



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Jaqueline do Rosário Rosa Brito

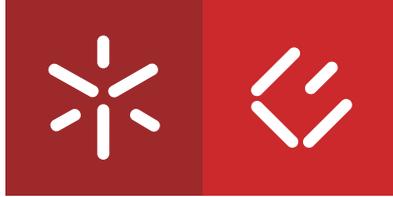
A Institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

A Institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

Jaqueline do Rosário Rosa Brito

UMinho | 2017

setembro de 2017



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Jaqueline do Rosário Rosa Brito

A Institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

Tese de Doutoramento
Ciências da Administração

Trabalho efetuado sob a orientação da
**Professora Doutora Susana
Margarida Faustino Jorge**

Declaração

Jaqueline do Rosário Rosa Brito

Endereço eletrónico: eract_3@hotmail.com

Título da tese: A institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

Orientadora: Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Ano de conclusão: 2017

Designação do Doutoramento: Ciências da Administração

Declara que:

AUTORIZA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE/TRABALHO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura:

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração da presente tese. Confirmando que em todo o trabalho conducente à sua elaboração não recorri à prática de plágio ou a qualquer forma de falsificação de resultados.

Mais declaro que tomei conhecimento integral do Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura:

Agradecimento

Este trabalho não teria sido possível sem a ajuda, estímulo e contributo de um determinado número de pessoas, que direta ou indiretamente, cooperaram para que esta tese se tornasse uma realidade. Neste contexto, os meus agradecimentos de coração vão para:

Deus, a Força Superior que nos orienta e fortalece a seguir avante.

À minha Orientadora, Professora Doutora Susana Jorge, pela amizade e orientação cuidada, pelo encorajamento, sugestões, disponibilidade e apoio fundamental na concretização deste trabalho.

Aos Professores do Doutoramento em Ciências da Administração, pela transmissão dos conhecimentos, sugestões, esclarecimentos e críticas construtivas que foram de grande utilidade para a elaboração deste estudo.

Às pessoas das diversas instituições que contribuíram na recolha dos dados, disponibilizando tempo e informações pertinentes para este trabalho.

Ao Grupo Jerónimo Martins, pela oportunidade de trabalho concedido que contribuiu para o meu desenvolvimento pessoal, profissional e também ajudou a fazer face às despesas que são enormes no terceiro ciclo de estudos.

Aos meus colegas e amigos da Universidade do Minho, pelo estímulo, amizade e apoio demonstrado ao longo da elaboração desta tese.

Finalmente, mas não menos importante, agradeço à minha família.

Ao meu pai e à minha mãe, pela boa formação dada, que me permitiu prosseguir com os estudos até ao doutoramento, os meus eternos agradecimentos. Muito obrigada pelo encorajamento, sobretudo nos momentos mais difíceis e pelo carinho.

Ao meu mano que juntos iniciamos este projeto, muito obrigada pelo carinho e afeto, às minhas irmãs pela força e amor que nos une e ao meu cunhado pelo incentivo e amizade.

À minha avó, pelo carinho, sabedoria e orgulho que terá onde quer que esteja pela realização deste trabalho.

Obrigada a todos!

Resumo

A presente tese versa o processo de reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde, abrangendo o período a partir de 2001 até à atualidade, analisando quais foram os fatores que impulsionaram a reforma. Este período foi particularmente importante, pois marcou a introdução, pela primeira vez, da contabilidade patrimonial em regime de acréscimo.

O objetivo deste trabalho consiste principalmente em descrever a evolução e a situação atual do sistema contabilístico cabo-verdiano ao nível do governo central, discutindo como têm atuado os diversos fatores intervenientes no processo de reforma, como tal atuação tem conduzido à institucionalização do sistema atualmente em vigor e como poderá vir a determinar outras reformas futuras.

O estudo, enquadrado teoricamente pelo modelo de contingência do Lüder (1994; 2002) e pela teoria institucional (DiMaggio & Powell, 1983), é de natureza qualitativa, tendo os dados sido recolhidos através de entrevistas semiestruturadas e de análises de diversos documentos e normativos legais. Para o tratamento das entrevistas utilizamos o *software* MAXQDA. Ademais, para analisar e estruturar os dados a partir das entrevistas, utilizamos o chamado “método Gioia”. No tratamento dos dados, realizamos uma análise de conteúdo qualitativo e quantitativo.

Tratando-se de um estudo inédito, traz importantes contribuições para compreender os processos de reforma da contabilidade pública em países em desenvolvimento, tendo uma contribuição particular para o contexto cabo-verdiano, realidade ainda muito pouco analisada academicamente.

O estudo permitiu concluir que houve diversos estímulos para a reforma, nomeadamente: mudança do regime político, doutrina contabilística dominante, pressões financeiras e requisitos de uma reforma mais alargada do sector público. De acordo com o evidenciado em alguns documentos, bem como por determinados entrevistados, houve também uma pressão positiva para a reforma da parte dos organismos internacionais (e.g. Banco Mundial, Banco Africano de Desenvolvimento e União Europeia) no sentido da inovação do sistema contabilístico. Relativamente aos atores, as reformas foram iniciadas pelos Membros do Governo e implementadas pelos próprios atores da gestão financeira do Estado (diretores gerais, diretores de serviços e técnicos nacionais). As reformas estão a ser implementadas na administração pública gradualmente.

No que respeita a análise de conteúdo quantitativa, notamos que existem termos que foram repetidas com bastante frequência, nomeadamente: “transparência”, “PNCP”, “descentralização”, “burocracia”, “parceiros”, “pressão” e “implementação”, tal como na parte da análise qualitativa como mencionado pelos entrevistados.

Palavras-chave: contabilidade pública, reforma, institucionalização, Cabo Verde, Nova Gestão Pública, contabilidade em regime de acréscimo.

Abstract

This thesis deals with the reform process of the accounting system in the Cape Verde Central Government since 2001, analysing the factors that motivated the reform. This period was particularly important, since the accrual-based accounting was firstly introduced in the public sector.

The main goal of this research is to describe the evolution and the current situation of the Cape Verdean accounting system at the level of the Central Government, discussing how the various intervening factors in the reform process have acted, as this action has led to the institutionalization of the system currently in force and how it might determine other future reforms.

The study is theoretically framed by the contingency model (Lüder 1994; 2002) and the institutional theory (DiMaggio & Powell, 1983); it is a qualitative-based research and the data was collected through semi-structured interviews and analysis of several documents and of the legal framework. Regarding to the interviews treatment, we use MAXQDA software. Moreover to analyze and structure the data from the interviews, we use the so-called “Gioia method”. Dealing with data, we performed a qualitative and quantitative content analysis.

It is a pioneering investigation with important contributions to understand public sector accounting reform processes in developing countries, with particular focus on the Cape Verdean context, whose reality has not been much analysed academically.

The study concluded that there were several stimuli for reform, namely: change of the political regime, dominant accounting doctrine, financial pressures and requirements of a broader reform of the public sector. According to some documents, as well as some interviewees, there was also positive pressure for reform by international organizations (eg World Bank, African Development Bank and European Union) towards the innovation of the accounting system. Regarding the actors, the reforms were initiated by the Government Members and implemented by the state financial management actors themselves (general directors, service directors and national technicians). These reforms are being implemented in public administration gradually.

Concerning the analysis of quantitative content, we observed that there are frequently repeated terms, such as: “transparency”, “PNCP”, “decentralization”, “bureaucracy”, “partners”, “pressure” and “implement” as well as in the part of the qualitative analysis mentioned by the interviewees.

KEY WORDS: public sector accounting, reform, institutionalization, Cape Verde, New Public management, accrual-based accounting

Índice

Resumo.....	v
Abstract.....	vii
Lista de Siglas	xii
Índice de Figuras	xiv
Índice de Quadros / Tabela	xv
Introdução.....	16
1.1 Enquadramento e relevância do tema	16
1.2 Problema, objetivos, delimitação do âmbito da investigação e contribuições esperadas..	21
1.3 Estrutura da tese	23
Parte I – Revisão da literatura e enquadramento teórico	25
2. Contabilidade Pública	25
2.1 Importância e objetivos da contabilidade no sector público	25
2.2 Relevância e papel do orçamento.....	27
2.3 Relacionamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais	31
2.4 Harmonização internacional da contabilidade pública.....	37
2.4.1 A problemática da diversidade de sistemas contabilísticos a nível internacional e a necessidade da sua harmonização	37
2.4.2 O processo de normalização internacional.....	41
2.4.3 Barreiras, vantagens e críticas à harmonização contabilística pública.....	45
2.5 Reformas da contabilidade pública a nível internacional	51
3. Modelos teóricos explicativos dos processos de reforma da contabilidade e gestão financeira pública	61
3.1 O modelo contingencial das inovações da contabilidade pública	63
3.1.1 O Modelo inicial de Contingência.....	65
3.1.2 O Modelo de Contingência revisto	68
3.1.3 O modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira	71
3.1.4 Aplicações do Modelo de Contingência e do Modelo FMR às reformas na contabilidade pública	76
3.2 A teoria institucional	80
3.2.1 O institucionalismo organizacional.....	82

3.2.2 A legitimidade no institucionalismo organizacional	84
3.2.3 O isomorfismo institucional	86
3.2.4 Aplicações da Teoria Institucional às reformas da Contabilidade Pública	88
Parte II – A Reforma da contabilidade pública em Cabo Verde: da independência até à atualidade	93
4. Evolução do contexto político-administrativo e económico	93
4.1 A estrutura política e administrativa de Cabo Verde	93
4.2 Contexto económico	94
4.3 A Direção Nacional de Orçamento e contabilidade pública	95
5. Principais alterações no sistema da contabilidade pública	99
5.1 A reforma da contabilidade pública desde a independência até à atualidade	99
5.2 O sistema atual da contabilidade pública no governo central	102
5.2.1 O Ciclo orçamental	107
5.2.2 A Prestação de Contas	113
Parte III – Estudo empírico	115
6. Metodologia	115
6.1 Estratégia da pesquisa	115
6.2 Desenho da Investigação	120
6.3 Recolha dos dados	122
6.3.1 Análise documental e entrevista	122
6.3.2 Definição e caracterização dos entrevistados	124
6.3.3 Elaboração do guião da entrevista	126
6.3.4. Aplicação das entrevistas	126
6.4. Métodos utilizados na análise dos dados	127
6.5 Fiabilidade e validade do estudo	133
7. Apresentação e discussão dos resultados	136
7. 1 Resultados no âmbito da análise de conteúdo qualitativa	136
7.1.1 Fatores que têm afetado a reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde	137
7.1.1.1 Contexto	137
7.1.1.1.1 Motivos para a reforma	137
7.1.1.1.2 Ordenamentos institucionais	142

7.1.1.2 Atores.....	147
7.1.1.3 Conceito e processo de implementação.....	154
7.1.1.3.1 Estratégia de implementação	155
7.2 A realidade cabo-verdiana em resultado da aplicação do Modelo FMR de Lüder.....	158
7.3 Resultados referentes à análise de conteúdo sumativa	164
Conclusão	168
Referências Bibliograficas	173
Legislação	192
Sítios Web	193

Lista de Siglas

Sigla	Significado
CDMP	Cenário de Despesa de Médio Prazo
CE	Comissão Europeia
CGE	Conta Geral do Estado
CFAA	Country Financial Accountability Assessment
CFMP	Cenário Fiscal de Médio Prazo
CIGAR	Comparative International Government Accounting Research
CNBS	Classificação Nacional de Bens e Serviços
CP	Contabilidade Pública
CRCV	Constituição da Republica Cabo-Verdiana
DGCI	Diretor Geral das Contribuições e Impostos
DGPOG	Direcção-Geral de Planeamento, Orçamento e Gestão
DGT	Direção Geral do Tesouro
DNP	Direção Nacional do Planeamento
DNOCP	Direção Nacional do Orçamento e Contabilidade Pública
EFP	Estatística das Finanças Públicas
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
Eurostat	Statistical office of the European communities
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
FMR	Financial Management Reform
GAO	Grupo de Apoio Orçamental
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
INE	Instituto Nacional de Estatística
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPMN	International Public Management Network
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MF	Ministério das Finanças
MPD	Movimento para a Democracia
NCGA	National Council on Government Accounting
NGP	Nova Gestão Pública
NGFP	Nova Gestão Financeira Pública

Sigla	Significado
NOSI	Núcleo Operacional da Sociedade de Informação
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ONG	Organizações Não Governamentais
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OE	Orçamento do Estado
PAIGC	Partido Africano da Independência da Guiné e Cabo Verde
PIB	Produto Interno Bruto
PEMFAR	Public Expenditure Management and Financial Accountability Review
PNCP	Plano Nacional da Contabilidade Pública
RAFE	Reforma Administrativa e Financeira do Estado
SCN	Sistema de Contas Nacionais
SEC	Sistema Europeu das Contas
SIGOF	Sistema Integrado da Gestão Orçamental e Financeira
SIGP	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial
SIGPG	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial Georreferenciado
SNC – AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
QDS-MP	Quadro Despesa Sectorial de Médio Prazo
QMMP	Quadro Macroeconómico de Médio Prazo
TC	Tribunal de Contas
UCID	União Cabo-Verdiana, Independente e Democrática
UCR	Unidade de Coordenação de Reformas
UE	União Europeia
UPICV-R	União do Povo das Ilhas de Cabo Verde, em Reconstrução

Índice de Figuras

Figura 1 – Ligação Micro e Macro – Fluxos de informação	35
Figura 2 – O processo de desenvolvimento das IPSAS	43
Figura 3 – Modelo de contingência da inovação da contabilidade do sector público	65
Figura 4 – Modelo Contingencial revisto da reforma da contabilidade do sector público	71
Figura 5 – Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira	73
Figura 6 – Organograma do Ministério das Finanças	96
Figura 7 – O ciclo orçamental no Governo Central de Cabo Verde	108
Figura 8 – O CDMP no contexto do sistema de planeamento e orçamento de Cabo Verde.....	109
Figura 9 – Metodologia de implementação das reformas	156
Figura 10 – Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira: reforma da contabilidade pública em Cabo Verde	159

Índice de Quadros / Tabela

Quadro

Quadro 1 – Diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional.....	34
Quadro 2 – IPSAS emitidas pelo IPSAS.....	42
Quadro 3 – Fatores contextuais que explicam a diversidade entre os sistemas contabilísticos...49	
Quadro 4 – Lista dos países que já utilizaram as IPSAS	60
Quadro 5 – Apresentação dos inquiridos de acordo com a classificação do Modelo de Lüder.....	125
Quadro 6 – Codificação do “corpus” da entrevista para análise qualitativa e quantitativa.....	128
Quadro 7 – Resumo das técnicas de recolha e análise de dados	132
Quadro 8 – Principais motivos para a realização da reforma	137
Quadro 9 – Principais ordenamentos institucionais do contexto da reforma	142
Quadro 10 – Principais atores do processo de reforma	148
Quadro 11 – Pressões para a implementação das reformas	152
Quadro 12 – Objetivos almejados com a reforma da contabilidade pública	155
Quadro 13 – Modelo FMR em Cabo Verde: condições contextuais para as inovações/reformas na contabilidade pública	162

Tabela

Tabela 1 – Análise de ocorrências dos termos respeitantes às entrevistas dos indutores, dos stakeholders e dos promotores da reforma.....	165
Tabela 2 – Análise de ocorrências dos termos mencionados nos documentos	166

Introdução

1.1 Enquadramento e relevância do tema

O *core* do sector público é a soberania do governo, controlada pelos partidos políticos. Para o governo nacional, esta soberania estende-se a um país, incluindo a sua economia (Jones & Pendlebury, 2010).

A esfera do sector público diferencia-se do sector privado, existindo características que levam a esta diferenciação e que justificam uma estrutura conceptual subjacente às demonstrações financeiras, bem como uma contabilidade, com princípios distintos. Entre estes aspetos diferenciadores destacam-se as transações sem contraprestação (e.g. os impostos e taxas e as transferências). A natureza involuntária dos impostos e taxas, consiste num dos grandes motivos pelo qual a responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) no sector público é tão importante. Um outro elemento diferenciador é a importância do orçamento, designadamente do Orçamento do Estado (OE), no sector público. As entidades públicas preparam o orçamento, antevendo as suas receitas e despesas para um dado período. Por meio da execução orçamental são controlados os atos de gestão do Governo pelo Parlamento e outros órgãos, assim como a nível organizacional, do órgão executivo pelo órgão deliberativo. No que respeita as finanças públicas o seu cumprimento é averiguado através do relato orçamental (*International Public Sector Accounting Standards Board, 2014*).

A função principal das organizações do sector público não é gerar lucro nem o retorno do capital, mas ir ao encontro de diferentes objetivos de políticas públicas, ao fornecer bens e serviços aos cidadãos. Para além das receitas provenientes dos impostos, as atividades do sector público são também financiadas por taxas, transferências e subsídios, que não resultam da aplicação de regras de um mercado livre, mas são garantidos por decisões e regulações políticas (Tagesson, 2015).

No que respeita às entidades do sector empresarial, a estrutura em termos de meios e fins são opostos aos das organizações do sector público (Tagesson, 2015): enquanto as entidades empresariais realizam operações para gerar recursos e alcançar lucros, as organizações do sector público arrecadam recursos para realizar as suas operações e atividades. Nesse contexto, enquanto nas entidades do sector empresarial, o capital e a receita dependem das transações de troca que são efetuadas voluntariamente através dos seus *stakeholders*, nas organizações do sector público possuem a característica de uma associação com

obrigatoriedade, ou seja, a relação entre a organização e os seus *stakeholders* nem sempre é de natureza voluntária, mas inevitável, pela prestação dos serviços públicos e pelo pagamento de impostos.

Ao longo da história, o sector público tem evoluído por diversas razões e seguindo determinadas tendências de reformas, reformas estas a que diversos investigadores têm atribuído denominações diferentes. Nestes processos, no que concerne em particular à gestão pública, nos últimos 30 anos assistiu-se à passagem de uma cultura de gestão assente na burocracia (em que existia o modelo hierárquico) para modelos de gestão alternativos, nomeadamente assentes numa lógica de mercado, e modelos de redes (com descentralização, externalização dos serviços, etc.). Esta, que foi designada de “Nova Gestão Pública” (NGP), trouxe consigo uma “Nova Gestão Financeira Pública” (NGFP) e com esta a “nova contabilidade pública”, em regime de acréscimo e muito próxima à contabilidade empresarial (Pollitt, 1990).

A NGP é um fenómeno relativamente novo de práticas de gestão que enfatiza a importância dos clientes assim como a *accountability* por resultados (Larbi, 1999). Determinadas práticas de gestão do sector privado foram aplicadas no sector público, no sentido de melhorar a flexibilidade nos processos de tomada de decisões (Hood, 1991; Lapsley & Pallot, 2000). Este fenómeno contribuiu para a criação de uma competição feroz no seio do sector público por diversas razões, abarcando contratos, concursos, a descentralização dos serviços públicos, a definição de normas, transparência e medidas de desempenho para prosseguimento dos procedimentos de *accountability* (Nagirikandalage & Binsardi, 2015).

A contabilidade constitui um meio fundamental para prestação de contas das responsabilidades (*accoutability*), na medida em que fornece informação financeira aos gestores e decisores políticos, permitindo que executem e administrem, de forma eficiente e com responsabilidade, os programas e os recursos públicos. Fundamenta-se num conjunto de normas úteis para a preparação e apresentação das contas do sector público e a disponibilidade apropriada, suficiente e bem motivada dos profissionais enquadrados nos serviços públicos para implementar essas normas (Sulawesi, 2007; Glynn, 1993).

Embora, como referido, não visem o lucro, a maioria dos organismos públicos tem como finalidade o uso dos recursos de forma eficaz e eficiente. Assim, a informação contabilística atribui ênfase aos recursos consumidos, bem como ao cumprimento dos requisitos sugeridos pela entidade financiadora (por exemplo, o governo central, no caso da maioria das entidades públicas). Desta forma a contabilidade deve fornecer, ao mesmo tempo para os

diversos utilizadores, informação orçamental, económica e patrimonial (Carvalho, Martinez & Prada, 1999; Angélico, 1981). Constata-se também a importância da transparência. Peretz & Schroedel (2009), nas suas análises históricas referentes à crise financeira, sugerem que a transparência pode ser aperfeiçoada através de relatórios financeiros, elaborados com base em regras de contabilidade e relato, que permitem divulgar informação financeira de forma padronizada, perceptível e disponível a todos os interessados.

As entidades públicas que, em última instância, constituem o Estado em sentido lato, devem ter uma contabilidade apropriada às necessidades de informação dos seus utilizadores (distintos das entidades do sector privado), quer para efeitos de gestão e decisão, quer para prestação de contas, que é uma obrigação explanada, em muitos casos, na Constituição dos diversos países. O sistema contabilístico público deve permitir instaurar um sistema de responsabilização e assegurar uma boa prestação de contas (Carvalho, Martinez & Prada, 1999).

À medida que a gestão das entidades e dos serviços públicos vai evoluindo, gerando novas necessidades de informação para as finalidades referidas, torna-se necessário proceder a adaptações e mudanças, incluídas em processos de reforma que são, muitas vezes, mais abrangentes, alargados ao sistema de gestão orçamental e financeira e à própria estrutura da administração pública no geral. Num processo de reforma da administração pública, incluindo da contabilidade, não existe um conjunto de soluções estabelecidas à partida; os reformadores podem levantar certas questões para propor soluções que são apropriadas para o contexto nacional do momento e considerando os seus objetivos particulares. O foco na formação dos objetivos da reforma pode ainda ajudar os reformadores a conciliarem os seus interesses de mudança com resultados que são benéficos para os governantes e para toda a sociedade (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, 2001).

Recentemente muitos países, como Portugal e Cabo Verde, por exemplo, têm passado por processos de reforma dos sistemas de gestão financeira e contabilidade pública, no sentido de responder a novas necessidades informativas no âmbito da Nova Gestão Pública, mas também a fim de acompanhar o processo de harmonização internacional, que tem trazido para os sistemas de contabilidade pública dos vários países o regime do acréscimo (aproximação à contabilidade empresarial) e a adaptação das normas internacionais de contabilidade pública¹. Este contexto realça a importância de perceber, entre outros aspetos, como têm ocorrido estas

¹ *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

reformas, quais os fatores que as têm influenciado e que atores têm estado envolvidos, particularmente para que se possam entender as opções tomadas em termos de conteúdo das reformas e dos sistemas finalmente adotados.

O tema dos processos de reforma dos sistemas de contabilidade pública é pertinente, dado que além dos papéis referidos anteriormente, a contabilidade pública é considerada um instrumento de luta e prevenção da fraude e do desperdício nos governos e nas entidades públicas em geral. A informação extraída dos sistemas contabilísticos públicos deve ser fiável, a fim de permitir perceber como foram gastos e onde foram aplicados os dinheiros públicos. A contabilidade pública e os relatórios financeiros por ela elaborados possuem a finalidade última de proteger e administrar os dinheiros públicos e permitir a *accountability* (Chan, 2003).

Em Cabo Verde, o Decreto-lei n.º 29/2001, de 19 de novembro, que definiu os princípios e as normas relativos ao regime financeiro da contabilidade pública, visou a reforma do sistema, que deve assentar nos princípios básicos do rigor, transparência, boa gestão e disciplina financeira, eficácia do sistema financeiro e a visão global da situação financeira do Sector Público Administrativo (art.º 1º).

O Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP) vem na esteira de um conjunto de medidas que estavam em curso que visam a reforma do sector financeiro do Estado. Este Plano prevê alterações no sistema contabilístico do sector público, incluindo a passagem de um regime de caixa para um regime de acréscimo. As operações contabilísticas deverão ser escrituradas pelo método das partidas dobradas (digrafia).

Não obstante, o sistema de contabilidade pública atualmente ainda vigente, caracteriza-se fundamentalmente:

- Por variadas classificações orçamentais. A classificação das receitas e despesas públicas foi pela primeira vez introduzida no direito financeiro cabo-verdiano pelo Decreto-lei n.º 49/75, de 17 de novembro, que classificava as receitas e as despesas em ordinárias e extraordinárias, podendo estas serem correntes ou de capital. Esta classificação foi entretanto substituída por um novo diploma, a Lei n.º 86/IV/93, de 29 de novembro, que estabeleceu os princípios e as regras referentes ao OE, e que veio a prever no seu art.º 8.º a classificação das receitas e das despesas por meio de códigos, obedecendo as receitas a uma classificação económica, agrupando-se em correntes e de capital; as despesas, além de seguirem também uma classificação económica, seguem ainda uma classificação orgânica e outra funcional.

- Pela execução das despesas fundamentada somente na ótica da legalidade formal e não também em critérios de economicidade, oportunidade, eficiência, eficácia e disponibilidades de tesouraria.
- Pela existência de uma contabilidade unigráfica e ancorada meramente na execução orçamental, utilizando fundamentalmente o regime de caixa, embora com utilização das novas tecnologias de informação – desenvolveu-se o Sistema Integrado da Gestão Orçamental e Financeira (SIGOF) (Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de novembro, art.º 105).

Adicionalmente, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei nº10/2006, de 30 de janeiro, continua a existir falta de informação e transparência das contas das entidades públicas em Cabo Verde. Na administração central, o governo não detém a informação do valor do seu património (dinheiros, dívidas a receber e a pagar, bens não duradouros, prédios rústicos e urbanos, viaturas, equipamentos, etc.) e da situação da atividade económica. Não existe um inventário atualizado de todos os bens patrimoniais (privados de cada entidade) e dos bens do domínio público do Estado que se encontrem afetos às respetivas atividades. Consequentemente não são elaborados, na maior parte dos organismos do Governo Central, os mapas patrimoniais, nomeadamente, o Balanço e a Demonstração dos Resultados. Estes últimos constituem os principais documentos da prestação de contas, sendo que *accountability* e a transparência são cruciais num país democrático.

Neste contexto, o trabalho a desenvolver nesta tese tem como propósito o estudo da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde, particularmente as reformas que têm ocorrido e o que as tem influenciado (fatores determinantes, atores envolvidos, etc.), desde a época colonial, passando pela independência, até à atualidade. O conhecimento do processo de reforma é importante para que se possa perceber o porquê do sistema que foi ou irá ser adotado, e como tem sido institucionalizado e traduzido na prática.

Assim, o estudo far-se-á tendo como um dos referenciais teóricos o modelo do processo da reforma da gestão financeira e contabilidade pública de Lüder (1994; 2002), assente numa abordagem contingencial, que permitirá também inferir sobre a probabilidade de novas reformas virem a ocorrer. Adicionalmente atender-se-á a abordagens institucionalistas para entender o processo de institucionalização do sistema de contabilidade pública no Governo Central cabo-verdiano.

1.2 Problema, objetivos, delimitação do âmbito da investigação e contribuições esperadas

Marconi & Lakatos (2007, p.24) explicam que o “objetivo da ciência não é somente aumentar o conhecimento, mas aumentar as nossas possibilidades de continuar aumentando o conhecimento”. O objetivo torna mais claro o problema, fazendo com que o conhecimento aumente em relação a certo assunto.

O **problema** subjacente a esta investigação prende-se com a necessidade de entender as reformas que têm ocorrido na contabilidade pública no governo central de Cabo Verde e como têm sido institucionalizadas, nomeadamente perceber quais os fatores, a partir dos identificados na literatura, que têm determinado essas reformas, com a finalidade de fornecer informação transparente, útil e fiável, que pode contribuir para melhorar a implementação e para a realização de novas reformas.

Considerando os aspetos realçados na secção anterior, designadamente no que respeita a preocupações de relatar informação financeira pública e melhorar a transparência, o presente estudo tem como **objetivo geral** analisar a evolução e a situação atual do sistema contabilístico cabo-verdiano ao nível do Governo Central, procurando compreender como têm atuado diversos fatores intervenientes no processo de reforma, como tal atuação tem conduzido à institucionalização do sistema atualmente em vigor e como poderá vir a determinar outras reformas futuras. Conhecer o passado permite compreender o presente, para melhor perspetivar o futuro. É fundamentado nesta premissa que se contextualiza este projeto de investigação inédita sobre Cabo Verde – é importante compreender o contexto das reformas que têm ocorrido na contabilidade pública a nível do governo central para perceber porquê o atual sistema é como é, tem sido implementado de determinada forma e avaliar também a probabilidade e tendências de reformas futuras.

Para alcançar o objetivo geral do estudo foram traçados alguns **objetivos específicos**, nomeadamente:

1. Explicar a evolução do sistema contabilístico do Governo central cabo-verdiano desde a época colonial, e caracterizar o sistema atual.
2. Identificar, à luz do modelo do Lüder, as variáveis contextuais (sociais, políticas, administrativas e económicas) e as variáveis comportamentais (indutores, promotores e *stakeholders*) que têm interferido na reforma até ao momento.

3. Perceber, conjugando o modelo do Lüder com a teoria institucional, como as variáveis contextuais e comportamentais têm interferido na reforma da contabilidade pública em Cabo Verde.
4. Identificar as principais alterações que surgiram na reforma da contabilidade pública em Cabo Verde e como tem sido feita a sua implementação no sentido da institucionalização do sistema contabilístico.
5. Analisar, à luz do modelo do Lüder, se o atual contexto Cabo-verdiano é mais ou menos favorável a que novas reformas venham a acontecer na contabilidade pública.

Em síntese, este projeto pretende responder às seguintes questões de investigação, no contexto do Governo Central cabo-verdiano:

1. Quais os fatores contextuais e os principais atores que têm afetado a reforma do sistema da contabilidade pública em Cabo Verde?
2. Como é que os fatores contextuais e os atores têm atuado nas reformas da contabilidade pública até a atualidade?
3. Como têm sido institucionalizadas as principais mudanças ocorridas do sistema de contabilidade pública em Cabo Verde?
4. Como é que, na atualidade, os fatores contextuais e os principais atores constituem um cenário mais ou menos favorável para novas reformas?

Este estudo contribui tanto para a literatura sobre as reformas da contabilidade pública em geral, como para conhecimento do processo em países emergentes, em particular em Cabo Verde. Esta última contribuição é importante, dado que embora existam diversos estudos sobre processos de reforma da contabilidade e gestão financeira pública em vários países do mundo, em Cabo Verde não existem, tal como não existe nenhum outro trabalho académico comparável. A abordagem que se pretende utilizar e a metodologia é portanto original no contexto cabo-verdiano e espera-se que contribua também para que os principais intervenientes entendam o processo e tomem melhores decisões sobre o rumo e conteúdo de reformas futuras.

Devido à escassez de estudos desenvolvidos nesta área em Cabo Verde, trata-se assim de um estudo exploratório original, que poderá oferecer também um contributo para futuras investigações na área no país.

Enfim, pode dizer-se que este tema é relevante para Cabo Verde, na medida em que o estudo do processo da reforma da contabilidade pública permite analisar o que tem sido feito, quais os principais intervenientes e como se chegou até aqui, bem como a eventualidade de

futuras reformas no sistema contabilístico, nomeadamente no sentido de melhorar a informação sobre o orçamento e a prestação de contas.

Ao aplicar o modelo contingencial para explicar o processo de reforma é possível atestar quais as variáveis contextuais (sociais, políticas ou administrativas), comportamentais (indutores e promotores da reforma) e instrumentais (conteúdo e forma de implementação) que podem explicar o modo como a reforma tem decorrido, ou poderá vir a decorrer em futuras fases, em Cabo Verde. Com a aplicação da teoria institucional, verificamos como que os atores institucionalizaram a reforma. Neste contexto, averiguamos se houve algum tipo de isomorfismo, ou se legitimaram a reforma perante as organizações internacionais. Como mecanismo de governação, a contabilidade pública está sujeita às forças políticas que detêm o poder e às forças económicas que determinam a oferta e a procura dos recursos (Chan, 2003). Tais forças merecem investigação no contexto cabo-verdiano, dado que o estágio emergente do país enquanto democracia e o estágio pouco desenvolvido do sistema de contabilidade pública.

1.3 Estrutura da tese

A investigação que vamos realizar situa-se no âmbito da abordagem qualitativa. Na abordagem qualitativa o investigador não se coloca como conhecedor, uma vez que, se trata de uma relação sujeito-objeto. O investigador admite que a relação sujeito-objeto é delimitada pela intersubjetividade (Fortin, 2003)

Neste estudo vão ser utilizadas algumas técnicas de investigação, designadamente a pesquisa bibliográfica, análise documental e a entrevista semiestruturada. No que concerne à análise documental, recai em fontes oficiais como os diplomas legais ou relatórios institucionais que enquadram o tema a desenvolver, com o objetivo de recolher dados fiáveis que possibilitem o conhecimento da evolução do sistema contabilístico cabo-verdiano a nível do Governo Central. A entrevista semiestruturada vai ser utilizada para recolher as ideias de especialistas e dos intervenientes fundamentais na respetiva área de estudo.

Tendo em conta os objetivos definidos e os assuntos mencionados anteriormente, relativamente à inovação da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde, organizamos a tese do seguinte modo:

Introdução

Enquadramento e relevância do tema.

Problema, objetivos, delimitação do âmbito da investigação e contribuições esperadas.

Estrutura da tese.

Parte I – Nesta parte procede-se a apresentação da revisão de literatura e do enquadramento teórico, no qual foi abordado a importância e os objetivos da contabilidade no sector público, a harmonização internacional da contabilidade pública, as reformas da contabilidade pública a nível internacional. Ainda nesta parte apresentamos o modelo teórico (Modelo de Lüder 1994; 2002) e a teoria institucional (DiMaggio & Powell, 1983).

Parte II – Neste ponto apresentamos a reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, a evolução do contexto político – administrativo e económico, as inovações da contabilidade pública, da independência até à época atual.

Parte III – Estudo empírico – Nesta parte apresentamos a estratégia utilizada para elaborar esta investigação; definimos e caracterizamos a amostra. Apresentamos o *design* de investigação e as técnicas de recolhas de dados utilizadas. Também, neste ponto expomos os resultados obtidos, com a aplicação do “método Gioia”, da análise de conteúdo qualitativo e quantitativo. E com a aplicação do modelo de Lüder à realidade cabo-verdiana, bem como, da teoria institucional.

Conclusão – Apresentamos uma síntese dos resultados em função das questões definidas neste trabalho de investigação. Por fim expomos as limitações do estudo, os contributos e as pistas para futuras investigações.

Parte I – Revisão da literatura e enquadramento teórico

2. Contabilidade Pública

2.1 Importância e objetivos da contabilidade no sector público

A contabilidade pública tradicional, em que o principal propósito era o controlo e liquidação do orçamento (Carvalho, Martinez & Prada, 1999), evoluiu em consonância com o incremento da amplitude das funções do Estado. Deste modo, e já no âmbito da NGP, foram adaptados os princípios contabilísticos normalmente aceites no sector empresarial a todo o sector público, tendo sido desenvolvidos planos e normativos de contabilidade pública.

A contabilidade pública tradicional era designada de “contabilidade administrativa”, dado que tinha como destino os entes públicos de natureza administrativa; registava apenas fluxos meramente financeiros, não apresentando a situação patrimonial da entidade contabilística; o método de registo era unigráfico; designava-se também de “contabilidade do orçamento”, dado reportar a execução do orçamento, que assume um papel central nas entidades públicas, e funcionava como um instrumento do controlo da legalidade (Carvalho, Martinez & Prada, 1999).

A natureza da contabilidade do sector público administrativo é baseada numa estrutura institucional e financeira distinta do sector empresarial, designadamente do sector privado. A grande parte do sector público administrativo está subjugada a um orçamento financiado com receitas públicas de impostos, que são alocadas a várias entidades e distribuídas através de transferências; os fundos distribuídos são geridos de forma semi-autónoma (Glynn, 1993). O orçamento é promulgado pelo órgão legislativo ou Assembleia (Lane, 1995). A informação contabilística interessa aos políticos, aos contribuintes e aos eleitores e recetores de serviços públicos. As necessidades de informação financeira destes grupos de utilizadores são heterogéneas (Glynn, 1993). As entidades públicas visam a prestação de serviços para satisfazer necessidades públicas, e não o lucro, como as do sector privado, onde as necessidades de informação contabilística são mais uniformes.

Portanto, o sistema contabilístico aplicável ao sector público administrativo, ainda que se possa aproximar ao empresarial, como é a tendência atual a nível internacional, implica importantes diferenças, dado, entre outros aspetos, o papel central do orçamento e o controlo necessário para demonstrar a sua correta execução.

A nível internacional a contabilidade do sector público, designada também de contabilidade pública ou contabilidade governamental, tem avocado atenções assinaláveis por diversas razões (Chan, 2003): é observada como uma forma de combater a fraude no sector público; como o sector público é gerido com uma quantidade limitada de recursos, chama a atenção para a necessidade de características diferenciadas na contabilidade, nomeadamente contabilidade de custos, de forma a melhorar a eficiência e a economia no uso dos recursos; o profissional de contabilidade tem encontrado um potencial para alargar as suas competências e serviços para o sector público; as nações desenvolvidas associaram-se para defender um novo paradigma da contabilidade pública; e têm aparecido redes globais de académicos – a *Comparative International Government Accounting Research (CIGAR)* e a *International Public Management Network (IPMN)* – que têm constituído fóruns incitando mudanças entre académicos e profissionais além-fronteiras.

Segundo Chan (2003), a contabilidade pública visa três objetivos. O objetivo básico é salvaguardar o erário público através da determinação e prevenção da corrupção. Como objetivo intermédio possibilita uma boa gestão financeira, que abarca atividades como a cobrança de impostos e outras receitas, gestão de empréstimos e pagamentos de dívidas. Num governo de qualidade, as atividades mencionadas são orçamentadas, ou seja, planeadas. As suas execuções por meio de transações autorizadas são efetuadas no sistema contabilístico financeiro. A contabilidade pública tem como um dos propósitos mais avançados apoiar o governo na concretização da *accountability* pública.

Segundo Pallot (1992), é relevante salientar que existe uma característica diferente no desenvolvimento da contabilidade pública: até o presente tem sido subjacente o princípio do controlo democrático a verificar a utilização dos fundos. A autora também realçou a capacidade coerciva dos governos para obter financiamento através dos impostos.

A natureza da relação involuntária entre os fornecedores e os utilizadores dos recursos financeiros dos governos também faz a *accountability* particularmente importante no sector público. Autores como Ijiri, (1983) e Robert & Scapens (1985), entre outros, mencionaram a superioridade de um quadro da *accountability* sobre a utilidade da decisão na contabilidade, mesmo no sector privado; em particular porque reconhecem a natureza social da relação entre as partes.

A preocupação com a *accountability* e as restrições constitucionais no poder executivo deriva da ideia de que a contabilidade é uma atividade social e não meramente técnica (Pallot, 1992).

Para Glynn (1993), a contabilidade do sector público tem objetivos fundamentais:

- Fornecer às entidades públicas a informação necessária para uma gestão fiável, eficiente e económica das operações e dos recursos que lhes forem entregues. Este objetivo está associado ao controlo da gestão.
- Fornecer informação que possibilite os gestores a apresentação de relatórios que mostrem como executaram as suas responsabilidades para administrar fiavelmente e efetivamente os programas e o uso de recursos sobre sua direção; e permitir aos agentes públicos que relatem ao público os resultados das operações do governo e o uso dos fundos públicos. Este objetivo refere-se à *accountability*.

Na perspetiva do *National Council on Government Accounting* – NCGA (1979), os objetivos gerais da contabilidade e informação financeira das unidades de um governo são: providenciar informação útil para as tomadas de decisão de natureza económica, política e social, demonstrando *accountability* e a capacidade de administração; e para a avaliação administrativa e o desempenho da organização. A contabilidade tem como objetivo básico fornecer a informação útil para: determinar e prever os fluxos, balanços e os requisitos de recursos financeiros de curto prazo de uma entidade pública; determinar e prever as condições económicas de uma unidade do Governo; monitorar o procedimento dos termos legais, contratuais e dos requisitos fiduciários; e planear, orçamentar e prever o impacto da aquisição e alocação dos recursos na realização dos objetivos operacionais.

Nas últimas três décadas, a contabilidade pública tem progredido com a introdução de inovações próximas da contabilidade empresarial, nomeadamente a contabilidade em regime de acréscimo, em processos de reforma em vários países por todo o mundo. Estes processos de reforma e o conteúdo das inovações têm sido estudados por vários autores (Lüder & Jones, 2004) e merecem que se alarguem os estudos a países que recentemente estão a embarcar em reformas mais significativas, nomeadamente países emergentes como é o caso de Cabo Verde.

2.2 Relevância e papel do orçamento

A elaboração do orçamento e a execução orçamental envolvem o processo de identificação das necessidades públicas e a determinação dos bens e serviços para satisfazer

essas necessidades, através do processo político e da análise económica face aos objetivos do plano de desenvolvimento em geral. Um governo prepara o orçamento informando sobre as políticas públicas a executar, que serve de guia e através do qual pode alcançar a sua missão (Olurankinse, 2012).

O orçamento é, em geral, um mecanismo que serve para estabelecer metas e objetivos, alocando os recursos necessários para alcançar estes objetivos, para avaliar o progresso em direção aos objetivos, identificando as fraquezas ou as insuficiências nas organizações, e para controlar e integrar as diversas atividades realizadas através de diversas subunidades, dentro de uma enorme burocracia, que pode ser no contexto do sector público ou privado (Lee, Johnson & Joyce, 2013).

Na sua forma simples, um orçamento é um documento ou uma coleção de documentos que demonstram a condição financeira e os planos futuros de uma organização (família, empresa, governo,...), incluindo a informação de atividades, propósitos e metas, e das respetivas receitas e despesas. Ao contrário de uma demonstração contabilística, que é de natureza retrospectiva, referindo-se a condições do passado, um orçamento é prospetivo, abordando a estimação das receitas, despesas e realizações esperadas (Lee, Johnson & Joyce, 2013).

No que concerne ao Estado, em algumas instâncias, pode existir uma série de documentos do orçamento em vez de um orçamento único para um dado governo. Estes diversos documentos podem incluir: o orçamento de funcionamento, que abrange as operações correntes; o orçamento de capital ou investimentos, que abrange os novos projetos de construção e, em alguns países, uma série de fundos especiais do orçamento que incluem os programas consolidados através de fontes de receitas específicas (e.g. programas rodoviários que são financiados através dos impostos, vendas de gasolina, pneus, etc.; nestes casos, as receitas provenientes desses fundos destinam-se à construção, aperfeiçoamento e manutenção das rodovias) (Lee, Johnson & Joyce, 2013).

Existem dois aspetos no orçamento que genericamente são mais significativos no sector público: o orçamento faz parte do processo da *accountability*, pode ser analisado e ter a participação dos stakeholders (Bandy, 2015).

O orçamento é uma ferramenta de grande importância para a administração pública, geralmente, nas leis de execução orçamental são autorizadas a arrecadação de recursos e a realização de despesas pelo poder público. A proposta do orçamento é elaborada pelo Ministério

das Finanças e apresentada à Assembleia da República para a aprovação (Ribeiro, 1997; Lüder & Jones, 2004). Para Swain & Reed (2010) existem quatro fases no orçamento: a preparação, submissão, aprovação e a execução.

O OE comporta uma dimensão política e económica. Para além de ser um documento técnico, na sua essência é um documento político por retratar as políticas e as prioridades de um governo, consubstanciadas no tipo e estrutura, tanto dos recursos financeiros (receitas orçamentais), como da sua afetação às políticas sectoriais (realizadas pelas despesas orçamentais). Neste contexto, toda e qualquer despesa ou receita tem, na sua natureza e montante um motivo e um objetivo (Bandy, 2015; Pereira *et al.*, 2016).

O orçamento é relevante, porque nenhuma despesa pode ser realizada sem a previsão orçamental, toda a atividade realizada pelo Estado deve estar amparada na Lei (Lei de Enquadramento Orçamental – LEO). Na LEO, estão mencionados os diversos princípios que devem ser obedecidos a saber: anualidade, unidade, equilíbrio, universalidade etc (Lüder & Jones, 2004).

O orçamento é um plano, expressado quantitativamente, normalmente em termos monetários (Anthony & Young, 2003; Brown & Jackson, 1991). Para Horngren, Datar & Rajan, (2012) também pode ser uma expressão quantitativa de um plano de ação, sugerido pela gestão para um período específico; um auxílio para coordenar o que é necessário para preparar e implementar o plano. Estes autores ressaltaram que o orçamento geralmente abrange aspetos financeiros e não financeiros do plano, e serve de modelo para a organização seguir no próximo período.

Conforme estas definições, o lado monetário do orçamento não deve ser separado do lado não monetário, mais precisamente, as atividades devem ser conduzidas. Porém, diariamente na prática, às vezes, de acordo com a experiência dos agentes públicos, um orçamento simplesmente corresponde a quantidade máxima do dinheiro gasto na área ou programa da sua responsabilidade. Este limite não depende muitas vezes das atividades orientadas (Anthony & Young, 2003).

Neste âmbito, pode dizer-se que orçamentos não são meramente um instrumento para os gestores, desempenham também um papel importante no processo político. Através dos orçamentos, os políticos (no órgão legislativo ou deliberativo) autorizam os que são responsáveis (tais como os Ministros e Vereadores) ou os gestores (órgão executivo) para gastarem uma certa

quantia nas atividades especificadas nos respetivos orçamentos das entidades (Anthony & Young, 2003).

O fundamento do orçamento do sector público consiste na alocação dos recursos para o bem-estar das populações (políticas públicas). Se os recursos económicos do orçamento não são utilizados e transformados em serviços de bem-estar, a execução das prioridades políticas não são concluídas e a organização do sector público adita menos valor para os cidadãos politicamente. Assim, excedentes orçamentais são sinais de insuficiente disciplina orçamental, com implicações na democracia e no bem-estar. No entanto, o problema relacionado com o controlo orçamental não é o mais comum. Em vez disso, muitas organizações do sector público enfrentam dificuldades económicas terríveis, obrigando-os a reduzir os gastos. Isto significa cortes nos orçamentos e desafios subsequentes para cumprir os níveis limitados dos gastos. Os orçamentos, ainda que estando equilibrados antes do ano fiscal, podem conduzir a um resultado de défice, provavelmente devido a uma combinação de metas orçamentais rígidas e controlo orçamental deficiente (Johansson & Siverbo, 2014).

O orçamento é uma parte importante do controlo de gestão, particularmente no sector público. O orçamento como um instrumento de política económica tem múltiplas funções. Primeiro, em termos políticos, indica a direção da economia e expressa a intenção, olhando à utilização dos recursos da comunidade. Em termos operacionais, conduz a determinação do crescimento nacional e os objetivos do investimento. Segundo, a maior função do orçamento é promover o equilíbrio macroeconómico de uma economia. A escolha política a respeito disso inclui a especificação do crescimento que é compatível com o emprego, estabilidade de preço e o equilíbrio no sector externo. Terceiro, o orçamento, tornou-se num veículo para reduzir as desigualdades. Por último, o orçamento deve ser organizado de modo a permitir uma avaliação rápida e significativa do seu impacto na economia nacional como um todo (Glynn, 1993).

Todas estas funções fazem parte do processo orçamental, que pode ser descrito como compreendendo duas fases: fase 1) determinação dos objetivos de acordo com a avaliação dos dados e com o reconhecimento dos constrangimentos económicos, políticos e administrativos; fase 2) desenvolvimento do plano e do programa para o curto, médio e longo prazo (Glynn, 1993).

Apesar das reformas, os orçamentos têm-se mantido em caixa (Brusca, *et al.*, 2015). As técnicas orçamentais evoluíram, passou-se de um orçamento incremental (envolve o uso do orçamento dos anos anteriores como ponto de partida para a definição do orçamento do próximo

ano) para um orçamento por resultado (Schick, 1983) Atualmente alguns autores já mencionam o orçamento em regime de acréscimo, mas a discussão académica sobre o tema ainda é incipiente (Van der Hoek, 2005). Em Cabo Verde, a elaboração e preparação do orçamento é com base na abordagem do orçamento programa, recentemente introduziram a lógica da gestão com base em resultados (Resolução nº 26/2014, de 19 de março). O orçamento mantém o seu papel central no contexto do sector público, já que a contabilidade permite gravar e controlar a execução do orçamento aprovado pelos políticos (Rauskala & Saliterer, 2015).

2.3 Relacionamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais

De acordo com Ruggles (1996), atualmente os governos são confrontados com a necessidade de avaliar os aspetos macro e micro das suas políticas relacionadas com os cuidados da saúde, educação, meio ambiente, pobreza e os direitos das pessoas idosas. As contas nacionais por si só não são suficientes para esta tarefa. As necessidades, bem como a viabilidade técnica de ligação do quadro macro com os dados micro aumentaram.

As contas nacionais fornecem uma avaliação económica abrangente e consistente de um país num determinado período. São preparadas com base em sistemas contabilísticos e estatísticos macroeconómicos (e.g. o Sistema de Contas Nacionais da Organização das Nações Unidas), que compilam informação com base nas IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* (Keuning & Tongeren, 2004).

O sistema de contabilidade nacional subdivide a economia em cinco sectores (empresas não financeiras, sociedades financeiras, administrações públicas, famílias e instituições sem fins lucrativos ao serviço das famílias), considerando também o resto do mundo; e apresenta, para cada sector, todos os seus processos económicos numa série de contas do sector, terminando com o balanço de toda a economia, que considera também as transações desta com o resto do mundo (Lande, 2000; Keuning & Tongeren, 2004; Bos, 2008).

Para os países membros da União Europeia, as regras contabilísticas para a elaboração das Contas Nacionais foram estabelecidas no Sistema Europeu de Contas (Eurostat, 1996). Este quadro conceptual juridicamente vinculativo é mais uma possibilidade de elaboração das contas, e está totalmente coerente com as diretrizes mundiais previstas no Sistema de Contas Nacionais – SCN (United Nations, 2008).

O SCN permite compilar as estatísticas agregadas, nomeadamente calculando as medidas do rendimento nacional e o património líquido para toda a economia, incluindo as

administrações públicas, que constituem um sector institucional. O Manual de Estatística das Finanças Públicas (EFP) visa atender as necessidades de informação para a análise e avaliação da política orçamental. Este manual foi emitido em 2001 pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) com a finalidade de proporcionar um modelo conceptual e contabilístico para a análise e avaliação das entidades públicas, instituindo conceitos, definições classificações e regras contabilísticas de referência na coletânea de estatísticas de finanças públicas (International Monetary Fund, 2001).

A contabilidade nacional consiste numa parte da Ciência Económica que se ocupa com a preparação sistemática e compreensiva de um conjunto articulado de informações sobre os diversos tipos de transações económicas, ocorridas entre grupos significativos de agentes durante determinado período; portanto é uma técnica de quantificação de um conjunto de variáveis que interessam à análise económica global (Kendrick, 1972).

Independentemente da corrente teórica com que se identifiquem – mais defensores de um Estado intervencionista ou mais defensores de um Estado liberal (Coase, 1960; Weimer & Vining, 2005) – a contabilidade nacional continua a ser a ferramenta fundamental dos economistas para estudarem a realidade socioeconómica de um país, proporcionando um sistema de avaliação consistente, padronizado e contínuo da atividade económica.

Porém, a nível do governo central, existem dois sistemas de contabilidade e reporte com objetivos diferentes (Van Der Hoek, 2005):

1. A nível micro: *contabilidade pública* – as organizações públicas individualmente e o governo como um todo preparam o orçamento e os relatórios financeiros para a gestão.
2. A nível macro: *contabilidade nacional* – os «contabilistas nacionais», i.e., estatísticos, compilam a informação que vem do sistema micro e apresentam estatísticas, dados financeiros macroeconómicos da economia nacional.

As diferentes normas são desenvolvidas para cada tipo de contabilidade (Van Der Hoek, 2005; IFAC, 2012), ainda que possa haver alguma articulação:

- *Contabilidade Pública* – o Comité do Sector Público da *International Federation of Accountants* (IFAC) – o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) – prepara as IPSAS que têm sido derivadas das normas internacionais de contabilidade para o sector empresarial. As IPSAS são os requisitos impostos pelo IPSASB para melhorar a qualidade do reporte financeiro do sector público no mundo inteiro.

– *Contabilidade Nacional* – o Sistema Europeu das Contas (SEC) é o normativo adotado nos Estados membros da União Europeia desde 1996. Tem sido desenvolvido pelo Fundo Monetário internacional, a Comissão Europeia – (CE), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico e o Banco Mundial, em consistência com o SCN.

O quadro de contas do SEC consiste em dois conjuntos de contas principais (Van der Hoek, 2005):

- As contas do sector – fornecem, através do sector institucional, uma descrição sistemática das diferentes fases do processo económico: a produção, a criação dos rendimentos, a distribuição dos rendimentos, a redistribuição e a utilização dos rendimentos e a acumulação financeira e não financeira. As contas do sector incluem também o balanço para descrever o *stock* dos ativos, passivo e o património líquido do início e fim do período contabilístico.
- O quadro das entradas e saídas e as contas referentes às indústrias – descreve de forma minuciosa o processo produtivo (a estrutura dos custos, os rendimentos criados e o emprego) e os fluxos de bens e serviços (a produção, as importações, as exportações, o consumo final, o consumo intermédio e a formação de capital.

Neste contexto, a contabilidade nacional dá uma visão macroeconómica da situação de um país, através da incorporação de informações ou registos contabilísticos, nos quais o objetivo é dar uma perspetiva geral microeconómica: a situação económica de uma determinada entidade jurídica. De forma ampla, podemos considerar que a contabilidade nacional é um processo macro-contabilístico, ao passo que os seus componentes são processos micro-contabilísticos, posto que abrangem um conjunto de transações, em regra circunscritas pelos limites legais da entidade analisada: as autoridades do governo local, as empresas e as famílias, etc. (Lande, 2000).

Quando a contabilidade nacional compila os processos micro-contabilísticos, deve efetuar os ajustes a fim de harmonizar (Lande, 2000):

- Os critérios de mensuração;
- Os momentos em que as transações são reconhecidas: são operações registadas no momento do pagamento ou recebimento (contabilidade de caixa) ou no período a que se referem (contabilidade em regime de acréscimo).

Em resumo apresentamos as diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional, sugerido por vários autores:

Quadro 1: Diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional

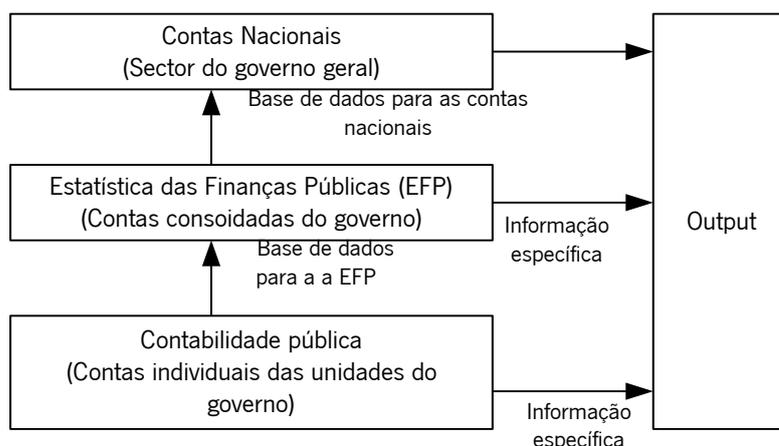
	Contabilidade Pública	Contabilidade Nacional
• Finalidade	Prestação de contas e tomadas de decisões	Análise e avaliação macroeconómica
• Regras de reconhecimento	Contabilidade patrimonial – Base de acréscimo; contabilidade orçamental – base de caixa	Base do acréscimo para todas as transações (monetária e não monetária)
• Regras de mensuração	Custo histórico; valor de mercado nalgumas situações	Preços de mercado
• Utilizadores	Os contribuintes, instituições e analistas financeiros, credores e investidores	Governos, instituições comunitárias, analistas e decisores de políticas públicas

Fonte: (Lande, 2000; Jones, 2003)

Os três sistemas de contabilidade que fornecem informações acerca das condições financeiras do governo são: a contabilidade pública, as estatísticas das finanças públicas e o sector do governo em geral (administrações públicas) da contabilidade nacional (Lüder, 2000; Martí, 2006, Bos, 2008).

Tradicionalmente, a contabilidade pública (micro), baseada no regime de caixa, proporciona informação de entradas e saídas de caixa para as unidades do governo consideradas individualmente (Estado em sentido lato, incluindo governo central e serviços autónomos, governo local e segurança social). Depois, estes fluxos de caixa individuais são estatisticamente agregados através das estatísticas das finanças públicas, constituindo, deste modo, a base de dados para o sector das administrações públicas das contas nacionais (Figura 1).

Figura 1 – Ligação Micro e Macro – Fluxos de informação



Fonte: Lüder (2000)

No contexto europeu como forma de cumprimento do normativo que define a atividade do Eurostat (*Statistical office of the European communities*), os diversos Estados-membros da UE como mencionado anteriormente têm adotado o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC) para a preparação das suas contas nacionais, tendo surgido reformas notáveis nos diversos sistemas de contabilidade pública, nomeadamente através da introdução do regime do acréscimo, verificando-se um movimento de aproximação com o sistema de contabilidade adotada no mundo empresarial².

A harmonização ao nível das contas nacionais, no espaço europeu, não tem paralelo no que concerne à contabilidade pública, mesmo que possa ser considerado um caminho que aponte a sua convergência. Neste contexto, é oportuno averiguar se o processo da reforma da contabilidade pública deve conduzir a um maior alinhamento com o sistema de contas nacionais, uma vez que a informação de base deste, depende da disponibilizada pelo primeiro³.

Jesus & Jorge (2014) concluíram no seu estudo que o sistema de contabilidade pública utilizada na UE não preenche os requisitos do SEC, principalmente porque o sistema da contabilidade pública, incluindo a contabilidade orçamental, não estão harmonizadas entre os países, ou mesmo entre os diferentes níveis do Governo de cada país, portanto, é necessário maior alinhamento, para diminuir os ajustes tanto quanto possível na transição de dados da contabilidade pública para as contas nacionais.

O SEC utiliza dados da contabilidade pública, nomeadamente os relatórios orçamentais, preparados de acordo com as normas nacionais de cada país, implicando, assim,

² <http://www.oroc.pt> (acedido em maio de 2017)

³ <http://www.oroc.pt> (acedido em maio de 2017)

vários ajustes ao transferir dados provenientes da contabilidade pública para a contabilidade nacional (Jorge, Jesus & Laureano, 2016).

Além disso, existem bases contabilísticas diferentes aplicadas aos sistemas contabilísticos financeiros (geralmente baseados em regime de acréscimo) e o sistema da contabilidade orçamental (geralmente caixa-modificada) e os orçamentos ainda são baseados em caixa na maioria dos países da UE. As recomendações recentes do IPSASB e da UE visam reduzir este problema, sugerindo que os Estados membros da UE adotam as normas de contabilidade do sector público europeu (baseados em IPSAS para todos os níveis do governo e todas as entidades do sector público (Jesus & Jorge, 2014).

Por existir diferenças nos critérios contabilísticos, há vários ajustes de dados da contabilidade pública para contabilidade nacional, que devem ser realizados: 1) ajustes de caixa/acréscimos de impostos, contribuições sociais, despesas primárias e juros; e (2) reclassificação de algumas transações, a saber, injeções de capital em empresas estatais, despesas com equipamentos militares e bolsas da UE (Instituto Nacional Estatística – INE, 2007; Eurostat, 2009).

A harmonização internacional da contabilidade pública tendo como referência a contabilidade em regime de acréscimo e o orçamento, permitiria, portanto, uma melhor comparabilidade dos relatórios financeiros e orçamental do lado dos investidores (tomada de decisão micro), bem como, um alinhamento melhor com a contabilidade nacional, contribuindo para melhorar a informação dos objetivos de avaliação da disciplina orçamental e da convergência da UE (Jesus & Jorge, 2014).

No contexto da UE, os Estado Membros relatam sobre o cumprimento dos requisitos do Pacto de Estabilidade e Crescimento, tendo em conta o relato conforme o Procedimento dos Défices Excessivos. Os critérios de convergência instituídos para os Estados Membros incidem sobre os limites do défice (3% do Produto Interno Bruto – PIB) e da dívida (60% do PIB) das chamadas administrações públicas que, na perspetiva das contas nacionais abrangem a Administração Central, Regional, Local e a Segurança Social.⁴

⁴ www.cnc.min-financas.pt (acedido em maio de 2017)

2.4 Harmonização internacional da contabilidade pública

2.4.1 A problemática da diversidade de sistemas contabilísticos a nível internacional e a necessidade da sua harmonização

Devido à crescente internacionalização da contabilidade pública e na tentativa de ultrapassar o obstáculo da diversidade e proporcionar mais comparabilidade, desde os anos 1990 que a IFAC tem definido programas de harmonização contabilística, visando a de um conjunto de Normas Internacionais da Contabilidade do Sector Público (IPSAS) e promovendo a sua introdução em todos os níveis de governo (nacional, regional e local) dos diversos países (Fuertes, 2008).

A harmonização pode ser diferenciada da normalização. A harmonização é um processo que fomenta a compatibilidade da prática contabilística através da definição dos limites do seu grau de variação. Já a normalização surge associada a práticas mais rígidas, bem como a um conjunto de normas que, se aplicadas internacionalmente permitem a convergência das práticas. A harmonização é uma palavra que tende a ser associada à legislação transnacional proveniente da União Europeia, enquanto a normalização é associada muitas vezes ao processo de emissão de normas internacionais pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* e, no contexto do sector público, pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* (Nobes & Parker, 2012).

A harmonização contabilística tem como objetivo a comparabilidade das contas (Hulle, 1993), porquanto todas as entidades se preocupam em aplicar as mesmas normas. Mas, como se depreende, a harmonização não significa necessariamente uniformidade. Pretende-se, tanto quanto possível, encontrar a equivalência e a comparabilidade da informação financeira (Hulle, 1993). Os utilizadores da informação financeira, ao se confrontarem com informação diversa, preparada de acordo com diferentes princípios e práticas de reporte, realçam que seria útil se esta informação estivesse harmonizada, chamando a atenção para a necessidade da harmonização contabilística, de modo a permitir melhorar a comparabilidade da informação financeira. Enquanto a normalização não considera eventuais diferenças nacionais, sendo por isso mais difícil de realizar internacionalmente, a harmonização é muito mais flexível e aberta, não obrigando à aceitação de uma única abordagem (Choi, 1997).

A harmonização pode ser apresentada de diversas formas, consoante o sistema de contabilidade que queremos harmonizar. Em particular, se consideramos como objeto de observação o sistema de contabilidade da administração pública, a harmonização pode ser

procurada: dentro de um país, entre diferentes níveis de governo (alinhamento vertical); entre governos, empresas privadas, associações e outras entidades não lucrativas do mesmo país (harmonização horizontal); e entre países diferentes (harmonização externa ou internacional) (Caperchione, 2015).

Embora a harmonização da contabilidade do sector público possa ser considerada menos importante do que no caso da contabilidade do sector empresarial, uma vez que, os mercados internacionais não exigem essa informação, existem outras razões que tornam relevante a comparabilidade das informações governamentais, especialmente para os países pertencentes à União Europeia (Benito, Brusca & Montesinos, 2007).

Assim destacamos alguns argumentos a favor da harmonização internacional da contabilidade no sector público: a externalização da atividade financeira da administração pública, sendo a contabilidade realizada por profissionais conhecedores das normas e princípios gerais; auxilia na elaboração e comparação da contabilidade macroeconómica (Contas Nacionais); facilita a tarefa das organizações internacionais que usam, numa perspetiva comparativa, a informação dos diferentes países; e, em geral, ajuda na modernização generalizada dos sistemas contabilísticos dos países menos desenvolvidos (Benito, Brusca & Montesinos, 2007).

A adoção das IPSAS pelos governos traz melhorias não só no que diz respeito à qualidade, mas também na comparabilidade da informação financeira, relatada pelas entidades do sector público em todo o mundo (Monsen, 2002; Ilie & Miose, 2012). Contudo, nem o IPSASB nem os profissionais de contabilidade possuem o poder de exigir o cumprimento das IPSAS. Além disso, as IPSAS não substituem os regulamentos das demonstrações financeiras para fins gerais que poderão existir numa determinada jurisdição. Cada órgão regulador tem de decidir sobre a adoção das IPSAS, sendo que o IPSASB encoraja fortemente a sua adoção e à harmonização das normas nacionais com as IPSAS (Benito, Brusca & Montesinos, 2007).

De acordo com um estudo elaborado por Christiaens, Reyniers & Rolle (2010), diversas razões subsistem para a utilização das normas internacionais de contabilidade pública, designadamente das IPSAS. De acordo com os peritos da contabilidade do sector público dos países que escolheram ou decidiram aplicar as IPSAS, é mais eficiente usar os conhecimentos e normas do IPSASB do que cada país desenvolver as suas próprias normas. Adicionalmente, também entendem que a adoção das IPSAS aperfeiçoará a comparabilidade (inter) nacional da informação financeira. Por outro lado, certos países que, até ao momento, optaram por não

aplicar as IPSAS, apresentaram algumas razões, nomeadamente para tal (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010): em primeiro lugar, uma fraqueza importante é o facto de as IPSAS ainda serem relativamente desconhecidas. A segunda razão é a proximidade às normas da contabilidade empresarial. Embora as IPSAS se baseiem nas IFRS/IAS, que são normas internacionais da contabilidade empresarial, a força das normas da contabilidade empresarial específicas de cada país retarda o processo do cumprimento das IPSAS. A fim de ultrapassar esta situação, é necessária uma mudança cultural. Uma vez que o processo de conversão é moroso, ainda há um longo caminho a percorrer na estrada que conduz ao cumprimento completo das IPSAS.

Fuertes Fuertes & Vela Bargues (2000) mencionam que a diversidade de práticas contabilísticas complica qualquer comparação da informação contabilística pública, conduzindo assim à reflexão sobre a necessidade da harmonização da contabilidade pública. Segundo os mesmos autores, as diferenças entre os sistemas contabilísticos públicos estão relacionadas fundamentalmente com dois aspetos essenciais (Fuertes Fuertes & Vela Bargues, 2000; Jorge, Baptista & Fernandes 2007):

- ✓ A classificação de necessidades e objetivos da informação contabilística pública, que se exterioriza em cada país;
- ✓ As diferentes características do contexto político-administrativo no qual cada sistema contabilístico público atua.

Lüder (1994) ao versar o estudo dos fatores contextuais e as diferenças entre os sistemas contabilísticos na contabilidade pública, não procurou instituir uma relação entre as características políticas, sociais, económicas, legais e culturais de um país e as características do seu sistema contabilístico. Para este autor serão as necessidades de informação que delimitarão tais características e não os fatores contextuais. Porém, são estes fatores que, condicionando os utilizadores e as respetivas necessidades informativas, influenciam a mudança do sistema contabilístico. Assim, as diferenças entre os sistemas contabilísticos são explicadas pela forma como os fatores contextuais conduzem as reformas.

A falta de harmonização contabilística pública derivada da diversidade da contabilidade na administração pública, leva a uma falta de informação financeira comparável e torna mais difícil de interpretar as demonstrações financeiras, mesmo para os utilizadores conhecedores dos princípios e das práticas contabilísticas. Outros efeitos desta diversidade são a impossibilidade de realizar comparações entre as administrações públicas dos países com características semelhantes, e a dificuldade para as análises estatísticas (nomeadamente em

sede de elaboração e comparação das contas nacionais), ao fazerem uso de informações contabilísticas microeconómicas (da contabilidade pública) elaboradas por diferentes países com políticas contabilísticas não comparáveis (Benito, Brusca & Montesinos, 2007).

A existência de normas harmonizadas para a contabilidade do sector público amplificará a transparência, a comparabilidade e a viabilidade das contas públicas, podendo constituir a base para uma melhor governação no sector público. Ao nível macroeconómico, a crise financeira realçou a importância de ter informação financeira e orçamental atualizada e fiável e demonstrou as consequências da apresentação de informação financeira incompleta e insuficientemente comparável no sector público (Comissão Europeia, 2013).

O que é verdade para as normas de contabilidade do sector privado, que são harmonizadas a nível da UE, é verdade também para as entidades públicas. Uma contabilidade em regime de acréscimo harmonizada no sector público estabeleceria uma base mais sólida para permitir perceber a situação e o desempenho económico das administrações e entidades públicas a todos os níveis. A superioridade da contabilidade em regime de acréscimo é irrefutável para a supervisão orçamental, tanto a nível macroeconómico como a nível microeconómico. Ao nível macroeconómico, o sistema (SEC) assenta já num regime de acréscimo; uma contabilidade harmonizada e baseada no acréscimo é também fundamental ao nível microeconómico. No que respeita às entidades, tal conduziria as vantagens em termos de transparência e responsabilização e iria aperfeiçoar a qualidade do processo de tomada de decisão, dado que a informação facultada deve ter em consideração, de forma comparável, o total dos custos e benefícios futuros (Comissão Europeia, 2013).

A contabilidade em regime de acréscimo é o único sistema de informação comumente aceite que faculta uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma administração pública, uma vez que reúne o total dos ativos e passivos, assim como, dos gastos e dos rendimentos de uma entidade, durante o período a que as contas respeitam e no momento em que são fechadas. A contabilidade em regime de acréscimo implica o registo das entradas não no momento em que são realizados os pagamentos em numerário, mas quando o valor económico é gerado, alterado ou extinto, ou quando se geram, modificam ou extinguem os créditos e as obrigações. Na contabilidade em regime de caixa, as transações são registadas no momento em que o montante é recebido ou pago (Comissão Europeia, 2013).

A contabilidade pública em regime de acréscimo melhora a prestação de contas, a fiabilidade e a transparência dos relatórios financeiros do governo e entidades públicas. Atualmente, os países mais desenvolvidos adotaram os aspetos básicos da contabilidade em regime de acréscimo. Não existe evidências de que esta tendência está a inverter (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Christiaens & Neyt, 2015; Rossi, Aversano & Christiaens, 2014). De acordo com IPSASB a contabilidade em regime de acréscimo deve ser o caminho a seguir. A razão principal é que a divulgação da informação financeira em relação a ativos, passivos, custos dos serviços, impostos e outros rendimentos e a recuperação de custos, são fundamentais para melhorar a *accountability* e para alcançar elevados níveis de transparência da informação financeira (Christiaens & Neyt, 2015).

A contabilidade em regime de acréscimo está a ser aplicada pelas seguintes razões (Christiaens, Reyniers & Rolle 2010): melhora a responsabilização externa e o controlo da supervisão; garante a gestão do desempenho (necessidade crescente de informações contabilísticas); aperfeiçoa a gestão de ativos e de caixa; facilita a tomada de decisão; permite perceber melhor o impacto das políticas públicas sobre a posição financeira das organizações públicas; facilita o reconhecimento de riscos e oportunidade; permite medir a equidade intergeracional; aprimora a capacidade de fornecer informações financeiras fiáveis aos mercados de capitais.

2.4.2 O processo de normalização internacional

O organismo normalizador internacional no contexto da contabilidade e relato financeiro público é o IPSASB (antes na forma de *Public Sector Committee* da *International Federation of Accountants – IFAC*). O IPSASB é um organismo independente que emite as IPSAS e continua a trabalhar sob a alçada da IFAC; é composto por representantes de organismos dos diversos países membros da IFAC, sendo Portugal representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC). A IFAC, uma organização que inclui profissionais de contabilidade de todo mundo, foi fundada em 1977, tem como objetivo proteger o interesse público; desenvolve normas contabilísticas de elevada qualidade e difunde valores da ética profissional. Os membros e associados da IFAC fazem parte de entidades que representam aproximadamente 2,5 milhões de contabilistas. Estes contabilistas trabalham principalmente em processos públicos, academia, governo, indústria e comércio (IFAC, 2014; Ilie & Miose, 2012; Fuertes, 2008).

O IPSASB tem como atividade principal a publicação de normas internacionais da contabilidade do sector público (IFAC, 2014) e como objetivo o desenvolvimento de regulamentos e orientações para aperfeiçoar a contabilidade, a informação e gestão financeira do sector público, abrangendo a promoção da aplicação das normas (Christiaens & Neyt, 2015).

O IPSASB, já publicou até ao momento 38 normas (Quadro 2) de contabilidade e relato em regime de acréscimo e uma IPSAS para contabilidade e relato financeiro em base de caixa, esta especificamente é proveitosa para países que ainda estão no processo de transição para a base de acréscimo. Este organismo continua a elaborar novas normas e atualizar as existentes. Cada norma é o resultado de um processo intenso e rigoroso. AS IPSAS correspondem a um conjunto de normas contabilísticas emitidas pelo IPSASB, que podem ser utilizadas por todas as entidades do sector público existentes no mundo na preparação das suas demonstrações financeiras. Neste contexto, as entidades do sector público abrangem o governo nacional, regional, local e as entidades relacionadas com o governo (e.g. agências, organismos, comissões e empresas (Christiaens & Vanhee, 2012).

Quadro 2 – IPSAS emitidas pelo IPSASB

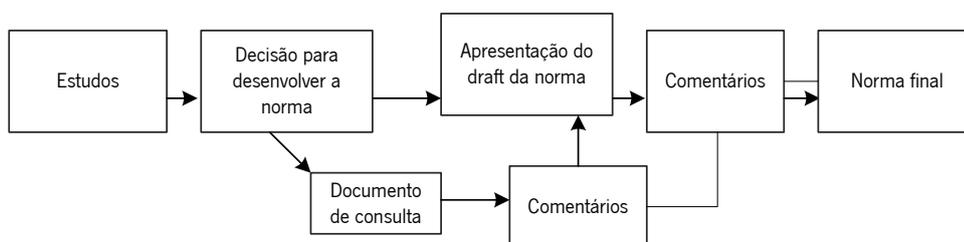
IPSAS	Designação	IPSAS	Designação
1	Estrutura e apresentação das demonstrações financeiras	21	Imparidade de ativos não geradores de caixa
2	Demonstração de fluxos de caixa	22	Divulgação da informação financeira para o sector público administrativo
3	Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros	23	Rendimento de transações sem contraprestação (Impostos e Transferências)
4	O efeito de alterações em taxas de câmbio	24	Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras
5	Custos de empréstimos obtidos	25	Benefício dos empregados
6	Demonstrações financeiras consolidadas e separadas	26	Imparidade de ativos geradores de caixa
7	Investimentos em associadas	27	Agricultura
8	Interesses em empreendimentos conjuntos	28	Apresentação de instrumentos financeiros
9	Rendimentos de transações com contraprestação	29	Reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros
10	Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	30	Divulgação de instrumentos financeiros
11	Contratos de construção	31	Ativos intangíveis

IPSAS	Designação	IPSAS	Designação
12	Inventários	32	Acordos de concessão de serviços: concedente
13	Locações	33	Adoção das IPSAS pela primeira vez
14	Acontecimentos Após a Data de Relato	34	Demonstrações financeiras separadas
15	Instrumentos Financeiros – Divulgação e Apresentação	35	Demonstrações financeiras consolidadas
16	Propriedades de Investimento	36	Investimento em associadas e empreendimentos conjuntos
17	Ativos Fixos Tangíveis	37	Acordos conjuntos
18	Relato por Segmentos	38	Divulgação de interesses em outras entidades
19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes		
20	Divulgações de Partes Relacionadas		

Fonte: IFAC (2015)

Para desenvolver as normas, o IPSASB um processo participativo em que interferem várias partes, nomeadamente (Christiaens & Neyt, 2015): as organizações membros do IFAC, auditores e contabilistas e preparadores das demonstrações financeiras. Este processo reflete a influência Anglo-Saxónica no IPSASB, no qual os peritos e profissionais têm uma maior influência no desenvolvimento do sistema contabilístico do que na Europa continental (Christiaens & Neyt 2015). Adicionalmente, o IPSASB possui um grupo consultivo para discutir projetos relevantes, questões técnicas e prioridades relativos ao programa. Geralmente o processo engloba os passos apresentados na Figura 2.

Figura 2 – O processo de desenvolvimento das IPSAS



Fonte: Christiaens & Neyt (2015)

De acordo com a Figura 2, o processo para desenvolver as IPSAS começa com o estudo sobre requisitos da contabilidade nacional, práticas e opiniões dos organismos de

normalização nacionais. Depois decide-se que as normas devem ser desenvolvidas e sobre certas matérias. Atualmente o IPSASB é o responsável para selecionar a matéria a ser abordada nas normas, guiões, estudos, artigos ocasionais e sugestões. Dependendo do projeto, o IPSASB apresenta um *draft* ou começa pelo documento de consulta. Este documento analisa a matéria detalhadamente e fornece a base para a discussão pública, desenvolvimento e formação de política contabilística. Após a aprovação do projeto provisório, este volta para avaliação pelo público em geral, nomeadamente sendo colocado temporariamente no website do IFAC. O processo prevê uma fase para comentário e revisão. Com base nos comentários recebidos, o IPSASB analisa as propostas e depois aprova a norma final (Christiaens & Vanhee, 2012).

O IPSASB decidiu usar as IAS/IFRS (*International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards*) como base para o desenvolvimento das IPSAS, num esforço pela coerência, sempre que possível, com a orientação da normativa internacional existente, bem como para evitar a necessidade de “reinventar algo” para o sector público (IFAC, 2000). O IPSASB entende que o objetivo do relato financeiro é o mesmo para o sector público e privado (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010).

Portanto, numa primeira fase (decorreu entre 1997 a 2003) do projeto das normas para o sector público, cada IAS/IFRS foi sendo revista e adaptada para desenvolver as IPSAS. (Benito, Brusca & Montesinos, 2007) mostraram que as IPSAS são um estímulo importante para a harmonização dos sistemas de informação financeira no sector público.

Numa segunda fase (iniciada em 2003), as Normas Internacionais de Relato Financeiro, passaram a tratar aspetos específicos do sector público, principalmente os impostos e os orçamentos públicos (continuação da adaptação das IFRS, tendo nesse sentido sido emitidas as IPSAS 21, 22, 23, 24, 32 e 33). Estas normas possibilitam a transparência e consistência do relato financeiro das entidades do sector público, permitindo assim a todos os interessados, um melhor acompanhamento do desempenho destas entidades⁵

O objetivo inicial das IPSAS era promover uma maior responsabilidade dos governos em todos os países, melhorar a qualidade e a fiabilidade da contabilidade e do relato financeiro, melhorar o desempenho, a gestão financeira e a harmonização internacional dos requisitos dos relatos (IFAC, 1996).

Nas últimas décadas, muitas reformas pelos países do mundo têm sido no sentido da contabilidade em regime de acréscimo e das IPSAS, o que será apresentado no ponto 2.5.

⁵ <https://www.occ.pt/pt/noticias/linhas-orientadoras-para-o-snc-administracoes-publicas/>

2.4.3 Barreiras, vantagens e críticas à harmonização contabilística pública

Uma informação contabilística e financeira de qualidade atende às necessidades de tomadas de decisão sobre políticas públicas, assim como de prestação de contas, os eleitores e contribuintes. Além disso, o IPSASB procura criar as Normas Internacionais de Contabilidade Pública de modo a permitirem demonstrações financeiras do sector público comparáveis entre países (Monsen, 2002).

A possibilidade de comparação internacional das demonstrações financeiras e do relato financeiro das entidades públicas e dos governos, auxilia os utilizadores, tais como as organizações supranacionais que tomam decisões sobre aspetos que ultrapassam as barreiras nacionais, os potenciais investidores internacionais interessados no sector público, decisores políticos e participantes envolvidos nos “*mercados comuns*” (como o da UE), uma vez que a informação flui de forma livre. Além disso, as normas internacionais podem servir como um quadro de referência comum para os países que estão a modernizar os seus sistemas de contabilidade pública (Fuertes, 2008).

Uma linha de argumentação a favor da harmonização internacional em contabilidade, também válida para contabilidade pública, mostra que a abordagem comparativa é relevante, nomeadamente (Nobes & Parker, 2012): serve para advertir que os Estados Unidos da América (EUA) e outros países Anglo-saxónicos não são os únicos que contribuem para a contabilidade praticada atualmente; demonstra que os preparadores, os utilizadores e os reguladores da informação financeira nos diferentes países podem aprender com a ideia e a experiência dos outros (é possível um país melhorar a sua própria contabilidade, observando o modo como os outros países reagem aos problemas, particularmente as nações industrializadas, pode não diferir significativamente daqueles do país de origem do observador. Ainda é possível averiguar se no local onde o sistema da contabilidade difere, as diferenças são justificadas pela diferença na economia, ambiente social, legal e económico e não meramente nos acidentes históricos; esclarece o porquê da harmonização da contabilidade ser considerada desejável, apesar do seu alcance se revelar difícil.

Os outputs da contabilidade de um país são utilizados em diversos países, conseqüentemente, as razões que tornam as normas desejáveis da contabilidade a nível nacional também se aplicam internacionalmente. A pressão para a harmonização internacional surge daqueles que utilizam, regulam e preparam as demonstrações financeiras (Nobes & Parker, 2012).

O obstáculo fundamental para encontrar práticas uniformes, centra-se na dimensão das diferenças existentes entre as práticas contabilísticas dos diferentes países (Nobes & Parker, 2012).

De acordo com Lapsley, Mussari & Paulsson (2009) diversos países adotaram a contabilidade em regime de acréscimo no sector público, a saber: Inglaterra, EUA, Nova Zelândia, Austrália, França, Itália e Alemanha. Apesar dos protestos de académicos conceituados (e.g. Guthrie *et al.*), a adoção da contabilidade em regime de acréscimo é considerada um progresso na contabilidade pública e na respetiva harmonização. A informação divulgada pela IFAC em 2000 (relatórios financeiros governamentais) ajudou na harmonização de práticas contabilísticas e legitimou o uso da contabilidade em regime de acréscimo no sector público de vários países (Lapsley, Mussari & Paulsson, 2009).

Alguns autores apresentam algumas críticas ao regime de acréscimo, nomeadamente:

- Mautz (1988) questionou se muitos recursos “chamados”, ativos tais como os monumentos públicos, deveriam ser considerados como passivos. Mautz (1988) observou que muitos desses ativos são objeto de saídas de caixa em vez de entradas, já que muitos desses ativos não têm fluxos de renda, mas têm que ser conservadas. Este fenómeno afasta o conceito do sector privado relativamente ao reconhecimento e avaliação de ativos.
- A existência de ativos patrimoniais levanta problemas relacionados com os profissionais da contabilidade do sector público. Qual é o valor a ser colocado na Catedral de *Notre Dame*, a Torre de Londres e o Castelo de Edimburgo? Na realidade, os custos de aquisição desses ativos são desconhecidos; o valor económico é pouco provável para medir o seu valor para as suas cidades ou nações; O custo de substituição é incógnito e certamente irrelevante. Essas observações colocam limites na adoção da contabilidade em regime de acréscimo (Lapsley *et al.*, 2009).
- Relativamente às infraestruturas há um desafio para a contabilidade de ativos (Pallot, 1997). Ao reconhecer que existem determinadas despesas, no qual o resultado é um conjunto de potenciais serviços, que possuem uma elevada durabilidade, para os quais o programa de manutenção pode prolongar sua vida, quase indefinidamente, cria um “bem peculiar”. Exemplo dessas infraestruturas: estradas, rodovias, sistema de abastecimento de água e sistemas de drenagem.

A IFAC (2000), apresenta um conjunto de razões para a adoção da contabilidade em regime de acréscimo: o regime de acréscimo fornece aos utilizadores das demonstrações

financeiras, informações de diversos conteúdos, nomeadamente os recursos controlados por uma entidade, o custo das suas operações (custo da prestação de bens e serviços), as suas dívidas, o aumento do fluxo de caixa e outras informações financeiras úteis na avaliação da situação financeira e modificações na posição financeira, e também para avaliar se a entidade que relata atua com eficiência. A contabilidade em regime de acréscimo é essencial se o relato financeiro proporcionar informações úteis na avaliação do desempenho público, informação dos custos dos serviços, da eficiência e das realizações. Deste modo os utilizadores terão melhores informações para a tomada de decisões e prestação de responsabilidades, modificando a forma de pensar e operar dos gestores.

O Relatório da Comissão Europeia analisa os custos potenciais de uma harmonização contabilística no sector público, nomeadamente através da adoção das IPSAS, assentando na experiência dos países para os quais existem dados disponíveis, referenciando que os custos na passagem de um sistema de contabilidade em regime de caixa para um sistema de contabilidade em regime de acréscimo são bastante elevados, podendo atingir 50 milhões de euros (somente para a administração central, não considerando os outros níveis da administração pública), tendo como referência um país da UE de média dimensão (Comissão Europeia, 2013).

O referido Relatório descreve as ideias manifestadas pelas autoridades dos Estados-Membros e por outros interessados durante a consulta pública, tendo chegado a uma dupla conclusão geral: por um lado, parece óbvio que as IPSAS não podem simplesmente ser aplicadas nos Estados-Membros da UE com os conteúdos que têm atualmente; por outro, as IPSAS constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do sector público na UE (Comissão Europeia, 2013)

Por um lado, há que abordar as seguintes preocupações que podem inibir o uso das IPSAS para harmonização da contabilidade pública no contexto da UE (Comissão Europeia, 2013):

- Atualmente, as IPSAS não relatam com suficiente exatidão as práticas contabilísticas a seguir, tendo em consideração que algumas até oferecem a possibilidade de escolher entre diversos tratamentos contabilísticos alternativos, o que, na prática, limitaria a harmonização;
- Na atual fase de desenvolvimento, o conjunto de IPSAS está incompleto em termos de cobertura ou da sua aplicabilidade prática a alguns tipos importantes de fluxos das

administrações públicas, tais como os impostos e as prestações sociais, e não tem satisfatoriamente em consideração as necessidades, características e interesses específicos da divulgação de informação no sector público. Um aspeto relevante é a incapacidade das IPSAS para solucionar o problema da consolidação das contas em conformidade com a definição das administrações públicas no âmbito do SEC, que constitui um conceito fundamental da supervisão orçamental na UE;

- De igual modo pode considerar-se que as IPSAS não são suficientemente estáveis, uma vez que, dado o projeto de convergência com as IAS/IFRS, se antecipa que venham a ser atualizadas;

Por outro lado, a generalidade das partes interessadas admite que as IPSAS formariam um quadro de referência adequado para o desenvolvimento futuro de um conjunto de normas de contabilidade do sector público europeu, designado como *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS).

Em particular, no caso dos países da União Europeia (UE), as razões e os benefícios para exigir uma harmonização transnacional da informação financeira pública são os seguintes (Lüder, 1998; Ilie & Miose, 2012):

- ✓ A necessidade de estabelecer comparações entre os diferentes países, requerendo sistemas de contabilidade mais comparáveis.
- ✓ A necessidade de uma igualdade de tratamento das subvenções da UE e das taxas da UE nos sistemas de contas nacionais, de modo que, por exemplo, a utilização dos fundos concedidos pela UE sejam mais transparente e os governos nacionais possam ser responsabilizados por gastos inadequados e ineficientes.
- ✓ A necessidade dos cidadãos, e sobretudo dos possíveis investidores, serem capazes de comparar a situação financeira dos diferentes países membros. Os cidadãos também devem ter a capacidade de comparar o desempenho dos diferentes países.
- ✓ As instituições da UE podem adotar os princípios contabilísticos comumente aceites na UE e as suas demonstrações financeiras podem ser compreendidas por todos os cidadãos europeus. Assim, existiriam sistemas contabilísticos comparáveis entre os diferentes países e entre eles e as Instituições Europeias.
- ✓ A harmonização da contabilidade pública é um dos garantes de um bom funcionamento do mercado comum.

- ✓ A harmonização contabilística, nomeadamente através de reformas que conduzam à adoção das IPSAS, pode ser difícil e as seguintes causas podem ter favorecido a diversidade da contabilidade (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Nobes & Parker, 2012; Brusca & Condor, 2002): o sistema legal prevalecente em cada país, a organização do sector público, a cultura, os objetivos específicos dos relatórios financeiros públicos, os utilizadores principais do relato financeiro, os recursos financeiros disponíveis, o impulso dos organismos reguladores da contabilidade pública, o interesse e formação dos profissionais, o ambiente político e administrativo em que cada sistema contabilístico opera. Em relação a este último aspeto, merece referência o modelo de contingência do Professor Lüder (2002), cuja aplicação permite estabelecer uma classificação entre os ambientes político-administrativos favoráveis às reformas do modelo da contabilidade pública e aqueles que são desfavoráveis.

Alguns investigadores da área da contabilidade do sector empresarial (e.g., Choi & Mueller, 1992; Nobes & Parker, 1995), e da contabilidade pública (um dos mais relevantes é Lüder, 1994), indicam alguns dos fatores do contexto político-administrativo, que explicam a diversidade entre os sistemas contabilísticos dos vários países. No Quadro 3 estão resumidos de forma comparativa, esses fatores contextuais mais importantes.

Quadro 3 – Fatores contextuais que explicam a diversidade entre os sistemas contabilísticos

Sector Empresarial		Sector Público
Choi & Mueller (1992)	Nobes & Parker (1995)	Lüder (1994)
• Sistema legal	• Sistema legal	• Sistema legal
• Sistema político		• Diversidade política
• Natureza da propriedade industrial		
• Dimensão das empresas		• Dimensão da Jurisdição
• Ambiente Social		• Cultura administrativa • Cultura política • Cultura social • Grupos de pressão organizados • Escândalos financeiros
• Nível de sofisticação da gestão e da comunidade financeira		• Mercado de capitais
• Grau de interferência do poder político nas empresas	• Fiscalidade	

Sector Empresarial		Sector Público
• Existência de uma normalização contabilística específica		• Normalização contabilística
• Rapidez das inovações		
• Grau de desenvolvimento económico		
• Crescimento	• Inflação	• Problemas financeiros
• Estatuto do ensino e organização profissional	• Os profissionais da contabilidade	• Qualificação profissional
	• Outros: teoria da contabilidade, acidentes históricos	• Outros: influência de uma doutrina dominante

Fonte: Fuertes Fuertes & Vela Bargues (2000, p. 673)

No quadro acima, podemos observar que há em geral uma coincidência considerável entre os fatores apontados por Choi & Mueller (1992) e Nobes & Parker (1995), como causadores de diversidade entre os sistemas contabilísticos empresariais, e os considerados por Lüder (1994) como os responsáveis pelas diferenças entre os sistemas contabilísticos públicos. Contudo, no momento de elucidar o modo como estes fatores afetam os sistemas contabilísticos, os argumentos utilizados na contabilidade pública internacional são distintos dos apontados na contabilidade empresarial. Alguns académicos e profissionais consideram que as administrações públicas possuem características específicas que justificam que os sistemas de contabilidade sejam diferentes daqueles do sector empresarial, criticando assim a posição adotada pela IFAC, mais concretamente pelo IPSASB. Como já foi referido anteriormente, Mautz (1989), por exemplo, argumenta que as infraestruturas públicas não devem ser consideradas ativos e Pallot (1992) acrescenta que a propriedade da administração pública deve ser baseada numa noção de propriedade comum, em vez de propriedade privada.

Segundo Christiaens & Vanhee (2012) apesar dos esforços e progresso efetuado pelo IPSASB nos últimos anos, há limites para o atual sistema de contabilidade (IPSAS) que pretendem implementar em todo mundo. Existem limites no conteúdo e no sistema. Uma das maiores preocupações em relação ao IPSAS tem a ver com o seu conteúdo. A adoção incondicional das IFRS facilita o uso das IPSAS aos contabilistas familiarizados com as IFRS. Porém os administradores públicos, eventuais utilizadores do novo sistema contabilístico, não estão interessados nessas vantagens, uma vez que, não estão familiarizados com as IFRS. De

acordo com Guthrie (1998), a investigação mostra que as práticas do sector privado não são necessariamente adequadas para o sector público. O quadro conceptual das IFRS das empresas não poderá simplesmente ser transferido para o governo e organismos sem fins lucrativos. Consequentemente, até há pouco tempo, pese embora as IPSAS adaptadas das IFRS, ainda não havia um enquadramento conceptual da contabilidade adequado para o sector público.

O IPSASB tendo o conhecimento dessa necessidade (Christiaens & Neyt, 2015), trabalhou no projeto e publicou em 2014 uma estrutura conceptual da contabilidade pública subjacente às IPSAS (IFAC, 2014). Na estrutura conceptual do IPSASB, estão mencionados por exemplo: os objetivos e os utilizadores da informação financeira – o principal objetivo da maioria das entidades do sector público é prestar serviços ao público, em vez de, originar lucros e gerar retorno sobre o capital próprio para os investidores; as regras de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e a apresentação dos objetivos gerais dos relatórios financeiros (os relatórios financeiros das entidades do sector público tem como objetivo fornecer informações sobre a entidade que são úteis para os utilizadores, com o propósito da responsabilização e da tomada de decisão) (IFAC, 2014).

A harmonização, nas suas várias formas (vertical, horizontal e internacional) é certamente um dos objetivos mais importantes de qualquer reforma da contabilidade pública. No entanto, as escolhas efetivamente feitas em cada país são influenciadas por diversos fatores, tais como: os sistemas políticos, administrativos e legais e a tradição do país na área da contabilidade (Caperchioni & Mori, 2013). Em cada país foram implementadas reformas significativas (e.g. adoção das IPSAS e da contabilidade em regime de acréscimo). O uso da contabilidade de acréscimo permite o aumento da accountability externa e o controlo da supervisão, fornece informações financeiras mais transparentes (Christianens *et al.*, 2010). Em Cabo Verde, toda a reforma feita (a adoção de um regime de acréscimo, paralelo a um regime de caixa que continua no orçamento), foi com o objetivo ter uma informação financeira fiável e que permite a tomada de decisões.

2.5 Reformas da contabilidade pública a nível internacional

Lapsley & Pallot (2000) consideram que a análise do processo de mudança nas organizações e na sociedade tem sido um tópico muito importante na investigação nos últimos anos, com uma variedade de abordagens teóricas utilizadas. A reforma da contabilidade no sector público em diversos países ao longo dos anos foi fundamental para a ascensão da NGP e

a sua conexão à doutrina da prestação de responsabilidades – *accountability* pública – e de uma prática organizacional adequada (Hood, 1995; Humphrey, Miller & Scapens 1993).

A NGP envolve diferentes concepções da *accountability* pública com padrões diferenciados de confiança e de desconfiança e, portanto, uma exigência diferente da classificação dos custos de forma explícita, nas áreas onde os custos foram previamente agregados, agrupados ou indefinidos. A base da NGP coloca em ênfase duas doutrinas essenciais: diminuir ou remover diferenças entre o sector público e o privado, e mudar o foco do processo de prestação de contas para os processos de gestão e decisão, através da melhoria de prestação de contas (Hood, 1995). A contabilidade foi o elemento chave na nova concepção da *accountability* (Hood, 1995), refletindo-se nos mercados e nos procedimentos das empresas privadas.

Conforme explicam Lapsley & Pallot (2000), a NGP pode ser observada como um propósito para conceber mudanças fundamentais nas estruturas de gestão, processos e práticas no sector público. A expressão «Nova Gestão Pública» é considerada por Hood (1991, 1995) como uma expressão que caracteriza as componentes chaves das tendências internacionais através da transformação da máquina administrativa pública.

Hood (1991, 1995) aponta para as seguintes dimensões chave da NGP: 1. desagregação dos serviços públicos burocráticos em unidades corporativas de acordo com o tipo de produto/serviço produzido/prestado; 2. aumento da competição no sector público e entre este e o sector privado; 3. ênfase nos estilos e práticas de gestão do sector privado; 4. ênfase numa maior disciplina e parcimónia no uso dos recursos, diminuindo nos custos diretos através de uma maior disciplina do trabalho; 5. ênfase nos gestores de topo, concedendo mais liberdade para a gestão através do poder discricionário; 6. introdução de normas e medidas de desempenho explícitas; e 7. relevo no controlo dos resultados.

A NGP idealiza um estilo de gestão diferente numa perspetiva altamente racionalista na ação da gestão, no qual: as escolhas fluem de análises objetivas e focam na avaliação de alternativas; a gestão da organização está no modo de gerir os recursos (materiais e humanos) à sua disposição; existem controlos para induzir as pessoas a trabalharem de acordo com os interesses da organização; e os objetivos são dimensões fundamentais para medir o desempenho dos indivíduos, das subunidades e da organização em geral (Lapsley & Pallot, 2000). De acordo com Hood (1991), a NGP não foi, de forma alguma, um fenómeno isolado na Grã-Bretanha, mas sim, uma tendência internacional relevante na administração pública, notado

a partir de meados da década de 1970. O mesmo autor viu o aparecimento da NGP relacionado com uma crescente tentativa de diminuir o crescimento do governo e também a tentativa de mudança através da privatização.

Para Hood (1991) a ascensão da NGP pareceu estar associada a quatro megatendências administrativas, a saber: (1) à tentativa de retroceder ou reverter o crescimento do governo em termos de despesa pública ostensiva e de pessoal; (2) à tentativa de orientar o governo para práticas de privatização e quase-privatizações, distanciadas do núcleo das instituições governamentais, com destaque na subsidiariedade na prestação de serviços; (3) ao desenvolvimento da automação, especialmente em tecnologia de informação na produção e distribuição de serviços públicos, e (4) ao desenvolvimento de uma agenda mais internacional, cada vez mais focalizada em questões gerais de gestão pública, na formulação de políticas e em estilos de decisão e cooperação interpública.

Ferlie, *et al.* (1996) destacam como características deste modelo mais recente da NGP: a ênfase na qualidade do serviço; o aparecimento da administração direcionada para a qualidade total; uma abordagem focada no valor, mas que visa o alcance dos objetivos de forma excelente; e o surgimento do conceito de cidadania.

Conforme explicou Hood (1991, 1995) a inovação das técnicas contabilísticas e financeiras expuseram um aspeto fundamental das reformas sofridas pela administração pública nas últimas décadas sobre o paradigma da NGP – uma vaga de reformas no sistema de gestão e informação financeira. Estas mudanças constituíram elementos essenciais no aperfeiçoamento da gestão e tomada da decisão das instituições públicas, tomando a designação de NGFP (Guthrie, Olson & Humphrey 1999).

Há diversos termos associados à NGFP, a saber (Guthrie, Olson & Humphrey 1999): contas em regime de acréscimo, indicadores de desempenho, orçamentos baseados em regime de acréscimo, orçamentos descentralizados, demonstração de resultados e demonstrações de responsabilidades orçamentais.

Existem diferenças significativas na forma como os conceitos associados à NGFP são aplicados e executados. No contexto da NGFP foram identificadas cinco categorias diferentes que são mencionadas como reformas associadas à NGFP (Guthrie, Olson & Humphrey 1999). A primeira abarca as *mudanças nos sistemas de relato financeiro*, o qual abrange a divulgação de demonstrações financeiras em regime de acréscimo através dos departamentos do governo e dos vários sectores da administração pública. A segunda está associada ao *desenvolvimento do*

espírito empreendedor, sistemas de gestão orientados para o mercado e estruturas para trabalhar com a determinação de preços e prestação de serviços públicos, colocando ênfase na gestão da tesouraria, nos acordos de subcontratação e mecanismos de preços internos e externos. A terceira compreende o desenvolvimento da *abordagem da avaliação de desempenho*, incluindo técnicas como indicadores de desempenho financeiro e não financeiro e os resultados da avaliação de desempenho. A quarta diz respeito à *descentralização dos orçamentos, juntamente com a tentativa de integração de ambos os sistemas de contabilidade financeira e de gestão*. As reformas tentam ligar os orçamentos com o reporte dos resultados em termos financeiros e não financeiros. A última categoria da NGFP abarca a *mudança na auditoria interna e externa do sector público*, nomeadamente através da avaliação da prestação do serviço e da oferta da eficiência e eficácia dos serviços públicos e avaliações dos programas.

No decurso das reformas, os resultados acolheram destaque especial e o sector público, na procura de melhor registo e apresentação dos factos, adotou procedimentos típicos do sector empresarial. Uma das reformas essenciais foi a mudança efetuada nos sistemas contabilísticos e no reporte financeiro, através da adoção da contabilidade e relato em regime de acréscimo e sistemas de controlo de gestão. A introdução da contabilidade em regime de acréscimo e as mudanças nos sistemas de contabilidade são retratados frequentemente como aspetos fundamentais da reforma do sector público. Tecnicamente, o relato em regime de acréscimo foi introduzido para complementar (e não substituir) o tradicional, em regime de caixa, e o sistema de contabilidade orçamental baseada nos compromissos, no sentido de aprimorar a prestação de contas e a transparência e *accountability* em todo o processo de modernização (Nasi & Steccolini, 2008).

Como referido, a contabilidade em regime de acréscimo consiste no reconhecimento de rendimentos e gastos no período contabilístico em que são obtidos ou incorridos, respetivamente, e não quando o dinheiro é pago ou recebido (Guthrie, 1998; Jorge, Baptista & Fernandes 2007; Solomon & Stone, 2013; IFAC, 2014). A diferença fundamental entre os dois sistemas de contabilidade (contabilidade em regime de caixa e em regime de acréscimo) reside no momento do registo das transações. A essência da contabilidade em regime de acréscimo é a transferência do momento do registo das transações e o reconhecimento das despesas no período em que são incorridos, em vez do momento de pagamento (Guthrie, 1998; Brusca & Condor, 2002). Por outro lado, os governos utilizam tradicionalmente o regime de caixa, permitindo aos gestores controlar e monitorar os recebimentos e os pagamentos contrários às

dotações e prestar contas ao Parlamento para os fundos apropriados. No entanto, atualmente admite-se que a informação relatada em regime de acréscimo traz muitas potencialidades para os utilizadores das demonstrações financeiras dos governos e das entidades públicas no geral, tornando-se deste modo mais útil do que as informações em regime de caixa (Jorge, Baptista & Fernandes 2007).

Segundo Barton (2009) o sistema de contabilidade em regime de acréscimo pode fornecer um conjunto completo de informações financeiras precisas para a gestão eficiente dos recursos, já que assenta nos registos das transações externas e acontecimentos relevantes (conforme o modelo da contabilidade em regime de acréscimo adotado) para um dado período económico e de relato. O orçamento da contabilidade em regime de acréscimo apresenta todos os rendimentos recebidos e a receber para o ano e todos os gastos efetuados na prestação dos serviços públicos.

Guthrie (1998) afirmou que a adoção da contabilidade em regime de acréscimo no sector público permite uma melhor prestação de contas (melhorando a *accountability*) por parte dos governos aos seus eleitores, melhor gestão financeira por parte dos gestores dos serviços públicos e uma melhor comparação do desempenho da gestão entre as várias entidades e jurisdições.

Apesar dos muitos autores e trabalhos que são favoráveis à adoção da contabilidade em regime de acréscimo no sector público, também tem havido críticas. Por exemplo, Aiken & Capitano (1995) arguíram contra o relato financeiro em regime de acréscimo para as administrações públicas dado que: o objetivo do sector público não é gerar lucro, uma vez que a rentabilidade não é uma medida relevante do desempenho; a solvência não é relevante (e.g. o capital não é um indicador da capacidade para continuar no negócio) – mas a atividade de uma entidade pública ou de um governo é determinada pela vontade do Parlamento em continuar a fornecer os recursos (nomeadamente financeiros) necessários; e a capacidade de adaptação não é relevante (por exemplo, pode não ser autorizada a vender ativos ou mudar de negócio).

Como já foi referido, a NGFP conduziu à reforma do sistema de informação financeira, introduzindo a contabilidade em regime de acréscimo no sector público. Subsequentemente, diversos governos têm adotado e implementado a contabilidade em regime de acréscimo.

Como já se observou, nos últimos anos o IPSASB desenvolveu e disseminou as IPSAS com o objetivo de tornar mais rápida a introdução da contabilidade em regime de acréscimo nas

entidades públicas e governos dos diferentes países, apoiando assim as reformas (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010)

Atualmente o objetivo é que os países procedam à adoção ou convergência com as IPSAS (Christiaens, Reyniers & Rolle, 2010). A divulgação das IPSAS consiste numa tendência importante do desenvolvimento da contabilidade pública a nível internacional, e o aparecimento de uma arquitetura global desta contabilidade (Humphrey, Loft & Woods 2009).

Segundo Caperchione (2015), a harmonização internacional da contabilidade pública tem produzido muitos benefícios, sendo um desafio inevitável. Recentemente, foram desenvolvidos alguns estudos em países europeus, como sejam Áustria, França, Bélgica, Alemanha, Portugal, Itália, Espanha, Suécia, entre outros, para averiguar a existência de harmonização vertical dentro de cada país e discutir a possibilidade de avanço para as normas internacionais da contabilidade pública (Brusca *et al.*, 2015). Estes estudos trazem informações importantes sobre as políticas da harmonização, as escolhas feitas pelos diversos países relativamente às normas da contabilidade e sobre a possível adoção das *European Public Sector Accounting Standards – EPSAS* (definidas a partir das IPSAS com as necessárias adaptações – harmonização da contabilidade a nível Europeu) (Brusca *et al.*, 2015). Na perspetiva da União Europeia, a harmonização da contabilidade pública é um resultado desejável, uma condição prévia para alcançar, medir, controlar e demonstrar o equilíbrio orçamental, de acordo com uma lógica racional, consistente com uma perspetiva funcionalista da contabilidade do sector público (Mussari, 2014).

O Eurostat tem realizado diversas iniciativas, com o objetivo de efetuar um programa ambicioso destinado ao desenvolvimento e introdução gradualmente das EPSAS, nos Estados Membros. Os académicos e os profissionais da área estão a realizar diversos debates sobre as EPSAS (Caperchione, 2015).

Uma das intervenções no sistema da contabilidade pública foi a introdução do regime de acréscimo, com a finalidade de melhorar a prestação de contas, a fiabilidade e a transparência dos relatos financeiros dos governos (Lüder & Jones 2004; Brusca *et al.*, 2015).

A adoção do regime de acréscimo, um sistema intrinsecamente caracterizado pela existência de possíveis critérios alternativos na avaliação de ativos, passivos, receitas e despesas, requer um conjunto de normas de contabilidade. Estas podem reduzir a subjetividade e o poder discricionário dos preparadores das demonstrações financeiras, no sentido de

harmonizar, contudo na aplicação destes critérios são muitas vezes exigidos alguns julgamentos. (Caperchione, 2015).

Na Áustria nos anos de 2007-2013 foram realizadas reformas na contabilidade e no orçamento: a nível central a contabilidade e o orçamento passaram a ser ambos baseados no regime do acréscimo (Rauskala & Saliterer, 2015).

Em Portugal a nível do Governo Central a contabilidade orçamental assenta num regime de caixa modificado (com reconhecimento de liquidações de receitas e compromissos de despesas, em fases prévias ao respetivo recebimento/pagamento; a contabilidade em regime de acréscimo é utilizada para reconhecer os ativos, passivos e os rendimentos e os gastos no subsistemas da contabilidade financeira e de gestão (Jorge, 2015). No que respeita ao orçamento, é baseado num regime de caixa, sendo o orçamento anual essencialmente incremental, mas numa perspetiva de médio prazo é elaborado um orçamento por programas. As receitas e despesas são agrupadas em correntes e de capital. O orçamento por programas aponta para o controlo dos inputs e das responsabilidades por áreas de projetos públicos (Pinto, Melo & Santos 2013).

Cohen & Karatzmas (2016) realizaram um estudo onde analisaram o processo de definição das normas, durante a reforma recente das normas de contabilidade pública na Grécia. A reforma neste país teve como objetivo criar um novo sistema de contabilidade, que proporcionasse informação útil e de elevada qualidade, para facilitar a elaboração de relatos financeiros atempados e precisos, proporcionando aumento da transparência e da responsabilização. O ímpeto para a mudança foi dar resposta às pressões das organizações supranacionais (FMI, Comissão Europeia e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico). Essas organizações fizeram recomendações para melhorar a gestão financeira e a contabilidade pública, bem como a convergência com os sistemas de contabilidade. Estiveram envolvidos na reforma quatro grupos principais: os eleitores (indiretamente); os políticos; o FMI, o Banco Central Europeu, a Comissão Europeia; e a comissão encarregada pelo desenvolvimento das normas contabilísticas (executivos e consultores).

A necessidade da mudança na contabilidade, que resultou na modificação da base de caixa introduzindo a base de acréscimo, foi parcialmente imposta externamente, não tendo resultado de uma necessidade interna e gerada pelo sistema político Grego e pela burocracia da contabilidade do sector público Grego. Assim, os autores constataram que houve um acompanhamento mínimo do processo, tendo verificado que os cidadãos estavam

desinformados e desinteressados nas reformas, enquanto os membros do parlamento grego se manifestaram indiferentes, justificando o insucesso da reforma na Grécia. Com efeito, como realçam Barzelay & Gallego (2010), a vontade política e o compromisso são pré-requisitos para que reformas desse tipo sejam bem-sucedidas.

Chan (2016) efetuou um estudo onde abordou a decisão do Governo chinês na adoção da contabilidade em regime de acréscimo. Ele concluiu que a nova atitude (favorável) do Governo chinês em relação à contabilidade de acréscimo pode ser explicada pela resposta à necessidade de gerir melhor a dívida dos governos locais e reduzir o risco fiscal, atuando sob um mandato claro de liderança política nacional e seguindo as tendências internacionais. A preparação de todo o relato financeiro público na China destina-se principalmente a fornecer dados fiáveis de gestão das finanças públicas no contexto da economia da China e na comparação internacional. Por isso a contabilidade tem sido somente orçamental e atualmente também financeiro e patrimonial. Este trabalho caracterizou o sistema de contabilidade orçamental chinês em termos de seu escopo, estrutura e a sua comparação com as práticas ocidentais avançadas. Em vez de substituir o sistema atual orçamental, as autoridades chinesas optaram por complementar um sistema de contabilidade financeira baseado em regime de acréscimo.

Segundo Biondi (2014) os sistemas de contabilidade desempenham um papel oculto, mas fundamental como modo e instrumento de representação, coordenação e organização para o sector público. Portanto, as reformas financeiras e contabilísticas no contexto do sector público, transformam, implementam e remodelam as políticas públicas, bem como a existência e o funcionamento da administração pública no seu todo. Em março de 2013, a Comissão Europeia encetou um projeto relevante com o objetivo de criar as Normas de Contabilidade do Sector Público Europeu harmonizadas e implementá-las nos Estados Membros – as já referidas EPSAS.

Esta questão temática pretende contribuir para a elaboração das EPSAS, neste contexto, oferece análises e perspetivas sobre a harmonização da contabilidade pública na Europa (Biondi, 2014). Os artigos seleccionados possuem dois propósitos: estudos de casos nacionais e reflexão crítica sobre questões e implicações do projeto de harmonização da contabilidade pública. Em particular, Calmel (2014) apresenta a posição Francesa, Newberry (2014) versa a utilização da contabilidade em regime de acréscimo para a Nova Zelândia, enquanto a Oulasvirta (2014) analisa a experiência da Finlândia.

A Nova Zelândia faz parte da tradição anglo-americana, onde utilizam a contabilidade empresarial. Essa tradição foi transferida para a contabilidade pública, através da adoção de normas contabilísticas do estilo empresarial, IFRS ou IPSAS (Newberry, 2014).

Na Finlândia, desde a década de 1990 e com o impacto da Nova Gestão Financeira Pública, a contabilidade financeira do Governo Finlandês passou também a ser baseada em regime de acréscimo (Oulasvirta, 2014).

Todos os colaboradores foram convidados a dar opinião sobre determinadas questões, nomeadamente: o processo de configuração das EPSAS e a base da contabilidade que considerem adequada para ser adotada (Biondi, 2014), etc.

A primeira questão diz respeito ao processo de configuração das normas do sector público europeu. Quem deve estabelecer a autoridade e governar as EPSAS? Este poder poderá ser delegado ao IPSASB. Contudo, este poder pode ser atribuído de forma alternativa a Eurostat, a uma Agência Europeia ou/ ao Tribunal de Contas Europeu.

A segunda questão tem a ver com a relação entre a contabilidade em base de caixa e em regime de acréscimo. Embora, as IPSAS direcionam para a substituição completa da contabilidade em base de caixa para o regime de acréscimo, alguns Estados-Membros como a França (Calmel 2014), a Finlândia (Oulasvirta 2014) e o Reino Unido (Jones & Caruana, 2014) preferiram a combinação dos dois sistemas de contabilidade. A própria União Europeia manteve essa abordagem combinada no seu sistema de contabilidade (Biondi & Soverchia, 2014).

Os países emergentes têm efetuado múltiplas reformas, as quais parecem ter derivado de uma diversidade de fatores complexos, nomeadamente as pressões crescentes da globalização, as reformas contabilísticas sugeridas pelas agências doadoras, entre outros.

Neste âmbito, Van Helden & Ouda (2016) reuniram um conjunto de estudos que abordaram a contabilidade e a gestão do sector público nas economias emergentes. Estes estudos abrangem alguns dos países ditos “pobres” no mundo, tais como os países da África Subsariana (e.g. Tanzânia), mas também países de rendimento médio (e.g. Quênia, Sri Lanca e Paquistão)⁶ e outros com taxa de crescimento muitas vezes elevados, como sejam países Asiáticos (China, Índia e Paquistão).

Nestes estudos realça-se o de Goddard *et al.*, (2016) que elaboraram uma investigação na Tanzânia onde analisaram a prática da contabilidade e a mudança em diferentes contextos

⁶ Classificação do Banco Mundial das economias de acordo com o rendimento nacional bruto *per capita*.

<http://documents.worldbank.org/curated/en/2016/01/25737491/world-banks-classification-countries-income> (acedido em junho de 2017).

institucionais, preocupados com a prestação do serviço público de um país em desenvolvimento. A redução da pobreza consiste numa grande preocupação na Tanzânia e as práticas contabilísticas têm um efeito direto na diminuição da pobreza, garantindo que os recursos sejam apropriados e utilizados com eficácia.

As práticas contabilísticas adequadas também podem ajudar a combater a corrupção, conforme mencionado pelo Banco Mundial. Existe a necessidade dos doadores garantirem que a ajuda, não seja desviada para fins privados, ou não são alocados para atividades que não favoreçam o crescimento e a redução da pobreza (Allen, Schiavo-Campo, & Garrity 2003).

Este estudo averiguou as reformas que aconteceram com base na NGP no sector público da Tanzânia. No governo central, a pesquisa centrou-se em três reformas inspiradas na NGP nas práticas orçamentais: orçamento de desempenho, orçamento de caixa e um quadro de despesas de médio prazo. A nível do governo local a influência dos doadores externos (e.g. Banco Mundial, Bélgica, Suécia, Holanda, etc.) – (isomorfismo coercivo), provocou à adoção e implementação dos Sistemas Integrados da Gestão Financeira, o estabelecimento do Comitê de Auditoria dos Conselhos, a adoção das Normas Internacionais de Relato Financeiro e das IPSAS (Goddard *et al.*, 2016).

Conforme os autores não houve preparação suficiente no processo de mudança, tal limitou a implementação efetiva das IPSAS no governo local.

De acordo com as reformas recentes apresentamos o quadro seguinte com exemplo de países que já adotaram a IPSAS:

Quadro 4: Lista dos países que já utilizaram as IPSAS

Lista dos países que já adotaram IPSAS ⁷	
Austrália	Kosovo
Áustria	Letónia
Africa do Sul	Lituânia
Bolívia	Malta
Canadá	México
Eslováquia	Mongólia
Estados Unidos de América	Portugal
Espanha	Nova Zelândia

⁷ Esta lista pode incluir países que apenas adotam a base de acréscimo para algumas transações no sector público, podendo ainda não estar a adotar as IPSAS. Tal tem sido reconhecido pelos próprios dirigentes do IPSASB.

Lista dos países que já adotaram IPSAS ⁷	
Filipinas	Suécia
França	Reino Unido
Israel	Suíça
Japão	Timor-Leste

Fonte: Christiaens, Reyniers & Rolle (2010); Brusca, *et al.*, 2015;⁸

Esta literatura não abrange Cabo Verde mais é útil, permite ver o enquadramento teórico e as conclusões. Nestes países, averiguaram situações de isomorfismo coercivo e questões de legitimidade associada às reformas. Em Cabo Verde também vai ser aplicado os conceitos associados à teoria institucional.

3. Modelos teóricos explicativos dos processos de reforma da contabilidade e gestão financeira pública

O modelo de contingência de Lüder e a teoria institucional que servem de enquadramento teórico a este estudo, têm sido usados na literatura, particularmente no âmbito de processos de reformas da gestão e contabilidade pública, incluindo em países emergentes.

Relativamente ao primeiro, por exemplo, Jaruga *et al.* (1995) aplicaram o modelo a nível do governo central na Polónia; Godfrey *et al.* (1995) a nível do governo central em países da África Oriental. Quanto à segunda, conforme mencionado acima, Goddard *et al.* (2016) utilizaram-na para analisar a prática da contabilidade no sector público da Tanzânia. Segundo estes últimos autores, o conceito da legitimação e do isomorfismo são úteis para compreender as práticas contabilísticas na contabilidade do sector público nos países em desenvolvimento em África.

No que respeita a aplicação do modelo contingencial no contexto das reformas da contabilidade pública, destacamos a de Jorge (2003), que aplica o Modelo FMR – *Financial Management Reform* de Lüder (2002) no processo de reforma em Portugal; e o estudo de Jaruga & Nowak (1996), que apresentam a terceira geração do modelo contingencial. Estes

⁸ http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf (acedido em julho 2017)

últimos autores argumentaram que os efeitos das reformas deveriam ser adicionados no modelo, que deveria assim refletir as consequências que as inovações têm no mundo real.

Segundo Jorge (2003) o modelo contingencial pode ser aplicado nos países menos desenvolvidos economicamente e com um historial recente de regime político democrático. A influência das organizações internacionais e agências doadoras podem ser consideradas cruciais para influenciar as reformas da contabilidade pública nestes países.

Esta tese pretende usar como referencial teórico de base o modelo do processo da reforma da gestão financeira e contabilidade pública (Modelo FMR) de Lüder (1994; 2002), assente numa abordagem contingencial. Por outro lado, atendendo à pretensão de analisar como é que a reforma do sistema de contabilidade pública no Governo Central cabo-verdiano tem sido oficializada e traduzida na prática atendendo ao seu ambiente, isto é, perceber o que provocou a mudança para além dos requisitos técnicos, ir-se-ão também considerar abordagens institucionalistas para entender o processo de institucionalização. Segundo Burns & Scapens (2000) há um conjunto de fatores institucionais e culturais que devem ser considerados na explicação da mudança organizacional, particularmente na reforma da contabilidade pública

Uma das principais preocupações do institucionalismo organizacional é que as organizações são obrigadas a interagir com seu ambiente externo de forma considerada como aceitável para o bem da sua sobrevivência (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004).

Assim, o modelo FMR de Lüder conjugado com algumas perspetivas da teoria institucional vão ser utilizados para a identificação dos fatores e atores intervenientes no processo de reforma, bem como, para identificar o tipo de relacionamento entre estes fatores e as reformas (como interferiram), designadamente no sentido de perceber o que estimulou as reformas e entender como tem sido tornada uma instituição e porquê a necessidade de ter um sistema contabilístico mais inovador. Neste contexto, procuramos perceber se as reformas realizadas apenas tiveram um carácter simbólico (estão apenas nas legislações) ou efetivamente tem mudado os procedimentos.

Um sistema de contabilidade proporciona uma informação financeira compreensível e fiável, útil e necessária para a *accountability* e para o apoio à gestão financeira pública. Neste sentido, Lüder (1994) classifica as reformas da contabilidade pública em mais orientadas para a *accountability* no sector público (*accountabilism-driven*), e mais orientadas para a gestão (*managerialism-driven*).

Para além, dos motivos da *accountability* e de gestão para as reformas da contabilidade, diversas pressões institucionais podem influenciar na escolha do sistema contabilístico público. Estas pressões externas podem levar a mudanças, com o objetivo principal de obter legitimidade e apoio externo e aumentar o compromisso dos constituintes externos e dos participantes internos (Carpenter & Feroz, 2001; Lapsley & Pallot, 2000).

Para este estudo, esta perspetiva do institucionalismo (legitimidade) é adequada, visto que por vezes, as organizações orientam a reforma num certo sentido para existir legitimação. Uma organização procura que os seus meios e fins possam estar em conformidade com as normas sociais, valores e expectativas. Assim, o caminho escolhido para a reforma pode ser porque os promotores querem legitimar um certo comportamento perante terceiros (e.g. mostrar modernidade, transparência e inovação perante os financiadores ou doadores), principalmente em países como Cabo Verde, que depende, em muitas áreas, de muito apoio de ajudas externas.

Neste estudo, utilizar-se-á ainda a perspetiva do isomorfismo institucional para analisar a institucionalização das práticas contabilísticas em Cabo Verde. Geralmente, este país, como referido, é um país que possui poucos recursos, logo facilmente o governo pode ser pressionado por outros organismos, nomeadamente internacionais, para avançar para determinadas práticas contabilísticas. Também o que parece acontecer neste país é procurar-se imitar as melhores práticas de outros países, comportamento que também parece ser relevante para decidir sobre a utilização de um certo modelo contabilístico no sector público.

No remanescente deste capítulo, apresentam-se os principais aspetos caracterizadores destes enquadramentos teóricos, nomeadamente os mais adequados para a construção do modelo subjacente a esta investigação e também para a leitura e interpretação dos resultados do estudo empírico.

3.1 O modelo contingencial das inovações da contabilidade pública

Como explicado, o modelo contingencial vai ser utilizado neste estudo como referência para analisar os fatores e os atores que influenciam a reforma da contabilidade pública, aplicando-o ao caso das reformas mais recentes no contexto do Governo Central cabo-verdiano.

Este modelo, estabelecido para explicar as inovações do sistema contabilístico do sector público, foi designado de “Modelo de Contingência” (Lüder, 1992), colocando o enfoque no contexto em que o processo de mudança ocorre. As componentes principais do modelo são o

estímulo do processo da reforma, as características sociais e estruturais de um país, os atributos do seu sistema político administrativo e a existência de barreiras de implementação. O modelo permite analisar vários fatores particulares do contexto das reformas da contabilidade pública de um país, a forma como se relacionam entre si e como condicionam tentativas e esforços de reforma (inovações), determinando a probabilidade e o sucesso da ocorrência destas.

O Modelo de Contingência, na sua versão inicial, comportava as seguintes características gerais (Lüder, 1994):

- ✓ Abordava o processo de transição do sistema contabilístico – mudança que ocorre entre dois regimes distintos do sistema contabilístico (nomeadamente de um regime de caixa para um regime de acréscimo) e que é influenciado por uma dada situação contextual (contexto social, político e administrativo). Nos países democráticos e industrializados, geralmente são as necessidades de informação dos utilizadores que determinam as características adequadas do sistema contabilístico. As diferenças na contabilidade pública dos países são, de acordo com este modelo, devidas aos contextos diferenciados e ao modo como os fatores ambientais ou contextuais condicionam a mudança.

- ✓ Procedeu a uma extensão da abordagem teórica clássica da contingência – consistia num conjunto de variáveis contextuais (variáveis independentes), de intervenção e variáveis dependentes. As variáveis contextuais envolviam estímulos, aspetos do ambiente social (variáveis estruturais externas ao governo), as características do sistema político-administrativo (variáveis estruturais internas) e as barreiras à implementação das reformas. Os três primeiros tipos de variáveis contextuais referidos influenciavam duas categorias de variáveis de intervenção, a saber: a mudança de expectativa dos utilizadores da informação e o comportamento dos preparadores da informação. Estas, por sua vez, em conjunto com a variável contextual das barreiras à implementação, influenciavam diretamente o resultado do processo de inovação ou reforma, que resultaria em diferentes regime do sistema contabilístico (variáveis dependentes).

- ✓ Era um modelo de natureza probabilística – os relacionamentos entre as estruturas do ambiente social e o sistema político-administrativo, por um lado, e entre estas e as variáveis dependentes, por outro, eram probabilísticos e não causais.

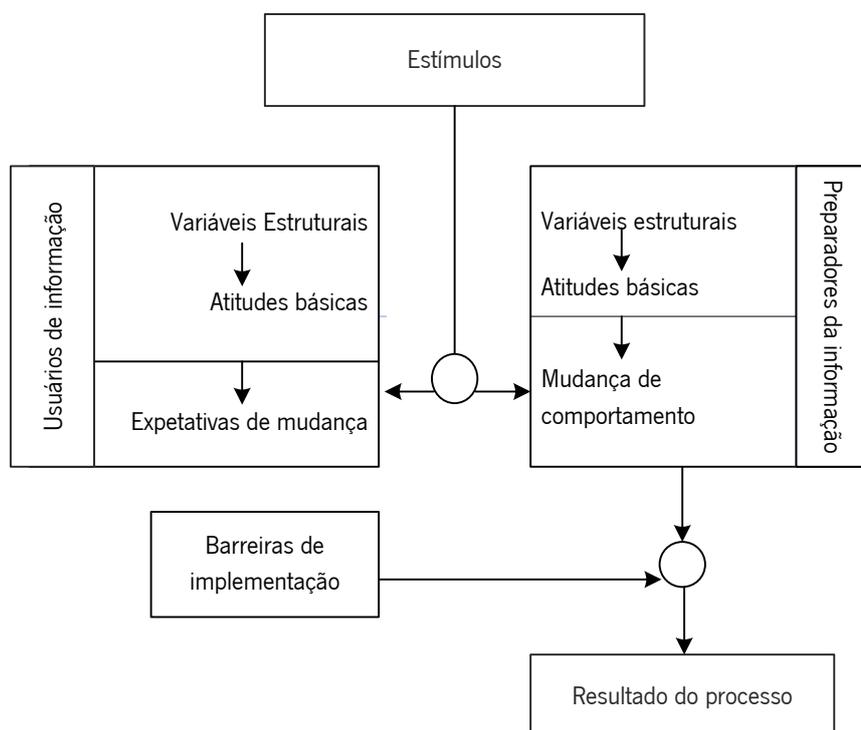
- ✓ Enfatizava a influência das variáveis contextuais – o modelo apenas especificava as variáveis contextuais e as suas consequências no processo de reforma da contabilidade pública.

Independentemente de especificidades que foram sendo alteradas em versões posteriores do modelo, estas características foram, em geral, mantidas.

3.1.1 O Modelo inicial de Contingência

O modelo de contingência inicial (Figura 3) apresentou um conjunto de variáveis contextuais e variáveis comportamentais, que foram consideradas potencialmente relevantes na explicação do resultado de um processo de reforma da contabilidade pública num país. As variáveis contextuais, como referido, foram agrupadas em várias categorias: (1) estímulos, (2) contexto social, (3) características do sistema político-administrativo e (4) barreiras à implementação. Tomou-se por hipótese que os primeiros três tipos de variáveis contextuais influenciavam, mais ou menos favoravelmente, as atitudes e comportamento dos utilizadores e preparadores da informação financeira de um governo (Lüder, 1992).

Figura 3- Modelo de contingência da inovação da contabilidade do sector público (versão inicial)



Fonte: Lüder (1992, p. 109)

As variáveis contextuais refletem as condições institucionais e deveriam ser classificadas, de acordo com as suas funções no processo de reforma, em três categorias, a

saber (Lüder, 1992): 1. *Estímulos* – eventos que acontecem na fase inicial do processo de reforma e geram a necessidade de melhorar a informação para os utilizadores da informação contabilística e aumentar a rapidez dos preparadores que proporcionam tal informação. 2. *Variáveis estruturais* – abrangem as características sociais e o sistema político-administrativo que influencia as atitudes básicas dos utilizadores e preparadores de informação em relação à ideia de uma contabilidade do sector público mais informativa. 3. *Barreiras à implementação* – condições ambientais que restringem o processo de implementação, dificultando, e em casos extremos, mesmo impedindo, a criação de sistemas de informação contabilística mais informativos, o que consiste num princípio desejável.

O modelo inicial baseava-se em cinco pressupostos de um processo de reforma da contabilidade pública, nomeadamente (Lüder, 1992): 1. Subsistem alguns estímulos que individualmente ou em conjunto revelam inicialmente a necessidade de aperfeiçoar a informação; 2. Existem dois conjuntos de variáveis estruturais que descrevem as principais atitudes dos utilizadores e preparadores da informação, respetivamente, em relação à importância da informação contabilística na gestão financeira pública e na eficiência administrativa; 3. As expectativas de mudança dos utilizadores da informação são influenciadas pelas suas atitudes e pelos estímulos que existem no início da situação. A vontade dos preparadores da informação de efetuarem mudanças é similarmente afetada por aqueles dois fatores e também pelas expectativas dos utilizadores de informação sobre essas mudanças; 4. Podem não existir estímulos para o arranque do processo de reforma, bastando existir as atitudes; e 5. A decisão de reforma não depende apenas da vontade de mudar dos preparadores da informação, mas depende também das barreiras à implementação.

De acordo com Lüder (2002) as aplicações e reflexões teóricas sobre o modelo de contingência têm revelado algumas das suas fraquezas, nomeadamente: o poder explicativo é insuficiente, a existência de algumas “caixas negras” (como seja alguma opacidade face ao que se entende como o conteúdo, resultado ou conceito da reforma), a noção da inovação e o papel da pressão orçamental. Adicionalmente, o objetivo do modelo de contingência é fundamentalmente analisar até que ponto determinados fatores ambientais relevantes prevaletentes num certo país conduzem a reformas na contabilidade pública, ou seja, como é que tais fatores se conjugam, de forma a constituírem um contexto mais ou menos favorável a que tais reformas ocorram.

Pode existir ambientes semelhantes com consequências diferentes na reforma da contabilidade pública. Se o objetivo pretendido for a explicação de toda a reforma pelo modelo, há que adicionar outras variáveis, como sejam comportamentais, de atitudes e abordagem da reforma. A introdução de variáveis sobre a abordagem da reforma, mais as especificações sobre as variáveis ambientais aumentam o poder explicativo do modelo. Todavia, o aumento deste poder (e.g. através da introdução de uma variável sobre a abordagem de reforma) pode criar “caixas negras” no modelo (Lüder, 2002).

Chan *et al.*, (1996) explicam que o Modelo de Contingência tem como finalidade aferir o modo como os fatores contextuais conduzem a um processo de implementação de inovações na contabilidade pública – este é o cerne do modelo. Segundo o Modelo de Contingência, as inovações são critérios reais e não somente a mudança de procedimentos do sistema contabilístico para garantir uma informação financeira adequada, fiável, útil, necessária para *accountability* e para uma apropriada gestão financeira. Este Modelo analisa a influência das variáveis ambientais nas inovações da contabilidade pública e procura explicar porque é que as inovações ocorrem em determinados países/contextos e noutros não, ou seja, porque é que certos contextos são mais propícios às reformas do que outros (Lüder, 1994).

Segundo Wilson (1989), uma inovação não corresponde apenas a um programa novo ou uso de tecnologias novas, mas envolve novas tarefas e alterações significativas no modo como as mesmas são efetuadas.

Uma inovação pode abarcar a reinvenção ou adaptação para outro contexto, lugar ou período de tempo. A difusão de uma inovação ou propagação de práticas de qualidade ou promissoras para outras organizações, localidades e jurisdições são importantes para o sector público (Rashman & Hartley, 2002). Um elemento que torna complexa uma inovação no sector público é a sua incorporação na sociedade, já que a produção não é apenas um benefício (e obrigação) para os indivíduos, mas também para fornecer bens e serviços públicos, estabelecendo a eficiência coletiva e a criação coletiva de regras e objetivos (Hartley, 2005).

A inovação contabilística consiste numa mudança no que diz respeito a contabilidade, relatos financeiros, orçamentos e auditoria. Como já referido, a inovação no regime (acrécimo) e também na técnica contabilística e financeira representa um dos aspetos fundamentais das reformas ocorridas na administração pública nas últimas décadas, nomeadamente com o surgimento da NGFP. Por exemplo, em Itália um dos pilares da reforma do sistema contabilístico consistiu na adoção da contabilidade e relato em regime de acréscimo e na implementação de

um sistema do controlo administrativo. O objetivo da introdução destas inovações prendeu-se com a necessidade de ter uma informação financeira do sector público mais transparente, conduzindo à tomada de decisões internas mais efetivas, ao controlo das despesas e à responsabilização pela prestação de contas externas (Nasi & Steccolini, 2008).

Tendo em consideração que o modelo inicial apresentava muitas fraquezas e limitações, admitidas até pelo próprio autor, após algumas versões melhoradas do modelo inicial, Lüder (2002) publicou o Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira – *Financial Management Reform – FMR process Model*).

3.1.2 O Modelo de Contingência revisto

O modelo original da mudança da contabilidade no sector público foi desenvolvido por Lüder (1992) após sua investigação da reforma da contabilidade pública em nove países (Alemanha, Dinamarca, Comunidade Europeia, França, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos) no final da década de 1980 e início da década de 1990. Em 1994, surgiu o Modelo de Contingência revisto depois de Lüder analisar a reforma da contabilidade em Itália, Japão e Espanha.

Como já apresentado, Lüder (1992, 1994, 2002) desenvolveu vários modelos (assentes na teoria da contingência) para explicar as inovações na contabilidade do sector público, que sofreram alterações ao longo do tempo. A versão inicial do Modelo de Contingência apresentou um conjunto de variáveis contextuais e variáveis comportamentais, que foram consideradas potencialmente relevantes na explicação do resultado do processo de reformas da contabilidade pública (Lüder, 1992).

Subsequentemente, surgiram críticas em relação ao modelo inicial e sugestões para a sua reestruturação, a saber (Lüder, 1994):

- 1) Era necessário clarificar as variáveis abrangidas no Modelo de Contingência e não distinguir apenas entre variáveis contextuais e comportamentais;
- 2) Ao observar a importância dos atores políticos em iniciar ou apoiar o processo de reforma, poderia levar à separação das variáveis políticas e administrativas em duas componentes – a variável estrutural política (sistema político) e a variável estrutural administrativa (sistema administrativo);

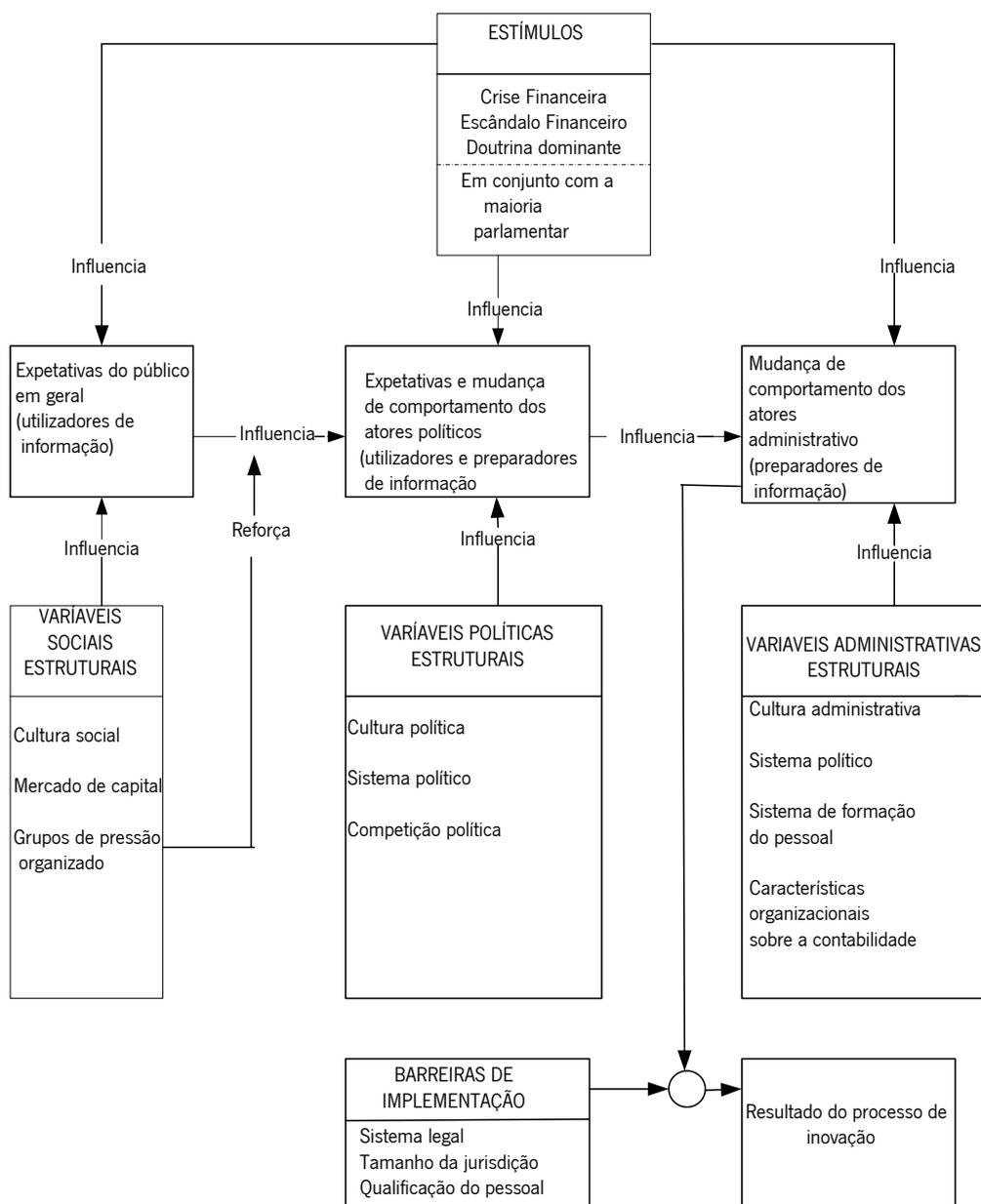
- 3) O público em geral, por si só, não afeta os políticos e os atores administrativos, mas necessita da ajuda dos grupos de pressão; estes grupos de pressão podem ser organizações de profissionais contabilistas e auditores, empresas, meios de comunicação social, etc.;
- 4) O modo de funcionamento dos estímulos poderia ser mais explícito – existem evidências de que as tensões orçamentais constituem o principal estímulo para iniciar uma reforma da contabilidade do sector público; estas podem desencadear uma reforma isolada da contabilidade do sector público, mas o mais provável é que conduzam a uma reforma administrativa mais alargada, em que a contabilidade é apenas uma parte. Uma doutrina dominante (e.g. da contabilidade empresarial) pode ainda constituir outro estímulo para um processo de reforma na contabilidade pública. Exemplos dessas doutrinas podem ser a superioridade reconhecida a métodos e modelos de gestão empresarial, e a superioridade atribuída à contabilidade Anglo-Saxónica. De acordo com a NGP; há evidência que as pressões orçamentais conduzem a reformas na administração, gestão e contabilidade públicas que, muitas vezes, coincidem com mudança do partido de maioria no poder, pelo que a mudança política pode ser considerada também um fator de estímulo a reformas no sistema contabilístico e de gestão financeira do sector público.

Com base nas críticas e sugestões de reestruturação, o Modelo de Contingência foi modificado e revisto (Lüder, 1994). Algumas variáveis foram reclassificadas, nomeadamente o mercado de capitais, o conjunto das normas a que uma organização do sector público está sujeita, os interesses dos profissionais e as características organizacionais (Lüder, 1994):

- O mercado de capitais, mais especificamente a existência da avaliação de riscos, passa a ser considerado uma característica do sistema social. As agências de avaliação de risco são utilizadores da informação financeira dos governos e das organizações públicas.
- O conjunto das normas a que uma organização no sector público está sujeita é uma característica da estrutura administrativa, mais do que um estímulo.
- Os interesses dos profissionais na contabilidade do sector público podem ser considerados como interesses dos grupos de pressão, que afetam, e eventualmente reforçam, a procura pelo público em geral de uma informação financeira mais compreensível e mais fiável.
- As características organizacionais de um governo ou de uma entidade pública, particularmente a partilha de responsabilidade para a melhoria da utilização da contabilidade do sector público, pode não ser apenas uma barreira à implementação, mas um fator para influenciar a mudança de comportamento dos atores administrativos.

Ainda comparativamente ao modelo inicial, pode-se apontar que as variáveis comportamentais foram introduzidas como variáveis de intervenção entre as variáveis contextuais independentes e as variáveis dependentes – embora estas variáveis tivessem sido consideradas no modelo inicial, o seu papel de intervenção não era claro, uma vez que eram incluídas no conjunto das variáveis contextuais (Lüder, 1994). No que concerne aos processos de reforma/inação em si, podem ser distinguidos dois tipos (Lüder, 1994): uns mais conduzidos por necessidades de *accountability*, devido essencialmente à necessidade de mais transparência e informação financeira fiável; outros mais orientados para a gestão, motivados pela necessidade de melhorias da eficácia e eficiência da gestão do sector público.

Figura 4: Modelo Contingencial revisto da reforma da contabilidade do sector público



Fonte: Lüder (1994)

3.1.3 O modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira

Como referido, Lüder (2002) mudou a designação do seu modelo para “Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira”. Mantendo a perspetiva contingencial, entendeu que a reforma do sistema contabilístico se insere num processo mais alargado de reforma do sistema de gestão financeira pública em geral, o qual poderá ser mais ou menos suscetível a inovações e reformas de acordo com uma combinação de fatores contextuais (por exemplo, organização administrativa e ordenamento institucional), comportamentais (incluindo quem

promove, orienta e é afetado pelas reformas, como os políticos e os técnicos administrativos) e instrumentais (como sejam a forma de implementação e o tipo de inovações em si, designadamente a passagem de um sistema em regime de caixa para um em regime de acréscimo). A conjugação destes fatores permitem identificar contextos com influências mais ou menos favoráveis especificamente nos resultados do processo da reforma da contabilidade pública dos diversos países. A componente principal do modelo, tal como na sua versão inicial, são os estímulos para o processo da reforma, como seja o caso de uma crise financeira no país (Jorge, 2005).

Esta versão mais atual do modelo (Figura 5), embora continuando a dar muita importância às variáveis contextuais, corrige a ênfase no contexto sobre o comportamento dos atores da reforma. Além disso, estabelece a ligação dos comportamentos e atitudes dos atores no processo da reforma, com os resultados da reforma, permitindo que o modelo seja aplicado nas diversas fases do processo, ou seja, antes das reformas acontecerem, mas também *a posteriori* (Jorge, 2003).

Segundo Jorge (2003, p. 1): “O Modelo de Contingência do Processo de Reforma da Gestão Financeira Pública, do professor Lüder, é uma ferramenta que esclarece essencialmente a relação entre variáveis contextuais e comportamentais e a condução a reformas num sistema de contabilidade pública de um determinado país, de modo que este se torne mais informativo”.

O Modelo (inicial) de Contingência distingue claramente os utilizadores e os produtores/preparadores da informação contabilística, apresentando-os em módulos separados (Lüder, 1994; Jaruga & Nowak, 1996). No Modelo FMR a dicotomia entre os utilizadores e os produtores foi ultrapassada.

reforma e estratégia de implementação). Estes grupos de variáveis relacionam-se entre si por ligações de influência, impacto e *feedback* (Lüder, 2002).

No que respeita às variáveis do Modelo FMR, pode-se referir o seguinte (Lüder, 2002):

- **Estímulos** – os estímulos permanecem, em geral, inalterados durante um período de tempo relativamente longo. Contudo, no Modelo FMR a crise orçamental enquanto estímulo para as reformas, foi substituída por uma crise económico-financeira, na qual geralmente está subjacente o fator da crise orçamental. Os requisitos de informação derivados de uma reforma administrativa foram adicionados para tornar claro que a reforma da contabilidade do sector público pode ser incluída num processo mais alargado de reformas administrativas. Os estímulos são considerados somente como tendo impacto direto no comportamento dos políticos responsáveis pela iniciação/promoção da reforma.
- **Indutores da reforma** – correspondem aos profissionais e instituições que possuem algum reconhecimento, moldam a reforma de acordo com o que entendem mais adequado às suas preferências e promovem a reforma através da sua publicitação oral ou escrita. Eles tentam tornar a reforma num assunto político, influenciando deste modo as decisões políticas. Os mesmos fornecem os motivos dos problemas e as suas soluções.
- **Promotores políticos da reforma** – todas as reformas necessitam de promotores ou iniciadores (e.g., os políticos que iniciam a reforma e possuem o poder para a tornar efetiva). Estes promotores normalmente são membros do governo. No que diz respeito à reforma da contabilidade pública, em geral o Ministro das Finanças e o Primeiro-Ministro de um dado país desempenham um papel chave. O papel do Ministro das Finanças não é apenas político, mas também de um profissional promotor da reforma em termos políticos. Isto quer dizer que possui um papel chave de orientar a reforma de acordo com os conselhos dos indutores da reforma.
- **Ordenamentos institucionais** – abrangem as variáveis contextuais e estruturais, na versão anterior do modelo, considerados fatores sociais, políticos e barreiras à implementação. Apesar das várias categorias permanecerem bastante amplas Lüder (2002) expõe algumas explicações adicionais: *sistemas legais* – em termos gerais, podem ser classificados em sistemas de direito civil e de direito comum – diversos sistemas legais podem estar associados a diferentes tipos de governações. O sistema legal também envolve o sistema eleitoral e a flexibilidade da lei do orçamento; *estrutura administrativa* – alude-se a características organizacionais, da administração e da divisão de poderes entre unidades

organizacionais, nomeadamente: centralizada/descentralizada, concentração/fragmentação das funções de gestão financeira; *função pública* – refere-se à qualificação dos funcionários públicos em geral, e dos da área da contabilidade em particular, pela influência que têm na implementação da reforma (modo, custo e duração); *cultura* – menciona-se a cultura social, política e administrativa nacional, que pode ser particularmente descrita como “favorável ao risco/aversa ao risco”, “individualismo/coletivismo”, o “grau de abertura” dos processos políticos e administrativos e o seu “grau de resposta” às carências e reivindicações do público em geral.

- **Stakeholders** – correspondem às instituições ou pessoas que influenciam de forma positiva ou negativa a reforma (mas não são os indutores da reforma nem os promotores políticos), sendo também afetados por ela, tais como o público em geral, o Parlamento, os departamentos governamentais e organizações públicas e as instituições responsáveis pelas estatísticas nacionais. Os promotores tendem a moldar a reforma seguindo os indutores, pelo que, deste modo, tenderão a ter visões da reforma que são aproximadas, enquanto a visão dos *stakeholders* se distancia daqueles. As capacidades dos *stakeholders* para influenciar a implementação da reforma dependem da sua posição e poder formal no processo da reforma.
- **Conceito da reforma** – corresponde às inovações que permitem que o sistema de contabilidade pública ofereça informação mais útil de forma a garantir a adequada prestação de responsabilidades financeiras (*accountability*) e apoiar a gestão financeira; abrange mudanças conceptuais e não somente nos procedimentos. Possui um impacto direto na estratégia de implementação.
- **Estratégia de implementação** – a estratégia de implementação influencia o sucesso ou o fracasso da reforma, bem como os desvios entre o conceito pretendido para a reforma e o resultado finalmente obtido. Na implementação da reforma as estratégias têm determinadas características, podendo ser mais autoritárias ou mais participativas, conduzidas centralmente ou por nível de governo, envolvendo uma ou várias fases com ou sem teste piloto, com um período de implementação mínimo ou considerável, e ainda com ou sem o treino sistemático das equipas.

Os *feed back loops* correspondem às linhas representativas das consequências no mundo real dos resultados da reforma (ou de uma das suas fases), desta forma possibilitando a ligação dos comportamentos e atitudes dos atores centrais no processo de reforma, aos

resultados, tendo em conta a possibilidade de um processo multi-faseado (Lüder, 2002). Consoante a dimensão das diferenças ainda existentes entre o resultado e o conceito inicialmente estabelecido para a reforma, o *feed back* conclui o processo ou inicia uma nova fase, com ou sem modificação do conceito da reforma (Lüder, 2002).

3.1.4 Aplicações do Modelo de Contingência e do Modelo FMR às reformas na contabilidade pública

As reformas da contabilidade em geral têm dado aso a um interesse contínuo no debate académico. O porquê e como a contabilidade tem evoluído através do tempo e dentro de um ambiente organizacional específico tem sido abordados de formas distintas. Alguns autores adotaram a teoria da contingência para analisar a contabilidade e a mudança organizacional (e.g. Libby & Waterhouse, 1996; Baines & Langfield-Smith, 2003). Outros focaram-se nos fatores sociais e relacionais que formam o processo de mudança e o resultado. Neste contexto, têm sido explorados fatores como a cultura organizacional (e.g. Williams & Seaman, 2001) e o poder (e.g. Oakes, Townley & Cooper (1998).

Muitos estudos têm explorado as reformas da contabilidade do sector público, e frequentemente tem sido afirmado que a contabilidade desempenha um papel central nas correntes das reformas que ocorreram no sector público nas últimas três décadas (Hood, 1995; Lapsley, 1999, Lapsley *et al.*, 2009)

Não obstante, os estudos têm abrangido essencialmente reformas da contabilidade pública em países ditos desenvolvidos e o presente estudo, como referido, é no Governo central de um país emergente, Cabo Verde, desde a época colonial até à atualidade.

Alguns autores utilizaram o Modelo de Contingência, particularmente a versão do modelo revisto, para descrever a situação contextual e/ou explicar a (s) reforma (s) da contabilidade do sector público nos seus países. Por exemplo, Jaruga *et al.* (1995) aplicaram o modelo a nível do Governo Central da Polónia; Pallot (1995) também a nível do Governo Central mas na Nova Zelândia; e Godfrey *et al.* (1995) a nível do Governo Central em países da África Oriental (Quênia, Tanzânia e Uganda). Os parágrafos que se seguem procuram resumir as abordagens e conclusões destes autores.

Neste estudo, analisamos estes países porque os autores abordaram a reforma da contabilidade pública no governo central o que está diretamente relacionado com o nosso trabalho.

Jaruga *et al.*, (1995) – Polónia

Jaruga *et al.* (1995) ofereceram um contributo para uma versão mais precisa do Modelo de Contingência, sugerindo acrescentar “as consequências no mundo real”. Este modelo melhorado proporcionou uma melhor descrição e explicação das reformas da contabilidade pública. Esta abordagem revelou-se adequada particularmente para os países onde o processo de reforma tinha pouco impacto na realidade, como por exemplo, a Polónia, de onde derivaram o seu estudo. Os autores apresentaram como variáveis contextuais os estímulos (a cultura, a política e a economia), que influenciaram as expectativas e comportamentos dos atores políticos. Como variáveis sociais sugeriram a estrutura social e instituições sociais. As variáveis políticas seriam a estrutura política, as instituições políticas e as coligações políticas externas. Por fim, como barreiras à mudança apontaram os sistemas de valores, mentalidade social, sistema de educação, conteúdo da prestação de contas e processo de *accountability* e o sistema legal. Estes autores concluíram indicando que determinadas mudanças que ocorreram no ambiente socio-económico e político da Polónia implicaram requisitos de certas características para o sistema da contabilidade do sector público da Polónia, conduzindo portanto à sua reforma – e.g. a aplicação generalizada da contabilidade em regime de acréscimo; a aplicação generalizada de um modelo de relato financeiro das entidades públicas que incluísse o balanço, a demonstração dos resultados e a demonstração dos fluxos de caixa, etc (Jaruga *et al.*, 1995).

Ainda no contexto da Polónia, Jaruga & Nowak (1996) defenderam que a contabilidade pública e o próprio governo tinham assumido uma posição mais forte no contexto social. Assim, procuraram aplicar diferentes teorias sociológicas para complementar o Modelo de Contingência, nomeadamente o sistema social da teoria funcional de Parson, a teoria da organização do Estado de Krzyzanowski, e o sistema adaptado do modelo complexo de Gell-Mann.

O modelo geral desenvolvido por Jaruga & Nowak (1996) para as reformas da contabilidade pública considerava que estas podem ser conceptualizadas como medidas de adaptação ou meios de sobrevivência. Deste modo, resumem o caminho que pode ser utilizado pelas três abordagens acima mencionadas (Jaruga & Nowak, 1996). Os meios de sobrevivência correspondem ao objetivo de todo sistema. A teoria funcional de Parson sugere que a sobrevivência dos sistemas da ação social depende da adaptação, do alcance das metas, da integração e da latência. A teoria da organização do Estado, de Krzyzanowski, oferece um conjunto de atributos similares para o Estado como uma organização. Os autores observaram então que existem importantes semelhanças entre as variáveis no Modelo de Contingência e no

modelo Krzyzanowski. O modelo de Gell-Mann consiste num modelo dinâmico de uma organização ou de um sistema, no qual a informação tem um papel essencial, associando a adaptabilidade com a capacidade de gerar novas informações; estas podem descrever o estado da natureza e prever consequências, proporcionando observações para o sistema. Esta perceção fornece uma base teórica, segundo sugerem Jaruga & Nowak (1996), para construir um modelo mais geral da reforma da contabilidade do sector público.

Pallot (1995) – Nova Zelândia

Pallot (1995) sugeriu outras modificações consideravelmente relevantes após a aplicação do Modelo de Contingência para explicar o que aconteceu na contabilidade pública da Nova Zelândia. As principais alterações sugeridas para o modelo foram:

- As pressões financeiras e tensões orçamentais, bem como outras emergências financeiras, criaram oportunidades para, através da ação executiva, substituir o processo democrático “normal” nas mudanças no sistema contabilístico. Isto aconteceu uma vez que, no caso particular da Nova Zelândia, em vez de os utilizadores influenciarem os políticos que, por sua vez, influenciariam os atores administrativos, a direção da influência parece ter sido ao contrário, ou seja, os atores administrativos influenciaram os políticos que, por sua vez, tentaram mudar a perceção dos utilizadores, utilizando as demonstrações financeiras como uma ferramenta neste processo.
- As variáveis estruturais foram divididas entre internas – políticas (cultura política, sistema político, processo parlamentar) e administrativas (cultura administrativa, características organizacionais); e externas – o contexto social. As variáveis sociais abarcam a dimensão dos países (ou jurisdições), sendo que nos países grandes há a tendência para implementar as reformas tendo por orientação processos de *accountability* no sector público (*accountabilism-driven*); enquanto nos países pequenos seguem-se abordagens mais orientadas pela gestão (*managerialism-driven*). Por outro lado, as variáveis sociais afetam diretamente os políticos e as variáveis estruturais administrativas.
- Foram adicionadas ao modelo variáveis do processo de reforma, relacionadas com a implementação (e.g. tempo, incentivos e legislação). Pallot (1995) argumentava que as variáveis contextuais identificadas através do modelo influenciam a probabilidade das reformas acontecerem, mas o sucesso da implementação depende, contudo, de como for gerido o processo.

Um dos pontos mais importantes deste estudo consiste na introdução no Modelo, pela primeira vez, de variáveis do processo de reforma, salientando a importância de associar o sucesso na implementação das reformas, com a forma como o processo de implementação é gerido.

Godfrey *et al.* (1995) – África Oriental

No estudo de Godfrey et al. (1995), algumas modificações do modelo resultaram da primeira tentativa de aplicação aos países menos desenvolvidos, em particular Quênia, Tanzânia e Uganda. Como sugestões principais de alteração ao modelo de base, os autores resumiram o seguinte:

- Reconheceram que as pressões financeiras juntamente com a procura por mais participação pública na vida política (mais democracia), constituem estímulos para a mudança na contabilidade pública – estes estímulos influenciam diretamente as expectativas do público em geral (ainda que não como utilizadores da informação, como admitido nos países mais desenvolvidos) e o comportamento do governo; o comportamento dos administradores e gestores públicos poderão ser influenciados de forma indireta.
- A “cultura regional” foi considerada uma componente da estrutura social – o nível de desenvolvimento político, económico, social e regional, particularmente nos países vizinhos, é considerado como favorável ou, pelo contrário, com implicações adversas nos governos das nações subdesenvolvidas.
- A “reputação internacional” do país deve ser incluída nas variáveis sociais – corresponde à sua posição internacional e pode influenciar a sua avaliação externa, particularmente por parte dos que fornecem recursos externos, uma condição crítica para apoiar as economias em desenvolvimento nestes países.
- O processo de democratização levando à descentralização da máquina do governo, liberalização dos preços, privatização e reestruturação do governo local, resulta na procura de uma divulgação mais extensiva da situação financeira das organizações governamentais e das entidades públicas em geral, não por parte do público em geral, como pode acontecer nos países desenvolvidos, mas por organizações internacionais e agências doadoras. Os autores consideram que as organizações internacionais e as agências doadoras, que têm um papel instrumental enquanto fornecem assistência na procura e na mudança de financiamento das nações, beneficiam do sistema de contabilidade do sector público, pelo que procuram moldá-lo às suas necessidades de informação financeira.

O grande contributo deste estudo, interessante para a situação de Cabo Verde, é que os autores conseguiram mostrar que o Modelo de Contingência pode ser aplicado nos países economicamente menos desenvolvidos e com um regime político menos democrático.

Existem também outros estudos sobre reformas nos sistemas contabilísticos e de gestão do sector público que, por se reportarem a países emergentes ou em desenvolvimento, importa serem referidos nesta investigação, ainda que não tenham utilizado o Modelo de Contingência.

3.2 A teoria institucional

Na literatura têm sido desenvolvidas diversas perspetivas das teorias institucionais, nomeadamente: a Velha Economia Institucional ou o Institucionalismo Económico e a Nova Sociologia Institucional, também designada de Institucionalismo Organizacional (Major & Vieira, 2009). Esta última corrente tem a designação de “nova” porque apareceu basicamente no final da década de 70 do século XX (DiMaggio & Powell, 1991).

Do velho para o novo institucionalismo muito se acrescentou e se modificou no quadro conceptual da teoria institucional. Apesar das novas e relevantes contribuições, muito do novo incorpora o que está no velho institucionalismo (Selznick, 1996).

Em comum entre o novo e o velho institucionalismo está a importância que atribuem à relação entre a organização e o ambiente, ambos compreendidos como entidades culturais, e o carácter limitativo que atribuem às abordagens racionais instrumentais (DiMaggio & Powell, 1991). Destaca-se assim, a pertinência das instituições e de padrões de comportamentos de normas e valores, de crenças e pressupostos, em suma, do plano cultural, para os indivíduos, grupos e organizações.

Assim, por um lado, temos o institucionalismo económico que tem sido utilizado como modelo teórico adequado para o estudo da prática contabilística enquanto instrumento de articulação dos interesses dos proprietários e/ou acionistas com as decisões que têm como propósito a estabilidade ou mudança organizacional (North, 1990). Por outro lado, as práticas contabilísticas não são criadas e introduzidas apenas por uma lógica racional e inculcadas unicamente por uma orientação económica, mas também imergem de sistemas simbólicos, processos de legitimação, relações de poder, hábitos e rotinas e outros aspetos de natureza cultural e social. Essa observação, que vai além da dimensão económica, tem sido

especialmente abordada por estudos de natureza sociológica fundados no institucionalismo organizacional (Greenwood, *et al.*, 2008; DiMaggio & Powell, 1991)

O institucionalismo económico tem como unidade fundamental de análise a maximização da utilidade (oportunista) individual (individualismo metodológico). A grande diferença da teoria económica neoclássica é que os comportamentos destes indivíduos são influenciados e compelidos através das instituições que determinam quais os direitos que um indivíduo pode exercer sobre os bens económicos. Um outro elemento chave desta teoria é a existência de informação incompleta. Isso faz com que o comportamento dos indivíduos seja racionalmente limitado e transforma a informação num recurso escasso que tem um custo. Deste modo, a transação económica tem custos (custos de transação) os quais podem incluir os custos de recolha de informação e/ou perdas de lucro por causa da informação incompleta (Williamson, 1975).

Existe também a logica institucional que foi desenvolvida nos EUA por Friedland & Alford (1985). A lógica institucional surgiu como uma crítica às duas perspetivas já mencionadas: a que é baseada no conceito do indivíduo utilitário (encontrado nos modelos da teoria da escolha pública, teoria da agência, do ator racional, e no institucionalismo económico), e a outra tradição firmada na teoria organizacional orientada no poder, por exemplo a teoria da dependência de recursos, que emancipa as organizações do seu ambiente institucional (DiMaggio & Powel, 1983; Meyer & Rowan, 1983; Westenholtz, 2013).

Friedland & Alford (1991) definem a lógica institucional como um conjunto de práticas materiais e construções simbólicas, que constituem os princípios da organização. Eles identificam as cinco ordens institucionais mais importantes nas sociedades ocidentais contemporâneas: o capitalismo, o Estado, a democracia, a família e a verdade (religião e ciência). A ordem institucional do capitalismo consiste na acumulação e na negociação das atividades humanas; a do Estado é a racionalização e a regulamentação legal, hierárquica e burocrática das atividades humanas; a democracia é a participação e o controlo popular sobre as atividades humanas; a da família é a comunidade e lealdade incondicional dos seus membros e suas necessidades reprodutivas; a religião e a ciência constituem a verdade se for transcendental ou material. As rotinas de cada instituição estão ligadas aos rituais; alguns definem a ordem do mundo e a posição do indivíduo dentro dele, e alguns reforçam a crença na instituição.

Segundo Thornton, Ocasio & Lounsbury (2012) a lógica institucional consiste numa perspetiva útil para analisar as inter-relações entre as instituições, indivíduos e organizações. O poder das ordens institucionais pode ser explicado através do estudo de como as múltiplas crenças culturais e regras de estrutura de conhecimento conduz a tomada de decisão dos atores. Assim, as ordens institucionais são vistas como quadros de referência que orientam a tomada de decisão e são articulados com os vocabulários utilizados pelos atores para motivar a ação e definir a sua identidade (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012).

Para efeitos de desenvolvimento desta tese basear-nos-emos no institucionalismo organizacional. Especificamente interessa analisar o isomorfismo e a legitimação, procurando ilustrar o argumento com o caso da reforma da contabilidade pública em Cabo Verde.

3.2.1 O institucionalismo organizacional

O institucionalismo organizacional enfatiza o simbólico, os aspetos cognitivos, culturais e normativos nas organizações. As práticas da contabilidade nesta vertente do institucionalismo, podem resultar de pressões, mas também podem ser de natureza institucional. O entendimento das instituições assume-se como um fator imprescindível no estudo da contabilidade (Major & Vieira, 2009).

Meyer & Rowan (1977) argumentam que nenhuma organização poderá sobreviver e ter sucesso se não cumprir e evidenciar, perante o meio organizacional em que está inserida, práticas e estruturas que sejam aceites como legítimos.

Existem determinados conceitos que são considerados fundamentais pelos neo-institucionalistas, destacando-se os que se seguem pela sua importância no presente trabalho: instituições e institucionalização, legitimidade e o isomorfismo. Entre as instituições e o poder existe uma relação muito próxima. As instituições existem na medida em que são poderosas – e influenciam os comportamentos, crenças e oportunidades dos indivíduos, grupos, organizações e sociedades. As instituições são padrões estáveis da prática social, mas são mais do que isso: as instituições são padrões de prática para a qual os desvios do padrão são neutralizados de forma regulada, através de controlos socialmente construídos – por alguma recompensa ou sanção (Jepperson, 1991).

Em busca da legitimação social, as organizações tentam adequar suas estruturas e práticas aos valores ambientais. A procura da conformidade acontece porque, ao que parece, aumenta as possibilidades de sobrevivência das organizações em grau maior do que a eficácia

ou o desempenho imediato das estratégias e dos procedimentos adotados (Meyer & Rowan, 1977).

A conformidade com as características ambientais ou isomorfismo, resulta da influência de mecanismos coercivos, miméticos e normativos (DiMaggio & Powell, 1983). Esses mecanismos institucionais isomórficos relacionam-se quer com a manutenção quer com a mudança de valores e práticas culturais. A situação de mudança configura-se pela incorporação de novos valores e práticas no contexto institucional, com base em diferentes origens e possibilidades, nomeadamente: influência de novas concepções originárias de um contexto institucional mais vasto; transformações estruturais nas relações de poder entre entidades sociais; conflitos de interesses entre grupos sociais; inovações tecnológicas significativas, etc (DiMaggio & Powell, 1983).

Os diferentes ramos do pensamento institucional surgem de diversos campos, tais como a macrossociologia, a história social e os estudos culturais. Nestas áreas, as instituições são vistas como uma construção básica da vida política e social. Novas introspeções provenientes da antropologia e da história, mostram como a realidade é socialmente construída e como os aspetos simbólicos da vida social (normas, regras, crenças culturais) transformam o conceito das agências⁹. Esta linha de pensamento propõe que as preferências individuais e as categorias básicas de pensamento, como a ação social, o Estado e o cidadão, sejam criados através das forças institucionais (DiMaggio & Powell, 1991; Scott, 2014).

O novo institucionalismo na análise organizacional tem um pendor distintamente sociológico (DiMaggio & Powell, 1991). A instituição e o institucionalismo são conceitos fundamentais da sociologia em geral (Jepperson, 1991), pelo que não é de estranhar que a corrente atual do institucionalismo incorpore questões teóricas centrais dentro da sociologia: as raízes desta abordagem, para a análise organizacional estão firmemente plantadas nesta disciplina (Hinings & Tolbert, 2008). A teoria institucional é talvez a abordagem dominante para entender as organizações (Greenwood *et al.*, 2008).

No institucionalismo organizacional, a vertente institucional é interessante sobretudo para responder a questões de pesquisa associadas ao entendimento de processos de mútua constituição entre organizações e o ambiente macrossocial em que operam (DiMaggio & Powell, 1983; Davis & Marquis, 2005). Deste modo, o institucionalismo organizacional tem como ponto

⁹ No institucionalismo organizacional as instituições ganham relevância. As instituições compreendem elementos normativos, regulativos e culturais que, conjuntamente com as atividades e os recursos, fornecem estabilidade e significado à sociedade (Scott, 2014).

central a compreensão das formas, conseqüências ou motivos associados ao comportamento organizacional, quer no âmbito das estruturas formais, dos valores ou práticas, quer no âmbito dos resultados (Greenwood *et al.*, 2008).

Conforme menciona Zucker (1987) a teoria institucional no contexto das organizações proporciona uma visão rica e complexa das organizações. Nessa teoria, as organizações são influenciadas por pressões normativas, oriundas por vezes de fontes externas, tais como o Estado; outras vezes derivam de dentro da própria organização. Sob certas condições, essas pressões levam a organização a ser conduzida por elementos legitimados por procedimentos operacionais considerados modelo, para a certificação profissional e a exigência, que normalmente orientam a atenção de desempenho da tarefa.

3.2.2 A legitimidade no institucionalismo organizacional

O termo «legitimidade» remonta ao desenho da teoria organizacional; contudo, durante vários séculos, a investigação sobre a legitimidade emergiu de forma lenta e estava fragmentada através de diversas literaturas e diferentes ciências sociais. Porém, desde 1995 foram efetuados diversos estudos e em várias direções. Muitas das novas literaturas têm sido consideravelmente teóricas, invocando a legitimidade como um conceito explanatório, mais do que a averiguação como uma propriedade empírica (Meyer & Rowan, 1977; Meyer & Scott, 1983).

As organizações para sobreviverem e prosperarem no seu ambiente social, precisam mais do que recursos materiais e informações técnicas. Elas também necessitam da aceitabilidade e credibilidade social, ou seja, requerem legitimidade (Scott, *et al.*, 2000).

No contexto organizacional, a legitimidade pode ser definida como a perceção ou pressuposto generalizado de que as ações de uma entidade são pretendidas, adequadas ou apropriadas dentro de um sistema socialmente formado de normas, valores, crenças e definições (Suchman, 1995). Deste modo, as estruturas e práticas organizacionais possuem a tendência de se aproximar dos padrões considerados corretos socialmente (Scott, 1991), de forma a garantir-lhes o apoio contextual e validade social. O «sistema socialmente construído» refere claramente ao quadro institucional (Suchman, 1995).

A legitimidade aparece, na literatura, fortemente relacionada com o grau de apoio cultural que obtém a organização. Todavia, diferentes aproximações à perspetiva institucional podem exprimir igualmente diversos conceitos de legitimidade. Assim, para a versão reguladora, a legitimidade organizacional aparece pela determinação e adoção dos requisitos legais

enquanto a versão normativa dá primazia à base moral para obter legitimidade (Scott, 2014). Neste contexto, os controlos normativos são assimilados mais facilmente que os de carácter regulador, e os incentivos utilizados para a conformação dos indivíduos abarcam tanto recompensas intrínsecas como extrínsecas. Com um carácter mais subtil e mais profundo, a interpretação cognitiva das organizações sublinha que o processo de obtenção de legitimidade resulta da adoção de um marco de referência ou de uma definição comum da situação (Scott, 2014).

A legitimidade possui duas dimensões, de acordo com Aldrich & Fiol (1994): cognitiva e sociopolítica. A legitimidade cognitiva refere a divulgação do conhecimento sobre um novo empreendimento. A legitimidade sociopolítica refere-se ao processo através do qual os *stakeholders* chave, o público em geral, a opinião dos líderes importantes ou os oficiais do governo, aceitam um empreendimento como apropriado e certo, tendo em conta a existência de normas e leis.

Os sujeitos da legitimidade são as entidades sociais, estruturas, ações e ideias em que a aceitação está a ser avaliada (Suchman, 1995). Utiliza-se a palavra «sujeito» por várias razões: primeiro, o termo é familiar e abrangente; adicionalmente, reflete a ideia de que a legitimidade é socialmente construída, emerge da relação do sujeito com normas, leis e valores, quadros cognitivos num amplo sistema social. Os sujeitos não são necessariamente passivos; em vez disso devem ser criativos na criação da legitimidade (Suchman, 1995; Ashforth & Gibbs, 1990). A legitimidade é o conceito fundamental no institucionalismo organizacional, uma vez que, as organizações, para além de dependerem da eficiência, tendo por base os conceitos de organizações como sistemas racionais, a sua sobrevivência depende também da adoção de forças legítimas e socialmente aceites (Meyer & Scott, 1982). Isso significa, que os atores organizacionais adotam e implementam inovações por causa da legitimidade e da eficiência. Por vezes, as reformas ocorrem porque as entidades legitimam os seus comportamentos perante outras entidades. As entidades adequam as suas atividades baseando-se em normas e imposições com o objetivo de obter legitimidade do ambiente social.

3.2.3 O isomorfismo institucional

Geralmente as organizações são integradas num ambiente institucional¹⁰; são estruturadas por fenómenos no seu próprio ambiente. Estruturalmente refletem uma realidade construída, existindo uma tendência para as organizações se tornarem isomórficas nos ambientes institucionais (Meyer & Rowan, 1977). Assim, o «isomorfismo» é definido como um processo de constrangimento que obriga uma unidade de uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DiMaggio & Powell, 1983).

De acordo com DiMaggio & Powell (1983) as organizações existem dentro de um campo, ou seja, essas organizações em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional. Assim sendo, enfrentam pressões para se adequar aos «sistemas de crenças» e práticas que definem externamente esses tais campos. Se as organizações não cederem a essas pressões isomórficas, perdem legitimidade, comprometem o seu apoio externo e a sobrevivência (Ashworth, Boyne & Delbridge, 2007).

O isomorfismo institucional consiste num processo no qual uma organização tem tendência a adotar as mesmas práticas e/ou estruturas ao longo do tempo em resposta a pressões institucionais comuns que podem existir a nível individual, organizacional e do campo organizacional. DiMaggio & Powell (1983) argumentam que o isomorfismo institucional torna as organizações mais parecidas sem necessariamente efetuarem melhorias. A burocracia e outras formas de uniformização das práticas organizacionais ocorrem porque as organizações almejam a legitimidade. A partir do isomorfismo institucional, uma inclinação à homogeneização, as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e conseguem recursos. Deste ponto de vista, as organizações adequam-se aos ambientes, conduzidas pela procura da legitimação, em vez da eficiência. Essa perspetiva desafia a imagem das organizações como racionais, inserindo uma visão de organização orientada por símbolos e anseio de legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983).

De acordo com DiMaggio & Powell (1983) existem três formas do isomorfismo institucional: isomorfismo coercivo, mimético e normativo.

¹⁰ Anteriormente os ambientes eram considerados variáveis constituídas por elementos de dimensão basicamente objetiva, como os recursos materiais, a tecnologia e o capital. Porém, surgiram novos elementos de âmbito cultural e cognitivo que se apresentam agora como fortes, aspetos económicos, sociais e culturais dos ambientes. Houve um desvio da importância de aspetos técnicos para os aspetos institucionais dos ambientes (Scott, 1992).

De acordo com Scott (1992, p. 157) o ambiente institucional é caracterizado “pela elaboração de normas e imposições a que as organizações devem adaptar se desejam obter apoio e legitimidade do ambiente”.

Nestes tipos de isomorfismo, as questões de ordem cultural, social e política que explicam a mudança (Major & Vieira, 2009).

O isomorfismo coercivo resulta das pressões formais e informais exercidas sobre as organizações, por outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade (DiMaggio & Powell, 1983).

O isomorfismo coercivo deriva de expectativas gerais geradas no meio em que a organização desenvolve a sua atividade e de pressões organizacionais colocadas a organizações dependentes (DiMaggio & Powell, 1983). As mudanças organizacionais estimuladas por pressões governamentais, geralmente baseadas em legislação, são um exemplo do isomorfismo coercivo. Existem dois tipos de imposições agregadas a este tipo de isomorfismo: imposição por autoridade e imposição por poder coercivo. As mudanças que resultam de imposição por autoridade provocam uma menor resistência que as associadas à imposição por poder coercivo. Isto acontece porque os atores sociais concedem maior legitimidade à mudança quando a mesma foi encetada por alguém ou algo a quem publicamente é reconhecido autoridade e competência. Neste tipo de isomorfismo a autoridade e o poder, desempenham um papel chave (Major & Vieira, 2009).

Algumas pressões podem ser diretamente exercidas pelo governo, tais como no caso de certas práticas e procedimentos contabilísticos (Carpenter & Feroz, 2001; Carmona & Macías, 2001).

O isomorfismo mimético acontece quando uma organização imita práticas da outra, a fim de enfrentar incertezas ambientais, correspondendo a um processo de reprodução ou imitação de políticas, estruturas, tecnologias, estratégias, sistemas produtivos, serviços e práticas administrativas em geral (DiMaggio & Powell, 1983). Normalmente quando as tecnologias organizacionais são pouco compreendidas, quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente produz incerteza, as organizações são forçadas a procurar padrões de atuação e planeamento em outras organizações. Ao verificarem o sucesso de outras organizações, possuem a tendência de mostrar um comportamento mimético, processo que explica a existência de «modas» no mundo dos negócios (DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1983).

O isomorfismo normativo deriva do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com propósito de fundamentar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida. Esse mecanismo pode ser associado a ação das profissões,

sendo demonstrado pela especialização no trabalho, além das funções administrativas e técnicas exercidas. As universidades e associações profissionais são duas fontes relevantes de isomorfismo sob essa perspectiva (DiMaggio & Powell, 1983).

A pressão praticada por autoridades externas, grupos políticos e outros grupos de interesse, bem como, a publicação de legislação que por imposição, leva à decisão de adotar uma determinada prática (*isomorfismo coercivo*), a imitação de práticas bem-sucedidas noutras organizações (*isomorfismo mimético*) ou ainda as advertências de organizações profissionais que tem a tendência de influenciar comportamentos (*isomorfismo normativo*), podem explicar a mudança organizacional (Di Magio & Powell, 1991). Neste sentido, há um conjunto de fatores institucionais e culturais que devem ser considerados na explicação da mudança organizacional, particularmente na reforma da contabilidade (Burns & Scapens, 2000).

O isomorfismo institucional adequa-se muito bem a este estudo, na medida em que os governos dos países em desenvolvimento aceitam a mudança, muitas vezes, para obterem legitimidade (garantir o apoio externo de forma contínua), uma vez que, dependem muito de financiadores externos. Uma vez que estes financiam a maioria das suas atividades do país, exigem inovações de acordo com as boas práticas internacionais. Em síntese, podemos dizer que a reforma da contabilidade em Cabo Verde é uma questão crucial para a continuidade do desenvolvimento do país e para assegurar as suas fontes de financiamento.

A reforma da contabilidade pública pode acontecer por diversas razões: os organismos do sector público podem imitar práticas contabilísticas aceites como legítimas e que conduzem ao sucesso – isomorfismo mimético (e.g. muitos países estão a deixar a contabilidade em regime de caixa para seguirem as práticas internacionais no sentido da contabilidade em regime de acréscimo). Em determinados países essa mudança no sistema contabilístico foi imposta por organismos internacionais (e.g. o FMI, Banco Mundial e o Banco Central Europeu), como requisito para ajuda financeira – isomorfismo coercivo. Geralmente para a realização das reformas a nível da contabilidade pública são criadas comissões (formadas por profissionais da área) que orientam os trabalhos e difundem as práticas – isomorfismo normativo.

3.2.4 Aplicações da Teoria Institucional às reformas da Contabilidade Pública

Geralmente, no âmbito da teoria institucional, o mais importante para a investigação da contabilidade, são os conceitos de legitimidade, isomorfismo institucional, envolvidos no processo de institucionalização das práticas contabilísticas. Estes têm sido os principais

conceitos utilizados até à data pelos pesquisadores contemporâneos de contabilidade (Burns, 2000; Covaleski, Dirmith & Rittenberg, 2003)

A teoria institucional tem, assim, sido aplicada em diversos campos e tipos de organizações – sector público, organizações sem fins lucrativos, entidades financeiras (nomeadamente bancos) e organizações com fins lucrativos – abarcando uma variedade de áreas de investigação na contabilidade, a saber: reformas na contabilidade, contabilidade em regime de acréscimo, orçamento, contabilidade de gestão e relato financeiro (Lapsley & Pallot, 2000; Hussain & Hoque, 2002; Carpenter & Feroz, 2001).

Por outro lado, e de acordo com Jacob (2012), a teoria institucional consiste num dos enquadramentos teóricos mais utilizados para analisar o processo de reforma da contabilidade do sector público, sendo utilizada para explicar reformas em diversos países de todo o mundo. Conforme explicado por Lapsley & Pallot (2000), Bogt (2008) e Harun, Van-Peursem & Eggleton (2015), a teoria institucional fornece uma lente preciosa para explicar o processo da mudança organizacional e contabilística.

Adhikari, Kuruppu & Matilal (2013) elaboraram um estudo comparativo sobre a disseminação e institucionalização da reforma da contabilidade pública no Governo Central do Nepal e do SriLanka, onde aplicaram o isomorfismo institucional.

Estes autores demonstraram que as reformas da contabilidade do sector público no Nepal e no Sri Lanka foram influenciadas pela NGP e a NGFP. No contexto do Nepal, as organizações internacionais são as responsáveis pelas ideias das reformas, os oficiais que desempenham cargos de alto nível aceitaram essas ideias da reforma e os profissionais da contabilidade realizaram a divulgação das mesmas. Eles realizaram a reforma consoante os seus motivos e também porque havia a necessidade da legitimidade.

Assim, as reformas resultaram de diálogos, de um cronograma de tarefas, que depois foram expressadas em propostas. No caso do Sri Lanka, houve a presença de fatores normativos e miméticos, tais como o profissionalismo, a educação e a consciencialização sobre as tendências internacionais. Estes fatores derivaram da realização de seminários e experiências, onde se conceberam algumas das ideias da reforma da contabilidade do sector público, por exemplo a introdução da contabilidade em regime de acréscimo e o orçamento por programa e de desempenho. Ao mesmo tempo, este estudo demonstrou que houve resistência na implementação das reformas, particularmente as reformas da contabilidade em regime de

acrécimo, nos níveis mais baixos dos operacionais em ambos os países (Adhikari, Kuruppu & Matilal, 2013).

Goddard *et al.*, (2016) analisaram a prática da contabilidade no sector público da Tanzânia a nível do governo central, local e das Organizações Não Governamentais (ONG). Utilizaram a teoria institucional, para interpretar as diferentes formas da procura do comportamento da legitimidade em resposta às pressões exercidas pelas instituições doadoras internacionais em relação aos princípios da NGP. Assim, empiricamente investigaram as atividades da procura de legitimação, utilizadas pelos *stakeholders* envolvidos, concluindo que a legitimidade, a interação entre os sistemas e o isomorfismo ocorre em todos os três níveis do sector público. A legitimidade teve um papel fundamental na análise das práticas contabilísticas em todos os níveis do sector público estudado. Em cada um dos níveis, os doadores tinham uma ideia da legitimidade. No governo central esteve associada estritamente às iniciativas globais da NGP, focando no mecanismo de planeamento e orçamento, com ênfase nos resultados do desempenho. Na administração local surgiu associada aos mecanismos de prestação de contas e ao relato financeiro. Nas ONG estava relacionada com a perceção dos doadores sobre o que constituía uma organização merecedora de financiamento e abarcava todos os aspetos da contabilidade e da auditoria. Segundo os autores, dado que em todos os sectores em análise, os doadores requereram mudanças contabilísticas nas organizações, de acordo com os conceitos da NGP, é evidente o isomorfismo coercivo. O isomorfismo mimético e normativo foi mais evidente na administração local, e particularmente nas ONG. Na verdade, as ONG, para dirigirem com legitimação as organizações, para além de adotarem as práticas coagidas, optaram por copiar outras práticas (como o uso de demonstrações contabilísticas essenciais para a auditoria) utilizadas pelas organizações externas consideradas de elevada legitimidade.

Outro estudo interessante é o de Sutheewasinnon, Hoque & Nyamon (2016), que analisaram a forma como o tipo de *balanced scorecard*¹ do sistema de gestão de desempenho foi desenhado, redesenhado e implementado no governo central de Tailândia. As organizações doadoras internacionais foram as primeiras a iniciar a introdução deste sistema, que estabelecia os tipos de governação dos ocidentais juntamente com os empréstimos fornecidos. A intervenção de organizações internacionais foi necessária porque a Tailândia sofria uma enorme crise económica (1997), em consequência da crise asiática. As instituições externas

¹ O *Balanced Scorecard* consiste num quadro que, numa organização, traduz a estratégia em ação. Um documento que resume um conjunto de indicadores orientadores de desempenho, agrupados em quatro perspetivas distintas (Epstein & Manzoni, 1997): financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento.

especialmente o Banco Mundial, exerceram pressão sobre o Governo Tailandês para modificar o sector público de acordo com os princípios da Nova Gestão Pública. Nessa fase, o sistema de gestão de desempenho foi aperfeiçoado e a reforma teve um amplo alcance, abarcando as direções estratégicas e colocando ênfase nos níveis mais baixos das organizações governamentais. Durante esta fase, o redesenho e a implementação do sistema de gestão de desempenho foi simplificada pelos serviços centrais e pelo apoio do agente de mudança (comissão de desenvolvimento do sector público), que era um grande defensor de inovação. Diversas estratégias foram utilizadas para promover a aceitação do sistema (e.g. utilização ativa da televisão e outros *media*). Este artigo mostra particularmente que durante as diversas fases do desenho, redesenho e implementação de novos sistemas de gestão de desempenho, diferentes tipos de isomorfismo estavam em jogo – no início o isomorfismo coercivo e nas fases posteriores o isomorfismo mimético.

Alam & Lawrence (1994) analisaram os aspetos institucionais do processo orçamental no Bangladesh, utilizando a teoria institucional. Segundo os autores, o processo orçamental é uma maneira de obter aprovação das autoridades externas, em vez de facilitar a gestão interna no sector público. Estes resultados fundamentam na teoria que ressalta o uso simbólico e institucionalizado da contabilidade nas organizações.

Por exemplo, na Indonésia importa referir o estudo de Mimba *et al.*, (2013). Estes autores abordaram a conceção e a utilização de medidas de desempenho no governo local da Indonésia em relação a diversos tipos de pressões dos *stakeholders*.

Os gestores do sector público nos países menos desenvolvidos são confrontados com forças antagónicas. A falta de recursos juntamente com a tradição da corrupção, constituem obstáculos para o desenvolvimento e o uso de sistemas de avaliação de desempenho. Contudo, as reformas recentes no sector público nesses países, que incluem a descentralização e os programas anticorrupção, estimulam o desenvolvimento e o uso de tais sistemas.

A investigação de Mimba *et al.*, (2013) foi baseada em quatro estudos de caso de agências do governo local da Indonésia. Estas agências foram o objeto da investigação empírica, em que os autores distinguiram três grupos de *stakeholders*: 1) os organismos de financiamento – o governo central e as agências doadoras, que fornecem os recursos financeiros públicos; 2) os órgãos regulamentares – os organismos de regulação e os conselhos locais, que são as organizações que possuem a representatividade democrática ou funções de supervisão; e 3) os compradores dos serviços (os cidadãos) – que também fornecem recursos financeiros às

organizações do sector público mas, em contraste com os organismos de financiamento, os compradores pagam um preço por unidade pelos serviços prestados pela organização, o que implica uma relação entre o montante de financiamento e a quantidade dos serviços prestados.

Este estudo permitiu certas constatações e explicações sobre a conceção dos sistemas de avaliação de desempenho e da sua utilização pelos gestores das agências públicas locais em países emergentes. Nas agências analisadas, as reformas conduziram a um aumento das posições de poder dos *stakeholders*. A falta da capacidade institucional como parte do contexto específico dos países menos desenvolvidos, acabou por ser um obstáculo para a conceção de sistemas de avaliação de desempenho de elevada qualidade. No que diz respeito aos relatórios anuais de desempenho que foram preparados para efeitos de responsabilização, os gestores das agências basearam-se principalmente no cumprimento dos requisitos formais relativos ao formato dos relatórios e sua apresentação atempada, ignorando a qualidade do seu conteúdo (Mimba *et al.*, 2013)

O estudo de Mimba *et al.*, (2013) mostrou ainda a existência de um elevado grau de semelhança entre as quatro agências do governo local na Indonésia, o que pode ser explicado pelos regulamentos emitidos pelo governo central, que têm de ser seguidos pelos governos locais e que – nos termos do institucionalismo organizacional – levam a um grau substancial de isomorfismo coercivo (DiMaggio & Powell, 1983).

Neste estudo, seleccionamos os estudos acima mencionados porque respeitam a países emergentes que aplicaram a teoria institucional. Cabo Verde também é um país de rendimento médio, fazendo parte das economias emergentes.

Parte II – A Reforma da contabilidade pública em Cabo Verde: da independência até à atualidade

4. Evolução do contexto político-administrativo e económico

4.1 A estrutura política e administrativa de Cabo Verde

Cabo Verde foi encontrado pelos Portugueses em 1460, tendo sido imediatamente transformado no suporte logístico para a continuação das suas explorações marítimas da costa africana, que, mais tarde, os levariam à descoberta das rotas para a Índia e para o Brasil. A posição estratégica de Cabo Verde, em frente à costa ocidental da África, logo lhe garantiu um papel relevante no desenvolvimento do comércio entre europeus e africanos (Cardoso, 1993).

Depois de mais de 500 anos de existência enquanto país, Cabo Verde obteve a independência em 1975, com o Partido Africano da Independência da Guiné e Cabo Verde (PAIGC) a alcançar o poder na sequência de uma luta política que movimentou a maioria da população. O PAIGC, única força política presente nas eleições de 30 de junho de 1975, foi votado massivamente e, fiel aos princípios desenvolvidos na guerra de libertação na Guiné-Bissau, instalou-se no país um regime de inspiração marxista, que iria perdurar até 13 de janeiro de 1991 (Cardoso, 1993).

O regime político instaurado no país apresentava elementos estruturais, substanciais e jurídicos de uma democracia. Por elementos estruturais quer-se dizer designadamente os órgãos representativos eleitos ou formados com base na participação da população a nível central e local, o princípio da descentralização territorial, a presença de um partido como mediador entre a sociedade e o Estado. Os elementos substanciais da democracia referem-se ao princípio da soberania popular, à liberdade de imprensa e à participação efetiva nos assuntos do Estado. No que respeita aos elementos jurídicos da democracia, tem-se em vista, de uma forma muito geral, o reconhecimento e a garantia de direitos e liberdades essenciais do cidadão e a independência dos juízes (Lima, n.d).

A forma do Governo de Cabo Verde é semi-presidencialista, com a Constituição de 1992. Em 1990 deu-se a abertura política e a transição para a democracia, passando a existir o pluripartidarismo (Cardoso, 1993). Nas eleições legislativas de 1991, surgiram novas forças políticas, nomeadamente: o Movimento para a Democracia (MPD). Nesta conjuntura apresentaram atividade a União Cabo-Verdiana, Independente e Democrática e a União do Povo

das Ilhas de Cabo Verde, em Reconstrução (Lima, n.d.). Atualmente no poder está o MPD, que ganhou as eleições legislativas de 20 de março de 2016.

4.2 Contexto económico

Os recursos económicos de Cabo Verde dependem sobretudo da agricultura e da riqueza marinha. A agricultura sofre com muita frequência os efeitos das secas. As culturas principais são o café, a banana, a cana-de-açúcar, os frutos tropicais, o milho, os feijões, a batata-doce e a mandioca. O sector industrial encontra-se em pleno desenvolvimento e podemos realçar a fabricação de aguardente, vestuário e calçado, tintas e vernizes, o turismo, a pesca e as conservas de pescado e a extração de sal, não descurando o artesanato (www.governo.cv).

A banana, as conservas de peixe, o peixe congelado, as lagostas, o sal e as confeituras são os principais produtos exportados. A moeda corrente é o Escudo de Cabo Verde. As remessas da emigração, o auxílio externo e a gestão cuidada dos pagamentos ao exterior, sustentam a estabilidade da moeda cabo-verdiana (www.governo.cv).

A política orçamental direccionou-se para a manutenção da disciplina orçamental, no sentido da *sustentabilidade orçamental e financeira das Finanças Públicas*, conciliável com uma política macroeconómica sadia, exprimida na contenção das despesas de funcionamento com o objetivo de liberar recursos para investimentos públicos, de forma a reduzir a pressão do Estado sobre o crédito interno e a libertar recursos para o sector privado (Resolução n.º 26/2014 de 19 de março).

A economia cabo-verdiana é aberta e altamente incorporada na economia global, muito dependente do comércio internacional e de fluxos de capital. Cada vez mais, deve ser uma economia capaz de competir nos mercados globais e deve, por isso, ampliar a base produtiva de modo a desenvolver-se. Porém, a capacidade de competir é limitada, tendo em conta os desafios que aparecem das fragilidades enquanto pequena economia aberta e altamente suscetível a choques externos, com preocupações adicionadas resultantes do abrandamento global (Resolução n.º 26/2014 de 19 de março).

As tendências económicas na Europa são especificamente relevantes, tendo em conta que o ciclo de crescimento do país está cada vez mais sincronizado com o dos países Europeus (Resolução n.º 26/2014 de 19 de março).

O turismo passou a ser o sector que, ao longo da última década, mais tem contribuído para o PIB de Cabo Verde, ao mesmo tempo que a pesca dominou as exportações de bens. Por

exemplo, os produtos mais exportados por Cabo Verde em 2014 foram, peixes crustáceos e moluscos, representando 44,5% do total das exportações e os preparados e conservas de peixes que se posicionam em segundo lugar com 40,0%, ao mesmo tempo que a contribuição do turismo no PIB do país aumentou de 18,71% em 2011 para 20,97% em 2014 (Instituto Nacional de Estatística, 2015). Para continuar com o crescimento da economia, o governo está a apostar na agenda de transformação económica, que tem como finalidade primordial modificar Cabo Verde numa plataforma internacional de prestação de serviços de alto valor acrescentado alicerçada em sete *clusters* de competitividade: turismo, economia marítima, serviços financeiros, tecnologia de informação e comunicação, agro-negócios e economia criativa (Resolução n.º 26/2014 de 19 de março).

O ambiente externo é peculiarmente importante para Cabo Verde, tendo em conta que quase todo o financiamento do capital e tecnologia é conseguido através do comércio internacional. As contas externas de Cabo Verde indicam de forma clara as vulnerabilidades do país, notavelmente a dependência de fluxos externos como a ajuda pública ao desenvolvimento, remessas de emigrantes e investimento direto estrangeiro. No que concerne às exportações, sobressaem duas grandes inquietações: a pequena dimensão da base exportadora de Cabo Verde e a pouca variação de destinos para exportação. A economia do país aparenta ter-se especializado em duas áreas: turismo e pesca, sendo a Europa o principal cliente (Resolução n.º 26/2014 de 19 de março).

4.3 A Direção Nacional de Orçamento e contabilidade pública

O Ministério das Finanças (MF) é o departamento do governo incumbido de participar na definição e acompanhamento das políticas do governo nos domínios monetário, cambial e creditício, que determina e acompanha as políticas orçamental e fiscal e realiza a planificação do desenvolvimento económico e a gestão da administração financeira do Estado, através dos sistemas de planeamento, orçamental, contabilidade pública, fiscal, tesouro, património e da inspeção (Decreto-Lei n.º 45/2009 de 23 de novembro, art.º 2)¹².

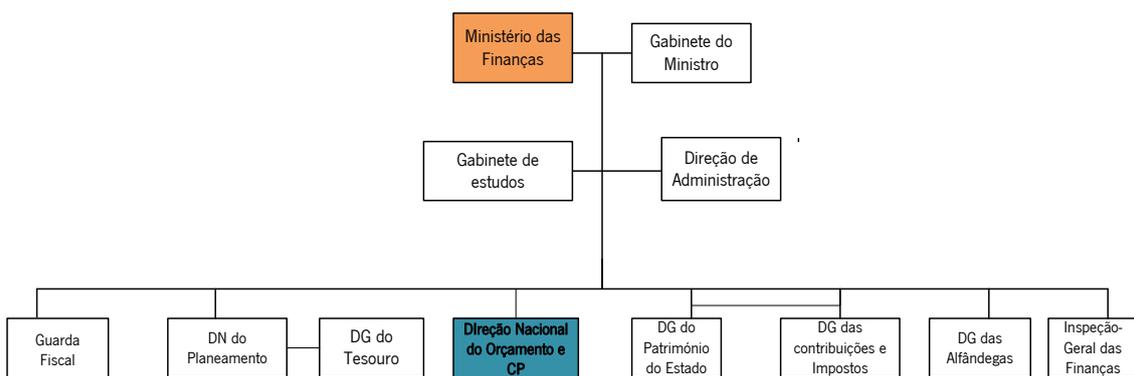
No prosseguimento da sua missão, o MF possui diversas atribuições, a saber (Decreto-Lei n.º 45/2009 de 23 de novembro, art.º 3)

¹² O presente diploma estabelece a macro-estrutura, a organização e as normas de funcionamento do Ministério das Finanças.

- ✓ Definir, promover e executar as políticas do governo em matéria de gestão das finanças do Estado, particularmente nos domínios receitas, despesas, financiamento e património, do planeamento e da inspeção financeira do Estado;
- ✓ Controlar a execução da política monetária e creditícia, no quadro da política económica elucidada pelo governo;
- ✓ Conceber e executar a política fiscal; gerir diretamente os instrumentos financeiros do Estado, nomeadamente o Orçamento, o Tesouro e o Património;
- ✓ Gerir a dívida pública e o financiamento do Estado; gerir as participações diretas e indiretas do Estado junto das empresas;
- ✓ Coordenar e fiscalizar a atividade financeira das demais pessoas coletivas de direito público; exercer a autoridade em matéria fiscal, aduaneira e financeira, nos termos da lei;
- ✓ Elucidar e organizar os processos de privatizações em coordenação com o sector responsável pela economia, crescimento e competitividade;
- ✓ Esclarecer e coordenar as políticas macroeconómicas bem como da articulação entre o planeamento e o orçamento.

Conforme ilustra a Figura 6, para a prossecução destas funções, o MF encontra-se dividido em várias direções-gerais, da qual se destaca, por ser mais relacionada com a temática desta tese, a Direção Nacional do Orçamento e Contabilidade Pública.

Figura 6 – Organograma do MF



A Direção Nacional do Orçamento e Contabilidade Pública (DNOCP) tem por missão clarificar a estratégia nacional do orçamento. É a responsável pela preparação e elaboração do OE, por organizar e acompanhar a respetiva gestão e execução e pela prestação de contas do

Estado. Compete à DNOCP: “organizar a preparação e elaboração da estratégia nacional do orçamento; coordenar a preparação, elaboração e acompanhamento da gestão orçamental; organizar a preparação e a compilação das contas públicas do Estado; propor medidas e ações de política orçamental; e outras que lhe sejam concedidas por lei ou por determinação superior” (Decreto-Lei nº 45/2009 de 23 de novembro, art.º 19).

Na realização das suas atribuições, a DNOCP articula-se com: os órgãos de soberania, serviços simples, Direcção-Geral de Planeamento, Orçamento e Gestão (DGPOG), fundos autónomos, segurança social e as autarquias locais. A DNOCP agrega diversos serviços, nomeadamente: *Serviço de Gestão do Orçamento*; Serviço de Gestão do Investimento público; e *Serviço de Contabilidade Pública* (Decreto-Lei nº 45/2009 de 23 de novembro, art.º 19)

O **Serviço de Contabilidade Pública** tem por missão elaborar a Conta Geral do Estado e as contas trimestrais, acompanhar e controlar o sistema de execução orçamental. Compete-lhe (Decreto-Lei nº 45/2009 de 23 de novembro, art.º 22): “Controlar o sistema de execução do OE; acompanhar e controlar o sistema de execução orçamental; conceder apoio aos serviços e organismos da administração pública, no âmbito das atribuições indicadas nas alíneas anteriores; controlar o arquivo dos documentos da realização das despesas; organizar e monitorizar o registo contabilístico de todas as receitas e despesas públicas e das demais operações que dirijam à variação dos ativos ou passivos do Estado, de acordo com o *Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP)*; elaborar a Conta Geral do Estado e as contas provisórias em colaboração com a Direcção Nacional do Planeamento (DNP); proceder ao controlo prévio e concomitante da legalidade e regularidade financeira da execução orçamental; proceder à auditoria administrativa e financeira no processo de execução orçamental em articulação com a Direcção Geral do Tesouro (DGT) e Inspeção Geral das Finanças; e executar outras funções que lhe sejam outorgadas por lei ou por resolução superior”.

O Serviço de Gestão do Orçamento tem a função de preparação, elaboração, a coordenação da gestão do OE, competindo-lhe (Decreto-Lei nº 45/2009 de 23 de novembro, art.º 20): “sugerir as orientações indispensáveis e estruturar o processo de preparação e elaboração do OE; articular com a DNP, a DGT, a Direcção Geral das Alfândegas e a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a afetação dos recursos e a definição dos *plafonds* orçamentais; consolidar o orçamento do sector público, procedendo à sua publicação; organizar a proposta de lei orçamental e dos projetos de diplomas de execução orçamental; expedir instruções a todos os beneficiários de fundos públicos inscritos no OE sobre as modalidades e

condições de sua utilização, gestão e aplicação; gerir as alterações orçamentais autorizadas, preservar atualizado o respetivo registo no sistema informático e realizar a respetiva publicação periódica; acompanhar a execução do OE e elaborar os respetivos relatórios mensais e trimestrais, em coordenação com a DNP; elaborar pareceres sobre as propostas de diplomas, atividades ou projetos que provoquem impacto de despesa pública; dirigir as dotações orçamentais provisionais; analisar e opinar sobre os pedidos de libertação de créditos orçamentais de acordo com a lei de execução orçamental e verificar a respetiva autorização; coordenar o processo de revisão periódica da despesa pública; e colaborar com a DGPOG na elaboração do Quadro de Despesa Sectorial de Médio Prazo”.

A reforma analisada nesta tese, foi implementada no Ministério das Finanças e efetuada pelos próprios atores da gestão financeira do Estado (diretores gerais, diretores de serviços e técnicos nacionais). Por exemplo, a reforma a nível da alteração do sistema contabilístico, a DNOCP esteve envolvido na reforma (nesta direção foi desenvolvido o Sistema Integrado de Gestão Orçamental e Financeira – SIGOF¹³), foram os coordenadores da reforma que elaboraram o PNCP e há uma Gestora que coordena a implementação do PNCP. Nas outras direções também houve reformas, a saber: na DGT realizou-se a bancarização do tesouro, na DNP foram executadas mudança no Sistema de Seguimento e Avaliação, na DG do Património do Estado estão em curso importantes projetos de reformas relacionadas com a gestão do património do Estado (Sistema de Informação de Gestão Patrimonial Georreferenciado). Este projeto tem como objetivo o cadastro e a gestão de todos os bens patrimoniais do Estado (Ministério das Finanças, 2015).

Com o desenvolvimento do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIGP) pretende-se gerar um sistema de informação que possibilita obter um *software* de gestão, integrado no Sistema Integrado de Gestão Financeira e Orçamental e com as demais aplicações informáticas em desenvolvimento na administração pública, com um conjunto de informações e funcionalidades sobre os bens patrimoniais do Estado, permitindo aos serviços e entidades gestoras, de uma forma desconcentrada, aceder e administrar os bens que lhe são afetos, dando uma maior segurança e rapidez na tomada de decisões e possibilita o Estado conhecer o verdadeiro Património de que dispõe (Ministério das Finanças, 2015).

¹³ Plataforma informática, constituída por Módulos que vão sendo construídos à medida das necessidades da Gestão das Finanças Públicas (Módulo de Gestão Orçamental; Módulo de Gestão de Recursos Humanos; Módulo de Gestão Patrimonial; Módulo de Contabilidade Pública; Modulo de Seguimento e Avaliação, etc. (Relatório *Country Financial Accountability Assessment – CFAA*, 2004).

A DGPOG tem a competência de enquadrar e coordenar os projetos de reforma das finanças públicas com demais departamentos do MF (Decreto-Lei nº 45/2009 de 23 de novembro, art.º 9).

5. Principais alterações no sistema da contabilidade pública

5.1 A reforma da contabilidade pública desde a independência até à atualidade

A contabilidade tem o poder de mudar os padrões de visibilidade organizacional para que as preocupações do mundo externo possam atravessar e influenciar as organizações internamente, desempenhando assim um papel importante na incorporação de valores externos dentro de uma organização. Deste modo, a contabilidade fornece uma ligação entre os valores sociais externos e os valores organizacionais internos (Hopwood, 1990).

Antes do ano de 1975, Cabo Verde era um país colonizado. Nesse período, de acordo com o Decreto de 14 de setembro de 1900, foi aprovado o Regulamento Geral da Administração da Fazenda, que regulava a Fiscalização Superior e a contabilidade pública nas províncias ultramarinas. De acordo com este regulamento, havia a Inspeção-Geral dos Serviços da Fazenda do Ultramar, que estava delimitada em três secções, sendo uma delas o serviço de Contabilidade da Fazenda do Ultramar.

Conforme o exposto no regulamento acima mencionado, toda a contabilidade das províncias ultramarinas estava concentrada na Inspeção-Geral da Fazenda, que formularia a conta geral de receita e despesa, a qual deveria compreender três contas: a de gerência, a de exercício e a das operações de tesouraria. A contabilidade pública do Ultramar estava dividida, como a da metrópole, em legislativa, administrativa e judiciária. No que concerne à *parte legislativa* do serviço da contabilidade pública, compreendia as leis da votação dos impostos, outros recursos ordinários e extraordinários, as autorizações das despesas públicas e a fiscalização total da execução que tiveram essas lei e autorizações. A *contabilidade administrativa* instituía, regulava e legitimava, através de escriturações oficiais, a totalidade dos factos respeitantes à arrecadação e aplicação dos rendimentos e de outros recursos das províncias ultramarinas. A *contabilidade judiciária* determinava, por sentenças decretadas pelo Tribunal de Contas (TC), que todos os administradores dos dinheiros públicos seriam responsabilizados de forma individual e toda a despesa e receita executada seria afirmada

através de declarações de autenticação do mesmo Tribunal (Decreto de 14 de setembro de 1900)

A contabilidade do Ultramar era regulada por anos económicos, que iniciavam em janeiro e terminavam em dezembro, abrangendo anualmente dois períodos, sob a denominação de *gerência* (incluía todos os atos que diziam respeito à arrecadação e aplicação dos recursos e rendimentos públicos apurados dentro dos doze meses, decorridos de janeiro a dezembro de cada ano económico) e *exercício* (período em que se completavam todas as operações de contabilidade respetivas a cada um dos anos económicos) (Decreto de 14 de setembro de 1900, art.º 186).

As escriturações das repartições superiores da Fazenda eram elaboradas por partidas singelas e obedeciam uniformemente aos preceitos estabelecidos no regulamento (Decreto de 14 de setembro de 1900, art.º 60).

Conforme o Regulamento Geral da Administração da Fazenda (Decreto de 14 de setembro de 1900, art.º 262), a Inspeção-Geral da Fazenda tinha diversas competências, nomeadamente:

- Orientar e uniformizar o serviço de contabilidade, efetuando controlo sobre as repartições do Ultramar que eram responsáveis pela escrituração dos elementos de receita ou de despesa, analisar a escrituração e ordenar a apresentação dos livros e de quaisquer documentos;
- Prescrever fórmulas, modelos e emitir instruções para a simplificação e uniformidade do serviço de contabilidade de todas as repartições do ultramar.
- Coligir, reunir e centralizar todos os elementos necessários para a organização definitiva da contabilidade geral das províncias ultramarinas.

Em suma, durante o período colonial a contabilidade pública cabo-verdiana era regulada pelo regulamento supracitado.

Após a independência em 1975 ocorreram mudanças consideráveis, através das quais foram realizadas reformas estruturantes muito relevantes para a construção do país, embora algumas delas já nos anos de 1990¹⁴. Neste contexto, só em 1996 as reformas chegaram à contabilidade, com a aprovação do Decreto-lei nº 9/96, de 26 de fevereiro. Este diploma define as normas e os procedimentos relacionados com o registo, processamento, orçamentação,

¹⁴ Por exemplo, o Decreto-lei nº 15/91, de 23 de março, que fixa a orgânica intercalar da II República; o Decreto Presidencial nº5/91, de 03 de abril, que exonera os membros do governo, indicando, extinguindo e criando alguns Ministérios e Secretarias do Estado; e o Decreto-lei nº32/92, de 7 de abril, que define a Lei Orgânica do Governo.

contabilização e pagamento dos vencimentos, pensões, descontos, abonos e outras despesas com o pessoal da Função Pública. Este diploma tinha como finalidade: simplificar, racionalizar e modernizar os procedimentos atuais; diminuir significativamente a carga administrativa, resultante das tarefas relacionadas com o processamento, e pagamento dos vencimentos nos serviços dos Ministérios, na Direção Geral do Orçamento, Direção Geral do Tesouro e nas repartições de Finanças. O mesmo diploma criou ainda uma Direção de Serviço responsável pela gestão administrativa e financeira do pessoal da administração pública.

Outro diploma aprovado foi o Decreto-lei n° 10/96, de 26 de Fevereiro, que decreta as normas e procedimentos a seguir na programação financeira e gestão de tesouraria, na contabilização integrada das receitas e despesas do OE, e na gestão e controlo orçamental, definindo novos meios de pagamento do Tesouro. Este diploma introduziu a gestão de compromisso, a consolidação orçamental e o controlo orçamental. Com a gestão de compromisso pretendia-se descentralizar, a nível das Finanças, a execução orçamental, dando competências a dois níveis de estruturas: à Direção Geral do Orçamento a execução de despesas com pessoal, as transferências para o exterior (dívida externa, quotas a organismos internacionais, transferências a embaixadas etc.), as transferências no país (dívida interna, transferências para os Fundos e Serviços Autónomos, subsídios, etc.) e os programas de investimentos;

À Direção Geral do Património do Estado, a execução de despesas com aquisição de bens e serviços, investimentos e outras despesas correntes objeto de contrato (eletricidade, água, telefone, fax, rendas, seguros).

Nas últimas décadas em Cabo Verde iniciou-se uma enorme reforma na contabilidade pública, tendo sido aprovado o Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de Novembro. Este diploma tem como objetivo a reforma da contabilidade pública, que passa a basear-se nos princípios do rigor, transparência, boa gestão e disciplina financeira, eficácia do sistema financeiro, visão global da situação financeira do Sector Público Administrativo e modernização do Estado e da gestão pública, mormente através da utilização das novas tecnologias de informação (Preâmbulo do Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de Novembro).

O sistema contabilístico do sector público foi sofrendo modificações ao longo do tempo e passa, com o diploma de 2006, de **um regime de caixa para um regime de acréscimo**, no diploma onde foi aprovado o Plano Nacional da Contabilidade Pública. As operações

contabilísticas deverão ser escrituradas pelo método das partidas dobradas (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de Novembro).

Estas reformas, conforme referido no Decreto-Lei n°29/2001, visam genericamente uma melhoria nas práticas de gestão financeira do Governo e das entidades da administração pública no geral, procurando, em última instância, algum benefício nos próprios serviços públicos.

O PNCP foi introduzido em Cabo Verde pelo Decreto-Lei n° 10/2006, de 30 de janeiro, com o objetivo de trazer para o Estado a ciência contabilística aplicada nas empresas. Busca a sua inspiração no Plano Nacional da Contabilidade em vigor e nas melhores práticas de diversos países e, além do mais, preserva e melhora a prática do acompanhamento pelo Estado da execução orçamental.

O PNCP trouxe/irá trazer para a contabilidade pública cabo-verdiana informação orçamental, financeira, patrimonial, que auxilia o gestor público na tomada de decisões. O Estado é titular de um vasto património (dinheiros, dívidas a receber e a pagar, bens não duradouros, prédios rústicos e urbanos, viaturas, equipamentos, etc.) que está em constante mutação e com uma grande dispersão espacial, a implementação do PNCP permitirá ao Estado conhecer o valor desse património. Com o PNCP há uma proximidade à contabilidade empresarial, pretende-se aplicar o regime de acréscimo e a contabilidade patrimonial. E também como um instrumento de gestão, possibilita uma maior precisão nas contas do Estado, informação em tempo útil e um controlo eficaz (controlo interno, do imobilizado, da dívida, etc) (Decreto-Lei n° 10/2006, de 30 de janeiro).

5.2 O sistema atual da contabilidade pública no governo central

Conforme mencionado, a partir de 2006 começou a vigorar o PNCP. Este diploma aplica-se ao Estado, aos municípios, institutos públicos ou equiparados e fundos públicos, às demais instituições criadas pelas entidades já descrevidas, desde que tenham dinheiro em caixa e ou depósito no banco ou Tesouro e não tenham a natureza, forma e designação de empresa pública (Decreto-Lei n° 10/2006, de 30 de janeiro, art.º 2).

O PNCP anexo ao referido diploma legal, apresenta a seguinte estrutura:

I - Introdução

- Antecedentes
- Âmbito de aplicação

- Destinatários e Requisitos da informação contabilística

- Estrutura do Plano

- Conteúdo e Características

- Contabilidade Analítica

II – Considerações Técnicas

- Balanço

- Demonstração dos resultados

- Mapas de Execução Orçamental

- Anexos os demonstrações Financeiras

- Quadro e código de Contas

- Especificidade do tratamento Contabilístico das Operações Orçamentais

III – Princípios Contabilísticos

IV – Critérios de Valorimetria

V – Apresentação das Contas Anuais

- Normas de Elaboração das contas Anuais

- Modelos das Contas anuais

- Balanço

- Demonstração dos Resultados

- Mapas de Execução Orçamental

- Anexos às Demonstrações Financeiras

- Relatório

VI – Quadro de Contas

VII – Código de Contas

VIII – Notas Explicativas¹⁵

O PNCP compreende quadro dimensões (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro): *dimensão 1* (contabilidade patrimonial e financeira – Classes 1 a 7: nestas classes tem-se as disponibilidades, terceiros, existências, imobilizações, situação líquida, dívida pública, os proveitos e ganhos; *dimensão 2* (contabilidade orçamental) – Classe 8: nesta classe registam-se basicamente os movimentos associados ao processo de execução orçamental; *dimensão 3* (contabilidade analítica) – Classe 9: esta classe para a contabilidade analítica é de

¹⁵ Nesta parte serão fornecidas explicações precisas sobre o conteúdo e ou a movimentação das Contas cujas especificidades requeiram essas explicações (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro, Parte VII).

desenvolvimento livre, à medida de cada entidade; pode ser usada para os custos por funções, atividades ou processos da entidade; *dimensão 4* (contabilidade extrapatrimonial) – Classe 0: registam-se nesta classe as responsabilidades e facilidades contingenciais ou futuras.

O PNCP, além das demonstrações financeiras próximas da contabilidade empresarial, apresenta ainda os mapas de execução orçamental, que têm como finalidade garantir o acompanhamento da execução do orçamento, nomeadamente monitorar, de forma resumida a evolução das principais fases da receita e da despesa.

O Decreto-Lei n° 10/2006, de 30 de janeiro, que vigora até o presente, (aprovou o PNCP) chama a atenção para alguns problemas que perduravam na contabilidade pública cabo-verdiana, nomeadamente o sistema de registo contabilístico do Estado ser composto por componentes independentes e desintegradas, ser baseado na unigrafia ou partidas simples, e sem tradição de consolidação periódica dos patrimónios das entidades componentes do Sector Público Administrativo. Neste contexto, o PNCP teve como objetivo a resolução dos problemas supramencionados, instituindo a adoção da digrafia.

Atualmente, o PNCP ainda se encontra em fase de implementação, estando a administração central, sobretudo os serviços integrados e com autonomia administrativa, ainda sob um regime de caixa, prevendo-se todavia que venham também a implementar a contabilidade na base de acréscimo (PNCP), até 2018.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, com o novo sistema de contabilidade pública, a consolidação das contas públicas passará a ser uma realidade, o controlo será facilitado, a sua utilização pelos decisores públicos e pelos observadores das Finanças Públicas será muito facilitada e as contas nacionais serão mais fiáveis.

O PNCP consiste num passo fundamental na Reforma da Administração Financeira do Estado e na estruturação das contas públicas em Cabo Verde (Parte I-A. Introdução do Decreto-Lei n° 10/2006 de 30 de janeiro.).

A contabilidade tornar-se-á mais moderna, assente nos princípios e boas práticas exigidas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

A contabilidade pública em Cabo Verde abarca uma contabilidade orçamental, uma contabilidade geral e, segundo as necessidades e especificidades de cada organismo público, uma contabilidade analítica e módulos auxiliares de contabilidade, designadamente, os módulos das existências, de terceiros, do imobilizado, de recursos humanos e de contingências. A

contabilidade orçamental é o sistema que tem por objeto a descrição, o conhecimento, o acompanhamento e o controlo: da previsão das receitas, suas alterações e modificações, assim como da sua liquidação e recebimento; da dotação inicial das despesas, suas alterações e modificações, seu cabimento, compromisso, liquidação e pagamento. A contabilidade orçamental possibilita a determinação do grau de execução do orçamento das diversas entidades públicas (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 92).

A *contabilidade geral* é o sistema que concebe as informações contabilísticas sobre a situação económica, financeira, patrimonial e contingencial dos serviços públicos e suas relações com o exterior e admite a determinação dos resultados do exercício. A contabilidade geral compreende: as operações de tesouraria¹⁶; as operações com existências; as operações com terceiros; os movimentos do património; os movimentos de contingência (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 93).

A *contabilidade analítica* consiste num sistema que gera informação assente nas operações internas efetuadas pelas entidades públicas e possibilita a formação e o controlo dos resultados destas. Tem como propósito a produção de elementos de cálculo dos custos dos serviços prestados ou do preço de venda dos bens e produtos produzidos. A contabilidade analítica é autónoma. Conforme a natureza dos organismos públicos, os objetivos da contabilidade analítica e os modelos da sua organização, são firmados pelo membro do governo responsável pelas Finanças em coordenação com o ministro da área (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 94).

Em geral, o sistema da contabilidade pública integra um conjunto de princípios, órgãos, normas e procedimentos técnicos com o objetivo de (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 85, n°1): registar sistematicamente todas as operações que afetam ou podem afetar a situação económico-financeira e patrimonial dos organismos; processar e produzir informação financeira para a tomada de decisão dos responsáveis da condução das finanças públicas e para terceiros interessados; apresentar as informações contabilísticas e os respetivos

¹⁶ As operações de tesouraria correspondem aos movimentos excecionais de fundos nas contas financeiras do Tesouro que não se encontrem sujeitos à disciplina orçamental bem como as restantes operações escriturais com eles relacionados.

As operações de tesouraria são ativas e passivas, correspondendo as ativas à entrada de fundos e as passivas à saída de fundos nas contas financeiras do Tesouro (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 49). As operações de tesouraria têm por objetivo: antecipar receitas orçamentalmente previstas que se espera cobrar durante o ano; colocar junto de instituições, designadamente do sistema bancário ou afins, eventuais disponibilidades de tesouraria; garantir a gestão de fundos a cargo do serviço do Tesouro (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 50)

documentos de apoio ordenados de forma a facilitar as tarefas de controlo e auditoria interna ou externa.

A contabilidade pública, para cada organismo e de forma consolidada, estrutura-se de modo a possibilitar (Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de novembro, art.º 85, n.º 3):

- o conhecimento e o controlo das operações de execução orçamental e da movimentação financeira;
- o conhecimento das relações com terceiros e consequentemente do stock da dívida pública ativa e passiva;
- o conhecimento das responsabilidades por avales e demais garantias prestadas pelo Estado;
- o conhecimento dos custos da prestação de serviços;
- a determinação, análise e interpretação dos resultados anuais económicos e financeiros;
- a integração das operações nas contas nacionais;
- o conhecimento e acompanhamento da situação, perante as Finanças, de todos os serviços e entidades que arrecadam receitas, efetuam despesas e administram ou guardam bens àquelas pertencentes ou que lhes tenham sido confiados;
- a organização periódica de balancetes e quadros demonstrativos da gestão em todas as vertentes orçamental, financeira, económica, patrimonial e contingencial;
- a organização anual dos balanços gerais consolidados e demonstrativos da gestão que integram a prestação de contas à Assembleia Nacional pelo governo.

Adicionalmente, a contabilidade pública encerra determinadas características gerais, nomeadamente (Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de novembro, art.º 86):

- É única, uniforme e extensível a todos os organismos, sem prejuízo de especificidades próprias de cada um;
- O registo dos movimentos contabilísticos em contas patrimoniais e de resultados apropriadas é realizado a partir de atos correspondentes de execução do orçamento, de operações de tesouraria e de operações diversas, afiançando, desse modo, o princípio do registo único e da automatização dos registos
- Assenta em requisitos, princípios e normas contabilísticos comumente aceites aplicáveis ao sector público.

5.2.1 O Ciclo orçamental

O orçamento do Estado é o documento onde se prevê as receitas e despesas públicas autorizadas para o período financeiro (Ribeiro, 1997).

Em Cabo Verde o OE obedece à Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro, pode ser apresentado sob forma de Orçamento – Programa, abrangendo as receitas e as despesas, deverá retratar as políticas, os objetivos, as metas e as atividades a serem executadas de acordo com o Plano Nacional de Desenvolvimento. O OE encontra-se organizado em 16 mapas orçamentais e são utilizados os classificadores orçamentais (classificador económico, classificador de ativos e passivos financeiros, classificador funcional, orgânico e por programas (Brito & Jorge, 2014).

Todo o processo orçamental é realizado no âmbito do Sistema Integrado de Gestão Orçamental e Financeira. Cada uma das entidades e organismos envolvidos no OE elaboram e submetem os seus orçamentos individuais, à Direção-Geral de Planeamento, Orçamento e Gestão (DGPOG) do Ministério da tutela que, por sua vez, os submetem à Direção Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública (DNOCP) (Brito & Jorge, 2014).

A sua elaboração implica o cumprimento do critério de estabilidade, de acordo com os alinhamentos e metas estabelecidas no Quadro Macroeconómico de Médio Prazo (QMMP) e as regras disposto no PNCP, bem como do Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de novembro, todos resultantes da reforma das finanças públicas. Este QMMP faz parte da reforma implementada no MF.

O Governo deve, após a aprovação do OE, tomar todas as medidas necessárias para que o mesmo seja posto em execução, através da aprovação e publicação do respetivo Decreto-Lei (Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro, art.º 11).

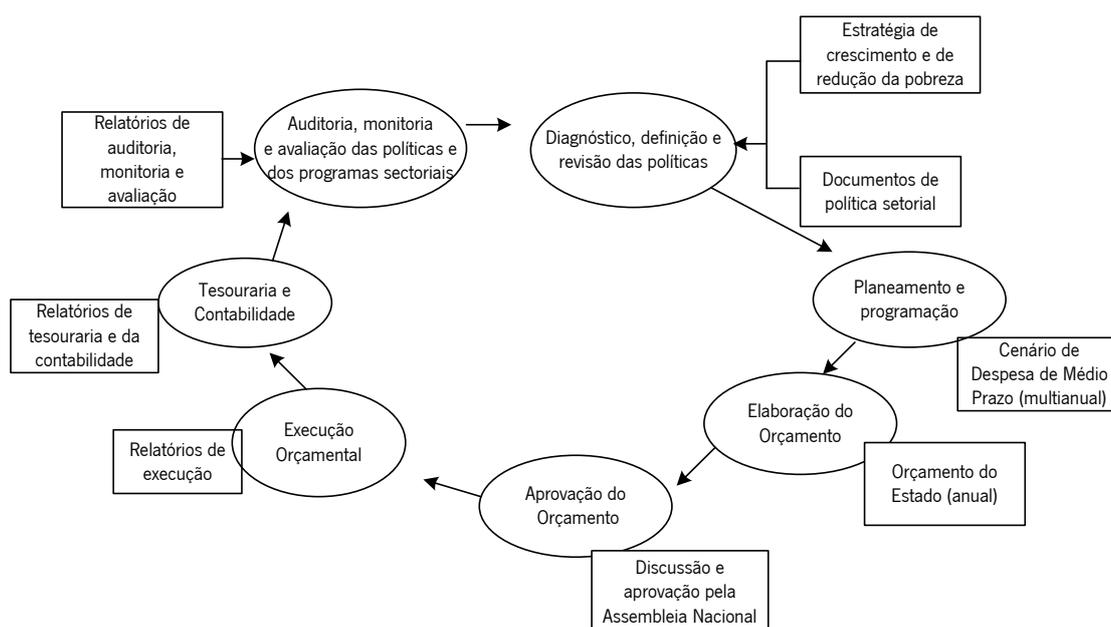
O Decreto-Lei de Execução do OE, publicado anualmente, estabelece diversas regras que devem ser obedecidas pelas entidades da administração pública, principalmente, ao nível dos procedimentos de execução orçamental, da utilização das dotações orçamentais, dos limites de endividamento, do regime duodecimal, da política de gestão de recursos humanos, das transferências para as Autarquias Locais, entre outras (Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2011).

A prática de orçamentação tradicional, que prevalece ainda em Cabo Verde, assenta num ciclo orçamental anual, em que a preparação do orçamento do ano seguinte se inicia cerca

do mês de março e se conclui em dezembro, com a aprovação por parte da Assembleia Nacional da proposta de orçamento submetida pelo governo (Ministério das Finanças, 2008).

Em Cabo Verde o ciclo orçamental cumpre uma sequência lógica de fases, conforme apresentado na Figura 7. A figura demonstra, particularmente, o papel e a posição do Cenário de Despesa de Médio Prazo.

Figura 7 – O ciclo orçamental no Governo Central de Cabo Verde



Fonte: Ministério das Finanças (2008, p. 17)

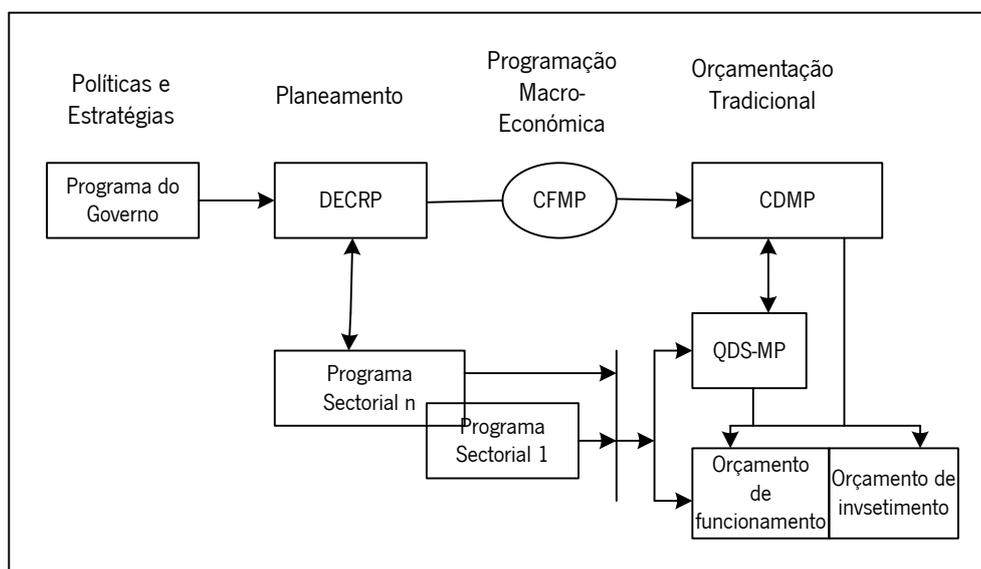
O Cenário de Despesa de Médio Prazo (CDMP) faz parte do ciclo orçamental, adotando um papel essencial na programação temporal da despesa pública, em estreita ligação com os resultados esperados das políticas sectoriais. Esta incorporação do CDMP altera expressivamente a forma como se prepara e executa o OE. Esta nova abordagem (orçamentação com base no CDMP) permite agregar as diversas dimensões do processo orçamental que antes eram fragmentadas. Em concreto inclui (Ministério das Finanças, 2008, p. 16):

- A dimensão horizontal entre as diversas categorias de despesa. A despesa de funcionamento e a despesa de investimento deixam de estar desligadas e passam a ser agregadas debaixo de um mesmo programa ou sub-programa. Também as diversas categorias de despesa atentadas no classificador económico (pessoal, bens e serviços, etc.) vão ser observadas como um conjunto coerente de despesas que aflui para determinados objetivos.

- A dimensão vertical, entre a conceção das políticas, o planeamento e o orçamento, isto é, o CDMP possibilita idealizar a ligação entre a enunciação de objetivos de política e a respetiva expressão orçamental.
- A dimensão temporal, uma vez que o CDMP faculta um horizonte mais claro e realista para a implementação das políticas e dos programas públicos.

Em concreto, o papel do CDMP na estrutura de planeamento e orçamento de Cabo Verde está apresentado na Figura 8, a qual indica a ligação entre os vários instrumentos/documentos atualmente produzidos ou em vias de preparação e consolidação. Tal, implica que o *programa do governo* institui as grandes orientações de política, com base em opções estratégicas. Estas determinam os objetivos do *Documento de Estratégia de Crescimento e de Redução da Pobreza*, o qual determina, por sua vez, os objetivos dos Programas Sectoriais, embora estes possam também influenciar os objetivos da estratégia de redução da pobreza (Ministério das Finanças, 2008).

Figura 8 – O CDMP no contexto do sistema de planeamento e orçamento de Cabo Verde



Fonte: Ministério das Finanças (2008, p.11)

De seguida apresentam-se as diversas fases do ciclo orçamental, conforme descritas no Manual de elaboração do Cenário de Despesa Médio Prazo (Ministério das Finanças, 2008).

- **Fase 1 – Diagnóstico, definição e revisão das políticas públicas, a nível macroeconómico e a nível sectorial**

O ciclo orçamental começa com a formulação ou a revisão das políticas a nível macroeconómico e a nível sectorial, as quais estão expressas no documento de “Estratégia de Crescimento e de Redução da Pobreza”, que é válido para um período de 4 anos. Caso existam, atentam-se também os documentos de estratégia ou de política sectorial. Estes documentos terão uma estrutura programática, de forma a realçar melhor os respetivos objetivos assim como os indicadores de desempenho. Tal estrutura vai possibilitar uma melhor articulação com o orçamento.

- **Fase 2 – Planeamento e programação**

Nesta fase a atividade fundamental consiste na revisão e atualização do CDMP para o triénio seguinte. Deve anteceder e envolver a fase de elaboração do orçamento anual.

A sustentabilidade e a credibilidade do CDMP dependem muito da relação coerente entre o alcance dos objetivos das políticas sectoriais e os recursos disponíveis ou potenciais e mobilizáveis para esse efeito.

O que é relevante ter em conta, é que o processo anual de retificação e atualização do CDMP deve ser observado como uma ocasião em que as opções de política são aclaradas e a sua viabilidade certificada face aos recursos disponíveis.

- **Fase 3 – Elaboração do Orçamento**

Na fase de preparação do orçamento anual geralmente aparecem, principalmente na abordagem orçamental tradicional, pressões entre o montante global de recursos financeiros colocados à disposição de cada sector (através da prescrição de um teto orçamental) e as necessidades afirmadas pelos mesmos.

O CDMP possui como vantagens permitir que essas tensões sejam solucionadas numa fase inicial, impedindo deste modo que elas venham a surgir durante a fase de execução do orçamento. Normalmente existe esta facilidade pelo facto de o CDMP obsequiar uma melhor perspetiva temporal dos recursos potencialmente disponíveis, o que permite uma priorização melhor das atividades e respetivos custos.

Numa conjuntura de escassez de recursos, o CDMP auxilia no estabelecimento de prioridades, bem como na análise sobre a pertinência dessas prioridades ao longo da execução orçamental. A elaboração do orçamento em si detém duas vertentes: a das receitas e a das despesas.

Na fixação dos tetos orçamentais para a despesa, deve-se ter em consideração a recolha de receitas próprias que acontece em determinados sectores (por exemplo, Educação,

Agricultura, etc.), por meio do pagamento, total ou parcial, dos serviços por parte dos utentes. Mormente, o modo como devem ser processadas essas receitas (entrega das receitas ao Tesouro ou retenção no sector) deve ir de encontro à lei orçamental.

- **Fase 4 – Aprovação do orçamento**

O Governo apresentará à assembleia Nacional a proposta do orçamento, que deverá conter o articulado da respetiva proposta de lei e os mapas orçamentais, incluindo as fichas de Programa Plurianual de Investimentos Públicos e ser acompanhada de anexos informativos (Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro, art.º 16º).

A Assembleia Nacional deve votar o Orçamento do Estado até 15 de Dezembro e adotar as medidas necessárias para a sua publicação até 20 de Dezembro (Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro, art.º 20º, nº1).

- **Fase 5 – Execução orçamental**

Existem nesta fase dois fluxos articulados: a disponibilização dos recursos orçamentais aos sectores, conforme o orçamentado, e a execução da despesa, assente naqueles recursos. Neste âmbito, a credibilidade do CDMP depende da transferência dos fundos de acordo com o calendário conjeturado, impedindo, deste modo, ruturas na implementação das atividades programadas.

Caso durante o processo de execução orçamental acontecerem modificações no contexto macroeconómico que provoquem reduções nas alocações orçamentais, estas podem ser efetuadas tendo em consideração as prioridades da política que, por sua vez, podem ser mais bem avaliadas com base no CDMP. Por outro lado, se for indispensável fortificar o orçamento de algum sector devido a razões não presumidos inicialmente, tal deve ser justificado de acordo com as prioridades instituídas e tendo em consideração as prováveis poupanças que podem ser efetuadas noutros sectores ou atividades.

- **Fase 6 – Tesouraria e Contabilidade**

Nesta fase são realizadas as operações de transferências de fundos para os sectores ou os pagamentos diretos a fornecedores. Adicionalmente, é efetuado o registo contabilístico das operações concretizadas.

- **Fase 7 – Auditoria, monitoria e avaliação**

As operações de auditoria, monitoria e avaliação consistem em operações distintas, formal e legalmente, embora agregadas no sistema de controlo das contas públicas, sendo assim peças principais do processo de prestação de contas por parte dos órgãos públicos.

Em Cabo Verde, o processo de auditoria das contas públicas está previsto na lei orçamental (Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro) e é realizado na base de uma rotina já instituída. A questão primordial que se levanta, numa conjuntura de evolução para uma orçamentação programática, ou de desempenho, é o modo como a auditoria se deve adaptar à nova abordagem orçamental. Neste caso, a auditoria das contas públicas deve também progredir para uma auditoria de desempenho, baseada na análise dos resultados alcançados (ótica dos resultados e realizações), para além da verificação tradicional da conformidade legal na execução da despesa (ótica dos recursos) (Ministério das Finanças, 2008).

Atualmente não está sendo executada a prática sistemática de monitoria dos programas e ações públicas. Esta prática possui certas imposições metodológicas e estatísticas, que podem justificar as dificuldades práticas na sua implementação. Mas a relevância da monitoria é usualmente reconhecida, e a consolidação do CDMP vai contribuir certamente para o seu progresso (Ministério das Finanças, 2008).

Os relatórios anuais de execução orçamental passarão a abarcar uma análise dos resultados conseguidos, através da observação dos indicadores de desempenho para além da análise da execução financeira. A avaliação corresponde à última fase do ciclo orçamental, os seus resultados, conclusões e recomendações deveriam, como princípio geral, ajudar a preparar o ciclo de programação e orçamentação seguinte. Esta utilização das conclusões das avaliações dos programas representa exatamente um dos benefícios do CDMP, o qual facultará a informação essencial para a estimativa da eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos. Um dos fatores fulcrais na alocação de recursos dos domínios prioritários é precisamente a informação sobre os resultados previamente adquiridos na utilização dos recursos orçamentais (Ministério das Finanças, 2008).

Para assegurar a sustentabilidade de um CDMP, existem diversos fatores, nomeadamente (Ministério das Finanças, 2008): compromisso e empenhamento político a nível de todo o governo; desenvolvimento do orçamento programático, diálogo sistemático entre o MF e os Ministérios sectoriais; e uma boa gestão orçamental, etc. Esta, constitui um fator essencial, abarca a inclusão no CDMP e no OE de todos os recursos financeiros externos e internos, a elaboração de um plano de tesouraria rigoroso, o respeito do calendário subjacente ao ciclo orçamental. Também implica a existência e aplicação generalizada a todos os sectores de uma contabilidade pública de compromisso de tipo patrimonial (Ainda não existe uma contabilidade patrimonial em Cabo Verde). A sustentabilidade do CDMP depende crucialmente de uma boa

disciplina orçamental, o que significa, neste contexto, a fixação de limites orçamentais sectoriais realistas, e o respeito desses limites durante a execução orçamental.

5.2.2 A Prestação de Contas

Os resultados de gestão dos serviços com autonomia administrativa e fundos autónomos, bem como dos institutos públicos são enviados ao serviço de contabilidade pública mensal e trimestralmente através de balancetes, e anualmente mediante balanços e demonstrações dos resultados completados por anexos analíticos das operações (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 62). As contas do exercício constituem-se basicamente: do balanço orçamental em conformidade com a Lei de Enquadramento Orçamental (à Lei n° 78/V/98, de 7 de dezembro) dos balanços financeiro, patrimonial e contingencial; da demonstração dos resultados (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 106, n°3).

Agregam ainda as contas do exercício (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro, art.º 106, n° 4): o relatório de gestão, abrangendo o balanço social de cada ordenador principal seguido dos respetivos balancetes; o relatório do Serviço da Contabilidade Pública; os balanços consolidados do Estado, refletindo os aspetos orçamental, financeiro, patrimonial e contingencial; os anexos ao balanço e à demonstração dos resultados, que serão previstos por portaria do membro do governo responsável pelas Finanças.

Em síntese, como mapas de prestação de contas, existem os seguintes: o balanço orçamental; balanço financeiro, patrimonial, e contingencial; demonstrações dos resultados; relatório de gestão; balanços consolidados e anexos às demonstrações financeiras (Decreto-Lei n° 29/2001, de 19 de novembro; Decreto-Lei n° 10/2006, de 30 de janeiro).

Balanço

O modelo adotado no PNCP tem como grande finalidade contribuir para a melhoria da informação contabilística divulgada. Mantém uma estrutura próxima do modelo do Plano Nacional da Contabilidade do sector empresarial. O modelo de balanço tem disposição vertical e inclui os valores referentes ao exercício anterior. A arrumação dos elementos dentro das grandes massas patrimoniais ativas e passivas obedece às seguintes regras:

“O Ativo está ordenado segundo o grau crescente de liquidez; Situação Líquida vem ordenada segundo o grau decrescente da sua estabilidade (permanência); O Passivo encontra-se

ordenado segundo o prazo decrescente de exigibilidade (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro, parte II, A) ”.

Demonstração dos Resultados

Opta-se por um modelo com disposição vertical, permitindo analisar a lógica da evolução dos resultados, nomeadamente: o Valor Acrescentado Bruto, o resultado operacional, o resultado financeiro, o resultado corrente, o resultado extraordinário e o resultado líquido apurado no exercício. O modelo de Demonstração dos Resultados abarca os valores referentes ao exercício anterior e a percentagem de cada rubrica em relação ao total dos Proveitos Fiscais (impostos, taxas e contribuições), evidenciando uma melhoria qualitativa quanto à informação desta natureza que antes era divulgada. (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro, parte II, B).

Anexo às Demonstrações Financeiras

Sendo o primeiro plano de contabilidade pública, no anexo às Demonstrações Financeiras do PNCP, tentou-se introduzir um maior número de mapas, capazes de reproduzir, em forma de relatório, um conjunto de informação muito útil e relevante não só para os decisores políticos, mas também para os gestores públicos que, na nova conceção de gestão consagrada no regime financeiro da administração pública, vai necessitar de informação fiável, tempestiva e completa. A qualidade da informação está muito dependente da extensão da informação que for concedida pelo Anexo (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro, parte D).

A grande inovação é a inclusão de indicadores de gestão como elemento relevante da informação, podendo as entidades optarem por indicadores adicionais julgados importantes para utentes específicos, para que estes possam tomar decisões com conhecimento da evolução do passado ao presente e da previsão (Decreto-Lei nº 10/2006, de 30 de janeiro, parte D).

Parte III – Estudo empírico

6. Metodologia

6.1 Estratégia da pesquisa

A investigação científica consiste, em geral, num processo sistemático que permite analisar fenómenos, com a finalidade de encontrar respostas para questões pertinentes que merecem ser exploradas. Este processo compreende determinadas características, nomeadamente ser sistemático e rigoroso e conduzir à aquisição de novos conhecimentos (Fortin, 2003).

Burns & Grove (1997) definem a investigação como um processo sistemático, tendo como finalidade a validação de conhecimentos já adquiridos e a criação de novos que, de forma direta ou indireta, vão influenciar a prática. Os mesmos autores classificam a investigação em estritamente objetiva e a que se apoia em métodos subjetivos, sendo ao mesmo tempo rigorosa e sistemática.

Neste estudo, a investigação enquadra-se no âmbito de uma abordagem qualitativa. A pesquisa começa por leitura e análise de literatura relevante, nomeadamente sobre conceitos associados à contabilidade pública, prestação de contas, sistema contabilístico, bem como às suas tendências de reforma e processos de reforma. O estudo empírico será também qualitativo e as técnicas de recolha de dados utilizadas assentam na análise documental e inquérito por entrevista.

De acordo com os objetivos desta tese, a recolha de dados por entrevista foi considerada mais adequada, dado que a investigação qualitativa se insere num paradigma interpretativista, que exige maior intervenção do investigador, e a entrevista consiste numa técnica que permite os próprios atores sociais a concederem os dados sobre o fenómeno em estudo (Bernard & Ryan, 2010).

Relativamente às entrevistas realizadas neste estudo, foram realizadas 15, valor que também garantiu um certo grau de fiabilidade, de acordo com Vilelas (2009), que explica que valores entre 15 a 20 entrevistas ajustam-se aos parâmetros admitidos pelo autor como aceitáveis.

A técnica de recolha de dados por entrevista é também apropriada para estudos que procuram desenvolver um entendimento detalhado e aprofundando de um processo social,

mudança e organização social (Mason, 2002), como é o caso do presente estudo, que se procura perceber o processo de reforma da contabilidade pública em Cabo Verde.

Em regras, são as questões de investigação que ditam a abordagem metodológica a ser utilizada para conduzir essa mesma investigação (Corbin & Strauss, 2008). Numa investigação de abordagem qualitativa, os investigadores elaboram um estudo de forma fluída, envolvente, de natureza dinâmica, ao contrário dos estudos quantitativos que possuem um formato mais rígido e estruturado (Corbin & Strauss, 2008).

As perguntas de investigação devem estar em conformidade com os objetivos específicos da própria investigação e às assunções metodológicas a que cada uma delas se agrega. Isto significa que quando o investigador coloca a sua questão de partida deve ter em conta qual o tipo de perguntas de que irá basear, assim a escolha irá determinar o objetivo e o método no desenvolvimento do seu estudo (Silvestre & Araújo, 2012). Geralmente e salvo raras exceções, a abordagem quantitativa procura responder o *quê* que está a ser investigado (logo é mais positivista), enquanto a abordagem qualitativa procura responder ao *porquê* e ao como (interpretativista) (Merriam, 1998). Neste sentido, a orientação da presente investigação é evidente ao verificar-se nas questões formuladas, uma pergunta de tipo *“como”* (“Como é que os fatores contextuais ...?”); “ Como têm sido institucionalizadas...?”.

As técnicas de investigação qualitativa são consideradas úteis no estudo do papel simbólico da contabilidade nas organizações e nas sociedades (Covaleski & Dirsmith, 1990; Kaplan 1984). Particularmente, a investigação com aplicação de técnicas qualitativas é importante para melhorar a compreensão do papel da contabilidade na construção social de uma realidade natural e subjetiva (Covaleski & Dirsmith, 1990).

Os estudos qualitativos apresentam algumas características, nomeadamente são (Stake, 2010; Silverman, 2000):

- Interpretativos – O sentido principal dos aspetos humanos geram visões distintas. Os investigadores sentem-se confortáveis com os diversos entendimentos e respeitam a intuição. Reconhecem que os resultados e os relatórios da investigação são interações entre as matérias e o investigador.
- Situacionais – Os estudos qualitativos estão direcionados para objetos e atividades de um determinado contexto. O contexto é definido pormenorizadamente.

- Subjetivos – Atribuem ênfase ao entendimento das percepções individuais. Procuram a particularidade mais do que a coletividade. Realçam a diversidade. Analisam o ponto de vista

das pessoas e quadros de referências. Geralmente o investigador é o principal instrumento de investigação e o mesmo influencia a investigação com os seus valores.

Este estudo analisa a reforma da contabilidade pública no contexto do governo central (situacional), na recolha dos dados, o investigador foi um instrumento principal, procurou compreender os fenómenos (e.g. fatores que estimularam as reformas, a forma como foi institucionalizada a reforma) a partir da perspetiva dos participantes.

Na perspetiva dos interpretativistas, o processo de investigação não é dirigido através de um objetivo externo do conhecimento (como na abordagem positivista), consiste no desenvolvimento de um entendimento da realidade social vivida pelos sujeitos do estudo. O problema de investigação, deste modo, não envolve a análise dos factos para descobrir as suas estruturas subjacentes, mas para entender o fenómeno do ponto de vista dos indivíduos envolvidos na sua criação – de acordo com a sua própria linguagem, representação, motivos e intenções. Assim, o problema de investigação imerge o investigador no fenómeno que ele está a estudar. Ao imergir o investigador no contexto, ele será capaz de desenvolver um entendimento dentro da realidade que estuda (Hudson & Ozanne, 1998).

Na elaboração deste estudo a realidade foi moldada pelo contexto social, uma vez que foi analisada quais as componentes do Modelo de Lüder se aplicaria a Cabo Verde, no qual, como resultado, foi encontrado um modelo que se aplica à realidade cabo-verdiana. Houve uma relação bastante próxima entre o investigador e o assunto a ser investigado.

Conforme Bryman (2004) e Blaikie (1995), o interpretativismo é um termo que simboliza a alternativa ao positivismo. Baseia-se na ideia de que a estratégia é necessária para poder respeitar as diferenças entre as pessoas e os objetos da ciência natural e, assim, requer que o cientista social entenda o significado subjetivo da ação social. Por outro lado, os positivistas consideram que a realidade tem uma essência, independentemente do que os indivíduos compreendem – a denominada hipótese ontológica. Esta realidade é orientada por leis universais: existem causas reais; a causalidade é a regra da natureza – hipótese determinista. Para perceber a realidade deve-se tentar descobrir e explicar a associação simples e sistemática entre as variáveis subjacentes a um fenómeno (Kerlinger, 1973). Na opinião de

Landry (1995), o ponto de vista dos positivistas no estudo de um problema, consiste essencialmente na averiguação dos factos.

Os métodos quantitativos são distintos dos qualitativos. A etnografia, o naturalismo, a fenomenologia, a hermenêutica ou estudos holísticos, pertencem às abordagens qualitativas, enquanto nas abordagens quantitativas são utilizados os questionários e experiências controladas. As técnicas de investigação qualitativa são elaboradas por meio de entendimento empírico e são diferentes dependendo da particularidade ou generalização em que o estudo está direccionado. Os estudos qualitativos geralmente são exploratórios (Stake, 2010; Bryman, 2004, Corbin & Strauss, 2008). O objetivo da investigação normalmente é o entendimento, a descrição, o significado, a descoberta. Os *designs* são flexíveis, envolventes e emergentes. Os resultados tendem a ser compreensivos, holísticos, expansivos e ricamente descritivos (Merriam, 1998).

A abordagem quantitativa pode ser entendida como uma estratégia de investigação que enfatiza a quantificação na recolha e análise dos dados e (Bryman, 2004): abrange uma abordagem dedutiva na relação entre a teoria e a investigação, na qual o realce é colocado no teste de hipóteses; incorpora a prática e as normas do modelo científico natural e do positivismo em particular; e inclui uma visão da realidade social, como uma realidade objetiva e externa. Em contraste, a investigação de abordagem qualitativa pode ser entendida como uma estratégia que normalmente realça as palavras, mais do que a quantificação, na recolha e análise dos dados e que (Bryman, 2004): enfatiza predominantemente uma abordagem indutiva na relação entre a teoria e a investigação, em que a ênfase é colocada na criação da teoria; rejeita a prática e as normas do modelo científico natural e do positivismo em particular, dando preferência ao modo como os indivíduos interpretam o mundo social; e abrange uma visão da realidade social como uma propriedade decorrente de uma mudança constante por causa da invenção do indivíduo.

Mas, esta associação não é linear, na medida em que, “(...) por vezes determinada pesquisa qualitativa não gera teoria e também a teoria muitas vezes é utilizada como base para investigações qualitativas” (Bryman, 2004, p. 14). Assim, e como já referido, o presente estudo é de abordagem qualitativa (no sentido de perceber a realidade particular [caso do governo central] e perceber de forma mais próxima o processo da reforma da contabilidade pública optamos por essa abordagem), num paradigma interpretativista, mas não originará uma teoria, uma vez que, segue uma lógica dedutiva.

Na prática, as lógicas indutiva e dedutiva são utilizadas por todos os empiristas, não existe um caminho que decide se é a dedução ou a indução que é a melhor, mas alguns

investigadores tendem a inferir mais em um, do que outros – e.g. *grounded theorists* tendem a seguir uma lógica indutiva, enquanto os analistas de conteúdos tendem a prosseguir uma lógica dedutiva (Bernard & Ryan, 2010).

O processo indutivo consiste num processo de generalização, no qual observações específicas (dados empíricos) são utilizadas para conceber uma teoria. Com a postura indutiva, a teoria é o resultado da investigação. Por outras palavras, o processo indutivo abarca o desenho das inferências generalizáveis fora das observações (Bryman, 2004). Já o processo dedutivo é quase o oposto, no sentido em que uma teoria que já existe é utilizada para ler e interpretar os dados. A abordagem dedutiva representa a visão comum da natureza da relação entre a teoria e a investigação social. O investigador, baseando no que é conhecido acerca do domínio particular e considerações teóricas em relação ao domínio, deduz uma hipótese que deve em seguida ser submetida ao escrutínio empírico (Bryman, 2004).

No trabalho empírico desta tese, pretendemos saber como tem decorrido e quais os fatores que têm influenciado o processo de reforma da contabilidade pública em Cabo Verde nos últimos anos. No contexto particular do governo central, procuramos perceber quais as mudanças ocorridas e analisar as opiniões dos que estiveram envolvidos nos processos de decisão da reforma, bem como junto dos que utilizam a contabilidade pública na prática, acerca da situação atual e do futuro da mesma, tais como: os diretores gerais, os diretores de serviços, os técnicos da área, etc.

Este estudo consiste, assim, numa investigação exploratória, de carácter qualitativo, interpretativo e segue uma lógica dedutiva, baseada em duas teorias para explicar uma realidade específica. O método será dedutivo embora sem hipóteses, pois, partimos de um modelo e teoria geral e vamos verificar se aplicam ao caso de Cabo Verde. Apesar de, não ter hipóteses, assume um pressuposto (as teorias, nomeadamente o modelo do Lüder, ainda que, com eventuais adaptações, explicam a realidade cabo-verdiana).

Com efeito, partimos de teorias conhecidas (o Modelo de Lüder e a Teoria Institucional), para interpretar dados relativamente à realidade estudada.

Os estudos interpretativos, segundo Major & Vieira (2009), pretendem entender os fenómenos sociais por meio de significados que lhes são conferidos pelas pessoas. Por exemplo, no âmbito da contabilidade, os estudos interpretativos têm como finalidade assimilar o contexto no qual estão implícitos os sistemas de informação contabilística e orçamental e o modo como estes sistemas são determinados e induzem o contexto. Neste tipo de estudos existe alguma

subjetividade, dado que são os próprios atores sociais que concedem os dados e o investigador imerge na investigação (há muita intervenção dos sujeitos envolvidos, investigador e investigado). Tal acontece nesta investigação onde, por exemplo, toda a codificação dos dados foi feita pelo investigador, assim como a agregação dos dados em grandes dimensões.

Esta pesquisa é também exploratória e descritiva, uma vez que, fornece uma compreensão mais profunda do desenvolvimento da contabilidade pública no seu contexto e também porque procede ao reconhecimento de uma realidade pouco estudada. Portanto, um desenho de pesquisa qualitativa flexível (Marshall & Rossman, 1999) será utilizado no sentido de permitir uma melhor descrição e análise através da interpretação.

Segundo Major & Vieira, o estudo exploratório engloba, tal como fizemos no presente estudo, a definição do problema e dos objetivos de investigação (conforme apresentámos na introdução da tese), o desenvolvimento do plano de investigação (que apresentamos neste capítulo), a recolha de informações, a análise dessas informações e, por último, a apresentação dos resultados (que se traduzem em todo o estudo empírico apresentado neste e no próximo capítulo).

6.2 Desenho da Investigação

O *design* de investigação é um quadro através do qual diversas componentes de um projeto de investigação são utilizadas: questões de investigação, revisão de literatura, dados, análises e resultados (Royer & Philippe, 2001; Hartley, 2011). Representa o primeiro passo na organização e planeamento de um processo de investigação, após a definição da ideia de investigação e, se aplicável, das hipóteses (Toledo, 2012). Segundo Spector (1981) o *design* de investigação é um plano ou projeto onde são esclarecidos, por meio de um documento formal, todos os aspetos da investigação empírica a desenvolver. O *design* de investigação permite fazer a ponte entre a teoria e a análise empírica (Camões, 2012).

O *design* pode ser experimental e não experimental. O *design* não experimental pode ser caracterizado pelo número de casos e pela natureza ou dimensão da comparação (Spector, 1981). No que se refere à natureza, existem duas dimensões de comparação: no espaço, denominadas sincrónicas ou estáticas; e no tempo, diacrónicas ou dinâmicas. O estudo de caso é o *design* que se exprime na observação de um único caso (Yin, 2003).

Neste estudo o *design* é não experimental, uma vez que, pretendemos utilizar um estudo de caso, analisando o caso de Cabo Verde (particularizando o Governo Central). Para

recolher os dados numa pesquisa usando um estudo de caso, podem ser utilizadas diversas fontes e métodos. Assim, como referido, neste estudo, além de se recorrer a entrevistas, procede-se a análise documental, em que vão ser examinados documentos relativos a diferentes períodos de tempo, desde a época colonial até o presente, já que a contabilidade pública tem progredido em diversas etapas.

Conforme Yin (2010), o estudo de caso como método de investigação empírica, é adequado especificamente quando as investigações pretendem responder as questões “Como”, e “Porquê”, um determinado fenómeno social ocorre. E também quando as questões precisam de uma descrição ampla e profunda de certo fenómeno social. De acordo com o referido na estratégia de pesquisa, a presente investigação aponta para questões deste tipo. Assim, podemos afirmar que o estudo de caso é apropriado nesta investigação.

O estudo de caso foi abordado por diversos autores, Eisenhardt (1989) versou o processo da construção teórica utilizando o estudo de caso; e Yin (1994, 2003) descreveu o estudo de caso, sendo que este pode abarcar casos simples ou múltiplos e de vários níveis de análise.

Um estudo de caso consiste numa investigação detalhada, em que normalmente são recolhidos os dados relativamente a um período de tempo, de um fenómeno dentro de um contexto. O objetivo é fornecer uma análise de contexto e de processo que esclarece os tópicos teóricos a serem estudados. O fenómeno não está isolado dentro do seu contexto; é de interesse precisamente porque o objetivo é entender como é que o comportamento e/ou processo são influenciados e influenciam o contexto (Babbie, 2007; Hartley, 2011; Eisenhardt, 1989).

O estudo de caso é definido como uma descrição detalhada, intensiva e de análise de um ou mais casos (Christensen *et al.*, 2011; Creswell, 2007; Stake 1995). Um caso é um sistema delimitado, como por exemplo, pessoas, grupos, organizações, países, processos ou um evento. Nesta definição o sistema refere-se a uma entidade holística, que inclui um conjunto de inter-relações entre os elementos que abrangem o caso. A investigação usando o estudo de caso realça geralmente o ambiente no qual existe o caso. Procura entender um caso particular e complexo restrito a uma circunstância importante.

De acordo com Yin (1994), o estudo de caso consiste numa investigação aprofundada de um indivíduo, família, de um grupo ou de uma organização. É delineado para responder às interrogações sobre um acontecimento ou um fenómeno atual sobre o qual existe pouco ou nenhum controlo.

O Governo Central em Cabo Verde é um estudo de caso porque corresponde a uma unidade social, estamos a estudar um fenómeno (o processo da reforma) que ocorre num local.

De acordo com Vilelas (2009) o caso é uma unidade de análise, que pode ser um indivíduo, o papel executado por ele ou uma organização, um grupo, uma comunidade ou até mesmo uma nação. O estudo de caso neste estudo é adequado, visto que procuramos entender o contexto das reformas em que ela ocorre (quais os estímulos; como foi influenciado) (o entendimento do porquê e como).

Um estudo de caso tem determinadas vantagens e limites, a saber (Fortin, 2003): permite obter informação detalhada sobre um fenómeno novo; e concebe uma análise completa que permite extrair ideias. Porém, este método tem limites, nomeadamente os resultados não podem ser generalizados a outras populações ou situações; os dados podem ser incompletos ou de difícil comparação. Não obstante, estes inconvenientes são mínimos, ao ter em conta a importância de utilizar este método na exploração de novos fenómenos.

6.3 Recolha dos dados

6.3.1 Análise documental e entrevista

Para a recolha dos dados, utilizamos a já referida análise documental, recolhendo informação a partir de relatórios, atas de reuniões, legislação, documentos de prestação de contas públicas e outros elementos idênticos, para caracterizar o caso do Governo Central de Cabo Verde (o processo da reforma, os intervenientes, etc.) abordado no ponto 4 e 5.

Geralmente a documentação existente pode prestar um bom serviço à investigação, no terreno, e consiste numa fonte adicional de informações. Ela possibilita ao investigador familiarizar-se com a sua organização, cultura ou com os acontecimentos relevantes associados à sua investigação. Pode revestir diversas formas, como as mencionadas anteriormente (Fortin, 2009).

O termo documento refere-se a uma vasta gama de registos escritos e simbólicos, bem como qualquer material e dados disponíveis. Os documentos abrangem os relatos históricos ou jornalísticos, fotografias, transcrições, registos áudio ou vídeo, etc. Os dados conseguidos a partir dos documentos podem ser utilizados da mesma forma que os resultantes de observações ou entrevistas (Erlandson, *et al.*, 1993).

A análise documental possui determinadas vantagens, nomeadamente: a elevada qualidade dos dados, oportunidades de desenvolver análises comparativas, disponibiliza mais tempo para a análise, economia de custos e de tempo. É uma técnica de investigação de carácter qualitativo (Bryman, 2004).

No que concerne à recolha de dados pelas entrevistas, também já referida, foi solicitada autorização às autoridades que desempenham altos cargos em Cabo Verde, nomeadamente associados à contabilidade e finanças públicas, como sejam o próprio Ministério das Finanças, bem como às entidades responsáveis das Direções Nacionais em Cabo Verde, e ainda aos funcionários respetivos, a quem foram feitas as entrevistas.

O campo da recolha, em concreto, foi a Unidade de Coordenação de Reformas (UCR), a Direção Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública e a Direção Geral das Contribuições e Impostos, e os serviços de alguns representantes do governo da época da reforma, dos quais os dados foram diretamente recolhidos através da realização de entrevistas semiestruturadas em função das especialidades.

Uma entrevista procura agregar percepções ou conhecimentos de um número variado de entrevistados (Stake, 1995).

A entrevista considerada como uma conversa para atingir uma determinada finalidade, tem como ponto positivo o facto de poder ser ampla para abarcar um grande número de assuntos (Ghiglione & Matalon, 1993). Uma entrevista pode ser (Ghiglione & Matalon, 1993; Albarello & Baptista, 2005): não estruturada, semiestruturada, estruturada ou padronizada. Numa entrevista não estruturada, o indivíduo é convidado a responder de forma pormenorizada, com as suas próprias palavras e por meio do seu próprio quadro de referência, a uma questão geral (o tema) caracterizada pela ambiguidade. Na entrevista semiestruturada subsiste um esquema de entrevista (guião da entrevista), mas os temas são abordados de forma livre, podendo não existir sequência. A entrevista estruturada está próxima de um questionário em que são efetuadas apenas questões abertas; o quadro de referência é pré-determinado.

Nas entrevistas realizadas neste estudo foram considerados os seguintes aspetos:

- As entrevistas foram semiestruturadas, com perguntas abertas e *“follow-up”* (permite que os inquiridos, desenvolvem as respostas), de forma a reunir a percepção dos entrevistados sobre o fenómeno em estudo – conteúdo e processo da reforma da contabilidade pública no governo central cabo-verdiano, numa tripla perspetiva, passada, presente e futura;

- O gravador de áudio foi utilizado para a gravação da fala e instigação das pessoas escolhidas;
- Depois de transcritas, as entrevistas foram enviadas para a verificação pelos entrevistados.

Os programas informáticos, como os *softwares*, Microsoft Word e Excel foram utilizados para registo dos dados recolhidos, nomeadamente transcrição das entrevistas.

Os dados das entrevistas foram utilizados na parte dos resultados (capítulo 7).

Os dados qualitativos são atrativos por diversas razões: são ricos, completos, holísticos, “reais”, e oferecem uma forma muito mais precisa para avaliar a causalidade nas questões organizacionais (Miles, 1979).

O uso da entrevista como técnica de recolha de dados em abordagens qualitativas apresenta as seguintes vantagens:

- ✓ Consiste num método adequado para analisar tópicos em que diferentes níveis de significados necessitam de ser explorados, como no estudo organizacional e de identidades de grupo nas grandes organizações; tal não é possível usando questionários (Cassell & Symon, 2004).
- ✓ Existe uma maior probabilidade de conseguir informações sobre temas complexos e que envolvem emoção (Fortin, 2009).

Por outro lado, como inconveniente, a entrevista acarreta para muitos investigadores uma sobrecarga de dados, como resultado de um enorme volume de informação produzida através de um estudo de tamanho moderado (Cassell & Symon, 2004; Miles, 1979). O tempo requerido para a entrevista e o seu elevado custo podem também constituir inconvenientes. Os dados podem ser difíceis de codificar e de analisar (Fortin, 2009; Miles, 1979).

6.3.2 Definição e caracterização dos entrevistados

O estudo empírico, como referido, vai basear-se em técnicas de investigação qualitativa, com recurso à análise documental e ao inquérito por entrevista. Os sujeitos a serem entrevistados serão os altos dirigentes da administração central em Cabo Verde que conhecem o historial político, económico e social do país, e as pessoas que estiveram envolvidas na reforma mais recente da contabilidade pública no país. Na reforma estiveram e estão envolvidos os serviços do Ministério das Finanças e Planeamento, sobre a supervisão da Unidade de Coordenação de Reformas. O inquérito por entrevista vai ainda abranger Diretores Gerais, como

sejam o Diretor Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública (DNOCP) e o Diretor Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), e outros técnicos destas direções.

Neste contexto, o inquérito por entrevista abrangeu ex-membros do Governo, diversos Diretores-Gerais e os indivíduos que fizeram parte da Comissão da Reforma, tendo sido entrevistadas quinze (15) pessoas, a saber: a ex-Ministra da Reforma do Estado e da Defesa Nacional, a ex-Secretária de Estado das Finanças, os ex-coordenadores da reforma e os ex-Diretores da Contabilidade Pública e da Direção Nacional de Orçamento, do Tesouro, do Planeamento, técnico do MF, a Gestora do PNCP, a Diretora do Património, Juiz Conselheiro e técnicos do TC, visto que foram eles que tiveram posições-chave na reforma – Quadro 5.

Com esta população-alvo tentou-se cobrir todos os intervenientes, mais ou menos diretos, nos anteriores e atual processo de reforma da contabilidade e gestão financeira pública do Governo Central de Cabo Verde.

Quadro 5 – Apresentação dos inquiridos de acordo com a classificação do Modelo de Lüder

Atores/Inquiridos	
Ex-Ministra da Reforma do Estado e da Defesa Nacional	Promotora 1
Ex-Secretária de Estado das Finanças	Promotora 2
Ex-Coordenadores de reforma	Indutores 1, 2,3
Ex-Diretores da Contabilidade Pública, da DNOCP e técnico do MF	<i>Stakeholder</i> 1, 2, 3
Diretor Geral do tesouro	<i>Stakeholder</i> 4
Ex-Diretor Nacional do Planeamento	<i>Stakeholder</i> 5
Gestora da PNCP	<i>Stakeholder</i> 6
Diretora do Património	<i>Stakeholder</i> 7
Juiz Conselheiro e técnicos do TC	<i>Stakeholder</i> 8, 9, 10

6.3.3 Elaboração do guião da entrevista

Conforme mencionado anteriormente, para o estudo empírico realizámos diversas entrevistas, com o objetivo de compreender o que sucedeu no processo da reforma tendo em conta o modelo de Lüder e a teoria institucional, assim, procura-se perceber como que os diversos fatores interventores têm agido, e como tal procedimento tem orientado à institucionalização do sistema de contabilidade pública atualmente em vigor (PNCP) e de que forma poderá vir a definir outras reformas futuras. Neste contexto foi elaborado um guião de entrevistas (Anexo 1) com perguntas abertas e semiestruturadas.

As perguntas abrangeram todas as variáveis do Modelo do Lüder (utilizada para efetuar a leitura dos resultados), a saber: *as variáveis contextuais* – estímulos e os ordenamentos institucionais; *as variáveis comportamentais* – os indutores e promotores da reforma, e os *stakeholders*; *as variáveis instrumentais* – o conceito da reforma e a estratégia de implementação. E abarcou também a teoria insitucional, onde os inquiridos foram questionados se houve ou não a pressão para a realização da reforma e também sobre o envolvimento deles na reforma.

Para a elaboração deste guião baseamo-nos no modelo do processo de reforma da gestão financeira – Modelo FMR (Lüder, 2001) e na teoria institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan 1977).

6.3.4. Aplicação das entrevistas

Antes da realização das entrevistas, foi enviada uma carta de protocolo aos entrevistados (Anexo 2), com o objetivo de analisarem a matéria em estudo.

A população alvo deste estudo, como referido na secção acima, foi constituída por diversas instituições governamentais, nomeadamente as diferentes Direções do Ministério das Finanças (explanadas na secção 4.3), os coordenadores da reforma, os dirigentes e técnicos do TC, perfazendo um total de 15 entrevistados. Os entrevistados mostraram-se disponíveis, as entrevistas tiveram aproximadamente a duração de 60 minutos cada, e decorreram durante o período de agosto a outubro de 2016.

Escolhemos estas instituições com base nos objetivos de investigação e também porque as pessoas a serem entrevistadas possuem características, perfil e experiência nessa área de estudo.

Os dados provenientes destas entrevistas foram transcritos e reduzidos (codificados) para serem, em seguida tratados. No sentido de reforçar a precisão dos dados da entrevista, as transcrições foram enviadas aos entrevistados, para emendarem erros e interpretações erradas, e simultaneamente dar-lhes a oportunidade para oferecerem informações adicionais e para resumirem as informações. Este processo aconteceu em março de 2017, somente duas pessoas responderam, mas não houve alterações significativas em relação à recolha inicial.

6.4. Métodos utilizados na análise dos dados

Após a recolha dos dados, procedemos à sua análise e interpretação. Na investigação qualitativa, os dados a analisar são em textos, neste caso, dos documentos e das transcrições das entrevistas. Deste modo, a análise começa desde a primeira recolha de dados e continua a seguir (Fortin, 2009).

Neste estudo, após a transcrição das entrevistas, o processo de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo das mensagens, difundido pela análise de conteúdo, foi disposto em harmonia com as fases cronológicas de Bardin (2009), isto quer dizer que numa primeira fase foram organizadas e sistematizadas as ideias (categorização), numa segunda fase foi explorado todo o material e no final foi efetuado o tratamento e as respetivas interpretações dos resultados conseguidos.

Para analisar e estruturar os dados a partir das entrevistas, foi também utilizado o chamado “método Gioia”, que implicou delinear claramente os temas (categorias), as subcategorias e agregar as dimensões, através de uma análise de conteúdo direcionada (Hsieh & Shannon, 2005) e da interpretação dos dados fornecidos pelos entrevistados (Corley & Gioia, 2004). Assim, numa primeira fase efetuámos uma codificação aberta, isto é, identificámos os principais conceitos (categorias) a partir da literatura. Na segunda fase, realizámos a codificação axial, ou seja, analisámos as diversas categorias e, numa análise mais pormenorizada com base em frases descritivas simples utilizadas pelos entrevistados, definimos subcategorias que agrupámos em conjuntos, procurando a relação existente com as categorias antes definidas. Por fim, na terceira fase reunimos estas subcategorias em diversas dimensões correspondentes aos temas globais que constituem a base do quadro teórico. Todos estes procedimentos foram efetuados com o apoio do *software* MAXQDA. O Quadro 6 resume as categorias, as subcategorias e as dimensões resultantes deste processo.

Quadro 6 – Codificação do “corpus” da entrevista para análise qualitativa e quantitativa

Categories	Subcategorias	Dimensões		
<u>Motivos</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Novo instrumento (PNCP) ✓ Empresarialização ✓ Necessidade de um outro sistema contabilístico 	<ul style="list-style-type: none"> • Doutrina dominante 	Variáveis contextuais e Teoria Institucional	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Transparência ✓ Modernização 	<ul style="list-style-type: none"> • Legitimação • Isomorfismo mimético • Requisito de uma reforma mais alargada do sector público 		
<u>Ordenamentos institucionais</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Legislação 	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema Legal 	Variáveis contextuais e Teoria Institucional	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Desconcentração ✓ Descentralização ✓ Burocracia 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura Administrativa 		
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Autonomia 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura do Estado 		
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Recursos humanos ✓ Resistência 	<ul style="list-style-type: none"> • Função Pública 		
<u>Atores</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Participação política ✓ Encetar as reformas 	<ul style="list-style-type: none"> • Promotores políticos 	Variáveis comportamentais	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Moldar a reforma 	<ul style="list-style-type: none"> • Indutores da reforma 		
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Envolvimento técnico ✓ Promover a lei ✓ Participação técnica ✓ Implementar a reforma ✓ Capacitar as entidades 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Stakeholder</i> 		
<u>Pressões</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Decisão política interna ✓ Recomendações ✓ Imposição do doador ✓ Coerção interna ✓ Requisitos de organismos externos ✓ Influência externa 	<ul style="list-style-type: none"> • Isomorfismo coercivo 	Teoria Institucional	

Categories	Subcategories	Dimensions	
<u>Objetivos</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Contas dentro do prazo ✓ Princípio de acréscimo ✓ Digrafia ✓ Contabilidade Patrimonial ✓ Gestão patrimonial ✓ Património do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Conceito da reforma 	Variáveis instrumentais
<u>Implementação</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fases 	<ul style="list-style-type: none"> • Estratégia de implementação 	
<u>Resultados</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Melhores Práticas 	<ul style="list-style-type: none"> • Resultados 	

Os dados recolhidos no decurso das entrevistas foram constantemente analisados com a finalidade de determinar se havia necessidade de esclarecer novas questões com os participantes. Neste estudo, utilizámos a análise de conteúdo qualitativa e quantitativa (análise das ocorrências).

O *software* MAXQDA permite ordenar, estimar e interpretar os dados recolhidos, possibilitando a elaboração de relatórios que podem ser partilhados por outros investigadores. Podem ser importados diferentes resultados, nomeadamente resultados de entrevistas, como nesta investigação, mas também de questionários *online* e de arquivos de vídeos. O processo de codificação é elaborado por cada utilizador, que pode criar e ordenar as categorias de acordo com o seu desejo. O programa permite outros recursos, designadamente: codificação direta de arquivos de áudio e vídeo; avaliação de dados estatísticos e representação em formatos gráficos (Lewins, 2010).

A análise de dados qualitativos assistida por computador possui algumas vantagens e desvantagens, a saber (Liamputtong & Ezzy, 2006): 1) *vantagens* – os segmentos dos códigos podem ser colocadas de volta no texto do qual foram tirados; os códigos eletrónicos são mais flexíveis, podem ser combinados, rescritos ou divididos mais facilmente; a relação entre os códigos pode ser delineada eletronicamente; os memorandos podem ser ligados eletronicamente a códigos ou segmentos de texto; as contagens estatísticas também podem ser realizadas na frequência de códigos; a análise de dados torna-se muito mais sistemática, permitindo assim que uma vasta base de dados possa ser estruturada e apresentada de forma rápida e clara; 2) *desvantagens* – a análise assistida por computador requer recursos adicionais em forma de

hardware, software, suporte técnico; podem desempenhar análises rápidas, contudo insatisfatórias (em relação à profundidade).

A análise de conteúdo consiste num conjunto de métodos que sistematicamente codifica e analisa os dados qualitativos. Estes métodos são usados nas ciências sociais para explorar e procurar os significados nos textos – também denominado de conteúdo manifesto ou latente (Bernard & Ryan, 2010).

Segundo Krippendorff (2004, p.21) a análise de conteúdo “é uma técnica de investigação que permite fazer inferências, válidas e replicáveis, dos dados para o seu contexto”. Como uma técnica de investigação, abarca procedimentos distintos para o tratamento dos dados. O ser replicável, quer dizer que um investigador em determinada circunstância ao aplicar uma técnica semelhante para os mesmos dados, o resultado alcançado deve ser análogo (Krippendorff, 2004).

Uma das vantagens da análise de conteúdo é o facto de poder exercer-se sobre o material que não foi desenvolvido com o propósito de servir o estudo empírico, como sejam relatórios e outros documentos com informação secundária. A análise de conteúdo possui ainda a vantagem de ser um método de análise muito transparente (Bryman, 2004). Esta transparência leva a que, muitas vezes, a análise de conteúdo seja referida como um método objetivo, que permite análise longitudinal.

A análise de conteúdo utilizada para analisar dados qualitativos, abrange diversas fases, a saber (Bardin, 2009): 1. categorização – corresponde à primeira fase da análise de conteúdo e é normalmente descritiva; 2. avaliação – mede as atitudes do entrevistado em relação ao objeto do estudo; 3. enunciação – a entrevista é compreendida como um processo, centrando-se a análise nos conteúdos. 4. Expressão – análise essencialmente formal e linguística utilizada para investigar a autenticidade dos documentos. Isto aproxima muito ao Método Gioia, na medida em que, primeiro efetuamos uma codificação aberta utilizando o MAXQDA, assim como, na análise de conteúdo, e depois nas outras fases o investigador realiza as suas interpretações de acordo com o quadro teórico (modelo de Lüder e a teoria institucional), os objetivos propostos e identifica as dimensões.

Existem três abordagens da análise de conteúdo, que podem ser aplicadas: análise de conteúdo convencional, direcionada e sumativa. As três abordagens são utilizadas para interpretar o significado do conteúdo dos textos. As diferenças entre as abordagens estão nos esquemas de codificação, e nas origens dos códigos. Na análise de conteúdo convencional, as

categorias de codificação derivam diretamente dos dados do texto. Na abordagem direcionada, a análise começa com uma teoria ou com aspetos relevantes dos resultados como caminho para iniciar a codificação. Uma análise de conteúdo sumativa envolve contagem e comparações, geralmente de palavras-chave ou conteúdo, seguido da interpretação do contexto subjacente (Hsien & Shannon, 2005).

Neste estudo utilizámos a análise de conteúdo direcionada, visto que a codificação resultou de teorias e aspetos relevantes, as categorias foram definidas antes e durante a análise dos dados; numa outra perspetiva de análise, utilizámos também a análise de conteúdo sumativa, identificando as palavras-chave e contando as suas frequências.

A análise de conteúdo quantitativa, de acordo com Bryman (2004), consiste numa abordagem à análise de documentos e textos que procura quantificar conteúdo em termos de categorias pré-delimitadas e de uma forma sistemática e replicável.

Os procedimentos fundamentais na análise de conteúdo na perspetiva quantitativa abrangem uma sequência lógica da qual se reconhecem os seguintes passos (Rodrigues, 2012):

- ✓ Escolha de determinado texto, proposto pela teoria e contextos;
- ✓ Amostragem de textos, caso for demasiado para examinar integralmente;
- ✓ Construção de uma grelha de codificação;
- ✓ Experimentar e rever a grelha de codificação e de forma clara definir as regras da codificação;
- ✓ Testar a validade de todos os códigos e – se for o caso – alertar os codificadores para as ambiguidades;
- ✓ Codificar todos os materiais da amostra e instituir a validade total do processo;
- ✓ Elaborar um ficheiro para análise estatística
- ✓ Escrever um livro de códigos.

Em termos esquemáticos, pode-se dizer que uma análise de conteúdo quantitativa pode seguir três direções: uma *análise de ocorrências*, uma *análise avaliativa* ou uma *análise estrutural* (Vala 1982).

A análise de ocorrência tem como finalidade identificar o interesse da fonte por objetos ou conteúdos distintos. A hipótese subjacente é a de que quanto maior for o interesse do emissor por um dado objeto, maior será a frequência de ocorrência, no discurso, dos indicadores referentes a esse objeto. A análise avaliativa consiste no estudo das atitudes da fonte relativamente a determinados objetos. A análise estrutural tem como objetivo fazer inferências

sobre a organização do sistema de pensamento da fonte envolvida no discurso que se pretende estudar (Vala, 1982).

A análise de ocorrências deseja divulgar a atenção que o sujeito do discurso confere aos diversos conteúdos inventariados, enquanto a análise avaliativa coloca em evidência a valência de que são objeto estes mesmos conteúdos (Vala, 1982). Neste estudo, realizamos a análise de ocorrência.

No quadro 7 apresenta-se as diversas técnicas de recolha e análise de dados utilizados nas várias fases da pesquisa.

Quadro 7 – Resumo das técnicas de recolha e análise de dados

Técnicas de recolha de dados	
Entrevista	✓ Esta técnica foi utilizada na secção 6, para a recolha dos dados que versam o processo da reforma da CP no Governo Central de Cabo Verde.
Análise documental	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Utilizamos os documentos na secção 4 e 5 da tese, onde abordamos a reforma da CP em Cabo Verde. ✓ Também na secção 7, foi utilizada para realizar a análise de conteúdo sumativa (análise das ocorrências).
Técnicas de análise de dados	
Análise de conteúdo direcionada	✓ Realizamos a codificação com a ajuda do <i>software</i> MAXQDA.
Método Gioia	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Na primeira fase da codificação, utilizamos o <i>software</i> MAXQDA. ✓ Na segunda fase realizamos a codificação axial – com a ajuda do <i>software</i> e análise do investigador
Análise de conteúdo quantitativo/	✓ Na secção 7, realizamos a análise das ocorrências, onde

análise de conteúdo sumativo	recorremos ao apoio do <i>software</i> MAXQDA.
------------------------------	--

6.5 Fiabilidade e validade do estudo

A validade e a fiabilidade não podem ser facilmente separadas num estudo qualitativo. A validade numa investigação qualitativa pode ser alargada ao usar a triangulação, o que implica o uso de diversos métodos. Para determinar a fiabilidade, são precisos diversos instrumentos. Um fenómeno, ao ser encontrado várias vezes, indica a existência de uma fiabilidade elevada, visto que há a garantia que o conceito desenvolvido, sustentado no fenómeno, não foi assente numa observação casual. A observação repetida para esta questão, pode ser atendida como uma forma de verificar a validade (Heyink & Tymstra, 1993).

De acordo com Carmines & Zeller (1979), a fiabilidade consiste no facto de que uma experiência, um teste ou um determinado procedimento de medição produz o mesmo resultado nos testes/experiências repetidas, ou seja, a necessidade de garantir que os resultados alcançados seriam idênticos aos que se obteriam caso o estudo fosse repetido. A avaliação de um determinado fenómeno abarca sempre a possibilidade da existência de erros. Um indicador pode ser fiável, mas isto não significa que o mesmo é válido. As fiabilidades nas ciências sociais são problemáticas porque os comportamentos humanos nunca são estáticos (Merriam, 1998).

A validade da investigação refere-se à correção ou à veracidade de uma inferência que é realizada a partir do resultado do estudo de uma investigação (Christensen *et al.*, 2011).

Para a investigação qualitativa Christensen *et al.* (2011) propõem a utilização dos conceitos de validade descritiva e validade externa. A *validade descritiva* é o objetivo da investigação qualitativa proporcionada por uma descrição precisa de um fenómeno, situação ou um grupo em particular. Deste modo, a validade descritiva é importante, estando presente numa situação em que o relato do investigador é considerado como preciso e concreto. Uma estratégia muito importante é a *triangulação do investigador* (por exemplo, usando diversos investigadores na recolha e interpretação dos dados). Ainda para possibilitar a triangulação, vários documentos e arquivos devem ser analisados; diversos métodos para confirmar os resultados; verificação pelos membros – ao ter os dados, enviar de volta para as pessoas verificarem se os resultados são plausíveis; e observação a longo prazo, ou seja, observar o mesmo fenómeno diversas vezes (Merriam, 1998).

A *validade externa* levanta questões tais como: saber se as informações recolhidas não se contrastam a uma lei teórica explicada cientificamente, se não se opõe ao bom senso, etc. (Christensen *et al.*, 2011).

Existem dois tipos essenciais de validade externa: a *validade externa particular* – examina se existe uma relação satisfatória entre a informação recolhida e um conjunto de informações extraídas de outra situação e que a ela devem estar associadas; e a *validade externa conceptual* – analisa se existe uma relação satisfatória entre a informação recolhida e um conceito abstrato que a ela deve estar associado (Katele & Roegiers, 1999). A validade externa alude ainda à possibilidade de generalizar os resultados a outras populações, a outros contextos, além dos considerados no estudo. Este tipo de validade não pode ser aferido excepto se as conjunturas para garantir a validade interna foram consideradas suficientes (Cook & Campbell, 1979; Merriam, 1998).

Segundo Lincoln & Guba (1991), enquanto numa investigação de abordagem quantitativa o rigor é encontrado analisando a validade interna e externa, a fiabilidade e a objetividade, para os estudos de abordagem qualitativa sugerem que os critérios sejam a *credibilidade* (capacidade dos participantes confirmarem os dados; a credibilidade é alcançada submetendo os resultados à aprovação dos construtores das diversas realidades em estudo), a *transferibilidade* (os resultados do estudo podem ser aplicados noutros contextos; consiste num conceito equivalente ou semelhante ao de generalização ou validade externa), a *consistência* (capacidade dos investigadores externos seguirem o método usado pelo investigador), e a *aplicabilidade ou confiabilidade* (significa a capacidade de outros investigadores afirmarem as construções do investigador; é o paralelo da objetividade da pesquisa quantitativa).

Apesar da consistência e da confiabilidade conduzirem a ideias diferentes na pesquisa quantitativa, são alcançadas pelas mesmas técnicas na pesquisa qualitativa, dando os autores particular ênfase ao denominado processo de auditoria. A auditoria pode ser explicada como o processo pelo qual uma terceira parte analisa sistematicamente o processo da investigação orientado pelo investigador (Schwandt, 1997). O processo de auditoria abarca todos os registos do investigador, tais como: gravações áudio e vídeo, transcrições de entrevistas, guiões de entrevistas e questionários, e listas de categorias e hipóteses que o investigador empregou durante o processo de análise dos dados (Lincoln & Guba, 1991).

Neste estudo, para analisar a validade, documentos relevantes como relatórios, atas de reuniões, legislação, documentos de prestação de contas públicas e arquivos de dados acerca

da reforma da contabilidade pública, foram analisados no sentido de possibilitar a triangulação de informação (efetuamos a comparação destes dados, com o que foi respondido nas entrevistas). Para permitir a triangulação dos dados, apresentámos a interpretação de dados qualitativos e conjuntamente utilizámos a estatística descritiva (análise das ocorrências).

As descrições densas foram utilizadas para transmitir os resultados da investigação, com o objetivo de melhorar a experiência partilhada e a apreciação dos leitores e permitir que juízos semelhantes sejam possíveis (*transferibilidade*). As transcrições e os documentos de cada organização foram organizados e assinalados tendo por base a linguagem natural do entrevistado ou do documento, formando desta forma a base da estrutura de codificação. No âmbito da análise de conteúdo utilizámos códigos para desenvolver subtemas no que respeita às questões de pesquisa que estão a ser analisadas.

Neste estudo também averiguamos a *credibilidade*, utilizando o processo que se designa por *member checks* (revisão pelos participantes), ou seja, enviámos às pessoas que entrevistamos (julho de 2017) os resultados da análise efetuada para verificarem, se as nossas interpretações retratavam de facto as suas ideias/experiências.

Alguns entrevistados fizeram comentários dos resultados, mencionando que retrata as razões reais dos factos. E ainda realçaram que concordam que os parceiros internacionais fizeram muita pressão nas reformas, visto que financiavam o país para o seu crescimento.

Efetuamos um trabalho que permite que outro investigador/auditor externo perceba e entenda a forma como os dados foram trabalhados e interpretados. Neste contexto, colocámos em apêndice o guião da entrevista, exemplo de transcrições de entrevistas (Anexo 3), no trabalho apresentamos as categorias definidas e o relacionamento entre as mesmas (ou seja, analisamos a *consistência e a confiabilidade*).

A validade é importante em todos os tipos de investigação. Para efetuar um estudo de investigação válido, deve-se desenvolver um plano ou estratégia para obter resultados válidos. Pode ser considerada uma forma de interpretação dos dados provenientes de um procedimento específico (Carmines & Zeller, 1979).

7. Apresentação e discussão dos resultados

7.1 Resultados no âmbito da análise de conteúdo qualitativa

Nesta secção são expostos os resultados da investigação, nos seguintes moldes:

Utilizando o já referido “método Gioia” (Corley & Gioia, 2004), limitamos primeiro os conceitos (pequenas frases, utilizando a linguagem dos inquiridos), depois elaborámos uma codificação axial e finalmente agregamos os temas semelhantes em dimensões globais (variáveis do modelo de Lüder, a legitimação e o isomorfismo da abordagem institucional). Primeiro utilizamos o *software* MAXQDA e depois o julgamento do investigador para as dimensões. Ao longo deste processo, são colocados no texto excertos de citações dos entrevistados.

Os resultados apresentados advêm da conjugação da leitura das duas perspetivas teóricas usadas (contingencial e institucional). Dando cumprimento aos objetivos propostos para este trabalho, apresentamos o modelo de Lüder adaptado à realidade cabo-verdiana, sintetizando os fatores e atores que têm interferido na reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, bem como o seu comportamento no sentido da institucionalização da mesma.

Adicionalmente, apresentamos um quadro que mostra se as condições do contexto cabo-verdiano têm sido favoráveis ou não à prossecução da reforma na conjuntura atual e se o são para o futuro.

Por fim, em complemento aos resultados qualitativos, apresentamos uma análise de conteúdo sumativa (Hsieh & Shannon, 2005), onde mostramos o número de ocorrência das palavras, tanto das entrevistas como dos documentos analisados (relatórios e planos), reforçando as evidências da análise qualitativa.

Nos resultados apresentados, cada quadro corresponde à uma categoria, a partir das categorias pesquisamos as frases (análise de conteúdo direta), na segunda fase para efetuar uma análise mais detalhada foram definidas as subcategorias principais, que resultou da combinação do MAXQDA e a análise do investigador, selecionamos as frases que mais se encaixam nas subcategorias. Na terceira fase agregamos em dimensões, relacionamos os conceitos com o modelo de Lüder e a teoria institucional.

Na análise de conteúdo quantitativa, utilizamos o software para verificar as palavras chaves e analisar a sua ocorrência.

7.1.1 Fatores que têm afetado a reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

7.1.1.1 Contexto

7.1.1.1.1 Motivos para a reforma

No Quadro 8 estruturamos os dados de acordo com o “método Gioia”, referentes aos *estímulos/motivos* que impulsionaram a reforma. Neste quadro recorremos à primeira pergunta do guião, utilizamos as perspetivas da teoria institucional sempre que o mesmo se aplica e o modelo de Lüder, ou seja, conjugamos as duas teorias.

Quadro 8¹⁷ – Principais MOTIVOS para a realização da reforma

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
Promotor 2 “Permitir ao Estado, ter conhecimento daquilo que possui. O PNCP dará uma fotografia global do património do Estado”.	Novo instrumento (PNCP)	Doutrina dominante
Indutor 1 “Um dos motivos para a reforma era a modernização do Estado. A visão do Estado (Sector Público Administrativo) como se fosse uma empresa. A visão de unidade”.	Empresarialização	Doutrina dominante
Indutor 2 “Para o Estado conhecer a real situação (património). Na altura não tínhamos a Conta Geral do Estado (CGE). Não era possível elaborar a CGE. Se queremos transparência, economia, eficiência e eficácia, é necessário organização e também ter a CGE”.	Transparência / <i>Accountability</i>	Legitimação
Indutor 3 “A importância da <i>accountability</i> . Para que haja transparência é necessário prestação de contas atempadas. A forma como a contabilidade pública era gerida não permitia a prestação de contas no prazo. Era necessário aprender com as melhores práticas internacionais”.	Transparência	Isomorfismo mimético
Stakeholder 1 “Possibilidade de informatização, consolidação dos sistemas	Modernização	Requisito de reforma mais alargada do sector público

¹⁷ Nem todos os respondentes aparecem nos quadros porque as respostas não foram relevantes para os fatores. E também porque, às vezes as respostas conduziam sempre aos mesmos fatores.

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
informáticos”.		
Stakeholder 2 “Transparência e boa governação. Houve diversas reformas (económicas, fiscais, etc.) ”.	Transparência	Requisito de reforma mais alargada do sector público
Stakeholder 3 “Um dos motivos para a realização das reformas é a implementação da contabilidade patrimonial”.	Necessidade de um outro sistema contabilístico (PNCP)	Doutrina dominante E
Stakeholder 4 “As reformas foram realizadas com o objetivo de cobrir as lacunas; era necessário ter o conhecimento dos ativos”.		
Stakeholder 5 “A modernização de todo aparelho do Estado porque Cabo Verde sempre tentou primar pela transparência na gestão dos recursos públicos. Isto contribui para o aumento da confiança dos parceiros internacionais”.	Modernização	Legitimação
Stakeholder 8 “Necessidade de um suporte informático”.	Modernização	
Stakeholder 9 “Seguir as normas internacionais existentes, a transparência da coisa pública, uma vez que, a contabilidade patrimonial relata todos os movimentos e operações financeiras que existem, de uma forma mais transparente”.	Transparência Necessidade de um outro sistema contabilístico (PNCP)	Isomorfismo mimético
Stakeholder 10 “A inadequação clara do sistema, devido às mudanças que foram introduzidas em Cabo Verde, sobretudo depois de 1991 com a reforma constitucional. Era necessário um sistema que se ajuste à nova realidade”.	Modernização	Requisito de uma reforma mais alargada do sector público

Os promotores políticos da reforma são os políticos, os indutores correspondem aos coordenadores da reforma, como stakeholders temos os diretores-gerais e os técnicos.

No que respeita aos motivos, que incluem os *estímulos* pertencentes ao grupo das variáveis contextuais do Modelo FMR, considerando o resumo no Quadro 8, a partir das entrevistas, assim como a análise de documentos sobre a reforma do sistema contabilístico público em Cabo Verde, constata-se o seguinte:

Pode afirmar-se que as origens da reforma da contabilidade pública em Cabo Verde encontram-se no início da década de 1990, em que se deu a abertura política e a transição para a democracia. Passou a existir o pluripartidarismo (Cardoso, 1993) tendo, nas eleições legislativas de 1991, surgido novas forças políticas, designadamente o “Movimento Para a Democracia” (MPD). Nesta conjuntura, outros partidos começaram a constituir-se, como sejam: a “União Cabo-Verdiana, Independente e Democrática” (UCID) e a “União do Povo das Ilhas de Cabo Verde, em Reconstrução” (UPICV-R) (Lima, n.d).

De acordo com o descrito por um dos entrevistados considerado *stakeholder* da reforma, “(...) em 1990 houve diversas reformas (económicas, institucionais,...); Cabo Verde passou a ser um país democrático, [tendo este processo dado origem ao que foi] considerado como a 2ª República”. Segundo um outro ex-diretor-geral, com a Constituição de 1992, houve alterações na gestão financeira e económica do Estado; foi a base para o início das reformas que têm repercussão na época atual. Houve reforma fiscal, que podemos dividir em diversas etapas, a saber: alterações dos impostos e taxas; em 1993 aglutinou-se alguns impostos e taxas, o imposto complementar e profissional transformaram em impostos únicos, ou seja, o Imposto Único Sobre o Rendimento. Nesse período surgiu o que atualmente é chamado a Taxa Social Única, mas tinha uma configuração diferente. Em 1996 houve um novo impulso para a reforma nomeadamente a nível fiscal, com a regulação do imposto sobre o valor acrescentado para pessoas singulares e coletivas. Nesse período começou-se a pensar na possibilidade de informatização, a consolidação dos sistemas informáticos. Até esse período (1997) os registos contabilísticos eram feitos nos livros. Em 1997 tentou-se deixar os livros e o Excel; iniciou-se a ideia de criar programas. Nesse mesmo ano foi criada a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE). Em 1998/99 foi publicada a Lei-base do Orçamento do Estado (Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro) que vigora até a atualidade”.

Considerando o referido, o novo regime político democrático fez com que os governantes antecipassem que eram necessárias mudanças em diversas áreas, inclusive em relação à informação contabilística, pelo que as **alterações no regime político** constituíram um estímulo para a reforma.

Um outro estímulo foi uma **doutrina dominante da contabilidade empresarial**. Segundo a opinião de um dos indutores da reforma, “(...) trabalhou-se a parte financeira, iniciou-se a Reforma da Administração Financeira do Estado, que era a RAFE. Na altura foi criada uma Unidade no Ministério das Finanças (MF), precisamente para trabalhar a questão da reforma

financeira. A forma de funcionamento no MF era tudo em papel; remetiam as requisições. Ao nível da elaboração do orçamento era complicado; queriam desburocratizar o sistema. Na altura foram contratados os coordenadores da reforma para a Unidade da reforma do MF para levarem para o Estado um pouco da gestão das empresas. Vieram das empresas e tinham o propósito de efetuar uma gestão eficiente; embora os recursos fossem escassos, a gestão das empresas poderia ajudar o Estado, mesmo com as suas especificidades, a realizar esta gestão eficiente e ter em consideração aspetos fundamentais, como economia e economicidade dentro da gestão das finanças públicas, ou seja, utilizar a filosofia da Nova Gestão Pública”.

Conforme referiu um outro ex-coordenador da reforma (indutor) *“a missão era modernizar o Estado, dotar o Estado de novos instrumentos de organização, de uma contabilidade pública automatizada e que tinha sobretudo o princípio de acréscimo. Também pode-se dizer que a contabilidade empresarial influenciou as reformas”.*

No ano de 2007, Cabo Verde foi reclassificado pelas Nações Unidas de país menos avançado para o país de rendimento médio, tendo conseguido esse propósito com ajudas de organismos internacionais (e.g. Nações Unidas, Banco Mundial, União Europeia). Diversos fatores contribuíram para essa reclassificação, a saber: o combate à pobreza e a produção de riqueza, através do aumento do PIB; investimentos em sectores sociais, como a saúde e a educação, o que permitiu reforçar os recursos humanos e gerar uma base para se conseguir distribuir a riqueza; e ainda uma aposta no desenvolvimento da agricultura, no saneamento e nos transportes. Neste processo, conforme a apreciação de um dos ex-diretores gerais (stakeholder da reforma) *“(…) houve cortes nas ajudas externas. Uma vez que Cabo Verde foi considerado um país de rendimento médio, passou a [ter capacidade para se] endividar para poder ter recursos para realizar investimentos para o desenvolvimento económico”.* As ajudas externas ao desenvolvimento e os investidores associados ao endividamento, criaram novas exigências ao sistema de gestão financeira e contabilidade pública, pelo que se pode considerar que algumas **pressões financeiras**, designadamente externas, contribuíram para impulsionar as reformas no sistema contabilístico. Com efeito, em sequência, foram realizadas diversas reformas, com especial relevância nas finanças públicas e na gestão financeira pública, tendo o próprio Estado, no cumprimento de princípios de transparência e boa governação, procurado efetuar reformas a nível da contabilidade pública e prestação de contas.

Conforme o mencionado pela maioria dos entrevistados (dez dos quinze), a reforma da contabilidade pública em Cabo Verde enquadra-se numa reforma mais ampla – a RAFE (Reforma

Administrativa e Financeira do Estado), tendo o marco fundamental em 2006, com a publicação do já referido Decreto-Lei nº 10/2006, que aprovou o PNCP. Estas reformas globais ao nível das finanças e gestão financeira pública enquadram-se no “Quadro de Estratégia de Crescimento e Redução da Pobreza”, no qual Cabo Verde tenta mobilizar parceiros, no sentido de captar mais recursos para o seu desenvolvimento. Neste contexto, tanto a administração central como a administração local, iniciaram novos processos de reforma em 2001, tendo assistência técnica dos parceiros entretanto mobilizados (através do projeto do CFAA), nomeadamente: apoio no âmbito das finanças públicas, na área administrativa e financeira, na prestação de contas e na área patrimonial. Deste modo, evidencia-se um outro estímulo para as reformas, que é o *requisito de uma reforma mais alargada da administração pública*.

Como se depreende do apresentado no capítulo 5 da Parte II e explicado pelos entrevistados, a reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, no âmbito da RAFE, alcançou o auge com a publicação do PNCP. Para o efeito, foi criada uma equipa dentro do Ministério das Finanças, cuja responsabilidade era coordenar a implementação da RAFE. Esta equipa designada de “Unidade de Coordenação de Reforma”, era constituída por vários comités, atuando em diferentes frentes de reforma (e.g. bancarização do Tesouro, sistema de seguimento (monitorização) e avaliação, sistema integrado de gestão patrimonial, ...), que consistiam em grupos de trabalhos para cada uma das áreas.

De seguida, apresentamos as respostas dos entrevistados no que respeita ao modo como os estímulos para a reforma se têm articulado com outros fatores institucionais no sentido da institucionalização do novo sistema contabilístico.

Todos os entrevistados, neste contexto, referiram que o objetivo era **modernizar** a gestão financeira e administrativa do Estado (revisão legal, informatização,...), **alinhando as reformas com as melhores práticas internacionais**. “*As melhores práticas internacionais ensinaram-lhes que havia coisas importantes que tinham que mudar – por exemplo, um dos aspetos é que existia apenas uma contabilidade de caixa, que não refletia verdadeiramente a totalidade e a realidade das transações; isso tinha claramente que mudar. Além disso, a contabilidade pública que havia até à época estava desatualizada e claramente não produzia informação atempada*”. Os organismos necessitavam de prestar contas de forma clara, completa e célere (reforçando a **accountability**), nomeadamente reduzindo os prazos de prestar contas para a revisão pelo TC. Adicionalmente, um ex-coordenador (indutor) da reforma referiu que “*Toda a reforma efetuada foi também no sentido de existir **transparência** na gestão da coisa pública, uma vez que*

estávamos num período em que as ajudas externas estavam a diminuir (Cabo Verde passou a ser um país de rendimento médio); então era necessário realizar uma boa gestão. Quando conseguimos reorganizar, o Grupo de Apoio Orçamental (GAO), em vez de financiar os projetos, passou a financiar o orçamento. Nós é que decidíamos o que fazer com a ajuda para o desenvolvimento, enquanto antigamente os doadores financiavam os projetos diretamente e geriam esse projeto. Com a reorganização, passámos a ter a ajuda orçamental, que nos permitisse fazer uma gestão melhor do orçamento”. Neste âmbito, os organismos do governo, ao procurarem seguir as melhores práticas internacionais, denotam um comportamento de isomorfismo mimético. Por outro lado, conduziram a reforma num certo sentido para mostrar a sua legitimidade, ou seja, procurando legitimar os seus comportamentos e a imagem do país, perante os doadores e financiadores internacionais.

7.1.1.1.2 Ordenamentos institucionais

No Quadro 9 sistematizamos os dados das respostas dos entrevistados, relativamente aos *ordenamentos institucionais*, seguindo novamente o “método Gioia”.

Para a elaboração deste quadro, procuramos as respostas referentes à quinta pergunta do guião da entrevista.

Quadro 9 – Principais ORDENAMENTOS INSTITUCIONAIS do contexto da reforma

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
Promotor 1 “O sistema legal tem dificultado”.	Legislação	Sistema legal
Promotor 2 “Existem serviços desconcentrados, visto que Cabo Verde é formado por ilhas, logo atrapalha um pouco a reforma no geral”.	Desconcentração	Estrutura administrativa
Indutor 1 “ Existia a necessidade de gestão de mudança nas pessoas, na medida em que, as pessoas mostravam resistência”.	Resistência	Função Pública
Indutor 2 “Tudo foi informatizado, logo a burocracia reduziu drasticamente”.	Burocracia	Estrutura administrativa
Stakeholder 1		

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
“Houve reforma a nível dos serviços desconcentrados”.	Desconcentração	Estrutura administrativa
Stakeholder 2 “Houve reforma a nível dos serviços desconcentrados. Assim, realizaram a descentralização, algumas competências foram delegadas para as entidades descentralizadas de acordo com o contexto atual do país.	Descentralização	Estrutura administrativa
Stakeholder 5 “Muitas vezes as reformas estacam por causa da burocracia”.	Burocracia	Estrutura administrativa
Stakeholder 8 “Temos o Sector Público Administrativo, o Estado de uma forma geral e o Serviço e Fundos Autónomos. Existem serviços com autonomia financeira e serviços com autonomia administrativa e financeira”.	Autonomia	Estrutura do Estado
Stakeholder 9 “A complexidade da implementação está relacionada com a limitação dos recursos humanos, formação e competência na área.”.	Recursos humanos	Função Pública
Stakeholder 10 “Instituímos uma democracia representativa, multipartidária, parlamentar, com uma constituição moderna e com base nisso o Estado estruturou-se”.	Legislação	Sistema legal

No quadro 9, as dimensões correspondem às variáveis contextuais, nomeadamente: sistema legal, estrutura administrativa, estrutura do Estado e a função pública.

Relativamente aos *ordenamentos institucionais* (outro grupo de variáveis contextuais do Modelo FMR), a informação sumariada no Quadro 9, conjugada com informação recolhida de documentos e legislação, permite concluir que o **sistema legal** em Cabo Verde tem sido muito importante na orientação das reformas. Cabo Verde sendo um país de Direito Romano Civil (*Civil Law*), está muito associado à emissão de leis. Assim, o sistema legal é muito importante na orientação das ações administrativas. Esse facto pode ser considerado como favorável à reforma na contabilidade pública, por diversos motivos afluídos em seguida.

Todas as reformas têm sido efetuadas pelo governo central, a partir da emissão de diplomas legais, que geralmente revogam as leis anteriores e emitem novas. De acordo com a

opinião de diversos entrevistados e conforme mencionado também no capítulo 5, a publicação do Decreto-lei nº29/2001, foi importante, já que este decreto consolidou a parte financeira com a orçamental, indica um sistema de contabilidade moderna e digráfica. Em sequência, outro passo fundamental foi a emissão do Decreto-Lei nº 10/2006, que aprovou o Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP), sugere a introdução de um regime de acréscimo, em paralelo com um regime de caixa, tendo portanto como objetivo a reforma da contabilidade pública. A Lei de Enquadramento Orçamental (Decreto-Lei nº 78/V/98) atualmente em vigor é mais flexível que a anterior, define os princípios e as regras alusivas ao OE, os procedimentos gerais para a sua elaboração, discussão, aprovação, execução, alteração e fiscalização e permite a criação de outras leis exclusivas com regras mais específicas. Mas, conforme explicou um stakeholder, *“(...) ainda faltam muitas legislações, e.g. falta a publicação do decreto-lei relativo a controlo de bens patrimoniais”*.

De acordo com o que explicou um dos indutores, *“(...) sistema legal, a revisão legal e os procedimentos são necessários em qualquer reforma. Existem essencialmente quatro pilares em todas as reformas: recursos humanos, tecnologia, legislação e procedimentos”*.

Por exemplo, houve uma área da reforma referida por todos os inquiridos – a bancarização do tesouro, para a operacionalização do novo modelo da Tesouraria do Estado. Neste caso, foi definido um novo enquadramento legal essencial para dar suporte à modernização de todo o sistema de entradas e saídas de fundos de forma integrada, possibilitando o melhor controlo e gestão, além de se ter criado um suporte jurídico necessário à prossecução de um objetivo fundamental – a otimização da gestão global dos fundos públicos, tanto dos serviços integrados do Estado, como dos seus Serviços e Fundos Autónomos e Institutos Públicos. Este enquadramento legal criou-se através dos Decreto-Lei nº 10/2012 de 02 de Abril (Regime Jurídico da Tesouraria do Estado), Portaria nº28/2012, de 18 de Junho (Aprova o Documento Único de Cobrança) e Decreto Regulamentar nº 18/2013, de 24 de Julho (Aprova as regras para o funcionamento do Fundo de Maneio).

Não obstante, como referiu um promotor, *“(...) quando existem algumas alterações legais, o processo é um pouco moroso por causa da burocracia. Se for um decreto-lei, vai apenas ao Conselho de Ministros. Se for uma lei vai ao Parlamento, tem de ser respeitado o prazo da instituição”*, etc. Por vezes é necessário revogação e emissão de novas leis, o que torna o processo da reforma mais moroso, por causa do mecanismo burocrático.

Por fim, pode dizer-se que o sistema legal em Cabo Verde tem influenciado de forma positiva as reformas da gestão financeira e contabilidade pública, mas o mesmo sistema pode ser responsável pela demora da sua implementação, devido ao processo burocrático associado à emissão de legislações.

Relativamente à **estrutura (administrativa) do Estado**, Cabo Verde é uma República soberana, unitária e democrática (art.º 1º da Constituição da Republica Cabo-Verdiana – CRCV). O poder é exercido pelo povo através do referendo, do sufrágio e pelas demais formas constitucionalmente estabelecidas (art.º 2º e 3º CRCV).

De acordo com os documentos analisados, verificamos que existe um diploma que visa reorganizar a administração central, de forma a atingir economia de gastos e ganhos de eficiência pela simplificação e racionalização de estruturas, ajustando aos recursos financeiros do país, e a aperfeiçoar a qualidade do serviço concedido aos cidadãos, por via da externalização, descentralização, desconcentração, fusão ou extinção de serviços (Decreto-Lei nº 9/2009, de 30 de março).

No que respeita às tipologias de entidades na estrutura do Estado, a designada «administração direta» organiza-se em departamentos governamentais (os Ministérios e as Secretarias de Estado) e Unidades de Coordenação dos Serviços desconcentrados (Decreto-Lei nº 9/2009, de 30 de março, art.º 12º).

Os serviços centrais organizam-se, em regra, da seguinte forma: Secretaria-geral do Governo; Direções Nacionais; Direções Gerais ou equiparadas, conforme alguns exemplos apresentados no capítulo 4. A estrutura administrativa de Cabo Verde é descentralizada e desconcentrada, na medida em que, com o Decreto-Lei nº 9/2009, de 30 de março, foi reorganizado a administração central de forma a promover economia de gastos e ganhos de eficiência pela simplificação e racionalização de estruturas, ajustando-a aos recursos financeiros do país, a melhorar a qualidade do serviço prestado aos cidadãos, empresas e comunidades, por via da externalização, descentralização, desconcentração, fusão ou extinção de serviços.

Conforme a resposta de um dos indutores da reforma, *“(...) a desconcentração era essencial para a reforma da contabilidade pública acontecer; seria impossível apenas o Ministério das Finanças fazer todo o processamento, tratamento da informação e ao mesmo tempo fazer análise e controlo. Portanto, a descentralização foi essencial, trouxe transparência, celeridade, permitiu descentralizar as funções; diversos atores passaram a ter diversas funções*

ao longo do processo, o que também permite maior controlo, evitando a possibilidade de eventuais fraudes”.

Um dos *stakeholders* também referiu que “(...) *houve reforma a nível dos serviços desconcentrados. Houve a descentralização e algumas competências foram delegadas para as entidades descentralizadas de acordo com o contexto atual do país”.*

Um outro *stakeholder* mencionou ainda que foi “(...) *instituída uma democracia representativa, multipartidária, parlamentar, com uma constituição moderna e, com base nisso, o Estado organizou-se e até o momento funciona bem. Neste aspeto, o quadro institucional da organização do Estado cabo-verdiano é muito favorável; permite levar a cabo e implementar a reforma”.*

Portanto, a reforma administrativa da administração pública tem sido realizada no sentido da descentralização, e mesmo da desconcentração, de alguns serviços, permanecendo nos serviços centrais apenas as principais funções financeiras. Neste contexto, na administração central existe uma Direção que concentra todos os assuntos relacionados com a contabilidade e o orçamento – a Direção Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública.

Atualmente no debate público, em Cabo Verde discute-se a regionalização, ou seja, a necessidade de um Estado descentralizado e regionalizado para manter a coesão nacional do seu povo. Assim, presentemente pretende-se um novo desenho do Estado e uma nova distribuição de atribuições e competências entre a administração central e administração local – municípios e regiões. Em Cabo Verde, a criação do poder local, tendo por base o município, foi um passo importante na descentralização do poder político. A contabilidade dos municípios deve basear-se no PNCP e reger pelos princípios e regras da contabilidade pública definidos por lei (Decreto-Lei n.º 10/2006, art.º 2º). Contudo, ainda no poder local funciona a unigrafia e o regime de caixa. No contexto das reformas efetuadas na Administração Central, espera-se que nos municípios também iniciem as reformas (e.g. utilizar a digrafia e o regime de acréscimo).

Neste âmbito, pode-se concluir que os atributos das estruturas organizacionais da administração pública cabo-verdiana têm contribuído de forma favorável para as reformas introduzidas nas finanças e na contabilidade pública.

No que respeita à **burocracia do sistema administrativo**, esta reduziu sobretudo com a adoção de um Sistema Integrado de Gestão Orçamental e Financeira – SIGOF – (a partir de 2004) (Ministério das Finanças, 2013, p. 11).

Na opinião de alguns *stakeholders*, a burocracia, ainda existe e, como reconhece um em particular, “(...) *tem a ver com as mentalidades das pessoas*”.

De acordo com um dos promotores da reforma “(...) *em parte, a demora da implementação do PNCP deve-se à burocracia. Para colocar este Plano em prática é necessário trabalhar com várias direções, tem que se garantir todas as sinergias necessárias: às vezes se depara com algumas burocracias, porque são realizadas diversas reuniões, depende de outros projetos, e estes devem ser implementados no prazo certo, para que realmente os inputs estejam no sistema*”.

Contudo, a maioria dos entrevistados mencionaram que a burocracia diminuiu, sobretudo com a informatização. Ainda assim, alguns referiram que a burocracia ainda existente é menos favorável às reformas, nomeadamente porque contribui para o atraso na implementação das reformas.

Relativamente à **função pública**, na execução das reformas por vezes deparam-se com resistência por parte das pessoas que as integram, funcionários públicos, que não querem ou receiam algo novo. Na contabilidade pública, por exemplo com a contabilidade patrimonial em regime de acréscimo e a digrafia; os funcionários do sector público não estavam habituados com estes conceitos. Conforme proferiu uma das promotoras, quando foi implementada uma das áreas da reforma na Direção Geral do Tesouro, “(...) *que é a bancarização*”⁸, *houve muita resistência dos Institutos, dizendo que iam ficar com menos autonomia*”, etc. Um indutor mencionou “(...) *que as pessoas não estavam sensibilizadas para as reformas; é necessário a gestão de mudança nas pessoas. Sem as pessoas estarem preparadas, é difícil colocar em prática as reformas*”.

7.1.1.2 Atores

No Quadro 10 sistematizamos os dados dos entrevistados sobre os intervenientes no processo da reforma. Mais uma vez seguindo o «método Gioia», procedemos finalmente à agregação em dimensões gerais, associadas ao enquadramento teórico de partida.

Para a elaboração deste quadro baseamos nas respostas relativas à quarta pergunta do guião da entrevista.

⁸ A bancarização tinha como objetivo a uniformização e simplificação dos processos de cobrança, introduzindo no circuito um documento único de cobrança. E a criação de mecanismos que permitem ao Tesouro prestar às instituições públicas e privadas serviços que se assemelham à banca comercial (Ministério das Finanças, 2013).

Quadro 10 – Principais ATORES do processo de reforma

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
<p>Promotor 2</p> <p>“O envolvimento dos Membros do Governo nomeadamente: a Ministra das Finanças e a Secretária de Estado, o Diretor Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública, todo serviço da contabilidade pública”.</p>	<p>Participação direta como político e</p> <p>Envolvimento técnico</p>	<p>Promotores e</p> <p>Stakeholders</p>
<p>Indutor 1</p> <p>“Diretores Gerais, os técnicos da área, os coordenadores da reforma.</p>	<p>Envolvimento técnico</p>	<p>Stakeholders e</p> <p>Indutores</p>
<p>Indutor 2</p> <p>“Coordenadores para a implementação das reformas”.</p>	<p>Moldar a reforma</p>	<p>Indutores da reforma</p>
<p>Indutor 3</p> <p>“O Governo de uma forma geral, porque foi uma decisão tomada no Conselho de Ministros, a Gestora do Projeto, o Ministério das Finanças”.</p>	<p>Participação política</p> <p>Promover a Lei</p>	<p>Promotores e</p> <p>Stakeholder</p>
<p>Stakeholder 1</p> <p>“Diretor da Contabilidade Pública em 2005. Estive na parte da desconcentração do processo de execução orçamental e no apoio do PNCP”.</p>	<p>Participação técnica</p>	<p>Stakeholder</p>
<p>Stakeholder 2</p> <p>“Diretor Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública – capacitar as várias entidades que interferiram no processo da reforma da contabilidade pública.”</p>	<p>Capacitar as entidades</p>	<p>Stakeholder</p>
<p>Stakeholder 6</p> <p>“Gestora do Projeto, na reforma do PNCP. Estive envolvida também na bancarização. Realizava encontros e formações com as diferentes direções”.</p>	<p>Moldar a reforma</p> <p>Promover a lei</p>	<p>Stakeholder</p>
<p>Stakeholder 9</p> <p>“O TC participou nas reuniões técnicas. O TC é chamado para fiscalizar, controlar, julgar todas as contas da administração pública central e da segurança social”.</p>	<p>Participação técnica</p>	<p>Stakeholder</p>
<p>Stakeholder 10</p> <p>“O primeiro ator principal é o Governo que desencadeou todo o processo, através do MF, com colaborações de outras instituições destinatárias deste plano”.</p>	<p>Encetar as reformas</p> <p>Implementar</p>	<p>Promotores políticos</p> <p>Stakeholders</p>

Nas dimensões, aparecem as variáveis comportamentais, a saber: os promotores políticos da reforma, os indutores da reforma e os stakeholders.

Em Cabo Verde diversas instituições e entidades, conforme resumido no Quadro 10, tiveram um papel importante na tomada de decisão e na realização das reformas.

Os entrevistados realçam sobretudo o papel dos promotores políticos (Ministra das Finanças e a Secretária de Estado) e dos técnicos enquanto-diretores gerais, que são mais stakeholders, em colaboração com diversas instituições colocaram em prática as reformas. De acordo com um dos stakeholders “(...) em todas as direções existe uma intervenção para a reforma. Por exemplo, na Direção do Património, atualmente estão a realizar reformas, foi criado um sistema muito complexo que lhes permite efetuar diversos lançamentos. O sistema designa-se Sistema Integrado de Gestão Patrimonial Georreferenciado – SIGPG¹⁹”. E também de acordo com o referido no capítulo 4, em diversas direções podemos constatar inúmeras atividades realizadas pelas diferentes frentes da reforma (Ministério das Finanças, 2015, p. 4).

Uma das promotoras da reforma que foi inquirida proferiu que “(...) a reforma estava no Gabinete do Primeiro Ministro e a mesma tinha uma Unidade que integrava a Chefia do Governo (esta Unidade abrangia a RAFE e estava dentro do MF).”.

Alguns entrevistados mencionaram que houve o envolvimento dos indutores da reforma (coordenadores da reforma).

As reformas foram encetadas pelos políticos com a promoção de leis e nomeação de grupos de trabalho, os técnicos realizaram várias ações para a implementação das reformas. De acordo com, um dos stakeholder “(...) o seu envolvimento foi mais a nível da operacionalização, da capacitação das entidades públicas relativamente à implementação da reforma, e sobretudo na criação de certos instrumentos a níveis operacionais, e.g. o Decreto-Lei prevê os princípios, estabelece o Plano, mas eram necessários diversos instrumentos complementares (e.g. todas as portarias que estavam relacionadas com a prestação de contas, tudo foi feito pela Direção da Contabilidade Pública.”.

A Gestora do PNCP foi a responsável pela divulgação das reformas, realizou diversos *workshops* sobre as reformas para as variadas direções, ajustou e implementou as reformas.

¹⁹ O Sistema de Informação de Gestão Patrimonial Georreferenciado é um projeto da Direção-Geral do Património e Contratação Pública que tem como objetivo o cadastro e a gestão de todos os bens patrimoniais do Estado, nomeadamente: Cadastro de Bens Móveis, Bens Imóveis e Parque de Viaturas do Estado bem como a gestão de todos os processos associados aos mesmos (Ministério das Finanças, 2013).

Ainda conforme a análise documental podemos apresentar outros indutores da reforma, nomeadamente: as **comissões governamentais** – geralmente para a realização das reformas são criadas várias frentes de reforma e com planos conjuntos de ação. As comissões desempenham um papel crucial, dado que elaboram propostas, criam um conjunto de instrumentos, legislações e submetem aos superiores hierárquicos, nesse caso à Secretária de Estado do Ministério das Finanças, para depois serem discutidas e aprovadas. Depois da aprovação, as leis são publicadas e as reformas podem ser aplicadas (Ministério das Finanças, 2009)

Relativamente a eventual intervenção das **instituições de auditoria**, destaca-se o TC, que tem executado muito bem o seu papel, contribuindo para o aperfeiçoamento da contabilidade pública. O TC é o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo à lei regular a organização, a composição e o seu funcionamento (CRCV, art.º 219º). Neste sentido, é a entidade de maior relevância que audita as contas públicas em Cabo Verde. Este órgão realiza a fiscalização prévia, concomitante e sucessiva (Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2011, p. 15).

Segundo a opinião dos entrevistados, não foram contratadas nenhuma empresa de consultoria para implementar as reformas. Em Cabo Verde as reformas foram efetuadas por técnicos nacionais. Por esse motivo, em relação ao cenário do Modelo de Lüder referimos apenas o TC, relativamente às instituições de auditoria.

Conforme ressaltou um dos indutores da reforma, *“(...) o Ministério das Finanças tem que prestar contas para revisão pelo TC no prazo de um ano e o TC depois tem mais um ano para analisar as contas e apresentar à Assembleia. Atualmente pretendem reduzir os prazos com a ferramenta tecnológica; vai ser mais automatizado”*.

Um dos *stakeholders* acrescentou que *“(...) em certos momentos do processo da reforma, o TC foi chamado para dar a sua colaboração institucional, esteve representado por técnicos do Tribunal (auditores), em várias sessões de reuniões do plano, sobretudo numa fase avançada”*. Assim, podemos constatar que as instituições de auditoria, designadamente o TC, foram indutores da reforma (moldaram a reforma ao serem chamados a participar no plano da reforma) e *stakeholder* (foram afetados pela reforma na prestação de contas, tanto nos mapas (transparência), como na informatização e automatização de procedimentos).

Em Cabo Verde, as associações profissionais, as redes de investigadores e os académicos não tiveram qualquer influência nas reformas, de acordo com a opinião da maioria

dos entrevistados e com a opinião de uma das associações (e.g. Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas de Cabo Verde).

Quanto aos *stakeholders*, refira-se que o **Parlamento** possui um papel de promotor da reforma (os seus membros têm o poder de encetar reformas), mas também constitui um *stakeholder* ou um beneficiário (o parlamento também é uma entidade pública que utiliza o sistema e todas as outras entidades prestam-lhe contas). Desta forma contribui de forma favorável às reformas, preocupando-se com a transparência e a boa governação. De acordo com um dos *stakeholder* para *“(...) a realização de determinada reforma é necessário o engajamento do governo mas também do Parlamento, onde temos a oposição, dado que muitas reformas têm um aspeto legislativo por detrás, precisando da aprovação do Parlamento”*. Nas duas posições contribui para que a informação contabilística seja mais clara, transparente e fiável. Um outro *stakeholder* referiu que *“(...) a partir deste ano (2017) o Parlamento estará também no SIGOF”*.

Outro interveniente importante enquanto *stakeholder* tem sido as direções-gerais e nacionais que são serviços nos ministérios que realizam as ações para que as reformas sejam implementadas; em cada uma das direções há uma frente da reforma. Por exemplo, atualmente em Cabo Verde existem diversas frentes da reforma: 1 – contabilidade pública e Orçamento do Estado; serviço responsável é a Direção Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública; 2 – Módulo de seguimento e avaliação – sob a responsabilidade da Direção Nacional e Planeamento; 3 – Sistema Integrado de Gestão Patrimonial Georreferenciado – da responsabilidade da Direção Geral do Património e da Contratação Pública (Ministério das Finanças, 2015, p. 5).

Finalmente, os **gabinetes de estatística**, nomeadamente o Instituto Nacional de Estatística (INE), também parecem ter tido um papel importante enquanto *stakeholder* da reforma da contabilidade pública em Cabo Verde. O INE é uma entidade pública responsável pela preparação da informação estatística oficial do país, sendo também a instituição responsável pela organização das contas nacionais (Instituto Nacional de Estatística, 2015). Conforme citou um *stakeholder* *“(...) o INE deu o seu contributo na reforma sobretudo ao nível do património (o catálogo dos bens e serviços) e o mesmo é o consumidor da informação”*.

O Quadro 11 resume as respostas sobre possíveis pressões, relações institucionais e de poderes, que são explicadas no âmbito da Teoria Institucional. Para a elaboração do Quadro 8 recorreremos à resposta respeitante à terceira pergunta do guião da entrevista.

Quadro 11 – PRESSÕES para a implementação das reformas

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
<p>Promotor 1</p> <p>“A reforma foi uma decisão política e tínhamos a vontade e a ambição de a fazer”.</p>	<p>Decisão política interna</p>	<p>Isomorfismo Coercivo</p>
<p>Promotor 2</p> <p>“Não diria pressão, mas sim aconselhamento das entidades”. externas”.</p>	<p>Recomendações</p>	
<p>Indutor 1</p> <p>“Claramente houve pressão, no sentido de ter a transparência / accountability”.</p>	<p>Imposição do doador</p>	
<p>Indutor 2</p> <p>“A pressão interna que recebemos de dois grupos de trabalho que havia internamente, provinha da Ministra das Finanças, dado que a mesma queria ver implementado o PNCP”.</p>	<p>Coerção interna</p>	
<p>Indutor 3</p> <p>“Existem conselhos, diagnósticos, do qual são emanadas recomendações, são contributos e de uma forma geral o governo tem em atenção estas sugestões”.</p>	<p>Recomendações</p>	
<p>Stakeholder 2</p> <p>“Compromissos com os parceiros, sobretudo com o GAO”.</p>	<p>Requisitos de organismos externos</p>	
<p>Stakeholder 4</p> <p>“Obviamente que houve pressão. Mas a pressão principal começa do próprio país. Os organismos internacionais visitam o país, acompanham e fazem recomendações”.</p>	<p>Requisitos de organismos externos e coerção interna</p>	
<p>Stakeholder 3</p> <p>“Os parceiros internacionais, efetuaram recomendações, injetam recursos por via de empréstimos e donativos; logo, almejam saber qual é o Património do Estado versus endividamento, capacidade do pagamento do Estado”.</p>	<p>Recomendações</p>	
<p>Stakeholder 8</p> <p>“Houve influência externa (FMI, UE) ”.</p>	<p>Influência externa</p>	

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
Stakeholder 9 “A própria Ministra das Finanças pressionava os seus técnicos no sentido de implementarem as reformas. A pressão sucedeu de várias ordens: interna e externa”.	Coerção interna e externa	
Stakeholder 10 “De maneira geral, num bom sentido, houve pressão pelo menos indiretamente para a reforma. Aliás, da parte da antiga oposição, expuseram a necessidade de aprofundar as reformas a todos os níveis, não só reformas políticas mas também institucionais, que implicam mudanças legislativas em sectores chave, incluindo a contabilidade pública”.	Coerção interna	

Conforme salientaram os diversos inquiridos cujas respostas se resumem no Quadro 11, podemos constatar que houve pressão para a implementação das reformas principalmente dos parceiros internacionais, mas também alguma pressão interna, nomeadamente do Ministério das Finanças. Portanto, podemos dizer que a reforma resultou de algum **isomorfismo coercivo**.

Com efeito, de acordo com a explicação de um dos stakeholders, “(...) *notoriamente houve pressão. Os próprios governantes encetaram e pressionaram para que as reformas se efetivassem. O país definiu um determinado patamar que quer alcançar num horizonte [temporal determinado]; sabe que com o status quo [existente] não irá alcançá-lo, para isso tem que encetar um conjunto de reformas para melhorar os procedimentos, torná-los mais transparentes, por vezes mais complexos. Também o facto de Cabo Verde fazer parte de vários organismos internacionais e termos definido a convergência técnica normativa, há um conjunto de reformas que surgem no âmbito dos acordos internacionais que o país tem e das decisões que os diferentes governos tomaram ao longo dos períodos de mandato*”.

Por outro lado, segundo o referido por uma das promotoras da reforma, “(...) *a reforma tem a ver com compromissos com os parceiros, sobretudo com o GAO. Houve mudança de paradigma das ajudas – em vez de ajudar nos projetos, passaram a financiar diretamente o OE. Nesse caso o Estado, particularmente o MF, tinha que criar condições para haver maior transparência na gestão e maior eficiência na gestão dos recursos. Assim é necessário instrumentos, sobretudo na área de controlo e avaliação. A contabilidade pública aparece como*

instrumento de informação fundamental para a gestão (quer para a avaliação, quer para a tomada de decisão) ”.

Para a reforma, foi elaborado um plano estratégico, tendo em conta a análise feita ao atual estado de funcionamento dos processos, que integram a função das finanças públicas, enquanto função do Estado, à avaliação das condições tecnológicas disponíveis, bem como as diversas **recomendações das avaliações** (*Country Financial Accountability Assessment – CFAA e Public Expenditure Management and Financial Accountability Review – PEMFAR*) e contribuições dos dirigentes e consultores do MF para o efeito (Ministério das Finanças, 2009, p.8).

A CFAA (documento de avaliação das finanças públicas) foi iniciada em 2002 pelo Governo de Cabo Verde, em conformidade com a Embaixada do Reino dos Países Baixos, a União Europeia e o Banco Mundial. Este documento corresponde a um estudo que consistia num instrumento de diagnóstico, que procura avaliar os dispositivos de gestão financeira nos sectores público e privado (Ministério das Finanças, 2002).

7.1.1.3 Conceito e processo de implementação da reforma

As inovações ocorridas na contabilidade pública em Cabo Verde, referidas no capítulo 5 (elaboração do PNCP, a introdução da contabilidade em regime de acréscimo, a digrafia), têm concorrido para uma informação financeira pública mais transparente e fiável, que apoia a boa governação e útil para a tomada de decisão. Este conceito de reforma tem sido favorável à sua implementação. Com efeito, a contabilidade pública que existia até a época, antes da reforma, estava desatualizada e claramente a informação não era atempada, sendo necessária modernização. Conforme menciona um dos indutores, o objetivo *“(...) a prestação de contas em tempo útil, uma vez que vai permitir que todos os dados estejam no sistema e trabalhados em tempo útil. A Direção da Contabilidade Pública terá todas as informações e apresentará dentro dos prazos legais as contas do Estado”.*

Um *stakeholder* ressaltou que o objetivo principal era *“(...) a gestão do património do Estado, a gestão da dívida do Estado, que é um elemento fundamental da parte da Gestão das Finanças Públicas; maior eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos”.* Assim a contabilidade aparece como um instrumento para aperfeiçoar a gestão administrativa e financeira do Estado.

Relativamente ao (s) resultado (s) esperado (s) com a reforma da contabilidade pública, particularmente a partir de 2006 com o PNCP, conseguiu-se ir trazendo para o Estado

boas práticas da gestão das empresas, procurando modernizar a gestão pública, no quadro da *Nova Gestão Pública*. Esta reforma tem, assim, melhorado a gestão do património, direitos e obrigações do Estado cabo-verdiano.

Para a elaboração do Quadro 12, recorreremos à resposta alusiva à segunda pergunta do guião da entrevista. A pergunta respeitante aos objetivos, está relacionada com o conceito da reforma, ou seja, com as inovações que ocorreram na contabilidade pública, de forma que a informação seja mais útil e que contribui para a apresentação das contas dentro do prazo.

Quadro 12 – OBJETIVOS almejados com a reforma da contabilidade pública

1ª Fase – conceitos / Texto	2ª Fase – Subcategorias	3ª Fase – Dimensões
Promotor 2 “Apresentar as contas de forma atempada, na medida em que os serviços de contabilidade terão informação em tempo útil”.	Contas dentro do prazo	Conceito da Reforma
Indutor 1 “Introdução de uma contabilidade pública moderna com digrafia e princípios de acréscimo”.	Princípio de acréscimo	
Indutor 2 “O principal objetivo era apresentar a Conta Geral do Estado com digrafia”.	Digrafia	
Stakeholder 1 “Ter a contabilidade patrimonial”.	Contabilidade patrimonial	
Stakeholder 2 “O objetivo principal era a gestão do património do Estado”.	Gestão patrimonial	
Stakeholder 3 “Passar de um sistema unigráfico para digráfico.”	Digrafia	
Stakeholder 6 “Ter o conhecimento do seu património, com o objetivo de ter a transparência e uma boa gestão”.	Património do Estado	

7.1.1.3.1 Estratégia de implementação

Na nossa opinião, tem havido demora na implementação de determinadas reformas, nomeadamente do PNCP. Na verdade, a legislação foi aprovada em 2006 e mais de 10 anos depois, ainda não está completamente implementado. Segundo citou um dos *stakeholder* “(...)

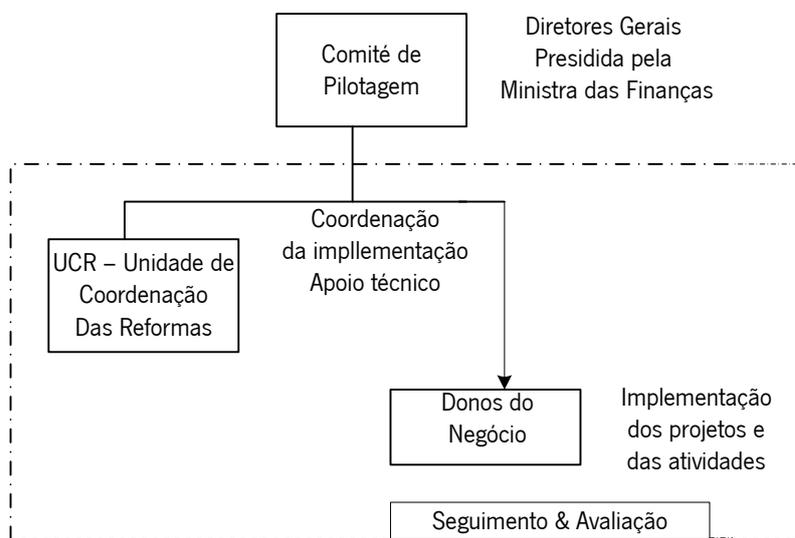
iniciaram pela implementação do sistema e depois vão efetuar a sua integração. Na Direção Patrimonial estão a finalizar a avaliação e inventariação dos bens. A implementação da contabilidade em regime de acréscimo já foi iniciado, estamos a testar o sistema, quando for totalmente validado, colocaremos em prática no seu todo (2017)”.

Uma das promotoras referiu diversas razões que estão na base da demora da implementação, a saber: “(...) a resistência das pessoas; a reforma possui um custo, o país não tem recursos avultados para executar a reforma com a celeridade desejada; o PNCP é um projeto muito complexo, era necessário um sistema integrado; a complexidade da implementação tem a ver também com a limitação dos recursos humanos, ou seja, existe a falta de profissionais com competências adequadas”.

A estratégia adotada para a implementação da reforma tem sido **autoritária** porque as reformas foram decididas e encetadas pelo governo, todavia foram definidas várias frentes/áreas de reforma, com diversos grupos de trabalho para a realização das ações, conforme descrito anteriormente.

De acordo com a análise documental apresentamos na Figura 9 a metodologia utilizada na implementação do Plano de Ação da Gestão das Finanças Públicas (Ministério das Finanças, 2009):

Figura 9 – Metodologia de implementação das reformas



Fonte: Ministério das Finanças (2009, p. 27)

O *Comité de Pilotagem* é constituído pelos Diretores Gerais do MF e presidida pela Ministra das Finanças, desempenha o papel de órgão estratégico, de coordenação e de

arbitragem. Conduz o conjunto das medidas, decompostos por projetos, a fim de possibilitar a coerência global da sua implementação e com a responsabilidade de proceder ao seguimento e avaliação da implementação (Ministério das Finanças, 2009).

A Equipa Técnica da UCR – Equipa de apoio a implementação, poderá ser constituída por um Coordenador, um Consultor Gestor de Programa para as receitas e recebimentos, um Consultor Gestor de Programa para as despesas e pagamentos e uma Assistente de Projeto se assim justificar (Ministério das Finanças, 2009).

Os *“Donos do Negócio”* correspondem as estruturas responsáveis pela implementação dos projetos e atividades que condizem ao negócio por eles desenvolvido. Podem ser nomeadamente as Direções Gerais, a Inspeção Geral das Finanças, o TC, o Núcleo Operacional da Sociedade de Informação – NOSI, etc.

A estratégia utilizada foi benéfica para a reforma, na medida em que, os parceiros internacionais fizeram uma avaliação positiva e felicitaram as autoridades cabo-verdianas pelas melhorias na gestão das finanças públicas (melhorias na bancarização do tesouro, no desenvolvimento do SIGPG e no SIGOF)²⁰.

Adicionalmente, conforme explica um dos stakeholders, *“(…) ocorreram muitas mudanças (e.g. nos classificadores das receitas e despesas) e, por vezes, não deixam margem de tempo para a sua aplicação* (e.g. desde a independência e até o momento já publicaram seis classificadores”. Assim, a estratégia adotada para implementar parece ter sido *multifaseada, na medida em que, na contabilidade pública* as mudanças efetuadas não têm ocorrido de uma só vez, mas gradualmente. Segundo citou um dos stakeholders *“(…) estão num contexto favorável para novas reformas e que inclusive há um plano de reforma 2017/2020 para consolidar o que está no sistema, e implementar uma outra fase relativa ao Sistema Nacional de Investimentos”*.

Para a realização das reformas foram definidas as prioridades/metaspriores anualmente. Por exemplo para 2009/2010 foram delineados os seguintes (Ministério das Finanças, 2009, p.32): consolidar a desconcentração aos sectores ou serviços ordenadores do módulo, no SIGOF, de apoio à gestão orçamental; dotar o País de um Sistema Nacional de Planeamento, Seguimento e Avaliação de Programas e Projetos; atualizar o classificador funcional. Para o ano de 2010: consolidar a implementação da nova contabilidade pública (regime financeiro e da CP e PNCP implementados). E em 2011 a Bancarização do Tesouro, etc.

²⁰ <http://www.imf.org/en/News/Articles/2016/09/21/PR16417-Cabo-Verde-IMF-Staff-Completes-2016-Article-IV-Mission> (Acedido em agosto de 2017)

Para a divulgação e comunicação das ações da Gestão e das reformas das Finanças Publicas foram elaborados planos que consistia na realização de workshops, seminários, produção de materiais informativos, ações formativa, atividades em parceria com entidades da comunicação social, divulgação de legislações via brochuras, com o objetivo de informar e formar as pessoas (Ministério das Finanças, 2009).

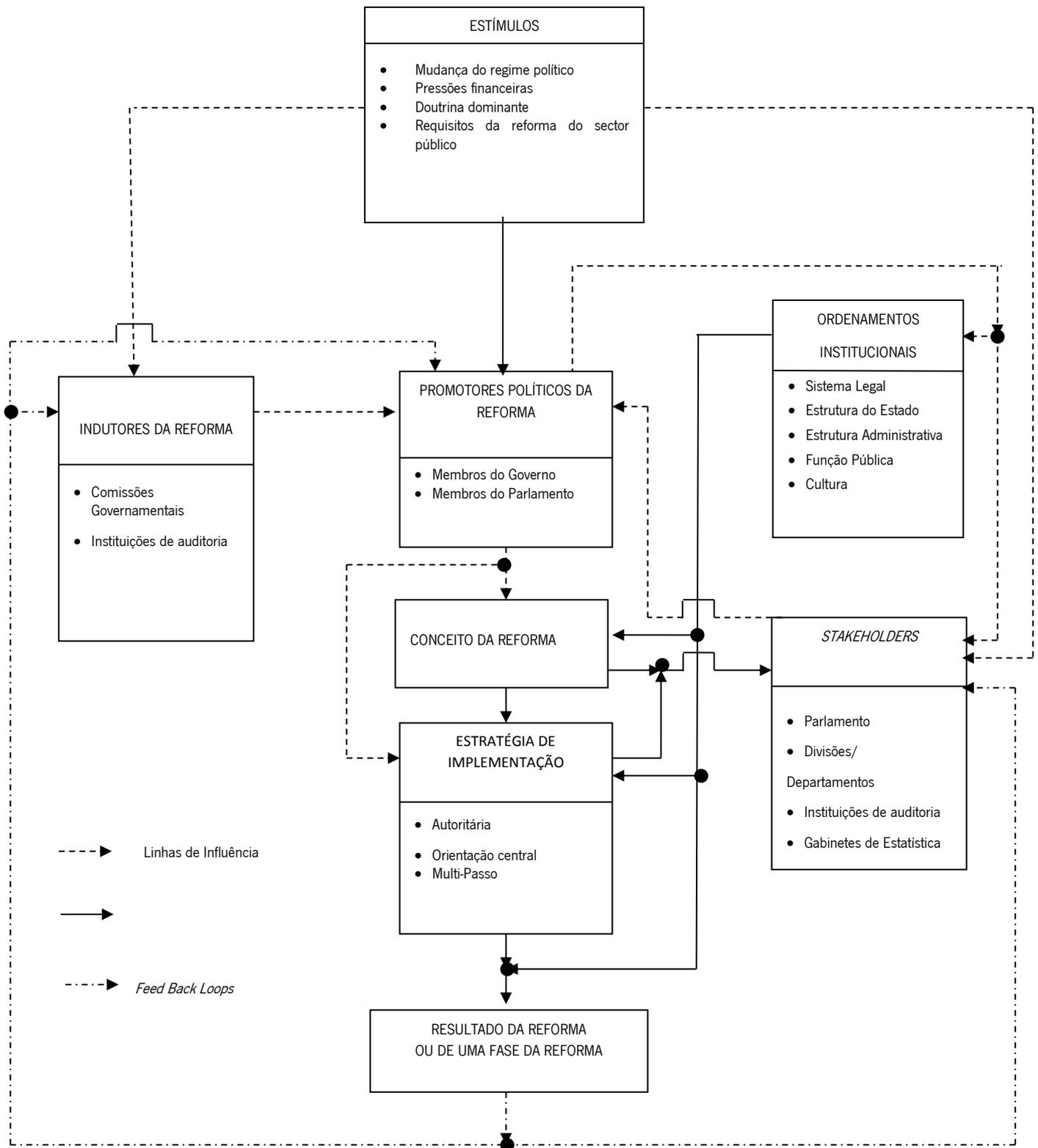
As fontes potenciais de financiamento são os parceiros de desenvolvimento de Cabo Verde, com destaque para os mais diretamente engajados no processo de reforma das finanças públicas, no âmbito da transição para a ajuda orçamental, assim como, as fontes internas da comparticipação do governo (Ministério das Finanças, 2009).

O envolvimento da UCR com a Equipa Interna do projeto, sem prejuízo das especificidades inerentes a cada caso, compreenderá diferentes fases, das quais se destacam a conceção/planeamento, a execução, a monitorização/avaliação e a atuação/melhoria. As diferentes fases serão sustentadas por reuniões de coordenação e trabalho em equipa. Das reuniões deverão constar memorandos, que juntamente com os relatórios de atividade semestrais, justificam os trabalhos concretizados no âmbito de cada projeto (Ministério das Finanças, 2009).

No que respeita a responsabilidade para a implementação do Plano das reformas ao Comité de Pilotagem cabe-lhe a realização da arbitragem dos Projetos e dos recursos e o estabelecimento das prioridades – emissão de diretivas; a UCR coordena a implementação dos vários projetos garantindo a integração, o controlo da execução, bem como o seguimento e avaliação e consolidação dos relatórios a serem apresentados ao Comité de Pilotagem. Além disso, presta apoio Técnico aos Donos do Negócio sempre que se mostrar necessário. Os Donos do Negócio implementam os projetos e atividades, garantem a sustentabilidade e apresentam os relatórios e pontos de situação por projetos (Ministério das Finanças, 2009).

7.2 A realidade cabo-verdiana em resultado da aplicação do Modelo FMR de Lüder

Figura 10 – Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira: reforma da contabilidade pública em Cabo Verde.



Fonte: Adaptado de Lüder (2001, p.24)

A Figura 10 resume, de forma ilustrada, as informações que foram apresentadas e discutidas nas secções anteriores, relativamente à modernização da contabilidade pública cabo-verdiana.

Este modelo centra-se particularmente no contexto mais ou menos favorável às reformas, de modo a afiançar uma informação financeira adequada e útil para a *accountability* financeira do Estado.

Neste sentido, os inquiridos foram questionados se o contexto tem sido favorável, para que esta reforma continue ou que outras se iniciem na conjuntura atual de Cabo Verde, o que pensavam sobre a harmonização internacional da contabilidade pública e se existia alguma perspetiva para Cabo Verde vir a adotar as Normas Internacionais da Contabilidade do Sector Público – *IPSAS*.

Um *stakeholder* ressaltou que *“(...) o contexto atual é favorável às reformas; é um processo dinâmico, cada dia surgem novos desafios, que contribuem para uma maior eficiência e eficácia [da gestão] pública; a reforma deve prosseguir, para que possamos aperfeiçoar o nosso crescimento”*. Um outro *stakeholder* referiu que *“a harmonização internacional é um objetivo, existe uma parceria especial de Cabo Verde com a União Europeia; um dos pontos é a convergência técnica entre Cabo Verde e a UE. Isto significa que as reformas em Cabo Verde devem acompanhar os padrões utilizados a nível da UE, para permitir a comparabilidade e os próprios parceiros revêm-se nestas convergências, logo facilita a parceria e maior participação e investimento estrangeiro. No que respeita às *IPSAS*, o contexto é favorável desde que sejam úteis para a nossa realidade”*.

Ao comparar este modelo FMR derivado da realidade cabo-verdiana, com o original da Figura 5 apresentada no capítulo 3, observam-se diferenças importantes. Desde logo, podemos constatar que algumas variáveis não se aplicam à realidade cabo-verdiana, nomeadamente: associações de profissionais, redes de investigadores e académicos como indutores da reforma, escândalo financeiro e crise financeira como os estímulos da reforma e o público em geral como *stakeholder*.

Podemos verificar que, como *estímulos* temos a mudança do regime político como um dos primeiros (a reforma teve início em 1998/1999, foi também nessa década (1990) período que sucedeu a transição, passou de um regime de partido único para o multipartidarismo, foram realizadas diversas reformas que constitui a base para o início das reformas que têm repercussão na época atual), as pressões financeiras, os requisitos da reforma mais alargada do

sector público e a doutrina dominante (superioridade da contabilidade empresarial). Esta última e as pressões financeiras (pressões dos doadores para a existência de sistema de reporte financeiro mais completo e transparente, uma vez, que eles concedem as ajudas orçamentais; há um maior controle por parte dos parceiros internacionais)²¹ tiveram mais peso, significando que foram os estímulos que mais influenciaram os promotores e os indutores da reforma.

Relativamente aos ordenamentos institucionais, apuramos que a burocracia tem sido uma barreira na implementação da reforma. Apenas as comissões governamentais aparecem como os indutores da reforma.

Em Cabo Verde a Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados de Cabo Verde foi criada em 2000 (Decreto-Lei nº12/2000 de 28 de fevereiro, art.º 1), portanto no período que foram iniciados as reformas, não existiam, contudo após a criação também não foram invocados para darem o seu contributo nas reformas. As entidades normalizadoras – e.g a Comissão de Normalização Contabilística ainda não opera em pleno. Os investigadores e académicos – não existem personalidades com peso na área para serem convidados a participar, em Cabo verde, existe apenas uma universidade pública.

No que respeita aos *stakeholders*, o público em geral não influenciou as reformas, porque eles não tiveram nenhum papel nas reformas, foram afetados pela reforma. O interesse público é demonstrado através do pedido de esclarecimento das atividades feitas e a forma que o dinheiro público está a ser gasto. Os gabinetes de estatística, em Cabo Verde o Instituto Nacional de Estatística, no âmbito das reformas disponibilizou a Classificação Nacional de Bens e Serviços (CNBS) – uma das bases para o projeto SIGPG. O CNBS é um classificador nacional de bens e serviços para categorizar os bens por família (Ministério das Finanças, p. 24, 2013).

Neste caso as instituições de auditoria, foram indutores da reforma porque foram chamados a participar na elaboração do plano da reforma, assim induzem a reforma e também foram afetados pela reforma, logo fazem parte dos *stakeholders*, como também foi considerado por Lüder (2001).

Em resumo, podemos concluir que, com algumas modificações, as ideias gerais implícitas no Modelo do Processo de Reforma da Gestão Financeira Pública se aplicam ao caso cabo-verdiano.

De acordo com Lüder (1992), os fatores contextuais, ao influenciarem a reforma, direcionam o processo de modo favorável ou não favorável.

²¹ Ministério das Finanças (2013)

Neste sentido, apresentamos no Quadro 13 o resumo da intervenção dos diversos fatores envolvidos no processo de reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde.

Quadro 13 – Modelo FMR em Cabo Verde: condições contextuais para as inovações/reformas na contabilidade pública

Critérios	Condução às inovações
Estímulos	
✓ Crise económica/ financeira	+/=
✓ Pressão Financeira	+
✓ Doutrina dominante	+
✓ Requisitos da reforma do sector público	+
✓ Mudança do regime político	+
Ordenamentos Institucionais	
✓ Sistema legal	+ -
✓ Estrutura do Estado	+
✓ Função Pública	+ -
✓ Cultura	+
Indutores da reforma	
✓ Comissões governamentais	+
✓ Associações Profissionais	=/+
✓ Entidades Normalizadora	=/+
✓ Redes de investigadores e Académicos	=/+
Promotores Políticos da Reforma	
✓ Membros do Governo	+
✓ Membros do Parlamento	+
Stakeholders	
✓ Parlamento	+
✓ Departamentos/ Direções	+
✓ Instituições de Auditoria	+
✓ Gabinetes de Estatística	+
✓ Público em Geral	=/+
Conceito da reforma	
Plano Nacional da Contabilidade Pública:	
✓ Passagem de um regime de caixa para acréscimo	+
✓ Digrafia	

CrITÉRIOS	Condução às inovações
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Contabilidade patrimonial ✓ Inovações baseada nos procedimentos ✓ Aumento da transparência e <i>accountability</i> ✓ Contabilidade orçamental 	
Orçamento programa e de desempenho	+
Estratégias de implementação	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Autoritária ✓ Orientação central ✓ Multi-passo 	+
	+
	+
Apreciação global	Favorável

Chave: + Favorável; + – Às vezes desfavorável; –/+ Mudando para favorável; +/- Mudando para não importante; =/+ Mudando para importante

Fonte: Adaptado de Godfrey *et al.* (1995)

- Conforme o Quadro 13, podemos concluir que determinados estímulos (e.g. a *pressão financeira* (+)) conduziram as reformas, houve mudança de paradigma, os parceiros internacionais em detrimentos de financiamento dos projetos, passaram a financiar o OE. Assim, o Estado de Cabo Verde, passou a endividar para realizar os investimentos e modernizar conforme as recomendações dos parceiros internacionais (secção 5.1).

- Nos ordenamentos institucionais – variáveis contextuais, a *função pública* (+ –), por vezes foi desfavorável às reformas, uma vez que, os funcionários mostraram resistência às mudanças; a *cultura* (+) contribuiu para um clima favorável para as reformas, visto que, Cabo Verde é um país que possui uma cultura coletivista. O Estado procura resolver as necessidades das populações em gerais.

- Em relação às variáveis comportamentais – os promotores políticos da reforma (+), foram os iniciadores da reforma, portanto influíram de forma positiva para a sua implementação; as *associações dos profissionais* (=/+), foram criadas recentemente, não influenciaram as reformas, no futuro poderão ser chamadas para participarem no processo da reforma; os *stakeholders* (+) as várias direções tiveram um papel ativo na efetivação das reformas.

- No que respeita às variáveis instrumentais (conceito da reforma), e.g. a *elaboração e implementação do PNCP* (+), contribuiu para a inovação, possibilitando ao Estado um retrato global do seu património.

- Na implementação da reforma optaram por uma *estratégia autoritária (+)*, com *orientação central (+)* e as reformas foram realizadas por fases.

De acordo com o disposto no Quadro 13, e pela discussão realizada nas secções anteriores, verificamos que, no geral, havia em Cabo Verde um clima favorável, para que as reformas tivessem início, e que continuassem, assim como, mais recentemente, as condições do contexto político, económico e social do país continuam benéficas para a realização de novas reformas, com o objetivo de uma maior eficiência e eficácia no sector público cabo-verdiano.

7.3 Resultados referentes à análise de conteúdo sumativa

Nesta secção apresentam-se os resultados da análise das ocorrências, ou seja, verificando a frequência dos termos da pesquisa, com o objetivo de dar mais ênfase aos resultados qualitativos. Para chegar a estes termos utilizamos o *software* MAXQDA em conjunto com a análise do investigador (secção 6.4).

Neste estudo, efetuámos a combinação da análise do investigador com o *software*, dado que foi necessária a interpretação e não apenas a codificação gerada por *softwares*. Portanto, a interpretação da parte do investigador tem extrema importância, sobretudo quando o julgamento é necessário na compreensão da realidade social (Lock & Seele 2015).

Por outro lado, como também referido, além das entrevistas, foram utilizados relatórios e, portanto, ambas as fontes de dados são consideradas nesta análise de conteúdo sumativa, efetuada em complemento da anterior no sentido de efetuar a triangulação dos dados (o uso de múltiplos métodos tendo em conta um conjunto de dados) (Harris, 2001).

Tabela 1 – Análise de ocorrências dos termos respeitantes às entrevistas dos indutores, dos *stakeholders* e dos promotores da reforma

Indutores da reforma (n=3)			Stakeholders (n=10)			Promotores da reforma (n=2)		
Termo	Frequência	%	Termo	Frequência	%	Termo	Frequência	%
Reforma	25	72	Reforma	83	87	Reforma	19	45
Contas	16	46	PNCP	49	49	PNCP	14	63
Descentralização	16	46	Implementação	43	45	Eficiência	7	32
Gestão	15	43	Patrimonial	27	28	Burocracia	6	27
Transparência	13	38	Burocracia	20	21	Informática	6	27
Sistema	13	38	Parceiros	17	18	Bancarização	5	23
SIGOF	10	29	Lei	17	18	Estrutura	5	23
Implementação	9	23	Bancarização	15	15	Mudança	5	23
Modernizar	8	23	Objetivos	11	13	Governo	5	23
Pressão	6	17	Legislação	9	9	Pressão	4	18
Doadores	6	17	Recomendações	8	8	Motivos	4	18
Legal	5	14	Parametrização	5	5	Transparência	4	18
Objetivo	4	12	Autonomia	5	5	—	—	—
Resultados	4	12	Desconcentração	4	4	—	—	—
Contexto	4	12	Acréscimo	4	4	—	—	—
Favorável	4	12	Digrafia	4	4	—	—	—
Recursos Humanos	4	12	Envolvimento	4	4	—	—	—

O *n* corresponde ao número de pessoas entrevistadas e número de documentos analisados. Os dados são baseados nas palavras utilizadas, pelo menos quatro vezes (adaptado de Bernard & Ryan 2010), pelos indutores da reforma, promotores da reforma, *stakeholders* e nos documentos.

De acordo com a Tabela 1, verificamos que os *stakeholders* e os indutores da reforma utilizaram mais as palavras “transparência”, “leis”, “pressão”, “Plano Nacional da Contabilidade Pública” e “burocracia”, ao responder às perguntas sobre o processo da reforma.

Comparando os dois tipos de respondentes, constata-se que existem palavras que são mais usadas pelos *stakeholders*; “pressão”, “banca rização”, “parceiros” e “implementação”.

Podemos constatar que os indutores aferiram mais a palavra “descentralização”, tal como foram mencionados na parte qualitativa pelos entrevistados, como sendo uma das variáveis contextuais (Quadro 9) e o termo “pressão” (Quadro 11). Os *stakeholders* e os

promotores da reforma referenciaram mais o termo “PNCP” (necessidade de um outro sistema contabilístico) que também foi citado pelos entrevistados na parte qualitativa como sendo um dos motivos da reforma (quadro 8).

Tabela 2 – Análise de ocorrências dos termos mencionados nos documentos

Relatórios (n=5)		
Termo	Frequência	Porcentagem
Implementação	62	13
Reforma	54	11
Bancarização	45	9
Lei	44	9
Recomendações	35	7
Objetivo	20	4
Patrimonial	16	3
SIGPG	13	3
SIGOF	8	2
Constrangimentos	8	2
Implementar	8	2
Modernizar	7	1
Tecnologias	6	1

Pelo apresentado na Tabela 2, observa-se que as palavras mais utilizadas usadas nos documentos (relatórios, plano de reforma, etc.) são os seguintes: “recomendações”, “implementação”, “banca rização”, “objetivo”, “patrimonial” e “Sistema Integrado de Gestão Patrimonial Georreferenciado – SIGPG”.

Após a análise dos dados quantitativos, podemos reiterar que existe convergência dos resultados. A maioria das subcategorias definidas correspondem às palavras que os entrevistados atribuíram muita ênfase e que foram mencionados mais vezes nos documentos ou seja, tiveram uma frequência elevada, nomeadamente: “pressão”, “patrimonial”,

“transparência”, “burocracia”, “legislação” e “modernização”. Assim, verificamos que as palavras que mais se repetem, foram os indicados como subcategorias na análise de conteúdo qualitativa referidos pelos entrevistados (e.g: Quadro 8, 9 e 11).

Por fim, podemos referir que para a realização das reformas houve pressão por parte dos doadores internacionais, a fim de realizarem a modernização de toda a máquina financeira do Estado, no qual foi necessário a emissão de vários diplomas concernentes às reformas.

Conclusão

A reforma da contabilidade pública de um país é muito importante porque a mudança/inação permite o desenvolvimento do país, o alcance de metas, o fornecimento de um melhor serviço público e, no caso de Cabo Verde em particular possibilita, a melhoria das finanças públicas, o aumento da transparência com a introdução do novo sistema contabilístico e o aperfeiçoamento do reporte financeiro perante os parceiros internacionais. O estudo destas reformas e dos factores que as têm afetado torna-se relevante para se perceber como é que as tendências evolutivas do sistema contabilístico contribuem para uma melhoria das finanças públicas dos países. Estes motivos presidiram à realização deste estudo. Por outro lado, existem poucos estudos sobre esta temática nos países emergentes e nenhum estudo equivalente nos países africanos de língua portuguesa.

Assim, este trabalho teve como objetivo geral examinar a evolução e a situação atual do sistema contabilístico cabo-verdiano referente ao governo central, tentando perceber como têm procedido os diversos fatores intervenientes no processo da reforma, como tal procedimento tem conduzido à institucionalização do sistema atualmente em vigor e como poderá vir a definir outras reformas futuras, contribuindo para a literatura e também para o melhor conhecimento das práticas de reforma nestas realidades.

Para o desenvolvimento deste estudo foram realizados análise documental e 15 entrevistas a diversos intervenientes no processo da reforma, com o intuito de alcançar os objetivos traçados e responder a um conjunto de perguntas de investigação.

Tendo em conta os objetivos e as questões de investigação inicialmente definidas apresentamos uma síntese, conforme a sequência exposta.

Questão 1: Quais os fatores contextuais e os principais atores que têm afetado a reforma do sistema da contabilidade pública em Cabo Verde?

Mediante a análise de documentos sobre a Gestão das Finanças Públicas e as entrevistas realizadas, tendo como suporte o modelo contingencial, verificou-se que existem diversos estímulos que impulsionaram a reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, nomeadamente: mudança do regime político, doutrina contabilística dominante da contabilidade empresarial, pressões financeiras, e requisitos de uma reforma mais alargada do sector público.

Relativamente aos ordenamentos institucionais evidenciamos o sistema legal, a burocracia, a estrutura do Estado, a estrutura administrativa, a função pública e a cultura.

Na reforma interferiram os Membros do Governo nomeadamente: a Ministra e a Secretária de Estado das Finanças; todas as direções do Ministério das Finanças; e ainda uma equipa/comissão específica criada para a gestão do projeto de reforma, denominada como “Projeto de implementação do PNCP”.

Na análise quantitativa, constatamos que as palavras que mais se repetem são os seguintes: “transparência”, “PNCP”, “modernização”. Este resultado converge com as subcategorias mencionadas pelos entrevistados na análise de conteúdo qualitativa.

Questão 2: Como é que os fatores contextuais e os atores têm atuado nas reformas da contabilidade pública até a atualidade?

Cabo Verde, ao passar a ser considerado um país de rendimento médio, fez com que os investidores e outras entidades de ajuda externa, requeressem novas exigências respeitantes ao sistema de gestão financeira e contabilidade pública; logo, podemos verificar alguma pressão financeira, sobretudo dos parceiros externos, para a modernização do sistema contabilístico público. Neste âmbito, foram efetuadas diversas reformas com a finalidade de uma maior transparência na gestão dos recursos públicos

No que respeita aos ordenamentos institucionais, verificou-se que na realização das reformas, foram emitidas diversas legislações e algumas anteriores foram revogadas. Neste contexto, publicaram um decreto-lei que foi um marco na reforma da contabilidade pública em Cabo Verde, que é o caso do Decreto-Lei nº 10/2006, que aprovou o Plano Nacional de Contabilidade Pública. Este decreto indica a passagem de um regime de caixa para acréscimo; houve uma viragem na contabilização dos factos patrimoniais no Estado (partidas simples para partidas dobradas e pela inclusão da contabilidade patrimonial e analítica). No entanto, o PNCP encontra-se atualmente ainda em fase de implementação.

Relativamente aos atores, as reformas foram encetadas pelos Membros do Governo e foram criadas diversas frentes de reforma com várias equipas. As reformas foram implementadas com os quadros do Ministério das Finanças, com o apoio informático do NOSI. As reformas foram decididas pelo Governo (estratégia autoritária), tiveram uma orientação central e têm sido multifaseadas.

Na análise quantitativa notamos que existem termos que foram utilizados com muita frequência, a saber: “envolvimento”, “burocracia”, “descentralização” e “legislação”. Estes termos também foram os mais citados pelos entrevistados na análise qualitativa.

Questão 3: Como têm sido institucionalizadas as principais mudanças ocorridas do sistema de contabilidade pública em Cabo Verde?

À luz das perspectivas da teoria institucional, os resultados evidenciam também comportamentos de procura de legitimidade e presença de forças miméticas e coercivas nas reformas. Para tal, parece ter sido crucial o papel dos parceiros internacionais, de ajuda financeira e apoio às reformas no país, como sejam o Banco Mundial, o Banco Africano de Desenvolvimento, a União Europeia e os Governos de Portugal e de Espanha, que, eventualmente servindo de referência para boas práticas a seguir, requereram inovações do sistema contabilístico público, como suporte a melhor reporte, transparência e gestão financeira pública.

As reformas estão a ser implementadas e interiorizadas na administração pública gradualmente. Em 2012 entraram em pleno funcionamento a bancarização do Tesouro em diversas entidades, Institutos e Serviços Autónomos, escolas secundárias, delegacias de saúde e outros serviços. Na Direcção-Geral do Património e Contratação Pública em 2012 iniciaram o projeto de reforma relacionada com a gestão do património do Estado nas mais diferentes frentes. O ano de 2012 foi um ano marcado essencialmente pela elaboração dos documentos de especificação técnica e requisitos básicos dos sistemas a serem desenvolvidos (Ministério das Finanças, 2013).

O SIGPG (cadastro e a gestão de todos os bens patrimoniais do Estado) foi implementado como projeto-piloto em 2013. Em 2015 foram elaboradas especificações técnicas do desenvolvimento do sistema automatizado da contabilidade pública. Iniciaram o cadastro e inventário dos bens móveis do Estado a nível nacional, começando pela ilha de Santiago (Ministério das Finanças, 2015). Finalmente, conforme mencionado anteriormente por um dos *stakeholders* prevê-se o funcionamento pleno do PNCP em 2017. Tal comprova um processo de institucionalização gradual e multifaseado.

Na análise quantitativa, constatamos que diversos termos foram mencionados com bastante frequência, nomeadamente: “parceiros”, “pressão”, “recomendação”, “doadores” e “implementação”. Este resultado converge com a análise qualitativa acima descrita.

Questão 4: Como é que, na atualidade, os fatores contextuais e os principais atores constituem um cenário mais ou menos favorável para novas reformas?

Os parceiros internacionais, nesse caso, o Grupo de Apoio orçamental, efetuam duas visitas anuais a Cabo Verde com o objetivo de fazer o seguimento e a avaliação dos programas

sectoriais e a prossecução das atividades em curso, nomeadamente o avanço na implementação das Reformas das Finanças Públicas e da Estratégia de Crescimento e de Redução da Pobreza. Neste âmbito, os promotores e os indutores da reforma criam ambientes favoráveis para novas reformas, no sentido de obterem uma avaliação positiva da parte dos parceiros para poderem ter as contribuições. Os mesmos realizam reformas de forma credível, mediante a lei e com as melhores práticas internacionais.

Conforme apresentado no Quadro 13, os fatores contextuais (estímulos e ordenamentos institucionais), assim como, os atores (promotores e indutores da reforma e os *stakeholders*) contribuíram de forma favorável para a realização das reformas e ambicionam que hajam novas reformas.

Como limitações ao presente trabalho de investigação, uma das principais prende-se com a dificuldade em obter opiniões das pessoas que estiveram na oposição durante 15 anos, uma vez que, a reforma foi encetada pelos Membros do Governo da época. Neste âmbito, contactamos diversos deputados, mas não mostraram a disponibilidade. Adicionalmente, por sua vez a categorização dos elementos das entrevistas criou algumas dificuldades, exigindo input do investigador, o que pode ter conduzido a alguma subjetividade na análise.

Como contribuições, este estudo permite a outros países que possuem um contexto semelhante a Cabo Verde (e.g: Sri Lanka, Moçambique, Indonésia) conhecerem melhor o que afeta os processos de reforma, para perceber como os impulsionar e conduzir. O modelo de Lüder e a teoria institucional aplicados neste estudo poderão ser utilizados para explicar a reforma da contabilidade pública que poderão vir a existir nesses países. O presente estudo é ainda útil para os governantes (iniciadores das reformas), assim como para os académicos, os gestores públicos, as instituições de auditoria, os técnicos da gestão das finanças públicas, as empresas de consultoria, na medida em que são eles os principais intervenientes no processo da reforma.

Para investigação futura, sugerimos a aplicação do modelo de Lüder e da teoria institucional a nível da administração local em Cabo Verde, ou seja, analisar as inovações efetuadas nos municípios e os fatores que os têm influenciado. Por outro lado, poder-se-á também averiguar como a teoria da dependência dos recursos (Meyer & Scott, 1992) pode explicar a reforma da contabilidade pública. Finalmente poderá ser desenvolvido um estudo comparativo para analisar os sistemas contabilísticos de outros países africanos e o que é que os tem afetado. Por exemplo, há países africanos (e.g. África do Sul) que já adotaram as IPSAS e

outros que estão em andamento para essas normas (e.g. Gana, Nigéria). Neste contexto, seria interessante analisar o que motivou estes países a adotarem as IPSAS e compará-los com os outros, utilizando uma outra perspectiva da teoria institucional, o isomorfismo competitivo (Meyer, 1979) para analisar as reformas.

Referências Bibliográficas

- Adhikaria, P.; Kuruppu, C. & Matilal, S. (2013) "Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments". *Accounting Forum*, 37, pp. 213 – 230
- Aiken, M. & C. Capitanio (1995) "Accrual Accounting Valuations and Accountability in Government: A Potentially Pernicious Union". *Australian Journal of Public Administration*, 54, (4), pp. 564-75.
- Albarello, Luc & Baptista, Luísa (2005) *Práticas e métodos de investigação em ciências sociais*. 2ª Edição. Lisboa: Gradiva.
- Aldrich, H. & Fiol, C. (1994) "Fools rush in? The institutional context of industry creation". *Academy of Management Review*, 19 (4), pp.645-670.
- Alam, M., & Lawrence, S. (1994) "Institutional aspects of budgetary processes: a case study in a developing country". *Asian Review of Accounting*, 2 (1), pp.45 - 62.
- Allen, R., Schiavo-Campo, S., & Garrity, T. (2003) "Assessing and reforming public financial management: a new approach". Washington: World Bank.
- Angélico, João (1981) *Contabilidade Pública*. 5ª Edição. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N. & Young, D. (2003) *Management control in nonprofit organizations*. Seventh edition. Boston: McGraw-Hill.
- Ashforth, B. E. & Gibbs, B. W. (1990) "The double-edge of organizational legitimation". *Organization Science*, 1 (2), pp.177-194.
- Ashworth, R.; Boyne, G. & Delbridge, R. (2007) "Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the public sector". *Journal of Public Administration, Research and Theory*, 19, pp.165 - 187.
- Baines, Annette & Langfield-Smith, Kim (2003) "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach". *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 675- 698.
- Babbie, Earl (2007) *The Practice of Social Research*. 11th Edition. Belmont: Thomson Higher Education.
- Bandy, Gary (2015) *Financial Management and accounting in the public sector*. 2nd ed. London: Routledge.
- Bardin, Laurence (1994) *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

- Bardin, Laurence (2009) *Análise de Conteúdo*. Coimbra: Edições 70.
- Barzelay, M. and Gallego, R. (2010) "The comparative historical analysis of public management policy cycles in France, Italy, and Spain". *Governance*, 23, 2, pp. 209-223
- Blaikie, Norman (1995) *Approaches to social enquiry*. Cambridge: Polity Press.
- Barton, A. (2009) "The Use and Abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia". *Abacus*, 45 (2), pp.221-248.
- Becker, G. (1983) "A theory of a competition among pressure groups for political influence". *Quarterly Journal of Economics*, august.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007) "The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs". *International Review of Administrative Sciences*, 73 (2), pp. 293-317.
- Bernard, Russell, H. & Ryan, Gery W. (2010) *Analyzing qualitative data: systematic approaches*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Biondi, Y & Soverchia, M. (2014) "Accounting rules for the European Communities: a theoretical analysis". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3), DOI 10.1515/ael-2013-0063.
- Biondi, Y. (2014) "Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3). DOI 10.1515/ael-2014-0015.
- Bogt, H. J. Ter (2008) "Management accounting change and New Public Management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector". *Financial Accountability & Management*, 24 (3), august, pp.0267-4424.
- Bos, F. (2008) "Uses of National Accounts – History, international standardization and applications in Netherlands". *Eagle, Economics & Statistics Working Paper*, Berkel en Rodenrijs, Netherlands.
- Burns, J. (2000) "The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13 (5), 566-596.
- Burns, Nancy & Grove S. K. (1997) *The practice of nursing research: conduct, critique and utilization*. 3rd ed. Philadelphia: W.B. Saunders Company.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000) "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework". *Management Accounting Research*, 11 (1), 3 - 25.

- Burns, J. & Vaivio, J. (2001) "Management accounting change". *Management Accounting Research*, 12, pp. 389-402.
- Brito, Jaqueline & Jorge, Susana (2014) "Princípios e práticas orçamentais no Governo Central de Cabo Verde: uma análise na perspetiva dos preparadores e controladores da execução do Orçamento de Estado". *Revista Contabilidade & Gestão (Portuguese Journal of Accounting and Management)*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), N° 15, novembro, pp. 75-116.
- Bryman, Alan (2004) *Social research methods*. Oxford, University Press.
- Bryman, Alan (1984) "The debate about quantitative and qualitative research: A question of method or epistemology?" *The British Journal of Sociology*, 35 (1), pp. 75-92.
- Brown & Jackson (1991) *Public sector economics*. 4 th edition. Oxford: Basil Blackwell.
- Brusca, Isabel; Caperchione, Eugenio; Cohen, Sandra & Rossi, Francesca Manes (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe – the Challenge of Harmonization*; Palgrave-MacMillan, *IIAS Series: Governance and Public Management*.
- Brusca, I., Condor, V.& Study, A. (2002) "Towards the harmonization of local accounting systems in the International". *Financial Accountability & Management*, 18 (2).
- Caetano, Marcelo (1991) *Manual de Direito Administrativo*. Volume I, Almedina.
- Calmel, M. (2014) "Harmonisation of EPSAS: developments and prospects". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3), december. DOI 10.1515/ael-2014-0018.
- Caperchioni, E. & Mori, E. (2013) "L`harmonisation comptable des administrations publiques: une analyse comparée internationale". *Politiques et Management Public*, 30 (3), juillet-septembre, pp. 315-328.
- Caperchione, Eugenio (2015) *Standard setting in the public sector: state of the art*. In: Brusca, Isabel; Caperchione, Eugenio; Cohen, Sandra & Rossi, Francesca Manes (eds.); *Public Sector Accounting and Auditing in Europe – the Challenge of Harmonization*; Palgrave-MacMillan, *IIAS Series: Governance and Public Management*.
- Cardoso, Humberto, (1993) *O Partido Único Em Cabo Verde: Um Assalto À Esperança*. 1ª Ed., INCV, Praia.
- Camões, Pedro J. (2012) *O design de investigação*. In: Silvestre, Hugo C. & Araújo, Joaquim F. (2012) *Metodologia para a Investigação Social*. Lisboa: Escolar Editora.
- Carmines, Edward G. & Zeller, Richard, A. (1979) *Reliability and Validity Assessment*. London: Sage Publications.

- Carmona, S., & Macías, M. (2001) "Institutional pressures, monopolistic conditions and the implementation of early cost management practices: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887)". *Abacus*, 37 (2), pp.139-165.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001) "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments decisions to adopt generally accepted accounting principles". *Accounting, Organizations and Society*, 26 (7/8), pp. 565-596.
- Carvalho, João, Martinez Vicente & Pradas, Lourdes (1999) *Temas de Contabilidade Pública*. Editora: Rei dos Livros.
- Cassell, Catherine & Symon, Gillian (2004) *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: Sage Publications.
- Chan, J. L. (2003) "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards". *Public Money & Management*, 23 (1), pp.13- 20.
- Chan, James L. (2016) "Government accounting with Chinese characteristics and challenges". *Public Money & Management*, 36 (3), pp.201-208.
- Chan, J. L., Jones, R. H. & Lüder, K. G. (1996) "Modelling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., 9, pp.1- 19.
- Chang, H. J. (1998) "Korea: The Misunderstood Crisis". *World Development* 26 (8), pp.1555-1561.
- Christiaens, J., & Vanhee, C. (2012) *Handbook accountancy in the publieke en non-profitsector: accounting, financieel management en auditing*, Brugge: Die Keure.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010) "Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study". *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp.537-554.
- Christiaens & Neyt (2015) *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*. In: Budding, Tjerk, Grossi, Giuseppe & Tagesson, Torbjörn (2015) *Public Sector Accounting*. Abingdon: Routledge.
- Christensen, Larry B., Johnson, R. Burque & Turner, Lisa A. (2011) *Research methods, design, and analysis*. 11th edition. Boston: Pearsons.
- Choi, F. D., & Mueller, G. G. (1992) *International accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Choi, F. D. S. (1997) *International accounting and Finance Handbook*. 2nd Edition. New work: John Wiley & Sons.

- Clark, B. R. (1972) "The organizational saga in higher education". *Administrative Science Quarterly*, 17, pp.178-184.
- Coase, R. (1960) "The problem of social cost". *Journal of law and economics*, 3, pp.1- 44.
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2016) "Modernizing government accounting standards in Greece: a case of 'garbage can' decision-making". *Public Money & Management*, 36 (3), pp.173-180.
- Cook, T. D. & Campbell, D. T. (1979) *Quasi-experimentation: design and analysis issues for field settings*. Boston: Houghton Mifflin.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008) *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Corley, K. G., & Gioia, D. A. (2004) "Identity ambiguity and change in the wake of a corporate spin-off". *Administrative Science Quarterly*, 49, pp.173-208.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1990) "Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods". *Accounting, Organizations and Society*, 15 (6), 543-573.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Rittenberg, L. (2003) "Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert". *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4), pp.323-355.
- Creswell, John W. (2007) *Qualitative inquiry e research design: Choosing among five approaches*. Second Edition. London: Sage Publications.
- Davis, G. F. & Marquis, D. (2005) "Prospects for Organization Theory in the Early Twenty-First Century: Institutional Fields and Mechanisms". *Organization Science*, 16 (4), july-august, pp.332-343.
- Dillard, J. F.; Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004) "The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17 (4), pp. 506 - 542.
- DiMaggio, P.J. & Powel W.W. (1983) "The Iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review*, 48, april, pp.147- 160.
- DiMaggio, P.J. & Powell. W. (1991) *The new institutionalism analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- DiMaggio, Paul J.; Powell, Walter W. (1991) *The Iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. In: Powell, Walter W.; DiMaggio, Paul J. (1991) *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

- DiMaggio, P. J. (1997) "Culture and cognition". *Annual Review of Sociology*, 23, pp. 263-287.
- Epstein, M. J. & Manzoni J. (1997) "The balanced scorecard and tableau de bord: translating strategy into action". *Management Accounting* (August), 28-36.
- Eisenhardt, K. (1989) "Building theories from case study research". *Academy of Management Review*, Vol. 14, n°4, pp. 532- 550.
- Erlanson, David, A., Harris, E., Skipper, Barbara, Allen, S. (1993) *Doing naturalistic inquiry: a guide to methods*. Newbury Park: Sage Publications.
- Eurostat (1996) *European System of Accounts (ESA95)*, Luxemburg.
- Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996) "*The new public management in action*". Oxford: University Press.
- Fligstein, Neil (1991) *The structural transformation of American industry: An institutional account of the causes of diversification in the largest firms, 1919-1979*. In: Powell W. W. & DiMaggio P. J. (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Fortin, M. (2003) *O processo de investigação: Da conceção à realização*. Loures: Lusociência.
- Fortin, M. (2009) *Fundamentos e etapas do processo de investigação*. Loures: Lusodidacta.
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991) *Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions*. In: Powell, W.W., & Dimaggio, P.J (Eds.) *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 232 – 263). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Fuertes Fuertes., & Vela Bargues, J. M. (2000) "La cotabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIX, n° 105, julio-septiembre, pp.657- 686.
- Fuertes, I. (2008) "Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience". *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 10 (4), pp. 327-345.
- Ghiglione, Rodolphe & Matalon, Benjamim (1993) *O inquérito: teoria e prática. 2ª Edição*, Oeiras: Celta Editora.
- Glynn, John (1993) *Public sector financial control and accounting. Second edition*. Oxford: Blackwell.

- Goddard, A.; Assad, M.; Issa, S.; Malagila, J. & Mkasiwa, T. A. (2016) The two publics and institutional theory – A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, pp. 8 – 25.
- Godfrey, A.D.; Delvin, P.J.; & Merrouche, M.C. (1995) “The Contingency Model and East Africa – Towards a Critic”. Working-paper presented at the Vth CIGAR Conference; may. Paris.
- Greenwood, R. & Hinings, C.R. (1996) “Understanding radical organizational change: bringing together the Old and the New Institutionalism”. *Academy of Management Review*, 21, (4), 1022-1054.
- Greenwood, Royston, Oliver, C., Sahlin, K. & Suddaby, R. (2008) *The sage handbook of organizational institutionalism*. Los Angeles: Sage Publications.
- Guthrie, J. (1998) “Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality”. *Financial Accountability & Management*, 14 (February), pp.1-19.
- Guthrie, J.; Olson, O.; & Humphrey, C. (1999) "Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward". *Financial Accountability & Management*, 15 (3) & (4) august/november, pp.209-228.
- Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L.R. & Olson, O. (Eds.) (2005) *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges* (Greenwich, CT: Information Age).
- Harris, H. (2001) “Content analysis of secondary data: a study of courage in managerial decision making”. *Journal of Business Ethics*, 34:3/4, pp.191- 208.
- Hartley, Jean (2005) “Innovation in Governance and Public Services: Past and Present. *Public Money & Management*”. 25(1), pp. 27-34.
- Harun, H.; Van-Peursem, K. & Eggleton, R. C. (2015) “Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (5), pp.706 - 738.
- Heyink, J. W. & Tymstra, T. (1993) “The function of qualitative research”. *Social Indicators Research*, 29 (3), pp.291-305.
- Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000) “The project of rationalization: a critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies”. *Organization Studies*. 21, pp.697-720.
- Held, David (1998) *Global transformation*. Cambridge, Polity Press.
- Hill, M. & Hill, A. (2008) *Investigação por Questionário*. 2ª Edição. Lisboa: Edições Sílabo.

- Hinings, C.R. & Tolbert, P., (2008) *Organizational institutionalism and sociology: a reflection*. In: Greenwood, R., Oliver, C. Suddaby, R. & Sahlin, K. (2008), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Los Angeles: Sage Publications.
- Hood, C. (1991) "A public management for all seasons"? *Public Administration*, 69, pp.3-19.
- Hood, C. (1995) "The new public management in the 1980s: variations on a theme". *Accounting Organizations and Society*, 20 (2/3), pp.93-109.
- Hopwood, A.G. (1990) "Accounting and change". *Accounting Organizations and Society*, 3 (1), pp.7-17.
- Horngrén, C.T., Datar S.M & Rajan, M.V. (2012) *Cost accounting: A managerial emphasis*. 14th Edition. Harlow, UK: Pearson Education.
- Hsien, Hsiu-Fang & Shannon, Sarah (2005) Three Approaches to Qualitative Content Analysis. Vol 15, n° 9, november, pp. 1277-1288.
- Hudson, L. & Ozanne, J. L. (1988) "Alternative Ways of Seeking Knowledge in Consumer Research". *Journal of Consumer Research*, 14, 508-521.
- Hulle, K. Van (1992) "Harmonization of Accounting Standards: A view from the European Community". *European Accounting Review*, 1, (1), may, 161- 172. In: Nobes, C. W. (1996) *International Harmonization of Accounting*. Edward Elgar. Cheltenham, UK.
- Hulle, K. Van (1993) "Harmonization of Accounting Standards in the EC: Is it Beginning or is it the End"? *European Accounting Review*, 2 (2), september, pp.387-96.
- Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009) "The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis". *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6-7), pp.810-825.
- Humphrey, C., Miller, P., & Scapens, R. W. (1993) "Accountability and accountable management in the U.K. public sector". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (3), pp.7-29.
- Hussain, M. M., & Hoque, Z. (2002) "Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (2), pp.162-183.
- Hutchinson (1993) *Public sector service provision and the form of government*. In: Ott, Attiat (1993) *Public sector budgets: a comparative study*. Clark University, Edward Elgar.
- Ilie, E., & Miose, N.M. (2012) "IPSAS and the application of these standards in the Romania". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, pp.35-39.

- International Federation of Accountants (IFAC) (1996) *Perspectives on accrual accounting*. Washington, DC.
- International Federation of Accountants (2000) *Governmental Financial Reporting, Issues and Practices*. IFAC Public Sector Committee, may (New York: IFAC).
- International Federation of Accountants (2012) *IPSASs and government finance statistics reporting guidelines* (Consultation Paper). New York.
- International Federation of Accountants (2014) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York.
- International Federation of Accountants (2014) *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. New York.
- International Federation of Accountants (2015) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York
- International Monetary Fund (2001) *Government Finance Statistics Manual*. Washington.
- Ijiri, Yuri (1983) "On the accountability-based conceptual framework of accounting". *Journal of Accounting and Public Policy*, 2 (2), pp.75-81.
- Instituto Nacional de Estatística (2015) *Anuário Estatístico*. Cabo Verde.
- Jacob, K. (2012) "Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research". *Financial Accountability & Management*, 28 (1), pp.1-25.
- Jaruga, A.; Nowak, W.A.; & Dixon, R. (1995) "Lüder 's contingency theory, the complex adaptive system and governmental accounting reshaping: towards an integrated model". Working-paper presented at the Vth CIGAR Conference; may. Paris.
- Jaruga, A., & Nowak, W.A, (1996) "Toward a general model of public sector accounting innovations"; *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc: 9, pp.21-31.
- Jepperson, R. L. (1991) *Institutions, institucional effects, and institutionalism*. In: Powell, W. W.; DiMaggio, P. (1991) *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Jesus, M. Antónia & Jorge, Susana (2014) "From Governmental Accounting into National Accounts: adjustments diversity and materiality with evidence from the Iberian countries' Central Governments". *INNOVAR – Journal of Administrative and Social Sciences, Revista da Universidad de Colombia [Innovar: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales]*, Vol.24, n°54, octubre-diciembre, pp.121-138.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2014) "The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence". *Management Accounting Research*, 25 (4), pp.271-283.

- Jones, R; Pendlebury, M. (2010) *Public Sector Accounting*. 6th Edition. London: Pitman Publishing.
- Jones, R. (2003) "Measuring and reporting the nation's finances: Statistics and accounting". *Public Money and Management*, 23, pp. 21-28.
- Jones, R. & Caruana, J. (2014) "A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards, in the context of accruals in United Kingdom Government Accounting". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3). DOI 10.1515/ael-2014-0005.
- Jorge, S. M. (2003) *Local government accounting in Portugal in comparative-international perspective*. Tese de Doutoramento em Contabilidade e Finanças. Birmingham Business School, Universidade de Birmingham, Reino Unido.
- Jorge, S. M. (2005) "The reform of governmental accounting in Portugal: an application of Lüder's Contingency Model", in *International Trends and Experiences in Government Accounting*, A. Bourmistrov and F. Mellemvik (eds.); Capellen Akademisk Forlag; pp. 28-48.
- Jorge, S. M., Baptista, J., & Fernandes, M. J. (2007) "Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19 (4), pp.411-446.
- Jorge, Susana (2007) "A comparative-international theory for Portuguese local government accounting". *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos (POLYTECHNICAL STUDIES REVIEW)*, Vol, IV, nº 7, IPCA, junho, pp. 211-234.
- Jorge, S., Caperchione, E., & Jones, R. (2011) "Introduction: Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR): bridging researching and networking". Vol.4, *Comparative International Research*, pp.1-16.
- Jorge, Susana (2015) *Public sector accounting and auditing in Portugal*. In: Brusca, Isabel; Caperchione, Eugenio; Cohen, Sandra & Rossi, Francesca Manes (eds.); *Public Sector Accounting and Auditing in Europe – the Challenge of Harmonization*; Palgrave-MacMillan, *IIAS Series: Governance and Public Management*.
- Jorge, Susana; Jesus, M. A. & Laureano, Raul (2016) "Governmental Accounting maturity towards IPSASs and the approximation to National Accounts in the European Union". *International Journal of Public Administration*, Vol. 39 (12), pp. 976-988.
- Kaplan, R. S. (1984) "The evolution of management accounting". *The Accounting Review*, 59 (3), pp.390-418.
- Katele, Jean-Marie & Roegiers, Xavier (1999) *Metodologia de recolha de dados: fundamentos dos métodos de observações, de questionários, de entrevistas, e de estudo de documentos*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Kaufmann, D. (2005) *Myths and realities of governance and corruption*. World Bank.

- Kendrick, John W. (1972) *Economic accounts and their uses*. Mc Graw-Hill, New York.
- Kerlinger, Frederick Nichols (1973) *Foundations of behavioral research*. New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Keuning, S. & Tongeren, D. (2004) "The Relationship between Government Accounts and National Accounts, with special reference to Netherlands". *Review of Income and Wealth*, 50 (2), June, pp.167-179.
- Kirk, Jerome & Miller, Marc L. (1986) *Reliability and validity in qualitative research*. London: Sage Publications.
- Krippendorff, Klaus (2004) *Content analysis: an introduction to its methodology*. 2nd ed. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Krippendorff, K. (1980) *Content Analysis – An introduction to its methodology*. California: Sage Publications.
- Lande, E. (2000) "Macro accounting and accounting relationships in France". *Financial Accountability and Management*, 16 (2), pp.151-165.
- Lane, Jan-Erik (1995) *The public sector: concepts, models and approaches*. 2nd ed. London: Sage Publications.
- Landry, M. (1995) "A Note on the concept of problem". *Organization Studies*, 16(2), 315-343.
- Lapsley, Irvine (1999) "Accounting and the New Public Management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?" *Financial Accountability & Management*, 15 (3) & (4), August/November, 0267-4424
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000) "Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government". *Management Accounting Research*, 11 (2), pp. 213- 229.
- 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*, 18 (4), pp. 719-723.
- Larbi, G.A. (1999) *The new public management approach and crisis states*. Discussion Paper, n°112. United Nations Research Institute for Social Development, Geneva.
- Lawrence, Thomas (2008) *Power, institutions and organizations*. In: Greenwood, Royston, Oliver, C., Sahlin, K. & Suddaby, R. (2008) *The sage handbook of organizational institutionalism*. Los Angeles: Sage Publications.
- Lee, R., Johnson, R. & Joyce P. (2013) *Public budgeting systems*. 9th ed. Burlington: Jones & Barlett Learning.

- Lewins, Ann & Silver Christina (2010) *Using software qualitative research: a step-by - step guide*. Los Angeles: Sage Publications
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996) "Predicting change in management". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8.
- Lima, Aristides, (n/d) *Reforma Política em Cabo Verde, do paternalismo à modernização*. Cabo Verde. Praia.
- Liamputtong, P. & Ezzy, D. (2006) *Qualitative research methods*. 2nd ed. South Melbourne: Oxford University Press.
- Lincoln, Y. & Guba , E. (1991) *Naturalistic inquiry*. New York: Sage Publications.
- Lock, I. & Seele, P. (2015) "Analyzing sector specific corporate social responsibility reporting: social and environmental disclosure to investors in the chemicals and banking and insurance industry". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22 (2), pp.113-128.
- Lüder, K. (1992) "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in The Political-Administrative Environment". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., Vol.7, pp. 99-127.
- Lüder, K. (1994) "The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain". In: Buschor, E.Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp.1-15.
- Lüder, K. (1998) *Governmental accounting in West European countries: with special reference to the Federal Republic of Germany*. In: Chan, J.L. & Jones, R.H.(eds) *Governmental accounting and auditing: international comparisons*. pp. 82-104. New York: Routledge.
- Lüder, K. (2000) "National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of governmental financial condition". *Financial Accountability and Management*, 16 (2), pp. 117-128.
- Lüder, K. (2002) "Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievements and problems". In: Montesinos, V. & Vela, J.M. (eds), *Innovations in governmental accounting*, pp.1-21. Kluwer Academic Publishers.
- Lüder, K. & Jones, R. (eds.) (2003) *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, PriceWaterhouseCoopers AG, Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Lüder, Klaus & Jones, Rowan (2004) *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Major, Maria João & Vieira Rui (2009) *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.

- Marconi, Marina de Andrade & Lakatos, Eva Maria (2007) *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. & Lakatos, E. (2003) *Fundamentos de Metodologia Científica*. (5ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Marconi, Marina de Andrade & Lakatos, Eva Maria (2007) *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas.
- Marshall, Catherine. & Rossman, G. B. (1999) *Designing qualitative research*. 3rd ed. Thousand Oaks: Calif., Sage Publications.
- Marti, C. (2006) "Accrual budgeting: accounting treatment of key public sector items and implication for fiscal policy". *Public Budgeting & Finance* (Summer), pp.45- 64.
- Mason, J. (2002) *Qualitative researching*. London: Sage Publications.
- Mautz, R. (1988) "Monuments, mistakes and opportunities". *Accounting Horizons*, June, pp. 123 - 128.
- Mautz, R.K. (1989) "Not-for-profit Financial Reporting: Another View". *Journal of Accountancy*, August, pp. 60-67.
- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. (2012) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. Pearson Education, Harlow, UK.
- Merriam, Sharan B., (1998) *Qualitative research and case study applications in education*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers
- Meyer, J. W. (1979) *The impact of the centralization of educational funding and control on state and local organizational governance*. Stanford University, California Institute for Research on Educational Finance and Governance, Stanford University.
- Meyer & Rowan, B. (1977) "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony". *American Journal of Sociology*, 83, pp.440-463.
- Meyer, J.W., & Scott, W. (1992) *Centralization and the legitimacy problems of Local Government*. In: Meyer, J. W. & Scott, R. W (Eds) *Organizational Environments: ritual and rationality*. Newbury Park: Sage Publications.
- Meyer, J., & Scott, W.R. (1983) *Organizational Environments*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Miles, M. (1979) "Qualitative data as an attractive nuisance: The problem of analysis". *Administrative Science Quarterly*, 24, pp.590-601.

- Mimba, N.; Van Helden, G.; & Tillema, S. (2013) "The design and use of performance information in Indonesian local governments under diverging stakeholders pressures". *Public Administration and Development*, 33, pp.15 – 28.
- Ministério das Finanças de CV; União Europeia (2002) *Avaliação da Gestão das Finanças Públicas – CFAA Country Financial Accountability Assessment*.
- Ministério das Finanças (2008) – *Manual de Elaboração do Cenário de Despesa de Médio Prazo*. Direcção Geral do Orçamento.
- Ministério das Finanças (2009) *Plano de acção da Gestão das Finanças Públicas*. Cabo Verde.
- Ministério das Finanças da República de Cabo Verde (2008) *Manual de elaboração do Cenário de Despesa Médio Prazo*.
- Ministério das Finanças (2013) *Relatório progresso das reformas*. Unidade de Coordenação de reformas.Cabo Verde
- Ministério das Finanças (2015) *Relatório das reformas*. Unidade de Coordenação de reformas.Cabo Verde
- Ministério das Finanças e do Planeamento de Cabo Verde (2015) – *Relatório das reformas*. Unidade de Coordenação de Reformas.
- Monsen, N. (2002) "The case for cameral accounting". *Financial Accountability & Management*, 18 (1), pp.0267- 4424.
- Mussari, Riccardo (2014) "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3), DOI 10.1515/ael-2014-0019.
- Nasi, G., & Steccolini, I. (2008) "Implementation of accounting reforms". *Public Management Review*, 10 (2), pp.175-196.
- National Council on Government Accounting (USA) (1979) *Government Accounting and Financial Reporting and Principles*, Chicago.
- Nagirikandalage & Binsardi (2015) "Exploring public sector accounting reforms in an emerging economy: a case of Sri Lanka". *Research in Accounting in Emerging Economies*, 15, pp.51-83.
- Newberry, S. (2014) "The use of accrual accounting in New Zealand's Central Government: second thoughts". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3), december. DOI 10.1515/ael-2014-0003.
- Nobes, Christopher & Parker, Robert (2012) *Comparative international accounting*. 12 th ed. Harlow: Pearson Education.

- Nobes, C. & Parker, R. (1995) *Comparative International Accounting*. 4th Edition. Prentice Hall International, Englewood Cliffs.
- Nobes, C. W. (1996) *International Harmonization of Accounting*. Edward Elgar. Cheltenham, UK.
- North (1984) "Government and the cost of exchange in history". *Journal of Economic History*, 44, pp.255 - 64.
- North, Douglass (1989) Institutions and Economic Growth: an historical introduction. *World Development*, 17 (9), september, pp.1319-1332.
- North, D. C. (1990) *Institutions, institutional change and economic performance*. New York: Cambridge University Press.
- Oakes, Leslie S., Townley, B. & Cooper D.J. (1998) "Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field". *Administrative Science Quarterly*, 43, pp.257-292.
- Oulasvirta, L. O. (2014) "Governmental financial accounting and European harmonisation: Case Study of Finland". *Accounting, Economics and Law*, 4, (3), december. DOI 10.1515/ael-2014-0018.
- Olson, O., J. Guthrie & C. Humphrey (eds.) (1998) *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Olurankinse, F. (2012) "Due process and budget implementation: an evaluation Nigerian public sector auditing". *Asian Journal of Finance & Accounting*, 4 (2), pp.144-154.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2001) –"Government of the future". *Public Management Policy Brief*, n° 9, june. Paris.
- Osborne, D & Gaebler, T. (1992) *Reinventing Government*. Penguin, Reading.
- Osborne S.P. (1998) "The innovative capacity of voluntary organisations: managerial challenges for local government". *Local Government Studies* 24 (1), pp.19-40.
- Osborne S.P. (2006) "The new public governance"? *Public Management Review*, 8 (3), pp.377- 387.
- Pallot, June (1992), "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5 (1), pp.38-59.
- Pallot, J. (1995) "Contextual variables underlying innovation in national budgeting, accounting and auditing: the case of New Zealand". Working-paper presented at the Vth CiGAR Conference. May. Paris.

- Peretz, P. & Schroedel, J. R. (2009) "Financial regulation in the United States: Lessons from history". *Public Administration Review*, 69 (4), pp. 603-612.
- Pereira, P.T.; Afonso, A.; Arcanjo, M.; & Santos J. (2016) *Economia e Finanças Públicas*. 5ª Edição. Lisboa: Escolar Editora.
- Pinto, A. Melo, T. & Santos, P (2013) *Gestão orçamental e contabilidade pública*. Lisboa: ATF Edições Técnicas.
- Pollitt, C. (2003a) *The essential public manager*. Buckingham, Open University Press/McGraw Hill.
- Pollitt, C. (2003 b) "Joined-up Government: A survey". *Political Studies Review*, 1 (1), pp.34-49.
- Pollitt (1993) *Managerialism and the public services*. 2nd edn.Oxford, Blackwell.
- Pollitt, Christopher (1990) "Managerialism and the public services: the Anglo-American Experience". London: Basil Blackwell.
- Pollitt & Bouckaert (2000) *Public management reform: a comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, Christopher & Bouckaert, Geert (2011) *Public management reform: a comparative analysis: new public management, governannce, and the neo-weberian state*. 3rd ed. Oxford: Oxford University Press.
- Rauskala, iris, & Saliterer, Iris (2015) *Public sector accounting and auditing in Austria*. In: Brusca, Isabel; Caperchione, Eugenio; Cohen, Sandra & Rossi, Francesca Manes (eds.); *Public Sector Accounting and Auditing in Europe – the Challenge of Harmonization*, Palgrave-MacMillan, *IIAS Series: Governance and Public Management*.
- Rashman, L. & Hartley, J. (2002) "Leading and learning? Knowledge transfer in the Beacon Council Scheme". *Public Administration*, 80, 523-542.
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1997) *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição. Coimbra Editora.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985) "Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts". *Accounting, Organizations and Society*, 10 (4), pp.443-56.
- Rodrigues, Miguel A. V. (2012) *O tratamento e análise de dados*. In: Silvestre, Hugo C. & Araújo, Joaquim F. (2012) *Metodologia para a Investigação Social*. Lisboa: Escolar Editora.

- Rossi, M., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014) "IPSASB's conceptual framework: coherence with accounting systems in European public administrations". *International Journal of Public Administration*, 37 (8), pp.456-465.
- Royer, Isabelle & Zarlowski, Philippe (2001) *Research Design (org.) Doing Management Research*. pp.112-131. London: Sage Publications.
- Ruggles, Richard, "The United Nations *System of National Accounts* and the Integration of Micro and Macro Data". In: Kendrick, John W. (1996) *The New System of National Accounts*. Kluwer Academic Publishers, Boston/Dordrecht/London.
- Schick, Allen (1983) "Incremental Budgeting in a decremental age". *Policy Sciences*, 16, pp. 1-25.
- Scott, W. R.; Meyer, J. W. (1991) *The organization of societal sectors: propositions and early evidence*. In: Powell, W. W.; DiMaggio, P. (Eds) *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, pp.108-140.
- Scott, W. R. (1991) *Unpacking institutional arguments*. In: Powell, W. W.; DiMaggio, P. (Eds) *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, pp. 164-182.
- Scott (1992) "The organization of environments: network, cultural and historical elements". In: Meyer, J.W. & Scott, W. R. (1992) *Organizational environments: ritual and rationality*. London: Sage Publications.
- Scott, W. Richard (2014) *Institutions and organizations: ideas, interests and identities*. 4th ed. Los Angeles. Sage Publications.
- Schwandt, Thomas A. (1997) *Qualitative inquiry: A dictionary of terms*. Thousand Oaks, Sage Publications.
- Selznick, P. (1996) "Institutionalism "Old" and "New"", *Administrative Science Quarterly*, 41 (2), pp. 270-277.
- Silvestre, H. C. & Araújo, J.F (2012) *Metodologia para a investigação social*. Lisboa: Escolar Editora.
- Silverman, David (2000) *Doing qualitative research: a practical handbook*. 2nd ed. London: Sage Publications.
- Solomon, Binyam & Stone Craig (2013) "Accrual budgeting and defence funding: theory and simulations". *Defence and Peace Economics*, 24 (3), pp.211-227.
- Spector, Paul E. (1981) *Research designs*. Newbury Park: Sage Publications.
- Stake, Robert E. (1995) *The art of case study research*. London: Sage Publications.

- Stake, Robert E. (2010) *Qualitative research: studying how things work*. New York: The Guilford Press.
- Strang, D. & Macy M.W. (2001) "In: Search of Excellence: Fads, Success Stories, and Adaptive Emulation". *American Journal of Sociology*, 107 (1), pp.147-82
- Suchman, M. (1995) "Managing legitimacy: strategic and institutional approaches". *Academy of Management Review*, 20 (3), pp.571-610.
- Sulawesi, C. (2007) "Obstacles to public sector accounting reform in Indonesia". *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 43 (3), pp.365-376.
- Sutheewasinon, P.; Hoque, Z.; & Nyamori, R. O. (2016) "Development of a performance management system in the Thailand public sector: Isomorphism and the role and strategies of institutional entrepreneurs". *Critical Perspectives on Accounting*, 40, pp.26 - 44.
- Swain, J. W. & Reed, B. J. (2010) *Budgeting for public managers*. Armonk, NY: M.E Sharpe.
- Tagesson, T. (2015) *The conditions for and the users of public sector accounting*. In: Budding, Tjerk; Gross, Giuseppe & Tagesson, Torbjörn (2015) *Public sector accounting*. Abingdon: Routledge.
- Thornton, P. H. & Ocasio, W. (2008) *Institutional Logics*. In: Greenwood, R., Oliver, C. Suddaby, R. & Sahlin, K. (2008) *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Los Angeles: Sage Publications.
- Thornton, P.H.; Ocasio W. & Lounsbury, M. (2012) *The institutional logics perspective: a new approach to culture, structure and process*. UK: Oxford University Press.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983) "Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform, 1880-1935". *Administrative Science Quarterly*, 28 (1), pp.22-39.
- Toledo, Luis H. Pereyra (2012) "Research design". *Journal of Investigative Surgery*, 25 (5), pp. 279-280.
- Townley, B. (2002) "The Role of Competing Rationalities in Institutional Change". *Academy of Management Journal*, 45 (1), pp.163-79.
- Tribunal de Contas de Cabo Verde (2011) – *Manual de Auditoria e de Procedimentos do TC de Cabo Verde*.
- United Nations, International Monetary Fund, World Bank (2008) *System of National Accounts*, New York.

- Vala, Jorge (1982) *A Análise de Conteúdo*. In: Silva, Augusto e Pinto, José (Org.s). Metodologia das Ciências Sociais. Porto: Edições Afrontamento, pp.101-128.
- Van Helden & Ouda (2016) "Public sector accounting in emerging economies". *Critical Perspectives on Accounting*, 40, pp. 1 - 7.
- Van Der Hoek, M. P. (2005) "From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector : The Dutch experience". *Public Budgeting & Finance* 3 (3), pp.25-28.
- Vilelas, J. (2009) *Investigação: O Processo de Construção do Conhecimento*, Edições Sílabo: Lisboa.
- Weimer, David L. & Vining, Aidan R. (2005) *Policy Analysis: Concepts and Practice*. (4th Ed.). Longman.
- Westenholz, Ann (2013) *Conventions and Institutional logics. Invitation to a dialog between two theoretical approaches*. Paper to be presented at IOA Wintergames in Liseleje, Denmark, 5-6 Dec.
- Williams, John, J. & Seaman, Alfred (2001) "Predicting change in management accounting system national culture and industry effects". *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp.443-460.
- Williamson, Oliver (1999) *The economics of transaction costs*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Williamson, Oliver (1975) *Markets and hierarchies*. New York : Free Press.
- Wildavsky, Aaron (1992) *The new politics of the budgetary process*. Second Edition. New York: Harper Collins.
- Wilson, J.Q. (1989) *Bureaucracy: what government agencies do and why they do it*. New York: Basic Books.
- Yin R. K. (1994) *Case study research*. London, CA: Sage Publications.
- Yin, R. K. (2003) *Applications of Case Study Research*. Second Edition. Applied Social Research Methods Series, volume 34. London: Sage Publications.
- Yin, R. K. (2010) *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. K. (2003) *Case study research: design and methods*. 3rd ed. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Zucker, L. G. (1987) "Institutional Theories of Organization. Annual Review of Sociology". Vol. 13, pp. 443-464.

Legislação

Constituição da República Cabo-Verdiana. Lei Constitucional n.º 1/V/99, de 23 de novembro

Decreto-Lei n.º 10/2012 de 02 de Abril – Estabelece o regime Jurídico da Tesouraria do Estado.

Decreto-Lei n.º 9/2009 de 30 de março – estabelece os princípios e normas que regulam a organização da administração direta do Estado, bem como os critérios e parâmetros que determinam a criação, manutenção ou extinção das estruturas organizacionais.

Decreto-Lei n.º 45/2009, de 23 de novembro – aprova a nova estrutura Orgânica do Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 10/2006, de 30 de janeiro – aprova o Plano Nacional da Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de novembro – define os princípios e as normas relativos ao regime financeiro, à contabilidade e ao controlo da gestão financeira da administração central, aos seus serviços dotados de autonomia administrativa, bem assim aos estabelecimentos públicos, serviços personalizados e fundações públicas dotados de autonomia administrativa e financeira.

Decreto-Lei n.º 12/ 2000 – Cria a Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas e aprova os respetivos Estatutos.

Decreto-lei n.º 9/96, de 26 de fevereiro – define as normas e os procedimentos relacionados com registo, processamento, orçamentação, contabilização e pagamentos dos vencimentos, pensões, descontos, abonos e outras despesas com o pessoal da função pública.

Decreto-lei n.º 10/96, de 26 de fevereiro – define as normas e os procedimentos a adotar na programação financeira e gestão de tesouraria, na contabilização integrada das receitas e despesas do Orçamento do Estado, e na gestão e controlo orçamental, e institui os novos meios de pagamento do Tesouro.

Decreto-lei n.º 49/75, de 17 de novembro – define a classificação das receitas e despesas públicas.

Decreto de 14 de setembro de 1900 – Regulamento Geral da Administração da Fazenda, da sua fiscalização superior e da contabilidade pública nas províncias ultramarinas.

Decreto Regulamentar n.º 18/2013, de 24 de Julho – Aprova as regras para o funcionamento do Fundo de Maneio.

Lei nº 78/V/98, de 7 de dezembro – define os princípios e as regras alusivas ao OE, os procedimentos para a sua elaboração, discussão, aprovação, execução, alteração, fiscalização e a responsabilidade orçamental.

Lei nº 86/IV/93, de 29 de novembro – define a competência, a organização e o funcionamento do TC.

Resolução nº 26/2014 de 19 de março – Aprova o Documento de Estratégia de Crescimento e Redução da Pobreza – principal instrumento de planeamento de médio prazo, cujos objetivos principais abrangem o combate à pobreza com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais, e o estímulo ao desenvolvimento sustentável do país.

Portaria nº28/2012, de 18 de Junho – Aprova o Documento Único de Cobrança.

Sítios Web

www.governo.cv

www.cfc.org.br

www.cnc.min-financas.pt

<http://www.ifac.org>

<http://www.oroc.pt/>

Comissão Europeia (2013) Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu: relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do sector público nos Estados-Membros “*A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*”. Bruxelas, [Acedido em 16/12/ de 2014] <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:PT:PDF>

ANEXOS

Anexo 1

Doutoramento em Ciências da Administração

“A institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde”

Guião da Entrevista

Parte 1 – Identificação do Entrevistado

1. Cargo/ Instituição

Parte 2 – A reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde

Nas últimas décadas em Cabo Verde iniciou-se uma reforma significativa da contabilidade pública, cujo principal marco foi a aprovação do Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de Novembro. Este diploma teve como objetivo a reforma da contabilidade pública. Desde essa altura, o sistema contabilístico do sector público tem sofrido modificações ao longo do tempo, passando mais recentemente de um regime de caixa para um regime de acréscimo, designadamente com a aprovação do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP). Neste contexto, pretendemos que responda nomeadamente ao seguinte:

1. Quais foram, no seu entender, os principais estímulos e principais motivos para efetuar esta reforma? O que levou à mudança? As reformas eram necessárias, porquê? (e.g. NGP; IFRSs na contabilidade empresarial)

2. Quais foram os principais objetivos e os resultados desejados com a reforma da contabilidade pública, designadamente com a criação do PNCP?

3. Quais, na sua opinião, foram os principais intervenientes/atores? Tem havido algumas pressões para a reforma? Se sim, de quem?

(e.g. Ministério das Finanças, Assembleia Nacional, entidades externas, profissionais de contabilidade, grupos de peritos, grupos de pressão etc....)

4. Em concreto, qual foi o seu envolvimento, ou da sua entidade, no processo da reforma? Como é que interferiram? Como foram afetados? As Vossas sugestões foram acatadas? Se não, porquê?

5. Como têm sido implementadas as mudanças? Quem tem intervindo aqui e como? Porque está a demorar tanto tempo para ser implementado o PNCP? O sistema legal tem ajudado ou impulsionando a reforma? E a burocracia do sistema administrativo? E a estrutura do Estado? Como? Porquê?

6. Acha que o contexto atual de Cabo Verde é favorável a que esta reforma continue ou que outras se iniciem? O que poderá vir a acontecer, por exemplo, com a aproximação da harmonização internacional? Existe alguma perspetiva para adotar as IPSAS (Normas internacionais da Contabilidade do Sector Público)? O contexto caboverdiano atual é favorável a isto?

Anexo 2

Carta de apresentação

Exmo. (a) Senhor (a)

Praia, agosto de 2016

Assunto: Entrevista no âmbito da tese de doutoramento

No âmbito da realização da minha tese de Doutoramento (Doutoramento em Ciências da Administração) na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (Portugal), intitulada *“A institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde”*, sob a supervisão da Professora Doutora Susana Jorge, gostaria de solicitar a Vossa colaboração.

O objetivo principal do trabalho é analisar a evolução e a situação atual do sistema contabilístico Cabo-verdiano ao nível do governo central, procurando compreender como têm atuado diversos fatores intervenientes no processo de reforma, como tal atuação tem conduzido à institucionalização do sistema de contabilidade pública atualmente em vigor e como poderá vir a determinar outras reformas futuras.

Para a realização desta investigação é necessário realizar entrevistas a alguns possíveis intervenientes no processo de reforma, como parece ser o Vosso caso, pelo que espero poder contar com a Vossa disponibilidade. A entrevista demorará aproximadamente 1h.

Desde já asseguro que os resultados serão estritamente confidenciais e usados apenas no âmbito desta investigação.

De seguida apresento algumas questões que fazem parte do guião da entrevista, para ajudar à Vossa preparação.

Nas últimas décadas em Cabo Verde iniciou-se uma reforma significativa da contabilidade pública, cujo principal marco foi a aprovação do Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de Novembro. Este diploma teve como objetivo a reforma da contabilidade pública. Desde essa altura, o sistema contabilístico do sector público tem sofrido modificações ao longo do tempo, passando mais recentemente de um regime de caixa para um regime de acréscimo, designadamente com a aprovação do Plano Nacional da Contabilidade Pública (PNCP). Neste contexto, pretendemos que responda nomeadamente ao seguinte:

1. Quais foram os estímulos e os principais motivos para efetuar esta reforma?
2. Quais foram os principais objetivos e os resultados desejados com a reforma da contabilidade pública, designadamente com a criação do PNCP?
3. Qual foi o seu envolvimento, ou da sua entidade, no processo da reforma? Como é que interferiram?
4. Como têm sido implementadas as mudanças? Quem tem intervindo aqui e como?
5. Acha que o contexto atual de Cabo Verde é favorável a que esta reforma continue ou outras se iniciem?

Agradeça muito a Vossa colaboração, dado que esta entrevista é de extrema importância para o meu estudo que, por sua vez, procura dar um contributo relevante para a literatura sobre as reformas da contabilidade pública em geral e para Cabo Verde em particular.

Com os melhores cumprimentos,

A Doutoranda

Jaqueline do Rosário Rosa Brito

Anexo 3

Exemplo da transcrição de uma entrevista

1. Quais foram, no seu entender, os principais estímulos e principais motivos para efetuar esta reforma? O que levou à mudança? As reformas eram necessárias, porquê?

A importância da *accountability*, o prestar contas. Para que haja transparência é necessário prestação de contas atempadas. A forma como a contabilidade pública era gerida não permitia isso. As melhores práticas internacionais ensinaram-nos que havia coisas importantes que tinham que mudar, por exemplo uma das questões, é que tínhamos uma contabilidade de caixa. Uma contabilidade que não reflete verdadeiramente a realidade, isso tinha claramente que mudar, a informação não era atempada. Há uma luta, o ano passado conseguimos uma grande vitória, conseguimos fechar dois anos, neste momento estamos dentro dos prazos legais. O MF tem que prestar contas para revisão pelo Tribunal de Contas no prazo de um ano e o TC depois tem mais um ano para analisar as contas e apresentar à Assembleia. Pretendemos reduzir esses prazos. Ainda existem trabalhos que são feitos manualmente, por isso esta demora. Atualmente com a ferramenta tecnológica, vai ser mais automatizado. O que vai permitir que os recursos humanos, que neste momento são utilizados para fazer tarefas mecânicas, passem a ter uma função de análise, uma função de auditoria das nossas próprias contas. Vamos conseguir entregar as contas muito mais rápidas ao TC.

As reformas são sempre essenciais, a questão é a velocidade de impacto das reformas. A velocidade não é como gostaríamos. No sector privado é diferente do público. A empresa é orientada ao lucro, no sector público é orientado para o bem comum. As prioridades não são sempre necessariamente as mesmas. A facilidade de implementação de mudanças não são as mesmas, porque mudança exigem sempre a socialização com os utilizadores que são muito mais resistentes.

A velocidade de introdução da mudança no sector público é sempre mais morosa que no sector privado. Pequenas alterações implicam alterações legais. As reformas são essenciais e têm que ser feitas.

2. Quais foram os principais objetivos e os resultados desejados com a reforma da contabilidade pública, designadamente com a criação do PNCP?

Alinhamento com as melhores práticas internacionais, mais transparência, melhor prestação de contas e de forma atempada, por forma a conseguirmos que a informação seja útil para a tomada de decisão.

3. Quais, na sua opinião, foram os principais intervenientes/atores? Tem havido algumas pressões para a reforma? Se sim, de quem?

Claramente a Direção Nacional de Orçamento e Contabilidade Pública, o Governo de uma forma geral, porque foi uma decisão tomada no Conselho de Ministros, a Gestora do Projeto, o Ministério das Finanças.

As reformas são essenciais, se queremos chegar a algum sítio temos que mudar alguma coisa para conseguirmos lá chegar. As organizações internacionais são nossos parceiros, eu não chamaria uma pressão, mas sim conselhos, diagnósticos, do qual são emanadas recomendações, são contributos e de uma forma geral o governo tem em atenção estas recomendações. Na prática é um apoio que as organizações internacionais nos dão, também apoiam em consultorias, aconselhamentos, meios financeiros, mas não é uma pressão. Como cidadão e contribuintes temos de exigir a transparência. A apresentação de contas de forma atempada, com dados de qualidade e a transparência é do interesse de todos os cabo-verdianos. É do interesse do país, estar transparente para manter o nível de credibilidade a nível internacional, passamos para um país de desenvolvimento médio por causa da transparência e da boa governação. Se não existir credibilidade, os parceiros não financiam os projetos.

4. Em concreto, qual foi o seu envolvimento, ou da sua entidade, no processo da reforma? Como é que interferiram? Como foram afetados? As Vossas sugestões foram acatadas? Se não, porquê?

Neste momento ainda somos Direção da Coordenação de reforma, na nova orgânica já não vai ser assim. O Primeiro-ministro vai ser o coordenador das reformas. A parte tecnológica vai ser separada da parte do acompanhamento das reformas. Até agora fazemos o acompanhamento das reformas, incluindo o PNCP e temos um papel predominante na ferramenta tecnológica.

A nossa equipa não só garante que os desenvolvimentos tecnológicos, informáticos sejam feitos de acordo com aquilo que está definido, também garantem que a implementação seja feita. Depois cada direção toma conta do seu departamento.

Em qualquer uma das reformas não é hábito ser informal, é mais formal, no qual são realizadas reuniões de trabalhos com os donos do negócio, sentamos na mesa discutimos os requisitos, onde queremos chegar, o que é realista, reajustámos às vezes que forem necessárias, portanto eu não diria que não é se as sugestões foram acatadas, é mais um trabalho conjunto de equipa.

5. Como têm sido implementadas as mudanças? Quem tem intervindo aqui e como? Porque está a demorar tanto tempo para ser implementado o PNCP? O sistema legal tem ajudado ou impulsionando a reforma? E a burocracia do sistema administrativo? E a estrutura do Estado? Como? Porquê?

Eu não diria que está a demorar tanto tempo a ser implementado o PNCP, ou não é a expressão mais correta. A parte legal e dos procedimentos já foram implementadas há alguns anos, o que está a ser implementado agora é a parte tecnológica. Há uma certa tendência para as pessoas dizerem que a reforma é a parte tecnológica mais não é, nós temos essencialmente quatro pilares em todas as reformas, recursos humanos, tecnologia, legislação e procedimentos. Esses quatro pilares têm que existir e estarem desenvolvidos, se um deles não existir a casa desaba, ou seja, não funciona.

A parte tecnológica só agora está a ser desenvolvida porque é necessário que outras coisas acontecessem primeiro, por exemplo a questão do património, a gestão de ativos não existia, teve que ser desenvolvido. Se não tiver a gestão de ativos, não se pode alimentar uma contabilidade pública com o real valor dos ativos. A gestão dos ativos é complexa, tem a questão das amortizações, o Estado é enorme tem as entradas e saídas de ativos diários, as realocações de ativos, revalorizações de ativos, tudo isso é muito, não é algo que se pode fazer com facilidade, com fiabilidade nos dados uma vez por ano. A contratação pública também foi desenvolvida. Houve uma reforma que é a bancarização, teve um impacto gigantesco, que permitiu a implementação da conta única do tesouro e fez com que todos ou quase todos os organismos, mesmos os que são autónomos pudessem começar a ter a sua parte financeira e orçamental dentro do SIGOF, aí começamos a ter dados dentro do SIGOF que permite movimentar a contabilidade pública, isto não existia antes.

Neste momento temos 99% do sector público bancarizado, ou seja, utilizando a conta única do tesouro. Não demorou a ser implementado o PNCP, faltavam peças para completar o puzzle. Se queremos implementar a contabilidade pública, temos que ter a informação de todo o sector público. Os municípios não estão bancarizados, porque não estão no SIGOF, mas estão no Sistema de Informação Municipal. É um processo que exige um grande trabalho da DNOCP. Tudo acontece no seu devido tempo.

O sistema legal, a revisão legal e procedimental são necessários em qualquer reforma. Tradicionalmente a administração pública é burocrática, desde a colonização à atualidade já melhoramos imenso. Podemos fazer melhor. No programa do governo é claro, tornar a administração pública mais eficaz, eficiente e célere e menos burocrática. Claramente nos próximos anos vamos ter uma administração pública mais célere e eficaz.

A estrutura do estado tem que ficar mais leve, e com o novo governo já começou, temos uma nova estrutura. A desconcentração era essencial para a reforma da contabilidade pública acontecer, seria impossível apenas o MF fazer todo o processamento, tratamento da informação e ao mesmo tempo fazer análise e controlo. Portanto a descentralização foi essencial, trouxe transparência, celeridade, permitiu descentralizar as funções, diversos atores passaram a ter diversas funções ao longo do processo, o que também permite maior controlo, e evita a possibilidade de eventuais fraudes. A estrutura orgânica do governo não teve qualquer papel na contabilidade. Obviamente a contabilidade pública deve refletir a estrutura orgânica.

A bancarização está associada à descentralização e esta por sua vez está associada à tecnologia, por sermos ilhas não seria fácil a descentralização. Sem a tecnologia, seria impossível.

6. Acha que o contexto atual de Cabo Verde é favorável a que esta reforma continue ou que outras se iniciem? O que poderá vir a acontecer, por exemplo, com a aproximação da harmonização internacional? Existe alguma perspetiva para adotar as IPSAS (Normas internacionais da Contabilidade do Sector Público)? O contexto cabo-verdiano atual é favorável a isto?

Sem dúvida o contexto atual é favorável e neste momento estamos a elaborar novos planos de reforma para 2017. O haver harmonização internacional é o único caminho possível, quanto mais aproximarmos dos princípios contabilísticos e das normas internacionais mas próximo do nosso objetivo estaremos. Os passos que têm sido dados demonstram isso. Se

pretendemos ter a transparência, a comparabilidade temos obrigatoriamente que nos aproximar, e ter a aproximação com as normas e os princípios contabilísticos internacionais. Já demos, vários passos neste sentido, para no futuro adotar as IPSAS. A lei que aprova o PNCP e a criação da normalização contabilística demonstram isso. A Comissão de Normalização Contabilística tem estado um pouco passiva, é necessário a dinamização nesta vertente, claramente este é o caminho. O contexto cabo-verdiano é favorável a isto.