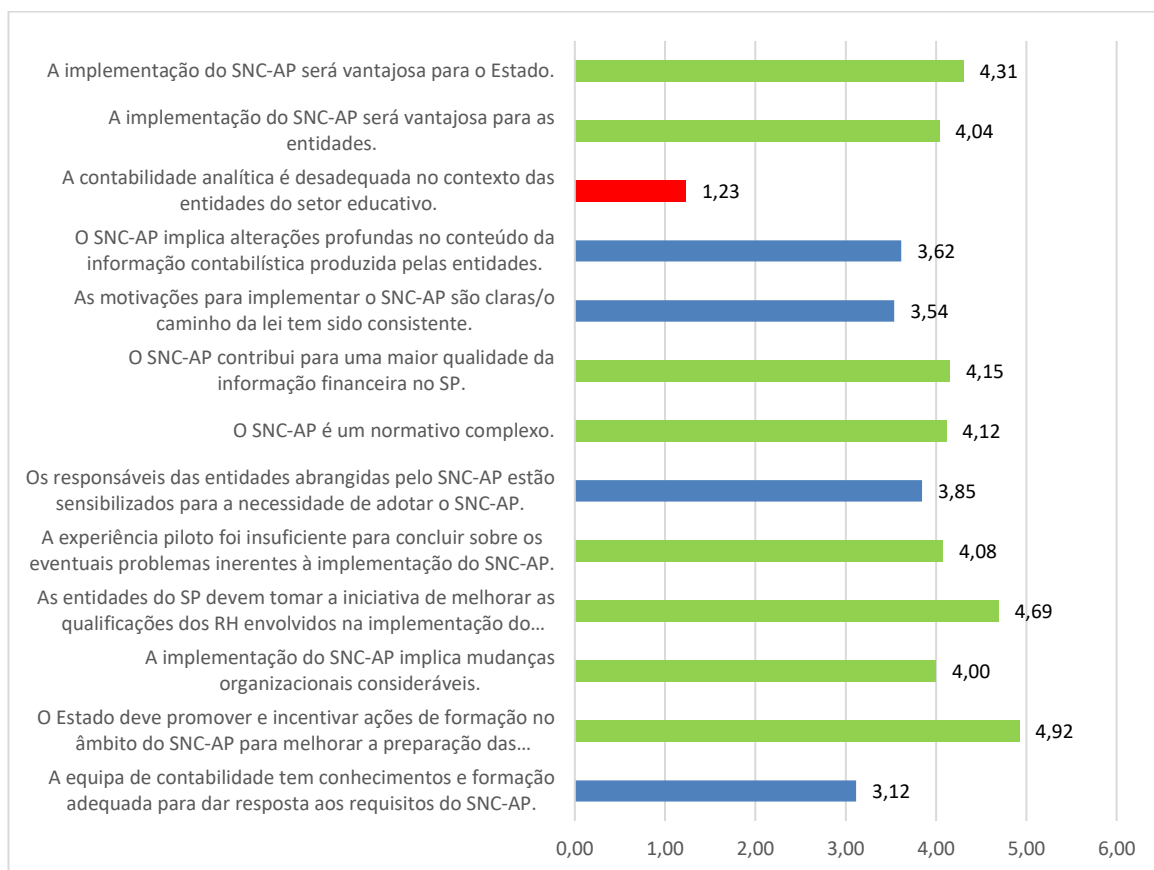


Figura 7 - Percepção sobre a implementação do SNC-AP

Conclui-se que a percepção global na ULisboa sobre a implementação do SNC-AP é muito positiva e entendida como claramente vantajosa para o Estado (média de 4.31) e para as entidades (média de 4.04), contribuindo também para uma melhor qualidade de informação financeira do SP (média de 4.15).

As questões mais marcantes para as entidades adotantes na ULisboa prendem-se com as necessidades de formação dos recursos humanos diretamente envolvidos, uma vez que os respondentes, apesar das qualificações e formação das equipas de contabilidade, reconhecem alguma falta de conhecimentos e experiência necessários à implementação do normativo (média de 3.12). Os respondentes entendem que as entidades do SP devem tomar a iniciativa de melhorar as qualificações dos recursos humanos envolvidos na sua implementação (média de 4.69). Contudo, na generalidade das entidades, existe o entendimento que o Estado também deve promover e incentivar ações de formação no

âmbito do SNC-AP para melhorar a preparação das entidades do SP (média de 4.92), reconhecendo que o Estado tem acautelado essa formação, mas que tal esforço deve continuar.

Em termos de implicações, os respondentes consideram que o SNC-AP é um normativo complexo (média de 4.12), que implica mudanças organizacionais consideráveis (média de 4) e que a experiência piloto foi insuficiente para concluir sobre os eventuais problemas inerentes à implementação do SNC-AP (média de 4.08).

Relativamente à desadequação da contabilidade analítica (atual contabilidade de gestão) como exigência do SNC-AP, a média de concordância foi extremamente baixa (1.23). A contabilidade analítica (atual contabilidade de gestão) é reconhecida como muito importante pela quase totalidade dos respondentes, embora para alguns a NCP 27 deva ainda ser melhorada, havendo, neste âmbito, ainda algum caminho a percorrer.

De entre as restantes alterações introduzidas pelo SNC-AP, o aspeto percecionado como mais relevante prende-se com a mensuração e divulgação dos ativos não correntes e a valorização dos ativos com vida útil zero (mencionado como a alteração mais significativa por 8 entidades). Foram também referidos como aspetos relevantes a maior fiabilidade da informação, a classificação das rubricas orçamentais e a harmonização com o setor privado.

5.2.4. Obstáculos à implementação do SNC-AP

Na quarta parte das entrevistas realizadas, o enfoque foi na perceção das entidades sobre a fase do processo de implementação em que se encontravam e os principais obstáculos e resistências sentidos.

Relativamente à implementação do SNC-AP dentro da própria UO, a maioria dos respondentes considera que se encontra numa fase intermédia, com um grau de implementação de 3.31 (numa escala de 1 a 5), com um mínimo de 1 (1 respondente) e um máximo de 4 (11 respondentes). As entidades reconhecem que, embora já tenham dado importantes passos, ainda existe uma norma bastante importante que não se encontra implementada (a NCP 27 – Contabilidade de Gestão).

No que concerne os obstáculos e resistências sentidos na implementação do SNC-AP, na generalidade, cerca de 92% dos respondentes referem dificuldades na

implementação (apenas dois respondentes afirmaram que não sabiam responder ou não tinham mesmo sentido dificuldades). A maior dificuldade diz respeito ao próprio *software* de apoio à contabilidade (17 dos 26 respondentes refere como a maior dificuldade), em particular pela falta de apoio atempado no esclarecimento de dúvidas e pelas falhas de parametrização. Outras dificuldades relevantes incluem a mensuração dos ativos e valorização patrimonial (9 colaboradores), a própria interpretação das normas e a falta tanto de recursos qualificados como de apoio técnico por parte da RUL, da entidade reguladora e da empresa de *software* (4 colaboradores). Estes resultados confirmam a ideia recolhida na fase exploratória de que “a informação tem chegado a conta gotas” (Entrevista n.º 5, 20.07.2018).

Reflectindo sobre um conjunto de obstáculos que podem justificar as dificuldades sentidas (Figura 8), os respondentes avaliaram (numa escala de 1 a 5), de acordo com a sua perceção, quais os obstáculos mais fortes na adoção do SNC-AP. Uma avaliação superior a 3 foi interpretada como indicativa de um obstáculo com impacto, enquanto uma avaliação inferior a 2 permitiu identificar os fatores que não funcionam como obstáculos.

Conclui-se que a duração insuficiente da experiência piloto e a quantidade de recursos humanos disponível (ambos com média de 3.7) são os obstáculos mais relevantes. Também a inadequação do *software* de apoio à contabilidade (média de 3.54) e a falta de tempo da entidade para preparar a adoção do novo normativo (média de 3.5) foram realçados pelos respondentes. A qualificação insuficiente dos recursos humanos (média de 3.33) e a sua resistência ao *software* de apoio à contabilidade (média de 3.17) também parecem ter algum impacto.

Por outro lado, é ainda possível concluir que a pressão das entidades competentes e reguladoras, bem como as restrições financeiras não têm funcionado como obstáculos à adoção do SNC-AP (ambos com média de 1.46). De forma idêntica, os respondentes não reconhecem como significativa a resistência dos recursos humanos ao novo normativo (média de 1.92).

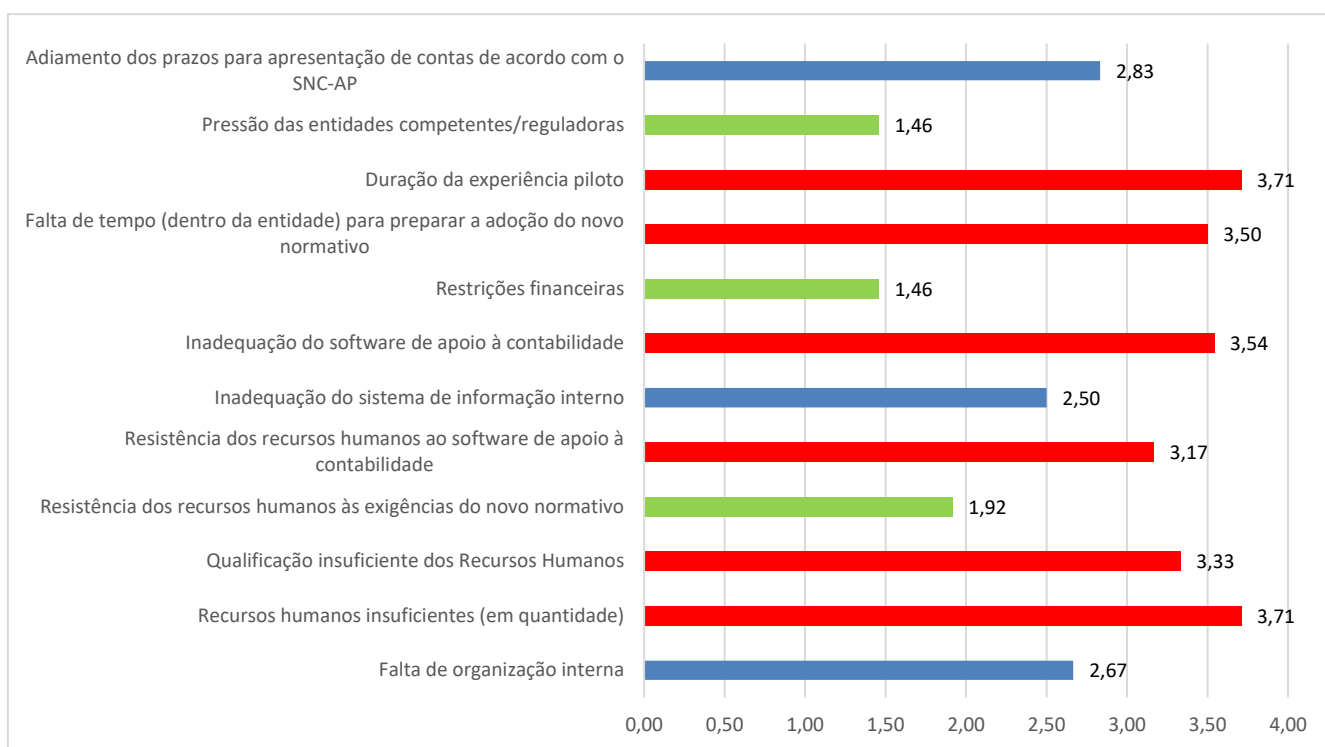


Figura 8 - Obstáculos à implementação do SNC-AP

5.2.5.Requisitos das NCP

Na quinta, e última, parte das entrevistas o objetivo foi confrontar a perceção das entidades adotantes sobre o cumprimento, pela respetiva entidade, dos vários requisitos das NCP com a realidade da sua prestação de contas em 2017.

No que diz respeito à perceção do cumprimento dos requisitos, a maioria das entidades respondeu afirmativamente a todos os requisitos que se aplicavam, salvo duas exceções: a aplicação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão (não é aplicada por nenhuma das entidades) e a parte correspondente à valorização dos ativos que se encontram totalmente depreciados mas ainda em uso (NCP 5 §46 e §51 e NCP 2 §28 alínea e)), sendo que alguns dos respondentes justificaram tal facto, pela falta de tempo. No entanto, acrescentaram ainda que, para os casos em que se aplicava, no que respeita a Terrenos e Edifícios estes foram revalorizados ou até mesmo reconhecidos (no caso dos imóveis que se encontravam registados em nome da RUL e que foram cedidos às diferentes UO's, no âmbito da Lei da Autonomia das Universidades). Para além dos dois incumprimentos mencionados, 3 das entidades afirmaram ainda que não tinham efetuado a totalidade dos

abates, justificando tal facto, mais uma vez, por falta de tempo para analisar quais os bens que deveriam ser abatidos.

Relativamente aos requisitos que as entidades afirmaram cumprir, é importante mencionar a apresentação de um conjunto completo de Demonstrações Financeiras (DF's), de acordo com a NCP 1; de todos os Ativos Intangíveis terem sido corretamente reclassificados, de acordo com a NCP 3; e de terem sido analisadas todas as situações que pudessem gerar uma provisão, um passivo contingente ou um ativo contingente, de acordo com a NCP 15.

Na realidade da prestação de contas destas UO's, o que realmente se observa é que estas entidades não estão, de facto, a aplicar a NCP 27 – Contabilidade de Gestão. Efetivamente, pelo facto da NCP 27 ser muito complexa e pelo sistema informático ainda não estar desenvolvido o suficiente para poder dar a informação necessária, esta ainda não foi possível ser aplicada pelas entidades. Para algumas UO's este facto acabou por ser um retrocesso, uma vez que, em anos anteriores, pelo menos 3 dessas entidades já dos seus próprios sistemas de contabilidade analítica praticamente operacionais ou mesmo a funcionar corretamente (é caso do ISEG).

No que diz respeito à valorização dos ativos em uso e totalmente depreciados, as entidades não conseguiram atempadamente resolver esta questão, sendo que é um ponto claro para resolver em 2018. Tal situação levantou outra questão, importante na ULisboa, em relação à forma como se deve mensurar determinados bens como, por exemplo, obras de arte ou de valor histórico, uma vez que são bens com características muito específicas.

Por fim, constata-se igualmente que estas UO's ainda não apresentaram a Demonstração de Fluxos de Caixa Previsional (NCP 1, §17).

5.3. Principais conclusões do Estudo

A implementação do SNC-AP na ULisboa foi um processo difícil, sobretudo no início, em que as UO's sentiram uma evidente falta de apoio por parte da entidade reguladora, obtendo respostas morosas e, por vezes, ambíguas às dúvidas colocadas.

Este processo de adoção tornou-se particularmente mais complicado por não se tratar, apenas, de uma mudança de normativo, mas também de uma mudança de sistema informático. As equipas de contabilidade tiveram não só de se adaptar ao novo normativo,

mas também a um novo *software* e a uma nova forma de trabalhar, o que não é fácil quando sabemos que muitas delas já trabalhavam com o *software* anterior há vários anos. Para além de alguma resistência à mudança de *software*, as UO's sentiram igualmente muita falta de formação e de apoio técnico, sobretudo a nível do sistema informático. Esta formação efectivamente existiu, mas apenas no início de todo este processo, fase em que as pessoas ainda não tinham dúvidas concretas. A resposta às dúvidas colocadas pelas entidades era normalmente tardia e, por vezes, vaga. Esta realidade veio dar mais força à primeira recomendação feita pelo TC (2017b) mencionada na revisão de literatura.

Em contrapartida, não houve resistências por parte dos colaboradores em relação ao novo normativo.

Adicionalmente, constata-se que as equipas de contabilidade dos diferentes organismos são insuficientes em quantidade, confirmando assim a afirmação que é feita por Gonçalves (2006) e pelo TC (2017b). A falta de recursos humanos impediu que as entidades pudessem alocar, pelo menos, um colaborador para se dedicar exclusivamente ao estudo do novo normativo.

Quanto à sensibilização das entidades e dos respetivos dirigentes para a necessidade de mudança para este novo normativo, de acordo com os respondentes ainda é algo que não se encontra muito claro, o que vem ao encontro também da recomendação feita pelo TC (2017b).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

6.1.Principais conclusões da Investigação

A evolução do normativo contabilístico português para o setor público era inevitável, uma vez que o normativo existente já se encontrava desatualizado, desfragmentado e com alguns conceitos e normas já sem sentido.

A crise financeira sentida a partir de 2008 acabou por ser um alerta para a UE e para Portugal, em particular, reforçando a necessidade premente de melhorar a fiabilidade da informação financeira do setor público. Em Portugal os organismos públicos orientavam-se por diferentes normativos contabilísticos, consoante o tipo de setor. Para além disso, a implementação do POC-P decorria a velocidades muito diversas nas várias entidades.

Especificamente no setor da Educação, o POC-Educação já estava em vigor desde 2002 e, no entanto, ainda havia muitas entidades deste setor que não o aplicavam na sua totalidade. A ULisboa não foi exceção, verificando-se diferentes velocidades no que diz respeito à introdução do princípio do acréscimo e à contabilidade analítica; embora obrigatórios, as entidades ainda não os aplicavam.

A implementação do SNC-AP, baseado nas IPSAS, é muito recente. Portugal, inclusivamente, é um dos países pioneiros e que, por isso, servirá como exemplo para os restantes países da UE. Neste momento, apenas se pode falar de expectativas em relação ao que o novo normativo poderá trazer e, neste sentido, espera-se que seja um excelente contributo para a Gestão Pública do país e para a uniformização da informação contabilística do setor público.

Uma das grandes mudanças deste normativo passa pela contabilidade de gestão. Esta é uma medida revolucionária, no entanto a respetiva norma carece de mais desenvolvimento e mais esclarecimento para que as entidades consigam aplicá-la. Outra alteração relevante do SNC-AP é estar baseado em princípios e não regras, o que acaba por exigir um esforço maior por parte das entidades adotantes e torna fundamental a existência de um suporte para esclarecimento de dúvidas. Tal plataforma existe, no entanto, as entidades referem que as respostas inicialmente foram tardias e, por vezes, ambíguas. A formação que tem sido disponibilizada pela UNILEO é reconhecida como um ótimo apoio para quem está a implementar o SNC-AP pela primeira vez, mas ainda assim as entidades apontam insuficiências, como a falta de exemplos mais práticos. Foi também disponibilizado um manual de apoio à implementação, o que em termos de conceito é uma excelente ideia, mas que precisa de melhoria, uma vez que as entidades adotantes referem a falta de um fio condutor e também de poucos exemplos práticos.

Quanto à criação de entidades piloto para testar o novo normativo antes do mesmo se tornar de aplicação obrigatória, foi uma ideia que já tinha sido aplicada com a introdução do POCP e é reconhecida como boa, mas acabou por não ser tão vantajosa quanto se esperava. Na realidade, o objetivo das entidades piloto seria testar o normativo antes de ele entrar em vigor, todavia tal situação não aconteceu uma vez que os resultados obtidos foram tardios e o normativo já se encontrava em vigor.

Este é um processo recente que, como em qualquer implementação de um novo normativo, precisa do seu tempo para que as equipas de contabilidade a possam aplicar

numa base diária. Terá de existir uma adaptação das entidades ao normativo, mas também o normativo necessita de tempo para se ir adaptando à realidade das entidades.

Ao contrário do que sucedeu com o POCP, em que dezoito anos após a sua aprovação ainda não se encontrava totalmente implementado, pretende-se um caminho diferente para o SNC-AP. Este será um dos grandes desafios deste novo normativo – a sua implementação em todas as entidades do SP, uma vez que, ao contrário do setor privado, não existem mecanismos de sanção para quem não o aplica. Mas tal será, certamente, um trabalho contínuo no tempo, o processo de implementação é também um processo de aprendizagem contínua de todas as entidades envolvidas, sejam adotantes ou reguladoras.

O Estado tem assumido um papel proactivo neste processo, contudo, é necessário perceber como a implementação está a acontecer na realidade e compreender as principais dificuldades sentidas, para que esta transição seja bem-sucedida. Espera-se que as conclusões deste estudo possam contribuir para que, enquanto país pioneiro, possamos servir de bom exemplo aos restantes países europeus.

6.2. Limitações do Estudo

Uma das limitações encontradas neste estudo foi o facto de ter havido uma mudança simultânea de normativo e de sistema informático. O facto das pessoas se sentirem muito descontentes com o novo *software* afeta negativamente a implementação do normativo propriamente dito, apesar das entidades não terem perdido a noção da sua importância. De facto, a maioria das dificuldades sentidas estão relacionadas com o sistema informático e não tanto com questões novas que tenham surgido com o novo normativo.

Adicionalmente, a não implementação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão – que, no fundo, acaba por ser uma das grandes mudanças do novo normativo e aquela que se espera que, quando corretamente aplicada, traga maiores benefícios para a contabilidade pública, acaba por ser também uma limitação.

Não foi possível conseguir resposta de uma das entidades do universo definido para este estudo, mas a variedade de UO's que partilharam a sua experiência permitiu retirar conclusões que retratam a realidade sentida na ULisboa, uma das primeiras entidades que em 2017 prestou contas de acordo com o SNC-AP.

6.3.Sugestões para investigação futura

Dando seguimento a este estudo realizado na fase inicial do processo de implementação do SNC-AP, seria interessante replicá-lo daqui a dois ou três anos, quando já tivermos dois períodos de fecho homólogos, para compreender como está a decorrer a implementação do SNC-AP. Deste modo seria possível concluir se os desafios que foram identificados no presente estudo, nomeadamente a implementação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão, foram entretanto ultrapassados, tanto no universo específico da ULisboa, como numa perspetiva mais ampla para outras entidades do setor público.

Uma outra ideia a explorar seria avaliar se a implementação deste novo normativo contribuiu realmente para uma melhoria da gestão dos dinheiros públicos, ou seja, se as expectativas que se têm em relação aos benefícios do SNC-AP foram cumpridas ou até superadas, de modo a justificar o elevado investimento feito na sua implementação.

Finalmente, por ser um tema que não é exclusivo do nosso país, seria interessante compreender como está a correr a implementação do normativo de contabilidade pública baseado nas IPSAS na UE, de modo a concluir se houve, de facto, uma harmonização da informação financeira e se, sobretudo, essa harmonização contribuiu para uma melhoria económica da UE.

BIBLIOGRAFIA

- Andrade, A. D. (Março de 2009). Interpretive Research Aiming at Theory Building: Adopting and Adapting the Case Study Design. *The Qualitative Report Volume 14 Number 1*, pp. 42-60.
- Araújo, J. F. (1999). *Reform and Institutional Persistence in Portuguese Central Administration*, PhD. Reino Unido: University of Exeter.
- Araújo, J. F. (2002). *Gestão Pública em Portugal: mudança e persistência Institucional*. Coimbra: Quarteto Editora.
- Araújo, J. F. (2004). A Reforma da Gestão Pública: do mito à realidade. *Seminário Internacional Luso -Galaico "A Reforma da Administração Pública: apostas e casos de sucesso"*, (pp. 1-11). Braga.
- Argento, D., & Helden, G. J. (2010). Water sector reform in Italy and in the Netherlands: ambitious change with an uncertain outcome versus consensus-seeking moderate change. *International Review of Administrative Sciences*.
- Behn, R. D. (1995). The Big Questions of Public Management. *Public Administration Review*, 313-324.
- Bilhim, J. (2002). *Questões Atuais de Gestão de Recursos Humanos*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Boston, J., Martin, J., Pallot, J., & Walsh, P. (1996). *Public management: The New Zealand*. Auckland: Oxford University Press.
- Bovaird, T., & Löffler, E. (Winter de 2001). Emerging Trends in Public Management and Governance. *BBS - Teaching and Research Review, Issue 5*, pp. 1-9.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe – the Challenge of Harmonization*. Palgrave-MacMillan.
- Burns, J., & W.Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research, Volume 11, Issue 1*, pp. 3-25.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. Reino Unido: Atheneum Press Ltd.
- Carvalho, M. T. (2006). *A Nova Gestão Pública, as reformas no sector da saúde e os profissionais de enfermagem com funções de gestão em Portugal*. Aveiro: Universidade de Aveiro.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (23 de setembro de 2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences, Volume 76, Issue 3*, pp. 537-554.
- Comissão Europeia. (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros: A dequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Bruxelas.
- Direção-Geral de Estatísticas de Educação e Ciência (RAIDES). (2018). *RAIDES17: Principais resultados - Inscritos 2017/2018*. Obtido de a 28 de outubro de 2018 em <http://www.dgeec.mec.pt/np4/958.html>
- Dunsire, A., & Hood, C. (1989). *Cutback Management in Public Bureaucracies*. Cambridge: Cambridge University Press.
- EUROSTAT. (2012). *Ernst & Young: Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*.

- 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. Luxemburgo: Comissão Europeia.
- Ewan Ferlie, L. A. (1996). *The New Public Management in Action*. Oxford: Oxford University Press.
- Fernandes, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, vol. VII, núm. 11, pp. 155-188.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 268-281.
- Gonçalves, S. (2006). A consolidação de contas na Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica. *Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria: Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho*. Braga.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration Vol. 69*, pp. 3-19.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society, Vol. 20*, pp. 93-109.
- Hood, C. (1998). *The Art of the State: Culture, Rhetoric, and Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 429-465.
- IFAC, Accountancy, T. C., & Science, Z. U. (2017). *Financial Reporting Standards Adoption by Country*. Obtido de IFAC.org: <https://www.ifac.org/system/files/Standards-Adoption-by-Country.pdf>
- IPSASB. (julho de 2018). Improvements to IPSAS.
- Lande, E., Ralaza, T. R., & Rocher, S. (2010). The legitimacy of the private-sector accounting framework in the public sector. *13 th CIGAR Conference*.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review, Volume 19; N.º 4*, pp. 719-723.
- Manzini, E. J. (1990/1991). A Entrevista na Pesquisa Social. *Didático, São Paulo, Volume 26/27*, pp. 149-158.
- Monteiro, A. G. (2016). Os desafios do SNC-AP. *Revisores e Auditores*, 43-47.
- Nogueira, S., Jorge, S., Ribeiro, N., & Jesus, M. A. (2017). The role of Pilot Entities in the Institutionalization of Public Sector Accounting Reforms. *30th Anniversary of the Network “Future avenues for Public Sector Accounting: engaging research, practice and use” - CIGAR*. Porto.
- OECD; IFAC. (2017). *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing.
- Oulasvirta, L. (Maio de 2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. *Critical Perspectives on Accounting, Volume 25, Issue 3*, pp. 272-285.

- Paiva, A., Paes, E., Francisco, M., & Cabral, P. (Maio de 2011). Os Métodos Interpretativos e a Entrevista Online na Investigação Qualitativa. *SEM@RESEARCH*, pp. 1-13.
- Rodrigues, L. L. (2017). A evolução da normalização contabilística e a sua contribuição para a transparência dos mercados. *XIV CICA Da Academia à profissão*, (p. 22). Aveiro.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting (2nd ed)*. London: Thomson.
- Silva, A. M. (1994). *Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Silveira, O. C. (março de 2012). As Contas Consolidadas da Universidade de Lisboa - Proposta de um manual de consolidação de contas. *Provas Públicas dos Colégios de Especialidade*, pp. 87 - 162. Portugal: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Silvestre, H. C. (2010). *Gestão Pública*. Lisboa: Escolar Editora.
- Sousa, F., & Cruz, R. (1995). *O Processo de Privatização em Portugal*. Porto: Associação Industrial Portuguesa.
- Tribunal de Contas. (2017). *Relatório de Auditoria n.º 22/2017: Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE)*.
- Tribunal de Contas, T. (2017). *Parecer sobre a Conta Geral do Estado*.
- Universidade de Lisboa. (2017). *Relatório Orçamento de Estado 2018*. Lisboa.
- Universidade do Porto. (2017). *Relatório do Orçamento 2018*. Porto.
- Waldbauer, V. E. (5 de março de 2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money & Management*, pp. 1-4.
- Walsh, K. (1995). *Public Services and Market Mechanisms*. London: Macmillan.
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research: Design and Methods (5th Ed.)*. London: SAGE Publications, Inc.

LEGISLAÇÃO

Constituição da República Portuguesa

Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro

Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro

Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro

Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro

Decreto-Lei n.º 33/2018 de 15 de maio

Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia

Despacho normativo n.º 331/80, de 13 de outubro

Despacho n.º 231/91, de 8 de outubro

ANEXOS

Anexo I – Síntese da evolução do sistema normativo para o setor privado em Portugal

Ano	Diploma legal	Objeto
1977	Decreto-lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro	Aprovação do 1º POC.
1989	Decreto-lei n.º 410/89, de 21 de novembro	Aprovação do POC 89 (adaptação do POC à IV Diretiva Comunitária para harmonização das contas anuais individuais).
1991	Decreto-lei n.º 238/91, de 2 de julho	Aprovação do POC 91 (adaptação do POC à VII Diretiva Comunitária para harmonização das contas anuais consolidadas).
2005	Decreto-lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro	Aproximação da terminologia do POC à do IASB com a transposição da Diretiva n.º 2003/51/CE, de 18 de junho.
2009	Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de julho	Aprovação do SNC.
2010	Decreto-lei n.º 35/2010, de 2 de setembro	Criação de um regime especial simplificado de contabilidade para as micro entidades.
2011	Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março	Aprovação do regime contabilístico para as entidades do setor não lucrativo (ESNL) e do regime de normalização contabilística para as micro entidades.
2015	Decreto-lei n.º 98/2015, de 2 de junho	Simplificação das obrigações contabilísticas das empresas de menor dimensão, alteração das categorias e dos limites de entidades, incluindo no SNC a normalização contabilística das ESNL e das micro entidades e impondo a divulgação de um relatório anual com os pagamentos relevantes feitos a administrações públicas por certo tipo de empresas.

Fonte: Adaptado de Rodrigues (2017)

Anexo II – Distribuição Orçamento de Estado de 2018 da Universidade de Lisboa

Escolas	Orçamento de Estado		Receitas Próprias		Total
FA	6.685.740	61,4%	4.201.467	38,6%	10.887.207
FBA	4.293.449	63,3%	2.492.555	36,7%	6.786.004
FC	24.233.872	65,8%	12.580.129	34,2%	36.814.001
FD	4.705.251	47,4%	5.224.522	52,6%	9.929.773
FF	6.674.094	62,0%	4.083.924	38,0%	10.758.018
FL	10.950.884	50,1%	10.892.431	49,9%	21.843.315
FM	12.009.870	73,2%	4.398.084	26,8%	16.407.954
FMD	2.134.168	44,1%	2.707.237	55,9%	4.841.405
FMV	6.117.518	74,1%	2.135.698	25,9%	8.253.216
FMH	5.422.272	59,9%	3.624.862	40,1%	9.047.134
FP	3.110.790	61,0%	1.986.346	39,0%	5.097.136
ICS	1.839.957	32,5%	3.813.094	67,5%	5.653.051
IE	2.317.853	51,3%	2.201.954	48,7%	4.519.807
IGOT	1.937.922	47,8%	2.114.395	52,2%	4.052.317
ISA	11.007.801	57,7%	8.060.598	42,3%	19.068.399
ISCSP	5.323.203	42,9%	7.084.685	57,1%	12.407.888
ISEG	9.778.856	55,9%	7.712.975	44,1%	17.491.831
IST	55.202.952	58,7%	38.829.986	41,3%	94.032.938
Serviços Centrais	15.754.806	42,3%	21.449.119	57,7%	37.203.925
SAS	5.113.724	63,0%	3.000.000	37,0%	8.113.724
TOTAL	194.614.982	56,7%	148.594.061	43,3%	343.209.043

Fonte: Adaptado de Relatório Orçamento 2018, pag. 10 (2017)

Anexo III – Guião Entrevista Exploratória (Entrevistados n.º 1,2,3 e 6)

1. Quais as principais alterações a nível contabilístico? O novo normativo está suficientemente desenvolvido? Quais as principais lacunas encontradas?
2. Para si, a forma como está a ser conduzida a implementação do SNC-AP é a mais correta? Se sim quais as medidas que no seu entender são as mais eficazes? Se não, o que é que no seu entender deve ser feito?
3. Quais as principais dificuldades/obstáculos à introdução do SNC-AP na Universidade de Lisboa?
4. As Entidades Piloto estavam preparadas para implementar este novo sistema, em 2017? Quais as dificuldades encontradas? O que as mesmas acham sobre o adiamento para 2018, da implementação do SNC-AP?
5. Para si, este novo normativo trás vantagens no âmbito da gestão da Administração pública? Porquê? E desvantagens?
6. Na sua opinião, este novo normativo responde aquilo que entende ser necessário para uma maior qualidade da informação contabilística? Em que sentido?

Anexo IV – Guião Entrevista Exploratória (Entrevistados n.º 5 e 6)

1. Quais as principais alterações a nível contabilístico? O novo normativo está suficientemente desenvolvido?
2. No seu entender qual a razão que levou a CNC a seguir este caminho no âmbito da implementação do SNC-AP? Quais as vantagens que considera que este caminho tem que outros poderiam não ter?
3. Para si, este novo normativo trás vantagens no âmbito da gestão da Administração pública? Porquê?
4. Na sua opinião, este novo normativo responde aquilo que entende ser necessário para uma maior qualidade da informação contabilística? Em que sentido?

Anexo V – Guião Entrevista Semi-estruturada

Tema: A implementação do SNC-AP na Universidade de Lisboa

Este questionário enquadra-se numa investigação no âmbito de uma tese de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, realizada no Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa. O objetivo é analisar a implementação do SNC-AP na Entidade. Os resultados obtidos serão utilizados apenas para fins académicos (tese de Mestrado), sendo garantida a sua confidencialidade e anonimato.

Obrigado pela sua colaboração.

I – CARACTERIZAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS

1. Nº elementos que compõem a equipa responsável pela contabilidade: |_|_|

2. Para cada elemento, caracterize os seguintes aspetos:

	Cargo/Função desempenhada atualmente	Habilitações	Área de formação base	Nº anos de experiência profissional em contabilidade	Idade	Formação específica na área de AP? (S/N)
Elemento #1						
...						

II – QUALIFICAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS

3. Nos últimos 3 anos, os elementos da equipa de contabilidade têm recebido formação nas seguintes áreas:

- a. Contabilidade orçamental
- b. Contabilidade analítica
- c. Contabilidade patrimonial
- d. Fiscalidade
- e. SNC-AP
- f. IPSAS
- g. Software de apoio à contabilidade
- h. Outra

4. Em caso afirmativo na questão anterior: Qual a entidade responsável pela administração de cada formação? Qual a duração de cada formação? De quem partiu a iniciativa de cada formação (do colaborador, da entidade piloto, da entidade formadora, de outra entidade pública)? A formação foi útil para obter ou melhorar conhecimentos no âmbito do SNC-AP?

5. A implementação do SNC-AP implicou a contratação de novos colaboradores nos últimos 3 anos? Em caso afirmativo, quantos? Para que funções? E com que formação, habilitações e experiência anterior em contabilidade?

III - A IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP

6. Qual o seu grau de concordância (1 a 5 sendo 1 discordo totalmente e 5 concordo totalmente) com as seguintes afirmações:
- a. No seu conjunto, a equipa de contabilidade tem conhecimentos e formação adequada para dar resposta aos requisitos do SNC-AP. *(Fonte: Gonçalves, 2006; TC, 2017b)*
 - b. O Estado deve promover e incentivar ações de formação no âmbito do SNC-AP para melhorar a preparação das entidades do setor público. *(Fonte: Gonçalves, 2006; TC, 2017b)*
 - c. A implementação do SNC-AP implica mudanças organizacionais consideráveis. *(Fonte: Gonçalves, 2006; TC, 2017b)*
 - d. As entidades do setor público devem tomar a iniciativa de melhorar as qualificações dos recursos humanos envolvidos na implementação do SNC-AP. *(Fonte: Gonçalves, 2006; TC, 2017b)*
 - e. A experiência piloto foi insuficiente para concluir sobre os eventuais problemas inerentes à implementação do SNC-AP. *(Fonte: TC, 2017b)*
 - f. Os responsáveis das entidades abrangidas pelo SNC-AP estão sensibilizados para a necessidade de adotar o SNC-AP. *(Fonte: TC, 2017b)*
 - g. O SNC-AP é um normativo complexo. *(Fonte: TC, 2017b)*
O SNC-AP contribui para uma maior qualidade da informação financeira no setor público. *(Fonte: TC, 2017b)*
As motivações para implementar o SNC-AP são claras/o caminho da lei tem sido consistente. *(Fonte: TC, 2017b)*
 - h. O SNC-AP implica alterações profundas no conteúdo da informação contabilística habitualmente produzida pelas entidades. *(Fonte: TC, 2017b)*
A contabilidade analítica é totalmente desadequada no contexto das entidades do setor educativo. *(Fonte: Gonçalves, 2006; TC, 2017b)*
 - i. A implementação do SNC-AP será claramente vantajosa para as entidades. *(Fonte: TC, 2017b)*
 - j. A implementação do SNC-AP será claramente vantajosa para o Estado. *(Fonte: TC, 2017b)*
7. Enumere os 3 aspetos mais relevantes introduzidos de novo pelo SNC-AP.

IV – OBSTÁCULOS À IMPLEMENTAÇÃO

8. Qual o grau de implementação (1 a 5 sendo 1 nada e 5 totalmente implementado) do SNC-AP nesta entidade?
9. Sentiu dificuldades/dúvidas na implementação do SNC-AP? Em que aspetos? Enumere os 3 mais relevantes.

10. Na sua opinião, qual a importância (1 a 5) de cada um dos seguintes aspetos para explicar as dificuldades sentidas e referidas na questão anterior:

- Falta de organização interna (*Fonte:TC, 2017b*)
- Recursos humanos insuficientes (em quantidade) (*Fonte: Gonçalves,2006; TC, 2017b*)
- Qualificação insuficiente dos Recursos Humanos (*Fonte:Gonçalves,2006; TC, 2017b*)
- Resistência dos recursos humanos às exigências do novo normativo (*Fonte:TC, 2017b*)
- Resistência dos recursos humanos ao software de apoio à contabilidade (*Fonte:TC, 2017b*)
- Inadequação do sistema de informação interno (*Fonte:Gonçalves,2006; TC, 2017b*)
- Inadequação do software de apoio à contabilidade (*Fonte:Gonçalves,2006; TC, 2017b*)
- Restrições financeiras (*Fonte: TC, 2017b*)
- Falta de tempo (dentro da entidade) para preparar a adoção do novo normativo (*Fonte: Gonçalves, 2006*)
- Duração da experiência piloto (*Fonte: TC, 2017b*)
- Pressão das entidades competentes/reguladoras (*Fonte: TC, 2017b*)
- Adiamento dos prazos para apresentação de contas de acordo com o SNC-AP (*Fonte: TC, 2017b*)

11. Cumpre cada um dos requisitos exigidos pelo SNC-AP? Consulte a listagem dos requisitos do SNC-AP (Fonte: Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro).

NCP	Título	Parágrafo	Requisitos	Perceção do cumprimento (S/N)	Dúvidas sobre a aplicabilidade (S/N)	Cumprimento efetivo (S/N) – a preencher a posteriori
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	14	Apresenta um conjunto completo de DF's (Balanço, Demonstração de Resultados - DR, Demonstração de Alterações de Património Líquido - DAPL; Demonstração de Fluxos de Caixa - DFC e Anexo)			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	15	Apresenta no seu Anexo, as divulgações exigidas pelas Normas de Contabilidade Pública (NCP).			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	16	O Anexo tem também informação adicional às contas necessárias para ajudar os utilizadores a avaliarem o seu desempenho			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	17	Foram preparadas Demonstrações Financeiras (DF's) previsionais (Balanço, DR e DFC).			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	28	As DF's apresentam informação comparativa com o ano anterior para todas as quantias relatadas.			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	41	AS DF's foram preparadas numa base de continuidade. Caso haja incertezas sobre a continuidade ou não haja memo continuidade essa informação deve ser divulgada nas DF's.			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	44	As DF's devem ser apresentadas pelo menos anualmente e devem coincidir com o ano civil. Quando isso não acontece, deve ser divulgado não só o período a que dizem respeito mas também o motivo por usar um período diferente que não o civil e o facto de os valores apresentados nas DF's não serem totalmente comparáveis.			

NCP	Título	Parágrafo	Requisitos	Perceção do cumprimento (S/N)	Dúvidas sobre a aplicabilidade (S/N)	Cumprimento efetivo (S/N) – a preencher a posteriori
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	46	A entidade deve estar em posição de elaborar e apresentar publicamente as suas DF's individuais, aprovadas pelos órgãos competentes, dentro dos prazos estabelecidos por Lei.			
1	Estrutura e conteúdos das Demonstrações Financeiras (DF's)	47	Os ativos e os passivos são apresentados no Balanço como Não corrente e corrente			
2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros		Todas as alterações de políticas contabilísticas e de estimativas foram corretamente divulgadas e justificadas de acordo com aquilo que é aceite pela norma			
3	Ativos Intangíveis (AI)	12 e 21	Todos os bens que se encontram classificados como AI's respeitam a definição de AI: ativo não monetário identificável sem substância física.			
3	Ativos Intangíveis (AI)	91	Os bens classificados como AI só são desreconhecidos quando são alienados ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação			
4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	6 a 10	Foram reconhecidos todos os ativos de concessão de serviços, conforme definido na NCP 4.			
4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	11 e 12	Foram reconhecidos todos os passivos de concessão de serviços, conforme definido na NCP 4.			
5	Ativos Fixos Tangíveis	9	Todos os bens que se encontram classificados como AFT's respeitam a definição de AFT: bens com substância física que: (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.			
5	Ativos Fixos Tangíveis	60	Os bens classificados como AFT só são desreconhecidos quando são alienados ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação			
6	Loações	8	As locações foram corretamente classificadas, respeitando os critérios da norma.			
7	Custos de Empréstimos Obtidos	1	Os custos de empréstimos obtidos são considerados como gasto do período, ou em alternativa, capitalizados mas apenas nos casos em que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, nos termos do NCP 7.			
8	Propriedades de Investimento	5	Todos os bens que se encontram classificados como PI's respeitam a definição de PI: terreno ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para: (a) Usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) Vender no decurso normal das operações			
9	Imparidade de Ativos	21	A entidade avalia a cada data de relato se há indícios de que um ativo possa estar em imparidade			
9	Imparidade de Ativos	22	A imparidade de um ativo intangível ainda não disponível para uso é testada anualmente, comparando a sua quantia escriturada com a respetiva quantia recuperável de serviço			
9	Imparidade de Ativos		Foram reconhecidas as imparidades			
10	Inventários	9	Os inventários reconhecidos na contabilidade respeitam a definição que se encontra nas Normas de Contabilidade Pública (englobam bens comprados e detidos para revenda; terrenos e outras propriedades detidas para venda desde que a entidade tenha por objeto a atividade imobiliária; produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade; materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção e bens comprados ou produzidos por uma entidade, para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico.			

NCP	Título	Parágrafo	Requisitos	Percepção do cumprimento (S/N)	Dúvidas sobre a aplicabilidade (S/N)	Cumprimento efetivo (S/N) – a preencher a posteriori
11	Agricultura	7	Todos os bens que se encontram classificados como ativos biológicos respeitam a definição de Ativo Biológico: animal ou planta viva			
11	Agricultura	7	Todos os bens que se encontram classificados como produtos agrícolas respeitam a definição de Produto Agrícola: produto colhido dos ativos biológicos da entidade			
11	Agricultura	10	Os ativos biológicos e os produtos agrícolas só são reconhecidos na contabilidade quando cumulativamente: (a) A entidade controlar o ativo em resultado de acontecimentos passados; (b) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado a esse ativo; e (c) O justo valor ou o custo desse ativo puderem ser mensurados com fiabilidade.			
12	Contratos de construção		Todos os gastos e rendimentos relacionados com contratos de construção foram corretamente relevados na contabilidade.			
13	Rendimento de Transações com Contraprestação		Todos os rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação foram corretamente relevados na contabilidade.			
14	Rendimento de Transações sem Contraprestação		O rendimento proveniente das transações sem contraprestação foram corretamente reconhecidas e mensuradas de acordo com a NCP 14			
15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	12 e 15	Foram analisadas todas as situações que pudessem gerar uma provisão, um passivo contingente ou um ativo contingente respeitando as definições que se encontram na NCP 15.			
15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	16	Todas as provisões foram reconhecidas, de acordo com a norma que refere que devem ser contabilizadas quando cumulativamente: (a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado; (b) É provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação; (c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.			
16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	21 e 26	Os efeitos de alterações das taxas de câmbio estão corretamente relatados nas demonstrações financeiras.			
16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	22	As taxas de câmbio utilizadas respeitam a norma			
17	Acontecimentos Após a Data de Relato	8 a 11	Foram feitos os ajustamentos necessário nas DF's relativamente a acontecimentos após a data de relato, conforme definido na norma.			
18	Instrumentos Financeiros		Os instrumentos financeiros encontram-se corretamente relevados na contabilidade.			
19	Benefícios dos Empregados	1	Os benefícios dos empregados encontram-se corretamente relevados na contabilidade			
19	Benefícios dos Empregados	1	Os benefícios dos empregados foram corretamente divulgados			
20	Divulgações de Partes Relacionadas	1	Foram divulgadas todas as partes relacionadas			
21	Demonstrações Financeiras Separadas		Apenas utilizado para quando a entidade prepara DF's separadas: Todos os investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas foram corretamente contabilizados e divulgados.			
22	Demonstrações Financeiras Consolidadas	1	Apenas utilizado quando a entidade controla uma ou várias entidades. Para as entidades que esta norma se aplica foram apresentadas e preparadas DF's Consolidadas.			
23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos		Foram corretamente relevados na contabilidade os investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos			
23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	17 a 23	Foi aplicado o método da equivalência patrimonial para todos os casos que cumprem os requisitos apresentados na norma e que não se encontram dispensados da mesma.			

NCP	Título	Parágrafo	Requisitos	Perceção do cumprimento (S/N)	Dúvidas sobre a aplicabilidade (S/N)	Cumprimento efetivo (S/N) – a preencher <i>a posteriori</i>
24	Acordos Conjuntos	2	Nos casos em que a entidade seja parte num acordo conjunto foi determinado o tipo de acordo conjunto no qual está envolvida avaliando os respetivos direitos e obrigações e foram contabilizados esses direitos e obrigações de acordo com esse tipo de acordo conjunto.			
25	Relato por Segmentos					
26	Contabilidade e Relato Orçamental	19	Os montantes de dotações e previsões são reconhecidos após a aprovação do orçamento e na data de início do período a que o mesmo se refere. Em caso de não aprovação do orçamento, deverá recorrer -se aos valores que decorrem dos normativos legais vigentes.			
26	Contabilidade e Relato Orçamental	20	Os lançamentos nas contas orçamentais são feitos ao custo, sendo as verbas sempre registadas pelo valor nominal.			
26	Contabilidade e Relato Orçamental	46	A Entidade apresenta um conjunto completo de demonstrações orçamentais: demonstrações previsionais (o orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual; e o plano plurianual de investimentos) e demonstrações de relato (demonstração do desempenho orçamental; demonstração de execução orçamental da receita; demonstração de execução orçamental da despesa; demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimento e anexo às demonstrações orçamentais).			
27	Contabilidade de Gestão	11	Foi desenvolvido um sistema de contabilidade de gestão onde houve a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custo em prol do aumento da fiabilidade da informação. Esta preocupação conduz à utilização de critérios de afetação, baseados numa base de imputação única (apenas uma base de imputação para repartir todos os gastos indiretos) ou múltipla (bases de imputação distintas que traduzem uma relação de causa-efeito com os fatores que provocaram o custo)			
27	Contabilidade de Gestão		Os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) divulgam informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade e custos e de gestão.			