

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A REFORMA FINANCEIRA DO
ESTADO E OS MODELOS DE
GOVERNAÇÃO E GESTÃO PÚBLICA

Inês Mendes Silva

Lisboa, outubro de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A REFORMA FINANCEIRA DO
ESTADO E OS MODELOS DE
GOVERNAÇÃO E GESTÃO PÚBLICA

Inês Mendes Silva

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica de Ana Lúcia da Silva Romão, Professora Auxiliar da Unidade de Coordenação de Administração Pública, do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa.

Constituição do Júri:

Presidente Prof. Doutor Fábio Albuquerque

Arguente Prof.^a Doutora Ana Catarina Kaizeler

Vogal Prof.^a Doutora Ana Lúcia Romão

Lisboa, outubro de 2018

Aos meus pais.

Agradecimentos

A realização desta dissertação não teria sido possível sem o contributo e o apoio de algumas pessoas às quais não posso deixar de agradecer.

Começo por agradecer à minha orientadora, Professora Ana Lúcia da Silva Romão, por ter aceite o convite de me acompanhar nesta etapa da minha vida. Obrigada pela sua disponibilização, orientação e pela sua preciosa ajuda na elaboração deste trabalho.

Agradeço à minha família, em especial aos meus pais, por tornarem isto possível, por estarem sempre presentes e por me apoiarem ao longo de toda a minha vida.

Agradeço ao meu namorado por todo o carinho, paciência e compreensão ao longo deste percurso, e aos meus amigos pelo incentivo que sempre me deram.

Aos demais que não citei um muito obrigado por, de uma maneira ou de outra, terem contribuído para a realização deste trabalho.

Resumo

A Reforma Financeira do Estado engloba o novo referencial contabilístico para as Administrações Públicas, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), convergente com os sistemas que, atualmente, vêm sendo adotados a nível internacional com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), verificando-se, assim, um acréscimo de transparência, *accountability* e de informação de apoio à decisão.

O SNC-AP pretende adotar um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas a nível internacional, implementar a base de acréscimo na contabilidade das administrações públicas e consolidar de uma forma harmonizada todos os seus níveis, o que conduzirá a uma maior transparência, utilidade e comparabilidade de todas as administrações públicas.

Este estudo pretende analisar se a nova Reforma Financeira do Estado contribui para o reforço da transparência e da *accountability* nas Administrações Públicas, numa altura em que se requer maior integridade e credibilidade às contas públicas.

Com base na técnica da análise de conteúdo, em que foi analisado o SNC-AP, a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) e outra legislação e documentação complementar, foi possível concluir, que de uma forma geral, a transparência e a *accountability* têm vindo a ser reforçadas, principalmente com o contributo do SNC-AP e da nova LEO.

Palavras-chave: Administrações Públicas, *Accountability*, Contabilidade Pública, Reforma Financeira, SNC-AP, Transparência

Abstract

The Financial Reform of the State encompasses the new accounting framework for Public Administrations, the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), which converges with the systems currently being adopted at the international level with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), thus increasing transparency, accountability and decision support information.

The SNC-AP intends to adopt a more efficient and more convergent budgetary and financial system with systems at international level, to implement the accrual basis in the general government accounts and to consolidate in a harmonized way all the levels of the public administrations which will lead to greater transparency, utility and comparability of all public administrations.

This study intends to analyze how the new Financial Reform of the State improves transparency and accounting in public administrations, and it is important to address the broad lines and the challenges that this project brings at a time when greater transparency is required and credibility of public accounts.

Based on the technique of content analysis, in which the SNC-AP, the budget framework law (LEO) and other complementary legislation and documentation were analyzed, it was possible to conclude that, in a general way, transparency and accountability have been reinforced, especially with the contribution of the SNC-AP and the new LEO.

Keywords: Public Administrations, *Accountability*, Public Accounting, Financial Reform, SNC-AP, Transparency

Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Objeto e Objetivo da Investigação.....	1
1.2. Metodologia Geral.....	3
1.3. Estrutura da dissertação.....	3
2. Enquadramento Teórico.....	5
2.1. A Contabilidade Pública em Portugal.....	5
2.2. Modelos de Governação e Gestão Pública.....	8
2.3. Transparência e <i>Accountability</i>	11
3. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.....	14
3.1. Estrutura Concetual.....	15
3.2. Implementação do SNC-AP.....	21
3.3. Adoção das IPSAS.....	24
3.4. Prestação das contas públicas.....	26
4. Lei de Enquadramento Orçamental.....	31
4.1. Contexto.....	31
4.2. A Reforma da Lei de Enquadramento Orçamental.....	32
4.2.1. Processo orçamental.....	33
4.2.2. Orçamentação por programas.....	35
4.2.3. Princípios orçamentais.....	36
4.2.4. Regras orçamentais.....	39
4.3. Implementação da LEO.....	42
5. Estudo Empírico.....	44
5.1. Metodologia.....	44
5.2. Análise e Discussão dos Resultados.....	46

5.2.1. A Transparência e a <i>Accountability</i> na Administração Pública	46
5.2.1.1. A Transparência.....	47
5.2.1.2. A <i>Accountability</i>	53
5.2.2. Economia, Eficácia e Eficiência.....	55
5.2.3. Análise Documental	59
5.2.3.1. Análise de Conteúdo.....	60
6. Conclusão	65
Referências Bibliográficas.....	67
Legislação	73

Índice de Tabelas

Tabela 5.1. Lista de códigos	61
Tabela 5.2. Matriz de códigos	62
Tabela 5.3. Frequência de códigos – Lei de Bases da Contabilidade Pública e RAFE.....	63
Tabela 5.4. Frequência de códigos – LEO 2001 vs. LEO 2015	63
Tabela 5.5. Frequência de códigos – POC-P vs. SNC-AP	64

Lista de Abreviaturas

CADA	Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
EC	Estrutura Concetual
ECE	Entidade Contabilística do Estado
EPSAS	<i>European Public Sector Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
ITM	Índice de Transparência Municipal
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
NCP	Norma de Contabilidade Pública
NGP	Nova Gestão Pública
OP	Orçamentação por programas
PIB	Produto Interno Bruto
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POC-P	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Regime de Administração Financeira do Estado
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
UE	União Europeia
UNILEO	Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

1. Introdução

1.1. Objeto e Objetivo da Investigação

O SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro enquadra-se na Reforma Financeira do Estado e é convergente com os sistemas que, atualmente, vêm sendo adotados a nível internacional com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), verificando-se, assim, um acréscimo de transparência, *accountability* e de informação de apoio à decisão.

O presente trabalho pretende estudar de que forma a nova Reforma Financeira do Estado poderá contribuir para uma melhoria da transparência e da *accountability* nas Administrações Públicas. Para tal iremos proceder ao estudo da evolução da contabilidade pública em Portugal, a partir da década de 90, desde a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, passando pelo Regime de Administração Financeira do Estado, pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública, pela Lei do Enquadramento Orçamental, nas suas várias versões, até à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, de forma a compreender as alterações que esta Reforma Financeira do Estado introduziu, à luz dos Modelos de Governança e Gestão Pública, partindo da pergunta “Qual o contributo da nova Reforma Financeira do Estado para o reforço da transparência e da *accountability* nas Administrações Públicas?”.

Um dos objetos de estudo será a Lei de Bases da Contabilidade Pública, aprovada pela Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro que definiu o regime financeiro a aplicar aos serviços e organismos da Administração Central, e introduziu, pela primeira vez, a contabilidade de acréscimo que só ficou concluída com a publicação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho.

Esse Decreto-Lei, que será outro dos objetos de estudo, estabeleceu o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE).

O objeto principal de estudo será o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro com o objetivo de resolver a fragmentação e as inconsistências da contabilidade pública, permitindo dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional.

O estudo da LEO, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro será também relevante no decorrer da investigação. Esta lei estabelece princípios e regras orçamentais aplicáveis ao setor das administrações públicas e o regime do processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, bem como as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira, respeitantes ao perímetro do subsector da administração central e do subsector da segurança social.

As etapas que se procuram realizar neste estudo são as seguintes:

- Estudar detalhadamente os Modelos de Governação e Gestão Pública, nomeadamente o Modelo da Nova Gestão Pública e os modelos pós-Nova Gestão Pública;
- Analisar aprofundadamente o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que aprova o SNC-AP;
- Analisar a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro que aprova a nova Lei de Enquadramento Orçamental;
- Verificar a existência de regras e princípios no SNC-AP que traduzam os objetivos de transparência e *accountability*;
- Verificar a existência de informação complementar ao SNC-AP que traduza os objetivos de transparência e *accountability*;
- Verificar a existência de regras e princípios na nova LEO que traduzam os objetivos de transparência e *accountability*;
- Verificar a existência de informação complementar à nova LEO que traduza os objetivos de transparência e *accountability*.
- Identificar e caracterizar os conceitos de transparência e *accountability*;
- Identificar os elementos obrigatórios de prestação de contas das entidades públicas e a sua relação com objetivos de transparência e *accountability*.

Como ponto de partida, propomo-nos estudar, de uma forma sintética, o contexto e a legislação em vigor desde a década de 90, nomeadamente a Lei de Bases da Contabilidade Pública, o RAFE, a LEO e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POC-P) e Planos Setoriais.

A seguir propomo-nos investigar, de forma aprofundada, através da aplicação da técnica de análise de conteúdo aos diplomas legais e à documentação complementar, se a nova Reforma Financeira do Estado contribuirá para o aumento da transparência,

accountability e qualidade da informação financeira e para a simplificação da comparação e interoperabilidade entre setores e organizações governamentais.

Por fim, propomo-nos relacionar as alterações identificadas no novo enquadramento legal com os modelos de governação e gestão pública, nomeadamente o modelo da Nova Gestão Pública e o modelo da Governança Pública.

1.2. Metodologia Geral

Segundo Reis (2010), a metodologia de investigação pode definir-se como o «método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões e, como tal, um caminho ou conjunto de fases progressivas que conduzem a um fim».

Deste modo, a metodologia proposta incluirá pesquisa bibliográfica e revisão da literatura (artigos científicos, livros e outros trabalhos científicos), pesquisa documental e levantamento da legislação existente.

Segundo Fortin (2009), o investigador deve seleccionar o método de recolha de dados tendo sempre presente quer a pergunta de partida/questões de investigação, quer os objetivos que se pretendem atingir.

Nesse sentido, recorrer-se-á à técnica da análise de conteúdo, utilizando um software específico para o efeito, aplicada ao estudo da legislação e documentação complementar.

A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que consiste em avaliar de forma sistemática um corpo de texto por forma a analisar e a quantificar a ocorrência de palavras/frases/temas considerados “chave” que possibilitem dar resposta às questões de pesquisa (Bardin, 1977).

Este estudo está redigido conforme o Novo Acordo Ortográfico, contudo, em citações de autores nacionais, optámos por manter a grafia dos mesmos (antigo acordo ortográfico).

As referências bibliográficas são efetuadas com base na Norma APA (6.º Edição).

1.3. Estrutura da dissertação

O presente trabalho encontra-se dividido em seis capítulos.

O primeiro capítulo referente à introdução apresenta o tema da dissertação, os objetivos que se pretendem atingir, os objetos de estudo e a metodologia geral do trabalho.

No segundo capítulo, alusivo ao enquadramento teórico, é feito um breve enquadramento da evolução da Contabilidade Pública em Portugal, a partir da década de 90, desde a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, passando pelo Regime de Administração Financeira do Estado, pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública, pela Lei do Enquadramento Orçamental, nas suas várias versões, até à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas; são abordados os modelos de Governação e Gestão Pública; e identificados e caracterizados os conceitos de transparência e *accountability*.

O terceiro capítulo é dedicado ao Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, que é o objeto principal de estudo, apresentando as características deste documento. É ainda abordado o tema da adoção das IPSAS e os elementos obrigatórios das prestações de contas.

No quarto capítulo é analisada a Lei de Enquadramento Orçamental, que constitui outro dos objetos de estudo.

No quinto capítulo, referente ao estudo empírico, é apresentada a metodologia seguida e são analisados e discutidos os resultados obtidos, através da análise de conteúdo, de forma a dar resposta à pergunta de investigação previamente formulada.

Por último, no sexto capítulo, são apresentadas as conclusões a que se chegou com a realização deste trabalho de investigação.

2. Enquadramento Teórico

2.1. A Contabilidade Pública em Portugal

De acordo com Araújo (2005), a contabilidade pública é um instrumento único das finanças públicas, que se pode traduzir por um «conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos», sendo que a evolução da contabilidade pública em Portugal foi impulsionada pelos países vizinhos, tendo sido relativamente lenta até aos anos 90.

A partir da década de 90, a Contabilidade Pública em Portugal, começou-se a revolucionar verificando-se as maiores alterações na contabilidade, a qual era meramente orçamental. Deu-se início a processos de reforma ao nível da contabilidade pública como resposta às novas exigências de gestão e informação (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016). Dessa forma, tem-se assistido a um processo de mudança na administração pública com o intuito de assegurar uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos (Jesus & Eirado, 2012).

Com a entrada na Comunidade Económica Europeia em 1986 verificaram-se grandes mudanças no sector público, continuando o estado, e os estados-membros, a impor regulamentação e a exercer pressões coercivas (Vaz, 2016).

As grandes alterações na contabilidade pública portuguesa sentiram-se a partir de 1990 com a publicação da Lei n.º 8/90 que aprovou a Lei de Bases da Contabilidade Pública, com a criação da Lei do Enquadramento Orçamental aprovada pela Lei n.º 6/91 e pela publicação do Regime de Administração e Financeira do Estado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92.

Até à publicação da Lei das Bases da Contabilidade Pública, a contabilidade era unicamente orçamental, ou seja, apenas receitas e despesas. Esta lei veio reformular alguns pontos fundamentais na contabilidade pública em Portugal como o regime financeiro, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e das despesas. O grande objetivo desta lei foi introduzir normas e princípios na Administração Pública de forma a haver uma maior harmonia e normalização nas contas públicas (Vaz, 2016).

A contabilidade pública continuou a evoluir desta vez com a publicação da LEO, inicialmente publicada em 1991, tendo sofrido algumas alterações com o decorrer do

tempo estando atualmente em vigor a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, o qual iremos abordar no capítulo 4. Esta lei veio apresentar todo o processo orçamental necessário para a elaboração do Orçamento do Estado, ou seja, como este deve ser organizado, apresentado, debatido, aprovado, executado, fiscalizado e controlado (Vaz, 2016).

O RAFE aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho vem dar continuidade ao processo de reforma orçamental e da contabilidade pública. Este novo regime aprovou princípios inovadores no que diz respeito à organização dos serviços. Definiu dois regimes de contabilidade para os organismos e serviços da administração pública: o regime geral e o regime excecional. O regime geral é a regra do regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da administração pública, sendo que este regime aplica-se aos organismos que dispõem de autonomia administrativa. Neste regime passaram a ter de adotar uma contabilidade de compromissos e uma contabilidade de caixa. O regime excecional aplica-se aos organismos com autonomia administrativa e financeira, passando a ter que adotar um sistema de contabilidade integrado no Plano Oficial de Contabilidade para permitir um controlo orçamental permanente (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016).

Apesar das inúmeras mudanças ao nível da contabilidade pública existiam ainda algumas lacunas e, portanto, em 1997, foi publicado o POC-P aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que foi o eixo central da Reforma da Administração Financeira do Estado e foi bastante importante para a adoção do regime de contabilidade de acréscimo. O POC-P teve como grande objetivo implementar num sistema de contabilidade único que contemplasse uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica em todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, assim como de Segurança Social (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016).

O POC-P foi elaborado tanto com base no Plano Oficial de Contabilidade (POC) como no Plano de Contabilidade Pública espanhol. Segundo o preâmbulo do diploma, o modelo de contabilidade orçamental no POC-P foi baseado no Plano de Contabilidade Pública espanhol e o modelo de contabilidade patrimonial foi elaborado de acordo com o POC (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016).

O POC-P deveria ser um instrumento de apoio à tomada de decisões dos gestores de maneira a ser útil para uma melhor gestão das entidades (Gonçalves & Quinaz, 2013).

Foi implementado o método digráfico e criado um plano de contas que vai desde a classe 0 à classe 9 (Vaz, 2016).

Antes da entrada em vigor do POC-P, os serviços e organismos da Administração Pública eram obrigados a facultar dados ao Ministério das Finanças, mas com a aprovação do POC-P estes ficam também obrigados a facultar dados ao Instituto Nacional de Estatística, o balanço, a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental e os anexos às demonstrações financeiras (Vaz, 2016).

Com a publicação deste plano e de acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, foi criado, no âmbito do Ministério das Finanças, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, a qual foi aprovada com a publicação do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março. Esta comissão é integrada por dois órgãos: a comissão executiva – à qual cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POC-P – e o conselho de normalização contabilística – que coordena a aplicação sectorial do POC-P.

A partir de 1999 começaram a ser publicados os planos setoriais específicos para alguns subsectores da administração pública, designadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro. Em 2000 foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação pela Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro e o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde, pela Portaria n.º 798/2000, de 28 de setembro. O último a ser publicado foi o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

Estes planos vêm cumprir o objetivo do POC-P de integrar os três sistemas contabilísticos, pretendendo-se uma contabilidade pública moderna que para além de se preocupar com o cumprimento da Lei e do Orçamento, seja capaz de responder às necessidades da gestão, desenvolvendo técnicas de gestão de forma a disponibilizar informação que possibilite analisar se a gestão de recursos é realizada de forma eficiente, eficaz e económica (Teixeira, 2009).

Apesar do POC-P ter contribuído para a evolução do sistema contabilístico do setor público português, este divergia das IPSAS e no contexto de crise iniciada em 2010 na Europa, a União Europeia (UE) exigiu dos Estados membros a elaboração de normas de forma a facilitar a consolidação de contas, de forma a obter uma maior *accountability* e

transparência (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016). É neste contexto que foi criado o SNC-AP, o qual iremos abordar no capítulo 3.

2.2. Modelos de Governação e Gestão Pública

A Administração Pública, ao longo dos anos, conheceu várias reformas que assentam em modelos organizacionais, visando a introdução de novas práticas, novas formas de gestão, de governança e de liderança (Gonçalves, 2011).

Numa primeira fase a Administração Pública assentava em grande parte num modelo baseado na teoria da burocracia proposta por Max Weber.

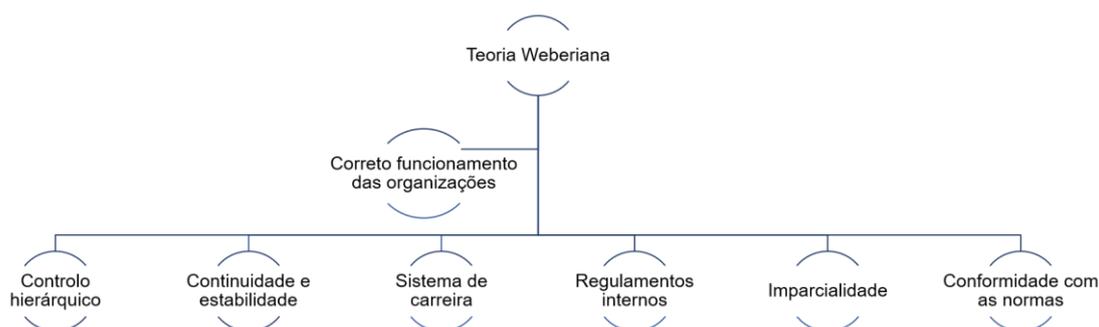


Figura 2.1 Teoria Weberiana

Fonte: Elaboração própria

Na teoria Weberiana, de acordo com Gonçalves (2011), e como se pode observar pela Tabela 2.1, o foco era o correto funcionamento das organizações e, portanto, o cumprimento das normas e regulamentos tinham uma grande importância, os cargos prevaleciam não interessando as pessoas que os ocupavam e defendia ainda um respeito absoluto pela hierarquização da autoridade. Segundo as características deste modelo, dá-se destaque ao controlo hierárquico, à continuidade e estabilidade, ao sistema de carreira, aos regulamentos internos, à imparcialidade e à conformidade com as normas (Araújo, 2007).

Este modelo de organização foi adotado pelo facto destas características terem sido consideradas adequadas à natureza das atividades desenvolvidas na Administração Pública (Araújo, 2007).

Na década de 80 do século XX as críticas a este modelo são notórias, atingindo também as “fraquezas” do próprio modelo de estado social e o aumento significativo do peso das despesas públicas. Segundo Araújo (2007, p. 2) «a estruturação das actividades com base na hierarquia limita o envolvimento dos funcionários na gestão», ou seja, ao se concentrar todo o poder no topo da organização isso condiciona o processo de decisão no sentido de ter de haver uma constante comunicação com os níveis superiores da hierarquia de forma a dar resposta às decisões a tomar. Consequentemente, a capacidade de resposta é reduzida em contraste com os custos mais elevados de funcionamento. A desresponsabilização, a ineficiência e o excesso de formalismo são outros dos problemas relacionados com este modelo.

Os problemas financeiros dos governos, uma administração cada vez mais gastadora e ineficiente, o decréscimo da satisfação dos cidadãos em relação à qualidade dos serviços e o sistema muito permissivo, que não disponha de uma eficiente utilização dos recursos, levou à necessidade de uma Administração Pública mais eficiente, célere e responsável que desse resposta às necessidades da sociedade (Araújo, 2007).

Nesse sentido, surgiu o modelo gestor, designado por Nova Gestão Pública (NGP), com objetivo de introduzir uma maior eficácia e eficiência na Administração Pública e de ser capaz de dar resposta aos problemas económicos e sociais.

A NGP é um modelo gestor que surgiu com o intuito de introduzir na gestão pública técnicas e processos da gestão privada (Rocha, 2011b) que teve como linhas orientadoras da reforma o reforço da *accountability*, a melhoria do desempenho e da eficiência da Administração Pública, tornando-a mais transparente e orientada para o cidadão como cliente e alterações ao nível da liderança, motivação e numa inovação mais centrada nos *outputs* (resultados) (Rodrigues & Araújo, 2005).

O modelo da NGP tem como paradigma mudar as estruturas de gestão, processos e práticas no setor público, com o objetivo de melhorar a eficiência e tornar as organizações mais responsáveis (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015).

Como Bilhim (2014) afirma, tomou-se consciência de que uma boa governação implica um bom Governo, uma eficácia dos serviços públicos e uma elevada produtividade do sector público, tal como existe no privado, defendendo que, com a NGP conseguiu-se um Estado mais «eficiente, eficaz, produtivo, transparente, flexível, com a noção de cidadão-cliente e o recurso a privatizações, à descentralização e à desregulamentação» (p. 31).

Esta nova era abandona a premissa de Estado intervencionista, passando o Estado a ter um papel gestor, fixando-o numa função mais reguladora, prevalecendo as políticas públicas privadas (Gonçalves, 2011).

Com o surgimento da NGP o poder decisório foi descentralizado pelas unidades públicas, tendo sido transferido o poder para os gestores de cada unidade administrativa (Rodrigues, 2009).

A NGP originou grandes pressões no sentido de introduzir e adaptar de forma eficiente a contabilidade no setor público, especialmente na transição do regime de caixa para o regime do acréscimo (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015).

A ascensão da NGP é considerada um importante estímulo para as novas reformas da Contabilidade Pública (Hood, 1995), no entanto, a produção de bens e serviços públicos acarreta diversas alternativas de coordenação e controlo, tanto o Governo se responsabiliza pelo fornecimento de serviços à população, como pode optar por contratar um privado que assuma essa responsabilidade, ou cria sociedades comerciais, ou promove parcerias com organizações não governamentais sem fins lucrativos ou pode ainda promover a associação entre organismos públicos. Em consequência ao aparecimento destes atores foi necessária uma mudança da gestão pública, mudança essa designada por governança (Natário, Fernandes, & Silva, 2013).

Segundo Rocha (2001), um novo modelo de gestão vem permitir descobrir as diferenças entre gestão pública e gestão privada e entender que a burocracia é essencial para uma boa gestão pública pois proporciona o controlo e a responsabilidade. A governança realça não só os valores relacionados com a gestão privada como a eficiência e a eficácia mas também a legalidade, a legitimidade e a ética.

As democracias modernas orientam-se pela boa governança e pela efetiva participação dos cidadãos, levando a que o conceito de governança possa ser descrito pela forma como os governos se relacionam com os cidadãos e consequentemente como são tomadas as decisões num mundo mais moderno e complexo (Natário, Fernandes, & Silva, 2013).

De acordo com Löffler (2001, p. 212 citado por Kissler & Heidemann, 2006, p. 482)¹, governança pode-se entender por

¹ Löffler, E. (2001). Governance: Die neue Generation von Staats – und Verwaltungs – modernisierung. *Verwaltung + Management*, 7 (4), pp. 212-215.

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Diversos outros autores descrevem governança como um sistema de governar diferente do modelo tradicional, no qual passa a existir uma cooperação entre o estado e as organizações dos setores público e privado para a resolução de problemas (Natário, Fernandes, & Silva, 2013).

No entanto, não há uma definição exata do conceito de governança, sendo um termo usado para se referir a políticas de desenvolvimento que se orientavam por pressupostos sobre elementos estruturais que, segundo a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), são necessários ao desenvolvimento das sociedades, como a gestão, a legalidade, a responsabilidade e transparência do setor público (Kissler & Heidemann, 2006).

A abordagem deste novo modelo é bastante mais abrangente, procurando envolver os cidadãos nas tomadas de decisões, ao contrário do modelo da NGP que tem uma abordagem mais focada, concentrada e individual, ou seja, enquanto que a NGP era orientada para os serviços a Governança é orientada para o cidadão (Natário, Fernandes, & Silva, 2013).

O surgimento deste novo modelo, aparece como uma nova forma de estruturar as funções e a orgânica do Estado, favorecendo as relações entre a administração e o cidadão, como fator de diferenciação e de competitividade dos territórios (Natário, Fernandes, & Silva, 2013).

2.3. Transparência e *Accountability*

A NGP propunha uma maior responsabilidade, transparência e *accountability* no setor público, verificando-se uma ligação entre o uso de instrumentos financeiros provenientes, na sua maioria, da gestão do setor privado (Romão, 2018).

Rocha (2011a, p. 95), analisa os diferentes significados do conceito *accountability* no contexto dos diversos modelos teóricos de administração pública, definindo-o assim

«como a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade».

Siu (2011), define *accountability* como o dever de prestar contas, quando uma pessoa ou entidade assume a responsabilidade de gerir uma soma de recursos, tendo o compromisso de demonstrar o resultado obtido em relação aos recursos recebidos.

Bovens (2007), indica ainda três características importantes da *accountability*: pode servir como um instrumento de prevenção da corrupção e do abuso de poder, contribuir para um aumento de eficácia e eficiência da Administração Pública e ainda fortificar a legitimidade da governação.

O conceito de *accountability* está também diretamente relacionado com o conceito de transparência, que apresenta como requisito-base a prestação de informação (Jorge, Sá, & Lourenço, 2012).

A transparência implica um acessível acesso a informação fiável, completa, atualizada e comparável a nível internacional sobre as atividades do Estado, permitindo uma avaliação mais precisa sobre a posição financeira do Estado, assim como os custos reais e benefícios das atividades do setor público (Cardoso, 2014).

A transparência proporciona um aumento da confiança na administração pública por parte dos cidadãos, assim como, um maior controlo da corrupção, promovendo a eficiência, a integridade e a *accountability* (Romão, 2018).

A transparência orçamental pressupõe a disponibilização de informação sobre a implementação e a execução dos programas, os objetivos da política orçamental e os orçamentos e contas do setor das administrações públicas, por subsetor. Consequentemente, esta informação permite um melhor e mais atempado controlo da execução orçamental e o reconhecimento de potenciais riscos orçamentais (Reis, 2017).

A fácil obtenção da informação é um dos elementos com grande impacto na perceção da transparência, sendo a acessibilidade da informação um dos componentes essenciais. A relevância da informação que é divulgada é também um dos elementos impactantes da transparência, mas que depende das necessidades dos diferentes utilizadores (Martins, 2013).

A transparência e a prestação de contas (*accountability*) são dois aspetos essenciais para uma melhor gestão pública, pois, conforme salienta a OECD (2002), a transparência é o

elemento chave para uma boa governação. A clareza sobre como são usados os fundos públicos é essencial para que os funcionários públicos possam ser responsabilizados pela eficácia e eficiência. Assim como, ter um processo orçamental desperta a confiança na sociedade, de que os interesses e opiniões dos cidadãos são respeitados, e de que os dinheiros públicos são bem empregues. Um orçamento transparente e inclusivo possibilita assim, melhores resultados e políticas públicas mais responsivas, impactantes e justas.

Dado o estreito relacionamento entre transparência e *accountability*, o acesso à informação governamental pelo cidadão deve ser então uma preocupação constante por parte dos agentes públicos, remetendo assim, por um lado, para a obrigatoriedade por parte dos agentes públicos em prestar contas relativamente ao uso de recursos públicos, e por outro, para a importância de os governos estarem aptos a responder aos cidadãos no que diz respeito aos objetivos previamente estabelecidos em termos de políticas públicas (Jorge, Sá, & Lourenço, 2012).

Para um melhoramento da governação pública é preciso que as entidades públicas disponibilizem informação e que os cidadãos consigam, facilmente, aceder a essa informação (Jorge, Sá, & Lourenço, 2012).

3. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O setor público, assim como o setor privado, sentiu a necessidade de pensar na harmonização da sua contabilidade através da adoção das normas internacionais de contabilidade pública. Por sua vez foi aprovado o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 09 de junho que incumbiu a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de concretizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único sistema de normalização contabilística adaptado às normas internacionais específicas para o sector público (IPSAS).

As IPSAS, que iremos abordar no ponto 3.4., são as normas internacionais de contabilidade do setor público que assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público, se conforma com os princípios da economia, eficiência e eficácia, depende de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação, o desempenho económico e financeiro de um Estado (Marques, 2017).

Neste sentido, e de forma a harmonizar a contabilidade do setor público, foi aprovado o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

O SNC-AP tem com objetivo resolver a fragmentação e as inconsistências da contabilidade pública, permitindo dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional.

Este diploma aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas. Para efeitos do diploma, entende-se por entidades públicas reclassificadas as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsectores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional.

De acordo com o artigo 6.º do Decreto-lei que aprova o SNC-AP, este permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, como por

exemplo: permitindo uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade, assim como proporcionando informação para a determinação dos gastos públicos e para a elaboração de todo o tipo de contas, permitindo mais transparência e um maior controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos.

Este sistema de normalização contabilístico exige que a contabilidade se faça na base do acréscimo, integrando uma estrutura concetual da informação financeira pública, um conjunto de 27 normas de contabilidade pública específicas para determinadas transações e assuntos (incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental), convergentes com as IPSAS, um plano de contas multidimensional e um conjunto de modelos harmonizados para a apresentação de demonstrações financeiras e de relato orçamental (incluídos na NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras e NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental).

O SNC-AP acarreta diversos benefícios, como a disponibilização de informação financeira e orçamental mais completa e mais relevante, uma maior facilidade na consolidação de contas entre entidades do setor empresarial, não lucrativo e setor público, um aumento da comparabilidade nacional e internacional, um aumento da transparência no relato financeiro e na contabilidade e uma melhoria da informação para as estatísticas nacionais (Rodrigues, 2017).

O SNC-AP foi concebido e desenvolvido tomando como fontes de informação as mais recentes normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*, as normas contabilísticas em vigor aplicáveis aos sectores público e privado e as normas contabilísticas utilizadas pela Comissão Europeia. Este novo referencial contabilístico para as administrações públicas consubstancia alterações nos processos de registo e relato financeiro das entidades públicas, fazendo-as pensar a contabilidade na ótica de acréscimo e não só na ótica de caixa (Monteiro, 2016).

3.1. Estrutura Concetual

De acordo com o diploma, a Estrutura Concetual (EC), a que se refere o artigo 2.º, determina os conceitos necessários à criação e desenvolvimento de normas de

contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras das entidades públicas.

Para o desenvolvimento de uma EC para as Administrações Públicas é preciso ter em consideração que as entidades públicas acarretam algumas características diferenciadoras, as quais o SNC-AP destaca as seguintes:

- Transações sem contraprestação – são transações em que não há uma troca de valores aproximadamente iguais, sendo exemplo, os impostos, multas, taxas e transferências;
- Orçamento do Estado e execução orçamental – um elemento diferenciador no setor público é o Orçamento do Estado. As entidades públicas efetuam o orçamento com as suas receitas e despesas, de modo a que o Parlamento e outros órgãos possam controlar os seus atos de gestão, através da execução orçamental. Assim, a informação orçamental tem uma grande importância porque permite que os seus utilizadores possam fazer uma comparação entre a receita e a despesa orçamentada e executada.
- A natureza dos programas e a longevidade no setor público – no setor público os programas, no geral, são de longo prazo, e para fazer face aos compromissos assumidos vão depender de impostos e contribuições.
- A natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas – outro elemento diferenciador no setor público é a natureza e a finalidade dos seus bens. No setor privado o objetivo de deter ativos é o de gerar lucros, enquanto que no setor público o objetivo é prestar serviços.
- O papel regulador das Administrações Públicas – as entidades que operam em alguns setores da economia são reguladas pelo Governo, diretamente ou indiretamente, através de entidades administrativas independentes. Esta regulação tem como objetivo a salvaguarda do interesse público.
- Relação com o relato estatístico – Portugal prepara dois tipos de informação financeira: uma na ótica das contas nacionais, tendo como objetivo a análise macroeconómica e tomada de decisões, e demonstrações orçamentais e demonstrações financeiras com o propósito da tomada de decisões e à responsabilidade pela prestação de contas, de forma individual e consolidada. A informação com vista à análise macroeconómica é preparada usando o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.

Analisando o diploma, a EC tem como finalidades ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das NCP, a formar opinião sobre a adaptação das demonstrações financeiras às NCP, a proporcionar conceitos necessários à formulação das NCP às entidades normalizadoras da contabilidade e a ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras;

A EC não é uma NCP, ou seja, não estabelece critérios de reconhecimento, mensuração ou divulgação. Posto isto, é possível que em alguns casos possa haver um conflito entre a EC e uma NCP. Se acontecer, os requisitos da NCP prevalecem em relação à da EC. Assim sendo, a EC centra-se nos seguintes aspetos:

- Objetivos das demonstrações financeiras;
- Características qualitativas que determinam a utilidade da informação presente nas demonstrações;
- Definição da entidade que relata;
- Os elementos das demonstrações financeiras;
- Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.

Objetivos das demonstrações financeiras:

O relato financeiro tem como objetivo proporcionar informação útil aos utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para a tomada de decisão.

As entidades públicas são responsáveis pela gestão e uso que fazem dos recursos que obtêm dos contribuintes, doadores, financiadores e outros que lhes concedem, tanto em relação àqueles de quem os obtêm como em relação àqueles que usam os recursos para prestar serviços, pois ambos exigem informação para tomarem decisões. Os cidadãos recebem serviços prestados pelas entidades e fornecem-lhes recurso, portanto o relato financeiro das entidades públicas visa responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos. O parlamento e outros órgãos deliberativos são utilizadores principais do relato financeiro fazendo uso contínuo dessa informação na qualidade de representantes dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes. Os principais utilizadores da informação financeira são assim os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes.

O Governo e as entidades públicas têm como principal função prestar serviços aos cidadãos, sendo que no geral esses serviços são prestados através de uma transação sem contraprestação. O Governo é responsável por todos os fornecedores de recursos e por aqueles que dependem dele para prestar esses serviços. Para que a prestação de contas seja feita de forma responsável as entidades públicas estão obrigadas a expor como usaram os seus recursos no fornecimento de serviços aos cidadãos e o seu cumprimento com a legislação. As entidades públicas são financiadas, no geral, por impostos e outras transações sem contraprestação, sendo que por essa razão, e por os cidadãos estarem dependentes dessas entidades para a prestação de serviços, as obrigações na prestação de contas incluem a informação sobre os serviços prestados pelas entidades públicas no período e a sua capacidade para continuar a prestá-los a longo prazo.

O relato financeiro proporciona informação relativamente à posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa, à prestação de serviços, informação financeira e não financeira prospetiva e ainda informação explicativa.

Características qualitativas da informação financeira:

A EC contempla as características qualitativas da informação incluídas no relato financeiro, fazendo com que a informação seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras e atinja os objetivos do relato financeiro. As principais características qualitativas são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade. Estas características qualitativas devem ser consideradas na preparação das demonstrações financeiras, devendo haver um equilíbrio entre elas. Estas são aplicáveis a toda a informação financeira e não financeira relatada incluindo a informação financeira histórica e prospetiva e notas explicativas.

No entanto estão associados alguns constrangimentos na informação incluída no relato financeiro, como a materialidade, a relação custo-benefício e o equilíbrio entre as características qualitativas. A materialidade, pois, a informação é material se a sua omissão ou incorreção influenciarem as decisões que os utilizadores das demonstrações financeiras tomam com base no relato financeiro da entidade pública no período de relato. Custo-benefício, ou seja, o relato financeiro acarreta custos e os seus benefícios devem justificar os custos de a obter. Mas avaliar se os benefícios da prestação de informação justificam os custos de a obter é uma questão de julgamento porque por vezes não é possível provar ou quantificar todos os custos e benefícios da informação. Equilíbrio entre

as características qualitativas, sendo que as características qualitativas operam em conjunto para contribuir para a utilidade da informação.

Definição da entidade que relata:

A entidade de relato pode ser o Governo ou qualquer organização, programa ou área de atividade identificável do setor público que prepare relatórios financeiros de finalidade geral.

Elementos das Demonstrações Financeiras:

A EC define os seguintes elementos das demonstrações financeiras:

- Ativo – recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado, sendo que um recurso é um item com a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros e tem de ser controlado pela entidade pública;
- Passivo – obrigação presente originada por um evento passado que gera uma saída de recursos, sendo que uma obrigação presente é uma obrigação vinculativa de carácter legal e à qual a entidade pública tem uma probabilidade mínima de evitar a saída de recursos. Para ser liquidado, um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade;
- Rendimentos e gastos – os rendimentos são aumentos e os gastos são diminuições no património líquido, que não sejam resultantes de distribuições do património líquido;
- Património Líquido – englobando o resultado líquido resultante da diferença entre os rendimentos e gastos descritos na demonstração de resultados; as contribuições para o património líquido que são influxos de recursos, realizados por entidades externas na sua condição de proprietários que estabeleçam ou reforcem o seu interesse no património líquido da entidade pública; e as distribuições do património líquido que são exfluxos de recursos, entregues a entidades externas na sua condição de proprietários, que extinguem ou reduzem o seu interesse no património líquido da empresa.

Reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras:

O reconhecimento é o processo de integrar numa demonstração financeira, um determinado item que cumpra a definição prevista de elemento e que possa ser mensurado

com fiabilidade, em conformidade com os critérios previstos na EC, sendo eles os seguintes: o item satisfaz a definição de um elemento; ou item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira.

Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras:

A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas, envolvendo a seleção de bases específicas de mensuração. Essa seleção para ativos e passivos contribui para alcançar os objetivos de relato financeiro das entidades públicas, disponibilizando informação que permite os utilizadores avaliarem:

- O custo dos serviços fornecidos nos períodos corrente e anterior;
- A capacidade operacional, ou seja, a capacidade de a entidade fornecer os serviços nos períodos futuros através da utilização de recursos físicos e outros recursos;
- A capacidade financeira, ou seja, a capacidade de a entidade financiar as suas atividades.

Não sendo possível eleger uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras, que permita maximizar a extensão em que a informação nelas contidas satisfaça os objetivos das demonstrações financeiras e permita balancear adequadamente as características qualitativas das mesmas, a EC visa identificar os fatores que são relevantes para a seleção de uma base de mensuração para cada ativo e passivo de forma a ir ao encontro dos objetivos da mensuração, baseando-se no custo histórico ou no valor corrente.

O custo histórico de um ativo é o valor de aquisição, produção ou de desenvolvimento desse ativo, que corresponde à quantia necessária de caixa ou equivalentes de caixa no momento da sua aquisição, produção ou desenvolvimento.

A mensuração dos ativos a valor corrente reflete o ambiente económico prevalecente na data de relato, sendo que o valor corrente pode ser proporcionado através da adoção de quatro bases de mensuração distintas: o valor de mercado, o custo de reposição, o valor realizável e o valor de uso. O valor de mercado é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes. O custo de reposição é o custo económico exigido para a entidade substituir o potencial de serviço de um ativo, com referência à data do relato financeiro.

O valor realizável consiste no valor que a entidade pública obteria pela venda do mesmo à data do relato financeiro, após dedução dos custos inerentes a essa venda. O valor de uso é o valor presente, calculado com referência à data do relato financeiro, do potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros do ativo, para a entidade pública, na media em que o ativo continue a ser utilizado pela mesma, acrescido do valor que a entidade pública espera obter do seu desreconhecimento no final da sua vida útil.

Os elementos passivos podem ser mensurados pelo custo histórico, pelo custo de cumprimento, pelo valor de mercado, pelo custo de libertação ou pelo preço de assunção.

Um passivo mensurado pelo custo histórico é reconhecido pela quantia da transação que origina a assunção da obrigação. O custo de cumprimento é o valor corrente necessário para cumprir as obrigações associadas a determinado passivo. O valor de mercado é definido pela quantia que o passivo será liquidado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes. O custo de libertação define-se pela quantia a gastar que permitiria a extinção imediata da obrigação. O preço de assunção é a quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar em troca da assunção de um determinado passivo, que já exista como obrigação de um terceiro.

3.2. Implementação do SNC-AP

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que aprova o SNC-AP, através do artigo 18.º, veio estabelecer o dia 1 de janeiro de 2017 para a entrada em vigor do referencial contabilístico, sem prejuízo da respetiva aplicação às entidades piloto que ocorreu durante o ano de 2016, com o objetivo de verificar as principais dificuldades da implementação do sistema e análise de eventuais lacunas existentes. Para além disso este projeto piloto pretendeu monitorizar e acompanhar o processo de implementação do novo normativo contanto com 53 entidades (doze autopropostas e as restantes convidadas), que constituíam a lista final de entidades piloto (Tribunal de Contas, 2016).

Estas entidades piloto foram acompanhadas através de formações garantidas pela Ordem dos Contabilistas Certificados e pela criação de um Gabinete Técnico, supervisionado pela CNC, para esclarecimento de questões contabilísticas. A CNC elaborou ainda um Manual de Implementação do SNC-AP e um portal de apoio, com o contributo das entidades piloto, Gabinete Técnico, CNC e observadores do Gabinete Técnico, com o

objetivo de proporcionar uma melhor e mais sustentada adaptação ao SNC-AP (Almeida, 2017).

Com a concretização do SNC-AP, foi também publicada uma nova LEO, aprovada pela Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, procedendo à reforma da LEO e revogando a anterior LEO aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, sendo que devido às ligações existentes entre a realização da nova LEO e a transição para o novo referencial contabilístico, a responsabilidade pela disseminação e implementação do SNC-AP foi concebida à Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental (UniLEO).

No entanto para que ocorresse essa entrada em vigor na data prevista seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais. Contudo, de acordo com o Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que procede à primeira alteração do SNC-AP, essas condições não foram verificadas à data, sendo aconselhável adiar a entrada em vigor do SNC-AP para 1 de janeiro de 2018, sem prejuízo do trabalho desenvolvido anteriormente. Porém o Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, vem prorrogar a data para a entrada em vigor do SNC-AP para 1 de janeiro de 2019, para o subsector local.

Posto isto, o Governo teria de apresentar um plano de ação para a divulgação e implementação gradual do SNC-AP, tratando-se de uma estratégia de cariz multidimensional e transversal a vários setores das Administrações Públicas, tendo também como objetivo envolver a UniLEO na coordenação e avaliação do processo de adaptação do SNC-AP (Almeida, 2017).

O Decreto-Lei n.º 85/2016 veio ainda exigir a elaboração de uma estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP no ano de 2017 por todas as entidades que integram as administrações públicas, que veio em resposta com a publicação da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril.

A preparação do orçamento no ano de 2017 foi ainda elaborado tendo em conta o referencial anterior, sendo que, a partir de 2017 deveria ter havido um ajustamento para os modelos de reporte previstos no SNC-AP. Posto isto, a preparação e aprovação de um orçamento segundo o SNC-AP deveria ocorrer durante o ano de 2017, ou seja, referente ao Orçamento de 2018 o qual não aconteceu.

Contudo, a relação custo/benefício da aplicação do regime geral do SNC-AP poderá não ser a mais adequada relativamente a entidades de menor dimensão e risco orçamental, e é por essa razão que no artigo 5.º do SNC-AP é descrito que essas entidades podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública, aprovado pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.

De acordo com o n.º 2 da Portaria anteriormente citada, o Regime Simplificado é aplicável às entidades, que integrando o âmbito do SNC-AP, definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, cumpram os requisitos para serem consideradas pequenas entidades ou microentidades, desde que as primeiras não optem pela aplicação do regime geral do SNC-AP e as segundas pela aplicação desse regime ou do regime simplificado das pequenas entidades.

Para este efeito são consideradas pequenas entidades aquelas que, integrando o âmbito do SNC-AP, apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €, já as microentidades são consideradas aquelas que, integrando o âmbito do SNC-AP, apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 €.

O Regime Simplificado do SNC-AP, indica que as entidades de menor dimensão fiquem desoneradas do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de contabilidade financeira que integram o SNC-AP, ficando as mesmas sujeitas a obrigações mais reduzidas face ao regime geral, especialmente quanto à contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como em relação ao seu relato.

Neste sentido, o regime simplificado para as pequenas entidades é composto por:

- Norma de Contabilidade Pública – Pequenas Entidades (NCP-PE);
- NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental e NCP 27 – Contabilidade de Gestão;
- Plano de Contas Multidimensional (PCM).

O regime simplificado para as microentidades é composto por:

- NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental;
- Divulgação do inventário do património.

O regime simplificado do SNC-AP vem possibilitar que entidades de menor dimensão, com poucos recursos, tanto humanos como financeiros, respondam de maneira apropriada às exigências que lhes são colocadas, permitindo uma boa gestão financeira e transparência nas contas públicas (Marques, 2017).

3.3. Adoção das IPSAS

As normas da contabilidade pública, em Portugal, foram sofrendo alterações ao longo dos anos com o intuito de se adaptarem às mudanças registadas nas entidades do setor público, fazendo com que as demonstrações financeiras sejam elaboradas com mais rigor, levando a um aumento da transparência das contas públicas (David & Abreu, 2016).

A crise da dívida pública que, em 2009 afetou imensos países da UE, foi um dos grandes acontecimentos que fez com que muitos países repensassem na maneira como apresentavam os seus resultados financeiros (Jesus & Almeida, 2017).

Por essa mesma razão e por tantas outras, como a globalização, a crise financeira mundial e a importância de divulgar, ao exterior, informação financeira e contabilística, sentiu-se necessidade de pensar na reformulação e harmonização da contabilidade do setor público, através da adoção das normas internacionais de contabilidade pública. Em consequência, um movimento com vista à harmonização da contabilidade pública levou à publicação de 32 Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) para a aplicação a todas as entidades do sector público (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015).

Assim as IPSAS, aprovadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), baseadas na adoção do *accrual accounting* (regime do acréscimo) e convergentes com as normas adotadas no setor privado, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), constituem o principal referencial utilizado pelos vários países (Jesus & Almeida, 2017), tendo como objetivo contribuir para o aumento da qualidade e da comparabilidade da informação financeira reportada pelas entidades públicas dos diversos países (Santos & Pinho, 2014).

A Comissão Europeia (2013, p. 3) afirma mesmo que as IPSAS são «atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do Setor Público internacionalmente reconhecidas».

No entanto a adoção das IPSAS não é obrigatória. Para Lapsley, Mussari e Paulsoon (2009), a escolha para adotar as IPSAS é motivada pela influência política, independente

da existência de limitações técnicas ou de gestão. Por outro lado, há quem considere que existem outros estímulos para a reforma da contabilidade pública, como o surgimento das inovações e instrumentos após a NGP e a ineficiência do atual modelo de contabilidade pública.

Verifica-se pouca clareza empírica sobre a eficiência da adoção das IPSAS e do seu impacto no uso da informação para os diversos utilizadores, o que leva à incerteza de implementar esta reforma da contabilidade (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015).

Na opinião do Tribunal de Contas Português e do Ministério das Finanças que se encontra expressa no relatório realizado pelo Eurostat (2012), as IPSAS não são suficientemente esclarecedoras em alguns aspetos importantes para o setor público, nomeadamente: o reconhecimento do património histórico e artístico, o reconhecimento dos passivos relacionados com fundos sociais (tópico não presente no normativo), a receita fiscal (não há recomendação nas IPSAS relativamente ao registo da receita fiscal no regime de acréscimo), e no contexto da consolidação de contas (não são expostas orientações relativamente à definição da entidade controladora e controlada na perspetiva do Governo).

O que é certo é que a implementação das IPSAS trouxe diversos benefícios como a melhoria da transparência e responsabilização na prestação de contas, visto que, as informações ao serem produzidas de acordo com as normas contabilísticas que são reconhecidas internacionalmente, permitem uma base de comparação não só internamente, entre os setores da Administração Pública, como entre setores governamentais de diversos países (Jesus & Almeida, 2017).

No seio da UE, e tendo em conta as necessidades dos seus Estados-membro, está a ser feito um esforço para que sejam implementados padrões contabilísticos mais fiáveis. Consequentemente, e devido à crise financeira sentida na Europa, a Comissão Europeia está a desenvolver um conjunto de normas contabilísticas, as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), com base nas IPSAS, visto só assim ser possível uma plena harmonização dos sistemas contabilísticos públicos (Jorge et al, 2013 citado por Jesus & Almeida, 2017, p. 3).

3.4. Prestação das contas públicas

O conceito de prestação de contas possui uma grande importância no âmbito em que se desenvolve, seja de caráter público ou privado, já que envolve uma obrigação que tem como contrapartida um direito: o direito da requisição da prestação de contas (Tribunal de Contas, 2007).

Quem gere bens ou interesses alheios tem a obrigação de prestar contas, de informar e dar conhecimento das receitas e despesas realizadas (Pereira, 2014).

A responsabilidade de prestar contas envolve diversas obrigações, sendo que uma entidade para cumprir essa responsabilidade tem como obrigação a transparência, a responsabilidade e a conformidade, sendo uns dos principais elementos para a apreciação da governação das entidades públicas e privadas (Ribera, 2003).

Segundo Ribeira (2003), a transparência refere-se ao dever de prestar contas aos *stakeholders*, ou seja, às partes interessadas da organização. A responsabilidade refere-se à responsabilidade da entidade em relação aos seus atos, às suas tomadas de decisões e consequentes resultados, envolvendo um compromisso de desenvolver processos e objetivos da entidade para que atinja melhorias contínuas no seu grau de conformidade. A conformidade no sentido de respeitar os padrões de referência e a comunicação de políticas e resultados alcançados.

A prestação de contas é feita perante o Tribunal de Contas, que, de acordo com o artigo n.º 1 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto que aprova a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), é o órgão supremo de controlo externo das contas públicas e é a entidade que fiscaliza a legalidade e a regularidade das receitas e das despesas públicas. Aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras no território nacional e no estrangeiro.

Estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades (n.º 1 do artigo 2.º da LOPTC): o Estado e seus serviços; as Regiões Autónomas e seus serviços; as autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas; os institutos públicos e as instituições de segurança social. Estão ainda sujeitas aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades (n.º 2 do artigo 2.º da LOPTC): as associações públicas, associações de entidades públicas ou associações de entidades públicas e privadas que

sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão; as empresas públicas, incluindo as entidades públicas empresariais; as empresas municipais, intermunicipais e regionais; as empresas concessionárias da gestão de empresas públicas, de sociedades de capitais públicos ou de sociedades de economia mista controladas, as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos e as empresas concessionárias de obras públicas; e as fundações de direito privado que recebam anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, relativamente à utilização desses fundos.

Em relação à elaboração e prestação de contas perante o Tribunal de Contas estão sujeitas as seguintes entidades (n.º 1 do artigo 51.º da LOPTC): a Presidência da República; a Assembleia da República; os tribunais; as assembleias legislativas regionais; outros órgãos constitucionais; os serviços do Estado e das Regiões Autónomas; o Estado-Maior-General das Forças Armadas e respetivos ramos; a Santa Casa da Misericórdia e o seu Departamento de Jogos; a Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP, EPE); a Caixa Geral de Aposentações; as juntas e regiões de turismo; as autarquias locais, suas associações e federações e seus serviços autónomos, áreas metropolitanas e assembleias distritais; os conselhos administrativos ou comissões administrativas ou de gestão, juntas de carácter permanente, transitório ou eventual, outros administradores ou responsáveis por dinheiros ou outros ativos do Estado ou de estabelecimentos que ao Estado pertençam, embora disponham de receitas próprias, as entidades previstas no n.º 2 do artigo 2.º da LOPTC; e outras entidades ou organismos a definir por lei. Estão ainda sujeitos à elaboração e prestação de contas as seguintes entidades (n.º 2 do artigo 52.º da LOPTC): os serviços que exerçam funções de caixa da Direção-Geral do Tesouro, da Direção-Geral das Alfândegas e da Direção-Geral dos Impostos; os estabelecimentos com funções de tesouraria; e os cofres de qualquer natureza de todos os organismos e serviços públicos, seja qual for a origem e o destino das suas receitas; e as entidades obrigadas à elaboração de contas consolidadas, sem prejuízo da prestação de contas separadas pelas entidades previstas no artigo 2.º da LOPTC que integram os respetivos perímetros de consolidação.

Posto isto, todas as entidades da Administração Pública central, regional, local e outras que, estando fora da área dessas administrações, ainda assim, beneficiem de financiamentos públicos, têm a obrigação de prestar contas (Pereira, 2014).

Os dinheiros públicos aplicados geridos tanto por públicos como por privados são fiscalizados e controlados pelo Tribunal de Contas, no entanto, e na opinião de Pereira (2014), a LOPTC no seu artigo 51.º nomeia as entidades que estão sujeitas à elaboração e prestação de contas, não identificando a pessoa responsável dentro de cada entidade, que está pessoalmente obrigado a elaborar e a prestar contas da respetiva entidade que representa. Isto porque, no caso de as contas não serem prestadas devidamente quem é responsabilizado são as pessoas físicas e não a entidade em si.

De acordo com o artigo 52.º da LOPTC as contas devem ser elaboradas, documentadas e prestadas por anos económicos, de acordo com as instruções aprovadas pelo Tribunal, pelos responsáveis da respetiva gerência ou, se estes tiverem cessado funções, por aqueles que lhes sucederem, sem prejuízo do dever de recíproca colaboração. No entanto, se durante o ano económico houver substituição do responsável ou da totalidade dos responsáveis nas administrações coletivas, as contas são prestadas em relação a cada gerência. No caso de a substituição de gerentes em administrações colegiais ser parcial, por motivo de presunção ou apuramento de qualquer infração financeira, as contas serão encerradas na data da substituição e dará também lugar à respetiva prestação.

No que diz respeito aos prazos para apresentação das contas, de acordo com o artigo 52.º da LOPTC estas terão de ser remetidas ao Tribunal de Contas até 30 de abril do ano seguinte àquele a que respeitam, sem prejuízo das contas consolidadas serem remetidas até 30 de junho. Nos casos de substituição, tanto total, como parcial, o prazo para apresentação das contas é de 45 dias a contar da data da substituição dos responsáveis.

Contudo nem só ao Tribunal de Contas é devida a apresentação de contas, existem outras autoridades a quem as contas devem ser prestadas.

A Entidade Contabilística do Estado (ECE) e as entidades públicas devem elaborar, até 31 de março do ano seguinte ao ano económico a que respeitam, os respetivos documentos de prestação de contas que entregam ao membro do Governo responsável pela área das finanças, ao membro do Governo da tutela e ao Tribunal de Contas, de acordo com o artigo 65.º da LEO, sendo que esses documentos integram os relatórios de gestão, as demonstrações orçamentais e financeiras e outros documentos exigidos por lei.

O Governo, de acordo com o artigo 66.º da LEO, deve submeter as demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas dos subsectores da administração central e da segurança social que integram a Conta Geral do Estado à Assembleia da República, até

15 de maio do ano seguinte ao ano económico a que as mesmas respeitam, sendo que essas demonstrações devem adotar o sistema contabilístico que estiver em vigor para as administrações públicas. A Conta Geral do Estado engloba o conjunto das contas relativas às entidades que integraram o perímetro do Orçamento do Estado, tal como definido no artigo 2.º da LEO² e compreende um relatório, as demonstrações orçamentais e financeiras e as notas às demonstrações orçamentais e financeiras.

A Conta Geral do Estado é submetida a parecer do Tribunal de Contas, até 15 de maio do ano seguinte ao ano económico a que respeita, sendo que esse parecer a remeter, até 30 de setembro do ano seguinte ao ano económico, à Assembleia da República é acompanhado das respostas das entidades às questões que esse órgão lhes formular. A Conta Geral do Estado é igualmente submetida, até 15 de maio do ano seguinte ao ano económico a que respeita, a certificação do Tribunal de Contas, que a deve emitir até 30 de setembro.

Nos termos do artigo 67.º da LEO a Conta Geral do Estado é acompanhada dos mapas constantes do artigo 42.º da LEO³ e do acumulado da dívida consolidada do Estado e os encargos com juros que lhes são associados.

² Artigo 2.º da LEO
Âmbito institucional

1 - O setor das administrações públicas abrange todos os serviços e entidades dos subsetores da administração central, regional, local e da segurança social, que não tenham natureza e forma de empresa, de fundação ou de associação públicas.

2 - Sem prejuízo do princípio da independência orçamental, o disposto no título II e nos artigos 44.º e 74.º é aplicável aos subsetores da administração regional e local, com as devidas adaptações, cabendo às respetivas leis de financiamento concretizar os termos dessa aplicação.

3 - Dentro do setor das administrações públicas, entende-se por subsetor da segurança social o sistema de solidariedade e segurança social, constituído pelo conjunto dos sistemas e dos subsistemas definidos na respetiva lei de bases, as respetivas fontes de financiamento e os organismos responsáveis pela sua gestão.

4 - Integram ainda o setor das administrações públicas as entidades que, independentemente da sua natureza e forma, tenham sido incluídas em cada subsetor no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, na última lista das entidades que compõem o setor das administrações públicas divulgada até 30 de junho, pela autoridade estatística nacional, designadas por entidades públicas reclassificadas.

5 - Às entidades públicas reclassificadas referidas no número anterior é aplicável o regime dos serviços e entidades do subsetor da administração central podendo as mesmas beneficiar de um regime simplificado de controlo da execução orçamental a definir por decreto-lei.

6 - Possuem autonomia especial para gestão de receitas próprias as entidades previstas no n.º 3 do artigo 57.º

³ Artigo 42.º da LEO
Mapas contabilísticos

A lei do Orçamento do Estado contém os seguintes mapas contabilísticos:

- a) Mapa 1 - Mapa das despesas por missão de base orgânica, desagregadas por programas dos subsetores da administração central e da segurança social;
- b) Mapa 2 - Mapa relativo à classificação funcional das despesas do subsetor da administração central;
- c) Mapa 3 - Mapa relativo à classificação económica das despesas do subsetor da administração central;
- d) Mapa 4 - Mapa relativo à classificação orgânica das despesas do subsetor da administração central;

No entanto, os responsáveis que não apresentarem as contas, dentro dos prazos, às autoridades competentes ou ao Tribunal de Contas deverão justificar o atraso e proceder à entrega das respetivas contas (Pereira, 2014). No caso de os responsáveis financeiros obrigados a prestar contas não as remeterem ao Tribunal de Contas, até 30 de abril do ano seguinte, nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LOPTC, incorrem numa infração por falta de cooperação com o Tribunal de Contas, de acordo com o artigo 10.º da LOPTC, a menos que apresentem uma justificação. De acordo com o artigo 66.º, na ausência dessa justificação, ou ainda se as contas, ainda que tempestivas, apresentem erros que impeçam a sua leitura, o Tribunal de Contas pode aplicar uma multa que, nos termos dos artigos 61.º, n.º 1, 62.º, n.º 1 e n.º 2 da LOPTC, irá recair não na entidade, mas sim na pessoa responsável pelo incumprimento do seu dever de prestar contas, uma vez que essa responsabilidade se aplica apenas sobre o agente da infração.

Para além da correspondente sanção, a ausência injustificada de remessa das contas dentro dos prazos fixados no n.º 4 e n.º 5 do artigo 52.º da LOPTC, poderá também determinar, de acordo com o n.º 7 do artigo 52.º da LOPTC, a realização de uma auditoria, com vista a apurar as circunstâncias da falta cometida.

Nestes casos em que há ausência de apresentação de contas ou de documentos, nos termos do artigo 68.º o Tribunal de Contas deve atribuir um prazo razoável para que o responsável entregue as respetivas contas ao Tribunal, com a advertência de que o incumprimento desta ordem constitui crime de desobediência qualificada, cabendo ao Ministério Público a instauração do respetivo procedimento no tribunal competente.

-
- e) Mapa 5 - Mapa relativo à classificação económica das receitas públicas do subsetor da administração central;
 - f) Mapa 6 - Mapa relativo às despesas com vinculações externas e despesas obrigatórias;
 - g) Mapa 7 - Mapa relativo à classificação funcional das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social;
 - h) Mapa 8 - Mapa relativo à classificação económica das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social;
 - i) Mapa 9 - Mapa relativo à classificação económica das receitas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social;
 - j) Mapa 10 - Mapa relativo às receitas tributárias cessantes dos subsectores da administração central e da segurança social;
 - k) Mapa 11 - Mapa relativo às transferências para as regiões autónomas;
 - l) Mapa 12 - Mapa relativo às transferências para os municípios;
 - m) Mapa 13 - Mapa relativo às transferências para as freguesias;
 - n) Mapa 14 - Mapa relativo às responsabilidades contratuais plurianuais das entidades dos subsectores da administração central.

4. Lei de Enquadramento Orçamental

4.1. Contexto

Com a aprovação do SNC-AP, foi também aprovada uma nova LEO, a Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, que procede à reforma da LEO, publicando um novo normativo que revoga a anterior LEO, a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto.

Esta lei muda de forma significativa todo o processo orçamental, como uma reforma da arquitetura orçamental pública, como uma reforma da Lei de Enquadramento Orçamental (Sarmiento, 2015).

Segundo Cabral (2012), as diferentes alterações e a reforma da LEO veio realizar a necessidade de uma nova lei. A Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto foi pensada principalmente por juristas, concebendo o Orçamento de Estado como uma Lei, mas as revisões a que esteve sujeita focaram-se em áreas económicas e orçamentais/financeiras. Esta reforma e as sucessivas alterações alteram o paradigma da LEO, sendo influenciada pela teoria económica e gestão pública. O processo orçamental deixa assim de ser visto como um processo legislativo, mas sim como um processo político com dimensão económica e financeira.

A nova LEO, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro vem por um lado iniciar uma orçamentação por programas em Portugal, e por outro lado, dar continuidade à adequação do processo orçamental às novas regras orçamentais Europeias, sobretudo as decorrentes do Tratado Orçamental (Sarmiento, 2015).

Esta lei tem como objetivos simplificar e reduzir a fragmentação do processo orçamental, aumentando a responsabilidade dos ministérios setoriais e revendo profundamente o papel do Ministério das Finanças, assegurar que a orçamentação por programas está focada na obtenção de resultados e melhorar o relato financeiro e a qualidade da informação orçamental. Nesse sentido, no âmbito do Ministério das Finanças, através da Direcção-Geral do Orçamento, é necessário criar uma área de Contabilidade e Relato com o objetivo de melhorar o relato e a monitorização dos fluxos de caixa e económicos, reconhecendo e mensurando ativos, passivos, rendimentos, gastos, despesas, receitas, pagamentos e recebimentos (Sarmiento, 2015).

Segundo Sarmiento (2015), para um enquadramento orçamental eficaz não basta apenas mudar as leis, é necessário melhorar os processos de gestão da despesa pública, havendo uma maior flexibilidade, um maior nível, detalhe e qualidade da informação e criar objetivos por programa orçamental. Para o autor a forma como a Administração Pública se organiza é um fator bastante crítico para a performance do Sector Público.

4.2. A Reforma da Lei de Enquadramento Orçamental

Assim como a antiga lei, a nova LEO tem como objeto os princípios e as regras orçamentais aplicáveis ao setor das administrações públicas e ainda o regime do processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, bem como as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira, respeitantes ao perímetro do subsector da administração central e do subsector da segurança social.

De acordo com o artigo 2.º do presente diploma, este aplica-se ao setor das administrações públicas que abrange todos os serviços e entidades dos subsectores da administração central, regional, local e da segurança social, que não tenham natureza e forma de empresa, de fundação ou de associação públicas. Sem prejuízo do princípio da independência orçamental, o disposto no título II e nos artigos 44.º e 74.º é aplicável aos subsectores da administração regional e local, com as devidas adaptações, cabendo às respetivas leis de financiamento os termos dessa aplicação.

Esta nova lei vem reforçar as competências do Conselho de Finanças Públicas, que tem como missão pronunciar-se sobre os objetivos propostos em relação aos cenários macroeconómico e orçamental, à sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas e ao cumprimento da regra sobre o saldo orçamental, da regra da despesa da administração central e das regras de endividamento das regiões autónomas e das autarquias locais previstas nas respetivas leis de financiamento, tornando também mais relevante as previsões macroeconómicas subjacentes a todo o exercício orçamental (Sarmiento, 2015).

No seu artigo 8.º define que as projeções orçamentais subjacentes aos documentos de programação orçamental previstos na presente lei devem basear-se no cenário macroeconómico mais provável ou num cenário mais prudente. Nesse sentido, os documentos de programação orçamental devem incluir o cenário macroeconómico e orçamental, com explicitação das hipóteses consideradas, a comparação com as últimas

previsões efetuadas pelo Governo e a explicação das revisões efetuadas, a comparação com previsões de outros organismos nacionais e internacionais para o mesmo período e a análise de sensibilidade do cenário macro orçamental a diferentes hipóteses para as principais variáveis.

4.2.1. Processo orçamental

Ligadas às datas chave do Semestre Europeu, a nova LEO introduz duas fases no processo orçamental. De acordo com o artigo 32.º o processo orçamental inicia-se com a apresentação, pelo Governo, na Assembleia da República de dois documentos: a atualização anual do Programa de Estabilidade, que especifica as medidas de política económica e de política orçamental do Estado português, apresentando de forma detalhada os seus efeitos financeiros, o respetivo calendário de execução e a justificação dessas medidas, e a proposta de Lei das Grandes Opções em Matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual.

Como disposto no artigo 33.º, a atualização do Programa de Estabilidade compete ao Governo, que terá de apresentar à Assembleia da República até ao dia 15 de abril, em harmonia e de acordo com a regulamentação em vigor da UE. Por conseguinte a Assembleia da República dispõe de 10 dias para a apreciação do Programa de Estabilidade e o Governo terá de enviar à Comissão Europeia a atualização do Programa de Estabilidade até ao final de abril.

De acordo com o artigo 34.º as Grandes Opções é uma proposta de lei acompanhada de nota explicativa que a fundamente, devendo conter a justificação das opções de política económica assumidas e a sua compatibilização com os objetivos de política orçamental. O Governo tem de apresentar a proposta de lei das Grandes Opções à Assembleia da República até dia 15 de abril, sendo que esta dispõe de 30 dias para aprovar essa proposta de lei. A Lei das Grandes Opções encontra-se estruturada em duas partes: identificação e planeamento das opções de política económica, e programação orçamental plurianual, para os subsectores da administração central e segurança social, concretizada por um quadro plurianual das despesas públicas.

O quadro plurianual das despesas públicas, de acordo com o artigo 35.º, define para o respetivo período de programação: o limite da despesa total, compatível com os objetivos

constantes do Programa de Estabilidade; os limites de despesa para cada missão de base orgânica; e as projeções de receitas, por fonte de financiamento.

A segunda fase do processo orçamental efetua-se com a elaboração e apresentação, até 1 de outubro de cada ano⁴, à Assembleia da República, por parte do Governo, da proposta de lei do Orçamento do Estado para o ano económico seguinte, como definido no artigo 36.º. O n.º 2 do artigo 36.º define ainda que o Governo deve também enviar à Comissão Europeia até 1 de outubro, para efeitos de emissão das recomendações nacionais específicas, a proposta de lei do Orçamento de Estado. Contudo esta antecipação do prazo de entrega, pelo Governo, da proposta de lei do Orçamento do Estado não vem beneficiar a Assembleia com mais tempo para a sua discussão dado que, de acordo com o disposto no artigo 12.º-F, n.º 2, da antiga LEO, o prazo para discussão, alteração e votação do diploma é de 45 dias, e o mesmo mantém-se, nos termos do artigo 38.º da atual lei. Segundo Sarmento (2015), este seria um dos pontos em que se esperava uma mudança relativamente à antiga LEO, isto porque Portugal é dos países com menos tempo para a discussão da proposta de lei do Orçamento de Estado, em contraste com alguns países europeus, como a Holanda, França e Suécia, que dispõem de cerca de 3 meses.

De acordo com o disposto no artigo 38.º, e como redigido anteriormente no artigo 12.º-F da antiga LEO, o plenário da Assembleia da República discute e vota na generalidade, e discute na especialidade, a proposta de Lei do Orçamento do Estado, nos termos e nos prazos estabelecidos no Regimento da Assembleia da República. O n.º 4 do presente artigo define que, com exceção das matérias votadas na especialidade pelo Plenário nos termos do n.º 4 do artigo 168.º da Constituição da República Portuguesa, a votação na especialidade da proposta de Lei do Orçamento do Estado decorre na comissão parlamentar competente e tem por objeto o articulado, os mapas contabilísticos e as demonstrações orçamentais e financeiras constantes daquela proposta de lei. Esses elementos constantes da proposta de Lei do Orçamento do Estado estão definidos no artigo 37.º da LEO que define que essa proposta de lei incorpora os elementos constantes do artigo 40.º, ou seja, a Lei do Orçamento do Estado integra um articulado, os mapas contabilísticos e as demonstrações orçamentais e financeiras.

⁴ Contrariamente ao disposto no artigo 12.º-E da anterior LEO em que o prazo estipulado era 15 de outubro.

4.2.2. Orçamentação por programas

Um dos principais pontos desta reforma centra-se na introdução de uma orçamentação por programas, dado que a experiência internacional demonstra que a inclusão de um enquadramento orçamental de médio prazo e de uma orçamentação por programas representa uma melhoria na qualidade do processo orçamental e da eficiência dos gastos públicos (Sarmiento, 2015).

A Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro no seu artigo 5.º estabelecia que a adoção do modelo de programas orçamentais entraria em vigor três anos após a entrada em vigor da lei, no entanto a Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto, que procede à segunda alteração da LEO, através do seu artigo 2.º, vem prolongar esse prazo até 2021.

Segundo a Comissão para a Orçamentação por Programas, a orçamentação por programas (OP) é «uma forma de orçamentação que procura associar as dotações orçamentais aos resultados obtidos, tendo em conta as prioridades definidas pelo Governo, prioridades essas traduzidas em programas» (Loureiro, Pina, Catarino, Rodrigues, Barreiros, Fernandes & Anderson, 2007, p. 6). Ou seja, traduz-se num instrumento de orçamentação e gestão que visa fortalecer a relação entre os dinheiros públicos e os impactos socioeconómicos que a utilização desses fundos possa gerar na sociedade, utilizando informação durante a elaboração e execução do orçamento e sobre o desempenho no processo de tomada de decisão sobre a alocação dos recursos, sendo essa informação recolhida através de indicadores financeiros e não financeiros, custos totais e médios dos *outputs* e *outcomes* produzidos, numa ótica de eficácia, eficiência e qualidade (Sarmiento, 2015).

À OP está associado um ciclo plurianual de planeamento, programação, orçamentação, controlo e avaliação do Governo, com intuito de garantir aos contribuintes uma melhor aplicação dos seus impostos. Pretende-se assim, com a OP, aperfeiçoar o processo de alocação dos recursos públicos, fazendo com que as entidades envolvidas se tornem mais responsáveis e transparentes enquadrada por três princípios base: *accountability*, plurianualidade e enfoque nos resultados. Pressupõe-se por isso, um quadro de despesa plurianual (Sarmiento, 2015).

A nova LEO, no entender de Sarmiento (2015), vem possibilitar a avaliação da eficiência da despesa pública, pois é possível comparar recursos públicos que foram obtidos pelos

impostos empregues por um determinado programa com os resultados que foram obtidos por esse mesmo programa.

O artigo 45.º introduz as características dos programas orçamentais, sendo que estes incluem as receitas e as despesas inscritas nos orçamentos dos serviços e das entidades dos subsectores da administração central e da segurança social.

Um dos principais objetivos da introdução da OP é a transparência, sendo que, desta forma é possível acompanhar o percurso do dinheiro e associar os fundos aos objetivos das políticas (Morais, 2013).

4.2.3. Princípios orçamentais

No seu Capítulo II são enumerados e explicitados os princípios orçamentais que regem a política orçamental.

O artigo 9.º - Unidade e Universalidade –, correspondente ao artigo 5.º da antiga lei, explicita que o Orçamento do Estado é unitário, que apenas existe um Orçamento ao nível do Estado, contemplando todas as receitas e despesas, tanto da Administração Central, como da Segurança Social. Sem prejuízo do citado anteriormente, os orçamentos das regiões autónomas e das autarquias locais são independentes do Orçamento de Estado, devendo também contemplar todas as suas receitas e despesas.

O artigo 10.º, que substitui o artigo 10.º-A da anterior lei, estabelece o princípio da estabilidade orçamental que consiste numa situação de equilíbrio ou excedente orçamental. Ou seja, o setor das administrações públicas está sujeito na aprovação e execução dos respetivos orçamentos ao princípio da estabilidade. O fator inovador é que a concretização do princípio da estabilidade depende do cumprimento das regras orçamentais numéricas estabelecidas no capítulo III da nova LEO, sem prejuízo das regras previstas nas leis de financiamento regional e local.

Para complementar este princípio, o artigo 11.º, correspondente ao artigo 10.º-D na anterior lei, define o conceito de sustentabilidade das finanças públicas. Os subsectores que constituem o setor das administrações públicas estão sujeitos ao princípio da sustentabilidade, definido como a capacidade de financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir, com respeito pela regra de saldo orçamental estrutural e da dívida pública, conforme estabelecido na lei.

O artigo 12.º, substituto do artigo 10.º-B da lei antiga, estabelece o princípio da solidariedade recíproca, ou seja, a preparação, a aprovação e a execução dos orçamentos dos subsectores que constituem o setor das administrações estão sujeitas ao princípio da solidariedade recíproca que obriga todos os subsectores, através dos respetivos serviços e entidades, a contribuírem proporcionalmente para a realização da estabilidade orçamental referida no artigo 10.º e para o cumprimento da legislação europeia no domínio da política orçamental e das finanças públicas.

O artigo 13.º estabelece o princípio da equidade intergeracional, substituindo o artigo 10.º da antiga lei. Deste modo, a atividade financeira do setor das administrações públicas está subordinada ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, de modo a não onerar excessivamente as gerações futuras, salvaguardando as suas legítimas expectativas através de uma distribuição equilibrada dos custos pelos vários orçamentos num quadro plurianual.

Em relação à descrição na lei antiga, que apenas referia a necessidade do princípio da equidade, a atual apresenta-se de forma mais explícita, reforçando a necessidade de equilibrar a repartição de benefícios e custos entre gerações, não onerando excessivamente as gerações futuras, implicando uma distribuição equilibrada dos custos por vários exercícios orçamentais (Sarmiento, 2015).

O artigo 14.º, altera o artigo 4.º da lei antiga, estabelece o princípio da anualidade e plurianualidade, estabelecendo que o exercício orçamental é anual e que o ano económico coincide com o ano civil. No entanto, há a possibilidade de existência de um período complementar de execução orçamental, não violando o princípio da anualidade, nos termos previstos no decreto-lei de execução orçamental.

Todavia, a inserção de uma nova realidade de programas orçamentais estabelece a plurianualidade destes, considerando-se que a elaboração dos orçamentos deve ser enquadrada na perspetiva plurianual que for determinada pelas exigências da estabilidade financeira e pelas resultantes obrigações decorrentes do Tratado da UE (Sarmiento, 2015).

O artigo 15.º, que corresponde ao artigo 6.º da anterior lei, estabelece o princípio da não compensação definindo que todas as receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas, sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza, sendo que a importância integral das receitas tributárias corresponde à previsão dos montantes que, depois de abatidas as estimativas das receitas cessantes em

virtude de benefícios tributários e os montantes estimados para reembolsos e restituições, são efetivamente cobrados.

O artigo 16.º, que corresponde ao artigo 7º da anterior lei, estabelece o princípio da não consignação, referindo que não se pode afetar o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas.

O artigo 17.º, que substitui o artigo 8.º da lei antiga, estabelece o princípio da especificação, que define que as despesas são estruturadas por programas, por fonte de financiamento, por classificadores orgânico, funcional e económico. Em relação às receitas, estas são especificadas por classificador económico e por fonte de financiamento.

O artigo 18.º, correspondente ao artigo 10.º-E da anterior lei, estabelece o princípio da Economia, eficiência e eficácia, definindo que a assunção de compromissos e a realização de despesa pelos serviços e pelas entidades pertencentes aos subsectores que constituem o setor das administrações públicas estão sujeitas ao princípio da economia, eficiência e eficácia. A economia, a eficiência e a eficácia consistem na utilização do mínimo de recursos que assegurem os adequados padrões de qualidade do serviço público, na promoção do acréscimo de produtividade pelo alcance de resultados semelhantes com menor despesa, na utilização dos recursos mais adequados para atingir o resultado que se pretende alcançar.

Por fim, o artigo 19.º, que vem substituir o artigo 10.º-C, acrescenta um conjunto de obrigações e deveres do Governo, com o intuito de reforçar a transparência orçamental. A aprovação e a execução dos orçamentos dos serviços e das entidades que integram o setor das administrações públicas estão sujeitas ao princípio da transparência orçamental, sendo que este princípio implica a disponibilização de informação sobre a implementação e a execução dos programas, objetivos da política orçamental, orçamentos e contas do setor das administrações públicas, por subsector. A informação disponibilizada deve ser fiável, completa, atualizada, compreensível e comparável internacionalmente, de modo a permitir avaliar com precisão a posição financeira do setor das administrações públicas e os custos e benefícios das suas atividades, incluindo as suas consequências económicas e sociais, presentes e futuras. Este princípio inclui o dever de informação pelo Governo à Assembleia da República, o dever de informação financeira entre os subsectores e o dever

de disponibilização de informação à entidade com competência de acompanhamento e controlo da execução orçamental.

4.2.4. Regras orçamentais

A nova LEO estabelece no seu Capítulo III do Título II as regras orçamentais. No artigo 20.º a LEO estabelece uma regra do saldo orçamental anual, cujo objetivo orçamental de médio prazo é o definido no âmbito e de acordo com o Pacto de Estabilidade e Crescimento. O n.º 3 define que o saldo estrutural corresponde ao saldo orçamental das administrações públicas, definido de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, corrigido dos efeitos cíclicos e líquido de medidas extraordinárias e temporárias, não podendo ser inferior ao objetivo de médio prazo constante do Programa de Estabilidade, tendo por objetivo alcançar um limite de défice estrutural de 0,5% do produto interno bruto (PIB) a preços de mercado.

O n.º 5 do artigo 20.º da LEO transpõe o disposto no artigo 3.º, n.º 1, alínea d) do Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária (2012, p. 12):

sempre que a relação entre a dívida pública e o PIB a preços de mercado for significativamente inferior a 60 % e os riscos para a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas forem reduzidos, o limite para o objetivo de médio prazo pode atingir um défice estrutural de, no máximo, 1 % do PIB.

Já o n.º 6 e o n.º 7 do artigo 20.º da LEO indicam que enquanto o objetivo de médio prazo não for atingido, o Governo fica obrigado, por um lado, a fazer um ajustamento anual do saldo estrutural não inferior a 0,5% do PIB, e por outro lado, fica restringido no seu poder discricionário de realização da despesa pública. Este poder consiste na atuação por parte de um governo na alocação dos recursos públicos.

O n.º 6 institui a obrigatoriedade de a taxa de crescimento da despesa pública, líquida de medidas extraordinárias, temporárias ou discricionárias do lado da receita, não pode ser superior à taxa de referência de médio prazo de crescimento do PIB potencial, conforme definido no Pacto de Estabilidade e Crescimento, isto enquanto o objetivo de médio prazo de um saldo estrutural de -0.5% do PIB não for alcançado. O n.º 7 decreta que reduções discricionárias na receita devem ser compensadas por reduções da despesa, por aumentos discricionários de outros elementos das receitas públicas ou por ambos.

Contudo o n.º 8 do mesmo artigo expressa que as despesas com juros, as despesas relativas ao programa da UE e as alterações não discricionárias nas despesas com subsídios de desemprego devem ser excluídas do agregado da despesa. Isto porque, a despesa com juros resulta do stock da dívida e da taxa de juro de cada emissão de dívida concretizada no passado o que leva a que não seja uma rubrica de despesa controlada pelo executivo. As despesas relacionadas com programas financiados pela UE também devem ser excluídas para não impedir a utilização destes fundos, por apresentarem sempre uma participação nacional. Relativamente à despesa com os subsídios de desemprego, esta trata-se de um estabilizador automático, ou seja, no decorrer de uma desaceleração económica ou de uma recessão há uma perda de receita fiscal e aumento das prestações sociais, daí também ser necessário excluí-las. (Sarmiento, 2015). É ainda importante referir que, de acordo com o n.º 10 do artigo 20.º, a intensidade do ajustamento orçamental tem de ter em conta a posição cíclica da economia.

O artigo 21.º relativo aos excedentes orçamentais não resulta do Tratado Orçamental. Com a publicação deste artigo na nova LEO o Governo fica obrigado a utilizar os excedentes orçamentais na amortização da dívida pública enquanto se verificar o incumprimento do limite de 60% do PIB e na criação de uma reserva de estabilização, destinada a desempenhar uma função anti cíclica em contextos de recessão económica, quando se verificar o cumprimento do limite de 60% do PIB. Ou seja, após o cumprimento desse limite, isto é, se a dívida pública no futuro estiver abaixo dos 60%, o Governo poderá utilizar os excedentes orçamentais para amortizar a dívida ou criar a reserva de estabilização.

O artigo 22º refere-se à figura orçamental de desvio significativo. A identificação de um desvio significativo face ao objetivo de médio prazo ou face ao saldo previsto na trajetória de convergência contantes é feita com base na análise comparativa entre o valor verificado e o valor previsto, sendo que o valor verificado é calculado com base nos dados constantes da notificação do procedimento por défices excessivos efetuada pelas autoridades estatísticas. Estando em trajetória de convergência, trata-se de um desvio significativo quando se verifique uma de duas situações: se o desvio apurado face ao saldo estrutural previsto for, no mínimo de 0,5% do PIB num ano, ou de pelo menos 0,25% do PIB na média de dois anos consecutivos; ou se a evolução da despesa líquida de medidas extraordinárias e temporárias e matéria de receita tiver um contributo negativo no saldo das administrações públicas de, pelo menos, 0,5% do PIB num ano, ou cumulativamente

em dois anos consecutivos. Contudo, de acordo com o n.º 4 do artigo 22.º, a segunda situação não será considerada se o objetivo de médio prazo de um saldo estrutural de - 0,5% do PIB já tiver sido alcançado, tendo em conta a possibilidade de receitas excepcionais significativas, e se os planos orçamentais estabelecidos no Programa de Estabilidade não colocarem em risco aquele objetivo ao longo do período de vigência. No entanto, nos termos do n.º 5, um desvio significativo não será considerado nos casos em que resulte de ocorrência excepcional não controlável pelo Governo, nos termos previstos no artigo 24.º⁵, com impacto significativo nas finanças públicas, e em caso de reformas estruturais que tenham efeitos de longo prazo na atividade económica, desde que tal não coloque em risco a sustentabilidade orçamental a médio prazo.

No caso de existir um desvio significativo, a sua comunicação às entidades europeias parte por iniciativa do Governo, mediante consulta prévia do Conselho de Finanças Públicas, ou por iniciativa do Conselho da União Europeia, através da apresentação de recomendação dirigida ao Governo, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Regulamento (CE) n.º 1466/97, do Conselho, de 7 de julho de 1997⁶.

Caso exista um desvio significativo, o artigo 23.º, que transpõe o disposto no n.º 1, alínea e) e n.º 2, do artigo 3.º do Tratado Orçamental⁷, prevê um mecanismo de correção do

⁵ Artigo 24.º

Situações excepcionais

1 - A admissão de um desvio face ao objetivo de médio prazo ou face ao saldo previsto na trajetória de ajustamento constante, respetivamente, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 20.º, apenas é permitida temporariamente e em situações excepcionais, não controláveis pelo Governo e desde que não coloquem em risco a sustentabilidade orçamental no médio prazo, resultantes, nomeadamente:

- a) de recessão económica profunda em Portugal, na área do euro ou em toda a União Europeia;
- b) de catástrofes naturais ou outras situações excepcionais com significativo impacto orçamental.

2 - O reconhecimento da situação de excecionalidade prevista no número anterior é objeto de proposta do Governo e de apreciação pela Assembleia da República, precedida de parecer não vinculativo do Conselho das Finanças Públicas.

3 - A correção do desvio previsto no n.º 1 é efetuada mediante a incorporação no Programa de Estabilidade das medidas necessárias para garantir o cumprimento dos objetivos constantes do artigo 20.º, devendo ser observado o disposto nos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo anterior.

4 - Ocorrendo a situação prevista no n.º 1, a correção da trajetória de convergência deve ser efetuada, no máximo, nos quatro exercícios orçamentais subsequentes e de acordo com o previsto no número anterior.

⁶ 2. Se identificar um desvio significativo da situação orçamental em relação ao objetivo orçamental de médio prazo, ou em relação à respetiva trajetória de ajustamento, o Conselho, a fim de lançar um alerta rápido para evitar a ocorrência de um défice excessivo, apresentará, nos termos do n.º 4 do artigo 103.º, uma recomendação ao Estado-membro em causa para que esse tome as medidas de ajustamento necessárias.

⁷ Artigo 3.º, n.º 2 do Tratado Orçamental – «As Partes Contratantes instituem, a nível nacional, o mecanismo de correção referido no n.º 1, alínea e), com base em princípios comuns a propor pela Comissão Europeia quanto, designadamente, ao carácter, dimensão e escalonamento no tempo das medidas corretivas a adotar, mesmo no caso de circunstâncias excepcionais, e ao papel e independência das instituições responsáveis, a nível nacional, por controlar o cumprimento das regras que constam do n.º 1. Esse mecanismo de correção respeita integralmente as prerrogativas dos parlamentos nacionais.»

desvio, tendo o Governo 30 dias para apresentar à Assembleia da República um plano de correção com as medidas necessárias para garantir o cumprimento do objetivo de médio prazo. Medidas essas que devem privilegiar a redução de despesa pública, bem como a distribuição do ajustamento entre os subsectores das administrações públicas em obediência ao princípio da solidariedade recíproca. A correção do desvio é efetuada mediante redução em, pelo menos, dois terços do desvio apurado, com um mínimo de 0,5% do PIB, até ao final do ano subsequente àquele em que foi reconhecido. No entanto o ajustamento a realizar não pode ser inferior àquele que, como veremos mais adiante, será obrigatório para a dívida pública.

Outro dos pontos fulcrais do Tratado Orçamental visa a trajetória da dívida pública, sendo que o disposto no artigo 4.º do Tratado Orçamental⁸ está transposto no artigo 25.º da nova LEO. Posto isto, quando a relação entre a dívida pública e o PIB exceder o valor de referência de 60%, o Governo fica obrigado a reduzir um vigésimo por ano do excedente de dívida pública.

4.3. Implementação da LEO

A Lei 151/2015, de 11 de setembro entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação, contudo a lei criou um período de transição na aplicação do novo processo orçamental. De acordo com o artigo 8.º, a aplicação do novo processo orçamental, previsto no artigo 3.º e nos artigos 20.º a 76º é feita três anos após a data da entrada em vigor da lei. No entanto, a Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto que publicou a segunda alteração à LEO, aprovada em anexo pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, veio alterar a entrada em vigor dos artigos referidos anteriormente, que passam a produzir efeito a partir de 1 de abril de 2020.

Enquanto isso, segundo o n.º 2 do artigo 7.º do preâmbulo, mantêm-se em vigor as normas da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto com as suas revisões consecutivas referentes ao

⁸ Artigo 4.º do Tratado Orçamental – «Quando a relação entre a dívida pública e o produto interno bruto de uma Parte Contratante exceder o valor de referência de 60 % a que se refere o artigo 1.º do Protocolo (n.º 12) sobre o procedimento relativo aos défices excessivos, anexo aos Tratados da União Europeia, essa Parte Contratante redu-la a uma taxa média de um vigésimo por ano como padrão de referência, tal como previsto no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1467/97 do Conselho, de 7 de Julho de 1997, relativo à aceleração e clarificação da aplicação do procedimento relativo aos défices excessivos, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1177/2011 do Conselho, de 8 de Novembro de 2011. A existência de um défice excessivo em razão da violação do critério da dívida será decidida pelo procedimento previsto no artigo 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.»

processo orçamental, ao conteúdo e estrutura do Orçamento do Estado, à execução orçamental, às alterações orçamentais, ao controlo orçamental e responsabilidade financeira, ao desvio significativo e mecanismo de correção, às contas, à estabilidade orçamental, às garantias orçamental e às disposições finais.

É ainda importante referir a criação de uma unidade de implementação da LEO. De acordo com o artigo 4.º do preâmbulo esta entidade é dirigida pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, e tem como missão assegurar a implementação da LEO nas dimensões jurídica, técnica, comunicacional, informática e de controlo, de forma a proporcionar ao Estado e aos seus serviços e organismos maior eficácia das políticas públicas numa lógica de resultados.

No decorrer deste ano prosseguir-se-ão os trabalhos de implementação da nova LEO, continuando-se a apostar e a apoiar a UniLEO, sendo esta a entidade responsável pela concretização prática da LEO.

São precisos esforços conjuntos para assegurar que, não só a lei escrita, mas também o espírito da lei, sejam concretizados (Ministério das Finanças, 2017).

5. Estudo Empírico

5.1. Metodologia

Segundo Fortin (2009), a investigação científica é um processo de aquisição de conhecimentos, de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação. De acordo com as questões a que são precisas respostas, as investigações implicam uma «descrição dos fenómenos em estudo, outras uma explicação sobre a existência de relações entre fenómenos ou ainda a predição ou o controlo dos fenómenos» (Fortin, 2009, p. 22), sendo que existem, assim, dois métodos de investigação para desenvolver o conhecimento: o método quantitativo e o método qualitativo.

Dadas as características do presente estudo, optou-se pelo método qualitativo para nos ajudar a atingir os nossos objetivos. Segundo Bogdan e Biklen (1994, p. 47), «na investigação qualitativa a fonte directa de dados é o ambiente natural, constituindo o investigador o instrumento principal». Definem-na ainda como uma investigação descritiva, sendo que, os dados recolhidos numa investigação qualitativa são em forma de palavras e não em números.

Com este trabalho pretende-se estudar, de uma forma sintética, o contexto e a legislação em vigor desde a década de 90 até à atualidade, e de uma forma mais aprofundada, se a nova Reforma Financeira do Estado contribui para o aumento da transparência e *accountability* na contabilidade pública, e, portanto, o seu conteúdo não poderia ficar-se apenas pela abordagem teórica do tema abordado nos capítulos anteriores. Para tal, recorreu-se à análise de conteúdo, utilizando um software específico para o efeito, aplicada ao estudo da legislação e documentação complementar, de forma a dar resposta aos objetivos propostos.

Dado que o presente estudo é de abordagem qualitativa, a análise de conteúdo é a técnica escolhida para analisar a informação sendo que de acordo com Bardin (1977, p. 44), «a análise de conteúdo procura conhecer aquilo que está por trás das palavras sobre as quais se debruça», sendo um « método muito empírico, dependente do tipo de “fala” a que se dedica e do tipo de interpretação que se pretende com o objetivo» (p. 30).

A autora define ainda três fases da análise de conteúdo: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação (Bardin, 1977).

A pré-análise corresponde à fase da organização, ou seja, tem como objetivo ordenar as ideias iniciais, de forma a estruturar um plano de análise. É nesta primeira fase que se procede à escolha dos documentos a serem analisados, assim como, à formulação de hipóteses e dos objetivos e à composição de indicadores para a interpretação final (Bardin, 1977).

Esta primeira fase deve compreender: a leitura flutuante, ou seja, deve-se fazer o primeiro contacto com os documentos que irão ser sujeitos à análise, de forma a conhecê-los; a escolha de documentos; a formulação das hipóteses e objetivos, ou seja, formular afirmações provisórias que nos propomos verificar e que finalidades gerais pretendemos atingir; a referenciação dos índices e a elaboração de indicadores, de forma a analisar o material que foi recolhido; e por fim, a preparação do material, ou seja a organização do material antes da análise propriamente dita (Bardin, 1977).

Segundo Bardin (1977), a escolha dos documentos implica o cumprimento de algumas regras:

- Exaustividade: não se deve deixar de parte qualquer elemento referente ao nosso campo de pesquisa, seja qual for a razão;
- Representatividade: é possível fazer a análise a partir de uma amostra, desde que o material a isso se preste;
- Homogeneidade: os documentos escolhidos devem ser homogêneos, ou seja, devem respeitar os critérios de escolha;
- Pertinência: os documentos escolhidos para a análise devem ser adequados em relação ao objetivo do estudo.

A exploração do material, mais concretamente, a fase da análise é nada mais que «a administração sistemática das decisões tomadas» (Bardin, 1977, p. 101). Consiste na construção das operações de codificação, considerando-se os recortes dos textos em unidades de registos, ou seja, o texto de todos os documentos que foram seleccionados previamente serão recortados em unidades de registo, ou seja, parágrafos, palavras, frases, que irão conter palavras chave, para posteriormente se analisar de modo a realizar uma primeira categorização que depois de agrupadas darão origem às categorias iniciais, que possibilitam as inferências (Fossá, 2003).

Na fase do tratamento dos resultados obtidos e interpretação, os resultados são tratados de forma a originarem informação utilizável (Bardin, 1977).

Ao longo dos anos, a análise de conteúdo, como técnica de análise, sofreu algumas reformulações, como é o caso da introdução de software que auxilia na análise, principalmente nos processos de organização do material e codificação dos dados, sendo que, no presente estudo optámos por recorrer a um software específico de análise de dados qualitativos, nomeadamente o MAXQDA, de modo a realizar uma melhor análise da informação.

Atualmente existem inúmeros programas de computadores para análise de dados qualitativos, com o propósito de nos ajudar a analisar os dados. Segundo Azevedo (1998), podemos diferenciar os programas em dois tipos, os recuperadores de texto e os de construção de uma teoria. Ambos os tipos de programas permitem dividir o texto em segmentos codificando-os e posteriormente exibir os resultados de uma ou mais categorias. No entanto, os programas para construção de uma teoria permitem ainda, auxiliar os investigadores no desenvolvimento da sua teoria.

5.2. Análise e Discussão dos Resultados

5.2.1. A Transparência e a *Accountability* na Administração Pública

A transparência e a *accountability* são duas características essenciais para uma boa gestão pública, sendo que a transparência aumenta a confiança dos cidadãos na administração pública o que impulsiona a eficiência e a *accountability*.

Já na década de 90, o modelo gestor, denominado Nova Gestão Pública, tinha como linhas orientadoras o reforço da *accountability*, assim como, o aumento da eficiência da Administração Pública, de modo a torná-la mais transparente.

Na perspetiva do IFAC (2001), a *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade que foi conferida. Da Silveira, Moreira, Ávila, & Weyh (2013), definem ainda *accountability* como a obrigação de informação sobre o uso dos recursos públicos, por parte dos gestores públicos, bem como pela responsabilização destes por falhas no alcance dos objetivos desejados.

A transparência pode ser definida como o acesso a informação por parte dos cidadãos a informação confiável sobre o desempenho e decisões no setor público (Armstrong, 2005). Segundo Moser (2001), transparência é tornar visíveis as ações e os procedimentos internos para os agentes que não estão diretamente. As reformas ocorridas em Portugal

ao nível do setor financeiro público continuam a ter como objetivo o reforço desses conceitos. Os diplomas mais recentes que estiveram na origem da última reforma não são exceção.

5.2.1.1. A Transparência

Desde logo, o acesso à informação administrativa está consagrado no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa que, declara que os cidadãos têm o direito de serem informados pela Administração Pública, bem como, acesso aos arquivos e registos administrativos.

Esse acesso era regulado pela Lei n.º 65/93, de 26 de agosto, que aprovava a Lei de Acesso aos Documentos da Administração (LADA), que para zelar pelo cumprimento das suas disposições criou a Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA).

A CADA realizou um estudo, intitulado «Lei do Acesso aos Documentos Administrativos – Avaliação da sua Execução pela Administração Pública»⁹, onde concluiu que apenas uma pequena percentagem, dos serviços e organismos da Administração Pública, cumpre a obrigação de publicar informação atualizada e periodicamente, o que leva a um grande incumprimento da Lei do Acesso aos Documentos Administrativos, e por sua vez à conclusão de que o acesso dos cidadãos aos documentos administrativos não está assegurado pelos princípios de publicidade, igualdade, transparência, imparcialidade e justiça (Lei do Acesso aos Documentos Administrativos - Avaliação da sua execução pela Administração Pública, 2018).

No entanto a Lei n.º 65/93, de 26 de agosto foi revogada pela Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto que aprova o regime de acesso à informação administrativa e ambiental e de reutilização dos documentos administrativos, e que atualmente regula o acesso aos arquivos administrativos.

No seu artigo 2.º, intitulado «Princípio da administração interna» refere que o acesso e a reutilização da informação administrativa são assegurados de acordo com os princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e colaboração com os particulares, sendo que, a informação pública relevante para garantir a transparência da atividade administrativa é divulgada periodicamente e atualizada, pelos órgãos e entidades competentes. Essa informação pode ainda ser divulgada através da Internet,

⁹ Obtido em <http://www.cada.pt/modules/smartsection/category.php?categoryid=25> a 18/07/2018

sendo necessário assegurar o seu acesso livre e universal, a sua compreensibilidade, interoperabilidade, integridade, qualidade e autenticidade dos dados divulgados, bem como a sua identificação e localização.

Esta lei resulta de uma transposição para o normativo português da Diretiva 2003/4/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro, sobre o acesso do público às informações sobre ambiente, e da Diretiva 2003/98/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de novembro de 2003, alterada pela Diretiva 2013/37/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, sobre a reutilização de informação do setor público referindo que (§4),

A autorização de reutilização de documentos na posse de um organismo do setor público traz valor acrescentado para os reutilizadores, para os utilizadores finais e para a sociedade em geral e [...] para o próprio organismo público através da promoção da transparência e da responsabilização e do envio de “feedback” dos reutilizadores e dos utilizadores finais que permite ao organismo do setor público em causa melhorar a qualidade da informação recolhida.

Um dos eixos centrais da Reforma Financeira do Estado foi o POC-P, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que, logo no seu preâmbulo, reforça a importância da disponibilidade de informação contabilística que proporciona um reforço na clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado, sendo um dos objetivos do POC-P o reforço da transparência da situação financeira e patrimonial e das relações financeiras do Estado. Outros dos objetivos deste plano é o de permitir o controlo financeiro nas diferentes entidades públicas e a disponibilização de informação de forma a reforçar a transparência na Administração Pública.

Não sendo suficiente, o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, veio permitir a implementação da base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro e orçamental das administrações públicas, contribuindo para a harmonização contabilística de forma a aproximar a contabilidade pública às contas nacionais, contribuindo para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas, levando a um aumento da fiabilidade e transparência das contas nacionais e da qualidade da informação orçamental e financeira, originando uma base de uma governação transparente.

O SNC-AP traduz o conceito de transparência, no sentido em que tem como finalidade proporcionar informação útil para determinar os gastos dos serviços públicos, elaborar todo o tipo de contas, demonstrações e documentos, preparar as contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais e tomar decisões de gestão.

Na sua EC, são abordadas algumas matérias que vêm dar continuidade ao conceito de transparência, traduzindo-se, no sentido em que, os cidadãos recebem serviços das entidades públicas e conseqüentemente fornecem-lhes recursos, o que leva a que, o relato financeiro das entidades públicas seja elaborado para responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e simultaneamente fornecedores de recursos, visto não terem essa autoridade de exigir a informação necessária para efeitos de responsabilização e tomada de decisões.

De forma a manter a transparência, o relato financeiro deve proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa das entidades públicas, sendo que, relatar tal informação aumenta a responsabilização da entidade pública em prestar contas e proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisão. Conseqüentemente, essa informação divulgada melhora e reforça a percepção da transparência do relato financeiro da entidade pública e contribui para uma melhor avaliação da dívida pública.

Posto isto, para assegurar que a informação contida nas demonstrações financeiras representa os fenómenos económicos, todas as metodologias adotadas, pressupostos subjacentes e fatores que suportam as divulgações ou opiniões devem ser transparentes, no sentido de permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras que formem os seus julgamentos acerca dessa informação.

O SNC-AP estabelece que as entidades públicas devem reconhecer e mensurar todos os seus ativos e passivos de acordo com as NCP, que são 27 ao todo. A NCP 25 – Relato por Segmentos – traduz o conceito de transparência no sentido em que, tem como objetivo estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos, ou seja, as entidades públicas ao relatarem por segmentos proporcionam aos utilizadores das demonstrações financeiras uma melhor compreensão do desempenho passado da entidade e identificação dos recursos disponibilizados que sustentam as principais atividades, assim como, aumentam a transparência do relato financeiro de forma a cumprirem, ainda melhor, as suas obrigações e prestação de contas (*accountability*).

Não só a informação que é divulgada nas demonstrações financeiras é suficiente para satisfazer as necessidades dos utilizadores, sendo também necessário que as entidades públicas elaborem demonstrações no âmbito da contabilidade orçamental, que é o que define a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental. As entidades públicas ao elaborarem as demonstrações orçamentais devem classificar as suas transações orçamentais de acordo com os classificadores orçamentais, definidos no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, pois estes definem a forma como os orçamentos são apresentados, executados e relatados, tendo uma ligação direta com o conceito de transparência e conformidade do orçamento.

Em relação ao exposto na Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, em que apenas um artigo se destinava à transparência orçamental, a nova LEO consagra um conjunto de normas que vêm reforçar as regras de transparência e *accountability*.

No seu artigo 19.º é apresentado o princípio da transparência e no Título VI, o Capítulo IV é dedicado à transparência com os artigos 73.º - Dever de divulgação –, 74.º - Dever de informação -, e 75.º - Dever especial de informação ao controlo.

O artigo 19.º vem consagrar um conjunto de obrigações e deveres do Governo, com o intuito de reforçar a transparência orçamental, ou seja, a aprovação e execução dos orçamentos de todas as entidades estão sujeitos a esse princípio, o que implica, a disponibilização de informação sobre a implementação e a execução dos programas, objetivos da política orçamental, orçamentos e contas do setor das administrações públicas, a qual dever ser, fiável, completa, atualizada, compreensível e comparável internacionalmente.

No artigo 73.º salienta-se a importância, de acordo com o princípio de transparência orçamental, da disponibilização ao público da informação sobre os programas dos subsectores da administração central e da segurança social, dos objetivos da política orçamental e dos orçamentos e das contas do setor das administrações públicas, por subsector e entidade. Essa informação deve ser disponibilizada de forma acessível e, portanto, de acordo com o n.º 2 do presente artigo, o Governo deve criar uma plataforma eletrónica em sítio na *Internet*, de maneira a essa informação ser acedida pelo público e ser publicada de um modo simples e facilmente apreensível.

No artigo 74.º é reforçada a capacidade do Ministério das Finanças no controlo orçamental e financeiro. O membro do Governo responsável pela área das finanças, de

acordo com a alínea a) do n.º 1 do presente artigo, pode exigir dos organismos que integram o setor das administrações públicas uma informação pormenorizada e justificada na observância das medidas e procedimentos que têm de cumprir nos termos da nova lei.

A capacidade do Parlamento no controlo orçamental e financeiro é também reforçada no artigo 75.º, sendo que, de acordo com o n.º 1, o Governo deve disponibilizar à Assembleia da República todos os elementos informativos necessários para a habilitar a acompanhar e controlar, de modo efetivo, a execução do Orçamento do Estado.

A anterior LEO apresentava um artigo, o 12.º, a respeito da publicidade, em que este assegurava que o Governo publicava todos os documentos necessários para garantir a divulgação e transparência do Orçamento do Estado e da sua execução procurando sempre os mais avançados meios de comunicação, mas esse artigo não foi transposto para a lei atual. No entanto, tanto a antiga LEO como a nova LEO apresentam o mesmo artigo, 52.º e 61.º, respetivamente, afirmando que, quando a publicidade através da obrigatoriedade da publicação no Diário da República dos atos que a comprovam não é assegurada, as alterações orçamentais e os mapas da LEO modificados devem ser divulgados na página eletrónica da entidade encarregue do acompanhamento da execução orçamental.

A introdução dos programas orçamentais, presente na Secção I, do Capítulo II, do Título IV, pretende aperfeiçoar o processo de afetação dos recursos públicos, fazendo com que as entidades envolvidas se tornem mais claras, transparentes e responsáveis.

Outro dos contributos em reforçar a transparência na Administração Pública teve início em 2013, com a Transparência e Integridade – Associação Cívica (TIAC), a realizar o Índice de Transparência Municipal (ITM), baseando-se no levantamento da informação de interesse público disponível nos *websites* dos 308 municípios, segundo 76 indicadores agrupados em sete dimensões, permitindo assim ao cidadão conferir o grau de transparência do seu município.

O ITM «serve para criar critérios universais de aferição dos níveis de transparência nos municípios, através da análise de informação sobre a governação local disponibilizada nos seus *websites*» (Andrade & Batalha, 2017, p. 7).

A última análise realizada foi em 2017 sendo que, os municípios obtiveram, em média, 51 pontos numa escala de zero a 100, menos um ponto em relação à média de 52 pontos

obtida no ano anterior. Nenhum dos municípios atingiu a pontuação máxima, no entanto, três ultrapassaram os 90 pontos.

Dos 308 municípios mais de metade ultrapassou os 50 pontos, mas ainda cerca de 9% dos municípios teve uma pontuação abaixo dos 29 pontos, a qual, segundo o ITM, se traduz num resultado insuficiente.

Posto isto, pode-se concluir que a internet ainda é pouco utilizada, ou pelo menos, não é aproveitada ao máximo pelas Câmaras Municipais, para tornar visível e disponibilizar informação relevante para que os cidadãos possam avaliar a forma como os recursos públicos são obtidos e utilizados.

Apesar do resultado ainda não ser muito elevado, o que é certo é que, desde 2013 a média do ITM foi aumentando passando dos 33 pontos, em 2013, para os 52 pontos, em 2016, tendo uma leve descaída, em 2017, como referido, para os 51 pontos, o que revela que a *Internet*, ainda que não aproveitada no seu potencial máximo, é uma ferramenta cada vez mais utilizada e que permite aos cidadãos uma mais fácil e cómoda monitorização e participação na gestão autárquica.

Outro dos pontos a se ter em conta quando falamos em transparência na Administração Pública é o da modernização administrativa que se tem debatido com as necessidades da sociedade em geral, consubstanciando-se com a aproximação da Administração aos cidadãos, no entanto, as medidas e diplomas legais publicados referentes a este tema são inúmeros e é nesse sentido que o Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, vem sistematizar num único diploma as normas de âmbito geral aplicáveis à Administração Pública de forma a tornar mais transparente o acesso por parte dos cidadãos.

Nesse sentido, segundo o artigo 47.º do decreto-lei anteriormente citado, de forma a disponibilizar toda a informação ao cidadão de uma forma rápida, simples e fiável, todos os organismos da Administração Pública devem disponibilizar essa mesma informação em portais e/ou sítios de internet.

De acordo com o n.º 2, do artigo 3.º, os utilizadores dos serviços públicos têm o direito de solicitar informação sobre o andamento dos procedimentos administrativos, a que eles lhes digam respeito, da forma que o desejarem, seja oralmente ou por escrito.

5.2.1.2. A *Accountability*

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho que aprova o RAFE veio traduzir o conceito de *accountability* no sentido em que os organismos autónomos estavam sujeitos a prestar contas, de acordo com o seu artigo 50.º, através da elaboração de diversos documentos tais como o relatório de atividade do órgão de gestão, a conta dos fluxos de tesouraria, o balanço analítico, a demonstração de resultados líquidos, os anexos ao balanço e à demonstração de resultados e o parecer do órgão fiscalizador. Estes documentos deveriam permitir analisar e ter uma visão clara da situação económica e financeira relativamente ao exercício.

A obrigação de prestar contas, perante o Tribunal de Contas, envolve também os conceitos de transparência e, claro está, *accountability*, dado que, as entidades para cumprirem essa responsabilidade de prestar contas têm como obrigação a transparência, nomeadamente o dever de prestar contas aos *stakeholders*, e a responsabilidade e conformidade, em relação aos seus atos, decisões e consequentes resultados.

Essa responsabilidade em prestar contas é realizada de acordo com a Lei n.º 98/97, de 26 de agosto que aprova a LOPTC, onde se podem ver traduzidos os conceitos de transparência e *accountability*. A LOPTC no seu artigo 2.º define as entidades que acarretam a responsabilidade de prestar contas perante o Tribunal de Contas, ficando responsáveis por apresentarem as contas dentro dos prazos e conformidade com o estipulado pelo Tribunal de Contas, sujeitos a incorrer em infrações, reforçando o conceito de *accountability* de que quando uma entidade assume a responsabilidade de gerir recursos públicos essa responsabilidade é permanente e com o compromisso de utilizá-los eficientemente de forma a obter bons resultados.

Desta forma, sendo os recursos públicos geridos por diversas entidades, estes têm também responsabilidade perante os cidadãos, que têm o direito de serem informados se os recursos públicos estão a ser geridos e investidos de forma adequada, sendo a transparência um conceito fulcral, que pode ser traduzido na LOPTC, no seu artigo 9.º, pela obrigação de serem publicados em Diário de República todos os documentos e relatórios referentes aos dinheiros e recursos públicos.

Não só na LOPTC se pode ver traduzida a responsabilidade em prestar contas, na LEO, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, essa obrigação é também reforçada, no sentido em que, a ECE e as entidades públicas estão sujeitas a prestar contas

procedendo à elaboração do relatório de gestão, das demonstrações orçamentais e financeiras e de outros documentos que sejam exigidos por lei.

Também já a anterior lei dava destaque à prestação de contas dedicando o seu Título IV exclusivamente a esse tema. A Conta Geral do Estado deve ser apresentada à Assembleia da República até 30 de junho do ano seguinte àquele a que respeita, sendo que a partir de setembro de 2018 passou a ser até 15 de maio. A Conta Geral do Estado deve compreender elementos informativos em forma de mapas, previstos no artigo 76.º da LEO e ainda todos os elementos que se mostrem adequados a uma prestação clara e completa das contas públicas. Em matéria de apresentação de contas, os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos devem apresentar as suas contas ao membro do Governo responsável pela área das finanças e ao respetivo ministro da tutela, a Assembleia da República deve apresentar o seu relatório e contas ao Governo e o Tribunal de Contas, após ter a sua conta aprovada deve remete-la também ao Governo para integrarem na Conta Geral do Estado.

Em 2015 foi também publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que aprova o SNC-AP onde o conceito de *accountability* está bem presente.

Como é relatado na sua EC, as Administrações Públicas apresentam algumas características diferenciadoras em relação ao setor privado, como é o caso das transações sem prestação (referido na secção 3.1.), levando a que a responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) no setor público seja tão importante, devido à natureza involuntária das taxas e impostos, pois esta é um instrumento de avaliação da responsabilidade e zelo do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram concedidos. Outro dos elementos, que reforça o conceito, passa pelo setor público possuir um Orçamento do Estado (referido na secção 3.1.). O simples facto de as entidades públicas realizarem o orçamento com as suas receitas e despesas, leva a que seja possível comparar a informação prevista e realizada facilitando o controlo do cumprimento dos seus objetivos, promovendo, assim, a responsabilização pela prestação de contas.

Ainda na EC, são abordadas algumas matérias que vêm dar continuidade aos conceitos de *accountability*. Primeiramente, é abordado os objetivos das demonstrações financeiras, em que é descrito que o relato financeiro tem como objetivo proporcionar informação útil para os utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) e tomada de decisões.

Tanto o Governo como as entidades públicas têm como principal função a prestação de serviços aos cidadãos, que na sua maioria, como referido anteriormente, são prestados através de transações sem contraprestação. O Governo é responsável perante todos os que fornecem recursos e os que dependem dele para prestar esse serviço e, portanto, as entidades públicas têm a obrigação de prestar contas por serem financiadas, maioritariamente, por transações sem contraprestação e, por os cidadãos estarem dependentes destas entidades para o usufruto desses serviços, sendo que, essa responsabilização da prestação de contas (*accountability*) obriga as entidades públicas a demonstrarem de que forma utilizaram os recursos que lhes foram atribuídos, ou seja, os utilizadores dos serviços e os fornecedores de recursos necessitam que as entidades sejam transparentes e que forneçam informação que os ajude a avaliar diversas matérias como, o desempenho, a liquidez e solvência das entidades públicas e a sustentabilidade dos serviços prestados por elas.

No entanto, há um ponto negativo em termos de *accountability*, pois, é pouco provável que as demonstrações financeiras proporcionem toda a informação necessária para efeitos de responsabilização de prestação de contas e conseqüentemente, os utilizadores dos serviços e fornecedores de recursos poderão necessitar de informação adicional de outras fontes, que não são relatadas nas demonstrações financeiras.

5.2.2. Economia, Eficácia e Eficiência

A economia, a eficácia e a eficiência são, também, três características essenciais para um bom funcionamento da Administração Pública.

Uma Administração Pública eficiente na utilização dos seus recursos e com uma produtividade com qualidade, mas com uma despesa reduzida é essencial para proporcionar uma elevada satisfação e confiança na Administração Pública por parte dos cidadãos.

Na década de 90 a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública veio impor um maior controlo orçamental pelo que, de acordo com o seu artigo 10.º e 11.º, os serviços e organismos da Administração Pública passaram a estar sujeitos ao controlo de gestão orçamental, com base em documentos de despesas, mapas justificativos e ainda numa verificação direta da contabilidade dos serviços e organismos

Esse controlo de gestão orçamental realizado aos serviços e organismos da Administração Pública inclui a fiscalização da conformidade legal, a regularidade financeira e a eficiência e eficácia das despesas efetuadas.

Dois anos depois, a RAFE veio permitir que os serviços enquadrados no regime geral, ou seja, dotados de autonomia administrativa, pudessem realizar despesas e autorizar o seu pagamento, porém com autorização prévia. Para que essa autorização fosse aceite deveriam respeitar três requisitos, sendo um deles o da economia, eficiência ou eficácia, ou seja, obter o máximo de rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade decorrente.

Como referido na sub-subsecção 5.2.1.2., os organismos autónomos estavam sujeitos a prestar contas tendo de elaborar diversos documentos, sendo um deles o relatório de atividades do órgão de gestão que refletia a eficiência na utilização dos meios afetos ao seguimento das suas atividades e a eficácia na concretização dos objetivos propostos.

Em 1997 foi publicado o POC-P, que, logo no seu prefácio, reforça a importância da disponibilidade de informação contabilística que proporciona uma análise das despesas públicas segundo os critérios de legalidade, eficiência e eficácia. O POC-P tinha como um dos objetivos, que todos os serviços e organismos da administração pública implementassem um sistema de contabilidade que contemplasse uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, que servisse para uma melhor e mais eficaz gestão das entidades.

No entanto, a contabilidade pública encontrava-se ainda desatualizada, fragmentada e inconsistente, o que levou à necessidade de se criar um novo sistema contabilístico, originando o SNC-AP, com o objetivo de resolver a fragmentação e as inconsistências existentes, permitindo dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente, tendo como uma das finalidades, de acordo com o artigo 3.º, o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos.

O SNC-AP traduz os conceitos de economia, eficácia e eficiência no sentido em que, no seu artigo 9.º, pressupõe um sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas de forma a assegurar o desenvolvimento mais eficiente das atividades, sendo um dos objetivos garantir o aumento da eficiência das operações.

Na sua EC destaca que, para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomadas de decisões, tanto os utilizadores dos serviços, como os doadores exigem informação para poderem avaliar se as entidades públicas estão a utilizar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz. A informação proporcionada pelo relato financeiro é bastante importante, sendo que, a informação sobre o desempenho financeiro de uma entidade pública pode proporcionar uma apreciação sobre se obteve fundos de forma económica e se os usou de forma eficiente e eficaz. O relato de informação financeira, orçamental e não financeira sobre prestação de serviços proporciona também uma avaliação da eficiência e eficácia das operações da entidade, sendo informação importante para a responsabilização das entidades e consequente justificação do uso dos recursos dos contribuintes e doadores.

A NCP 1, já abordada na secção 3.2., apresenta a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, tendo estas como objetivo proporcionar informação útil aos utilizadores, sobre a posição e o desempenho financeiro de uma entidade para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhes foram facultados, apresentando informação que seja útil para avaliar os custos, a eficiência e os cumprimentos dos objetivos da entidade. A NCP 27 – Contabilidade de Gestão, também abordada na secção 3.2., tem como objetivo permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

Com o SNC-AP foi também publicada a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que aprova a nova LEO, que no seu artigo 4.º começa logo por demonstrar a importância em proporcionar ao Estado e aos seus serviços e organismos uma maior eficácia das políticas públicas através da criação da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental.

Já a Lei n.º 91/2011, de 20 de agosto (antiga LEO), dedicava um dos seus artigos, o artigo 10.º-E, ao princípio da economia, eficiência e eficácia relatando que os compromissos assumidos e as despesas efetuadas pelas entidades que integram os subsectores da administração pública estão sujeitas a esse princípio, consistindo, na utilização, mínima e mais adequada, de recursos que garantam a qualidade do serviço público e na promoção do aumento da produtividade, de forma a atingir os resultados ao menor custo possível. Atualmente, a Lei n.º 151/2015 reforça esse mesmo princípio no seu artigo 18.º, continuando a ser três aspetos bastante importantes para a Administração Pública.

Um dos aspetos diferenciadores da nova LEO é a introdução dos programas orçamentais, referidos na subsecção 4.2.2., com o objetivo de uma melhoria na qualidade do processo orçamental e da eficiência dos gastos públicos. A OP procura associar as dotações orçamentais aos resultados obtidos, funcionando como um instrumento de orçamentação que visa reforçar a relação entre os dinheiros públicos e os impactos socioeconómicos que o uso desses dinheiros possa gerar na sociedade, utilizando informação durante a elaboração e execução do orçamento sempre na ótica da eficiência e eficácia.

Ou seja, ao ser possível comparar os resultados alcançados com os recursos utilizados isso proporciona uma avaliação da eficiência da despesa pública.

A execução orçamental rege-se de alguns princípios, principalmente em relação à receita e à despesa, como referido no seu artigo 52.º. As despesas só podem ser autorizadas mediante o cumprimento de algumas regras, sendo que, a LEO reforça mais uma vez que, nenhuma despesa pode ser autorizada sem que satisfaça os requisitos de economia, eficiência e eficácia.

De forma a centralizar e manter os dinheiros públicos na Tesouraria Central do Estado, a Entidade Contabilística do Estado, de acordo com o artigo 55.º, elabora um orçamento de tesouraria, assim como um modelo de gestão, como forma de atingir diversos objetivos, nomeadamente, permitir a gestão eficiente dos riscos financeiros.

Mais uma vez, os conceitos de economia, eficácia e eficiência estão bem presentes na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, que consagra os princípios e normas que a administração direta do Estado deve obedecer, sendo que, de acordo com o artigo 3.º, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da eficácia, da racionalização de meios, ou seja, deve haver uma economia de meios assim como uma atuação administrativa eficaz, e da eficiência na afetação de recursos públicos, entre outros.

Tendo como principal função a satisfação das necessidades dos cidadãos, a administração interna do Estado deve reger-se pelos princípios anteriormente mencionados, mediante o aumento da eficácia na prossecução dos objetivos fixados e controlo de resultados obtidos, assim como da eficiência na utilização dos recursos públicos.

A administração direta do Estado deve integrar um sistema de informação interna que permita partilhar informação por todos os organismos através de meios eletrónicos, de forma a reduzir o impacto ambiental na utilização do papel e nesse sentido, a administração direta do Estado deve promover a utilização dos instrumentos do governo

eletrónico na prestação de serviços diretos aos cidadãos, como forma de melhorar a eficiência e a eficácia de contratação pública de empreitadas, bens e serviços.

O Governo tem vindo a reforçar as relações entre a Administração e a sociedade, de forma a melhorar o serviço público, orientada para os cidadãos e para uma gestão pública eficaz, de forma a ter uma Administração com qualidade e que seja eficaz e eficiente.

O Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, vem sistematizar num único diploma as normas de âmbito geral aplicáveis à Administração Pública, sendo que, no seu artigo 2.º afirma que, os serviços e organismos da Administração Pública estão ao serviço do cidadão e por isso devem respeitar alguns princípios como, por exemplo, o da comunicação eficaz e transparente, ou seja, divulgando as suas atividades e permitindo o acesso à informação e ainda o recurso a novas tecnologias, com vista a adotar procedimentos de forma a garantir a sua eficácia e que os funcionários assumam as suas responsabilidades.

O Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo que não era objeto de revisão desde 1996. Algumas alterações foram realizadas, sendo uma delas ao nível do capítulo dedicado aos princípios gerais da atividade administrativa, onde foi introduzido o princípio da boa administração, no artigo 5.º, integrando os princípios constitucionais da eficiência, da aproximação dos serviços das populações e da desburocratização.

5.2.3. Análise Documental

Segundo Bardin (1977, p. 45), a análise documental pode ser definida como «uma operação ou um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, a fim de facilitar num estado ulterior, a sua consulta e referência».

Esta análise é constituída por duas etapas: a recolha de documentos e a sua análise através de uma técnica específica, como a análise de conteúdo.

De forma a tornar a etapa da recolha de documentos mais produtiva deve-se efetuar, em simultâneo, uma pré-análise dos documentos, pois toda a informação recolhida através

desses documentos e a conceptualização resultante da sua análise permite uma nova recolha de dados. (Lofland & Lofland, 1984 citado por Calado e Ferreira, 2005)¹⁰.

A análise documental foi efetuada a partir de diversos documentos, maioritariamente legislação publicada desde os anos 90 até à atualidade, utilizando como método de análise a análise de conteúdo.

5.2.3.1. Análise de Conteúdo

De acordo com Silva e Fossá (2015, p. 3), a análise de conteúdo pode ser definida como «um conjunto de instrumentos metodológicos, em constante aperfeiçoamento, que se presta a analisar diferentes fontes de conteúdo», sendo uma «técnica refinada, que exige do pesquisador, disciplina, dedicação, paciência e tempo».

A análise de conteúdo foi assim a técnica escolhida a utilizar neste estudo, de modo a explorar todos os documentos, selecionando recortes de textos que contenham palavras chave para uma posterior análise e interpretação dos resultados que nos levará a dar resposta aos nossos objetivos.

Para uma melhor análise e alcance dos objetivos propostos, recorreremos a um software específico de análise de dados qualitativos, o MAXQDA.

O MAXQDA é um software para análise qualitativa de dados que permite gerenciar de uma forma mais eficiente toda a pesquisa e informação. Este software permite categorizar as informações relevantes através da utilização de códigos o que nos veio permitir uma melhor análise, mais eficiente e rápida da informação, como podemos observar na Figura 5.1.

¹⁰ Lofland, J., & Lofland, L. H. (1984). *Analyzing Social Settings: A Guide to Qualitative Observation and Analysis*. Wadsworth Publishing Company

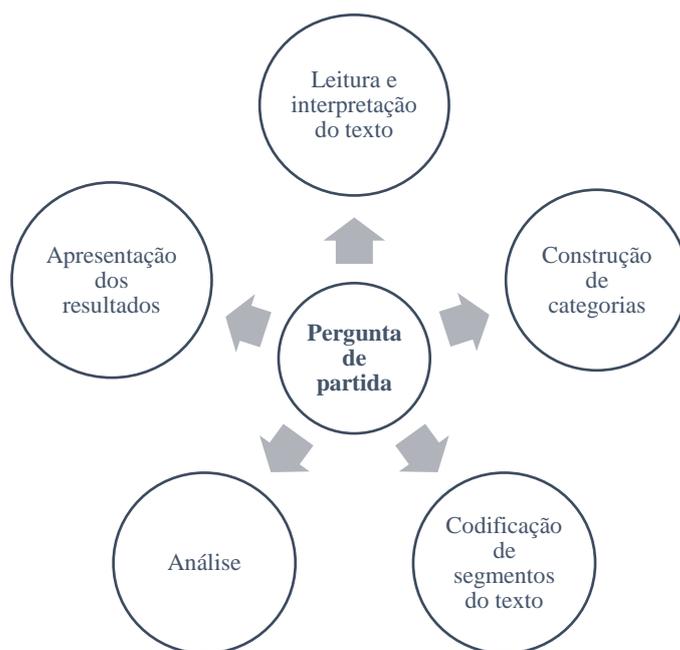


Figura 5.1. Estrutura básica do método qualitativo

Fonte Adaptado de Guia de Introdução MAXQDA 12

Recorremos ao MAXQDA para complementar a apresentação dos resultados do estudo de uma forma mais visual.

Neste software foram importados no total 13 documentos referentes a legislação e foram introduzidos 5 códigos. Foram codificadas todas as informações contidas nesses documentos, que achámos pertinentes e que correspondiam ao objetivo de identificar se a nova Reforma Financeira do Estado contribuirá para o aumento da transparência e *accountability* na contabilidade pública.

Ou seja, em todos os documentos selecionados foi realizada, não só uma busca pelas palavras dos conceitos que queríamos estudar, nomeadamente transparência, *accountability*, eficiência, eficácia e economia, mas também por frases ou parágrafos que traduzissem esses mesmos conceitos.

Tabela 5.1. Lista de códigos

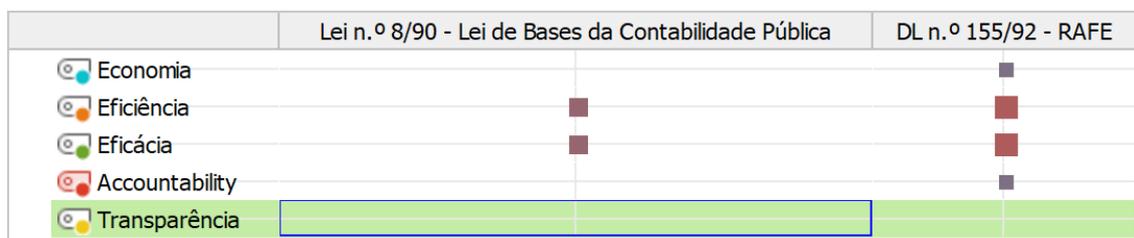
● Lista de Códigos	213
● Economia	27
● Eficiência	59
● Eficácia	68
● Accountability	21
● Transparência	38

Fonte: Maxqda

segmentos codificados com o código correspondente, destacando-se o SNC-AP que introduz no seu Decreto-Lei alguma matéria referente à *accountability*.

Um dos primeiros documentos a analisar foi a Lei de Bases da Contabilidade Pública e de seguida o RAFE.

Tabela 5.3. Frequência de códigos – Lei de Bases da Contabilidade Pública e RAFE

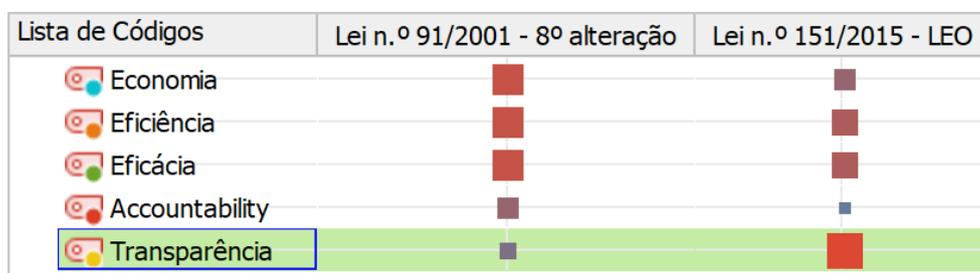


Fonte Elaboração própria com recurso ao Maxqda

Através da Tabela 5.3. concluímos que a Lei de Bases da Contabilidade Pública, a publicação que produziu grandes mudanças na contabilidade pública, apenas refere os conceitos de eficiência e eficácia, em relação a despesas, não apresentando nenhum artigo que introduza o conceito de transparência e *accountability*. No entanto, dois anos após a sua publicação surge o RAFE que mantém como requisitos da despesa a eficiência e eficácia, mas introduz o conceito de *accountability* publicando os documentos necessários a elaborar para a prestação de contas.

A LEO publicada, inicialmente, em 1991 veio apresentar todo o processo orçamental indispensável para a elaboração do Orçamento do Estado. A última lei a ser publicada foi a Lei n.º 91/2001, que já ia na sua oitava alteração, que acabou por ser revogada pela Lei n.º 151/2015.

Tabela 5.4. Frequência de códigos – LEO 2001 vs. LEO 2015



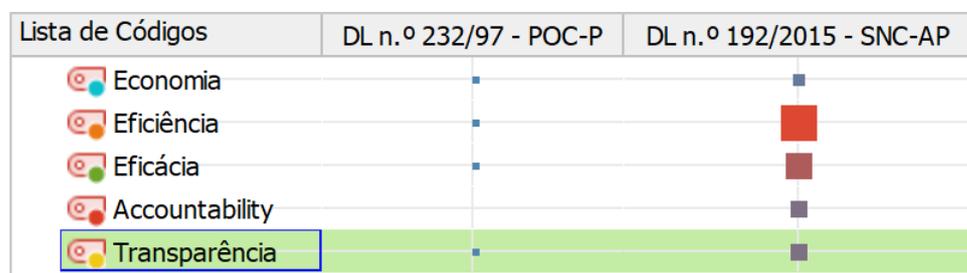
Fonte Elaboração própria com recurso ao Maxqda

Através da Tabela 5.4. e comparando a LEO anterior e a LEO atual, esta última dá uma maior importância à transparência, ou seja, a LEO anterior apenas dedicava dois dos seus

artigos à transparência, enquanto que a LEO atual, não só transpôs o mesmo artigo publicado na anterior LEO sobre a transparência orçamental, como apresenta um capítulo dedicado somente à transparência.

Pelo contrário, é visível também na Tabela 5.4. que, o conceito de *accountability* na anterior LEO acaba por ser mais vezes mencionado, pois não só contém um artigo que incumbe os serviços e fundos autónomos e as entidades administrativas independentes a remeter ao Ministério das Finanças documentos de prestação de contas, como também apresenta um capítulo dedicado somente a contas. Já a LEO atual apenas engloba um artigo dedicado à prestação de contas.

Tabela 5.5. Frequência de códigos – POC-P vs. SNC-AP



Fonte Elaboração própria com recurso ao Maxqda

Observando a Tabela 5.5., o mesmo acontece quando comparamos a frequência com que é mencionado o código transparência, que é superior, no novo sistema de normalização contabilística em relação ao anterior. Por sua vez, o código *accountability* apenas foi utilizado no SNC-AP, sendo que o POC-P não continha no seu Decreto-Lei matéria sobre a responsabilização de contas públicas.

6. Conclusão

Desde a Nova Gestão Pública que propunha uma maior responsabilidade, transparência e *accountability* no setor público, à Governança que promove uma nova forma dos governos se relacionarem com os cidadãos, procurando envolver o cidadão comum nas tomadas de decisões, esta nova Reforma Financeira do Estado veio transpor novos conceitos e diferentes dimensões nas suas mais recentes publicações.

O SNC-AP ao ser concebido e desenvolvido tendo como base as IPSAS veio melhorar a transparência e a responsabilização na prestação de contas públicas, pelo facto, de toda a informação ser concebida de acordo com as normas internacionais de contabilidade, permitindo uma base de comparação tanto internamente como externamente.

Este disponibiliza, ainda, informação financeira e orçamental mais completa e mais relevante, melhora a informação para as estatísticas nacionais, permite uma maior facilidade na consolidação de contas, e um aumento da transparência no relato financeiro.

O SNC-AP permite assim, uma mais fácil acessibilidade da informação, sendo este um dos elementos com maior impacto na perceção da transparência.

A nova LEO veio também reforçar as regras de transparência e *accountability* dedicando por completo um capítulo do seu articulado a este tema. Destaca-se a obrigação de divulgação da informação relativa aos programas orçamentais, através de sítio na *internet*, e o reforço da capacidade do Ministério das Finanças no controlo orçamental e financeiro, bem como do Parlamento, tudo isto sem correspondência na anterior LEO.

Com base na realização de análise de conteúdo dos diferentes diplomas, auxiliada pelo Maxqda, foi possível dar resposta à nossa pergunta de partida. Desde a década de 90 que a transparência e a *accountability* têm vindo a ser reforçadas na legislação portuguesa, nomeadamente através da atual Reforma Financeira do Estado, particularmente pelo SNC-AP e pela nova LEO, tendo estas cada vez mais importância para um bom funcionamento da Administração Pública.

Porém, este trabalho apresenta algumas limitações pelo facto de apenas termos usado análise documental maioritariamente a legislação bastante recente, assim como, o tempo disponível que limitou a seleção de documentos a analisar.

Por fim, considera-se que seria interessante no futuro a elaboração de um estudo sobre a evolução desta nova Reforma Financeira do Estado e da implementação real do SNC-AP e da nova LEO na Administração Pública. Uma outra investigação pertinente seria a realização de um estudo sobre a reforma financeira em contexto internacional, nomeadamente sobre os conceitos estudados no presente trabalho.

Referências Bibliográficas

- Almeida, R. H. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. Dissertação de Mestrado, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade.
- Andrade, C., & Batalha, J. P. (2017). *Índice de Transparência Municipal: Apresentação e indicadores*. Transparência e Integridade - Associação Cívica.
- Araújo, J. F. (2007). *Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática. Conferência da UNED*. Espanha.
- Araújo, J. M. (2005). *A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise*. Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.
- Armstrong, E. (2005). *Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues*. New York: United Nations.
- Azevedo, J. (1998). *Programas de computadores para análise de dados qualitativos*. Livro de Atas de Conferência Nacional (pp. 149-155). Porto: Universidade do Porto. Faculdade de Letras.
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bilhim, J. (2014). *Repensar as Funções do Estado*. *Revista de Ciências Sociais e Políticas*(3), pp. 29-32.
- Bogdan, R. C., & Biklen, S. K. (1994). *Investigação qualitativa em educação. Uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto Editora.
- Bovens, M. (2007). *Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework*. *European Law Journal*, 13(4), pp. 447-468.
- Cabral, N. C. (2012). *A "nova" Lei de Enquadramento Orçamental: Reflexões breves sobre a sua forma, conteúdo e efeitos*. Em *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda* (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa ed., Vol. V, pp. 779-807). Lisboa: Coimbra Editora.

- Calado, S. S., & Ferreira, S. C. (2005). Análise de documentos: método de recolha e análise de dados. Em *Metodologia da Investigação I*. DEFCUL.
- Cardoso, T. (2014). Para melhor gerir os recursos comuns dos portugueses: Reforma do processo orçamental. *Sextas da Reforma*.
- Comissão Europeia. (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo á aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros: a adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Bruxelas.
- Da Silveira, J. S., Moreira, A. P., Ávila, L. V., & Weyh, C. B. (2013). Construção metodológica, aplicação e interpretação de um índice municipal de accountability. *Nucleus*, 10(2), pp. 71-86.
- David, F., & Abreu, R. (2016). Contributo do SNC-AP para uma maior transparência das contas públicas em Portugal. *XVII Encuentro AECA* (pp. 13-15). Bragança: AECA.
- EUROSTAT. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Ernst and Young.
- Fortin, M. F. (2009). *O Processo de Investigação: Da concepção à realização*. Loures: Lusociência.
- Fossá, M. I. (2003). *A cultura de devoção nas empresas familiares e visionárias - uma definição teórica e operacional*. Tese de Doutoramento, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração, Porto Alegre.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. (2015). O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: A perspetiva de diferentes stakeholders. *Congresso dos TOC*. Lisboa.
- Gonçalves, A. J., & Quinz, L. F. (2013). Contabilidade nas Entidades do Setor Público: Transparência, Accountability e Controlo Financeiro. *Revisores e Auditores*, pp. 42-55.
- Gonçalves, C. M. (2011). *A accountability nos serviços e fundos autónomos*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa.

- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), pp. 93-109.
- Internacional Federation of Accountants (IFAC). (2001). *Governance in the Public Sector: a governing body*. New York: IFAC.
- Jesus, M. A., & Almeida, R. H. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Aveiro.
- Jesus, M. J., & Eirado, J. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhné*, 10(2), pp. 87-98.
- Jorge, S., Sá, P. M., & Lourenço, R. P. (2012). Transparência financeira nas entidades da administração local em Portugal: análise da informação disponibilizada nos sítios web. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 31, pp. 39-53.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), pp. 479-499.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsoon, 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.
- Lei do Acesso aos Documentos Administrativos - Avaliação da sua execução pela Administração Pública*. (2018). Obtido em 18 de Julho de 2018, de Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA): <http://www.cada.pt/modules/smartsection/category.php?categoryid=25>
- Loureiro, J., Pina, Á., Catarino, J., Rodrigues, P., Barreiros, F., Fernandes, V., & Anderson, B. (2007). *Orçamentação por Programas*. Relatório Intercalar da Comissão para a Orçamentação por Programas.
- Marques, M. d. (2017). Contabilidade pública e IPSAS em Portugal: o sistema de normalização contabilística para as administrações públicas. *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Aveiro.
- Martins, C. M. (2013). *Transparência e responsabilidade(s) na prestação de contas: Contributos para um indicador auditável em entidades públicas empresariais do*

- sector da cultura e das artes*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa.
- MAXQDA. (2016). *MAXQDA 12 - Guia de Introdução*. Berlin.
- Ministério das Finanças. (2017). *Proposta de Orçamento do Estado para 2018: Medidas do Ministério das Finanças*. Lisboa.
- Monteiro, A. G. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores e Auditores*, pp. 42-47.
- Morais, P. (2013). *Orçamentação por programas e a avaliação de resultados da gestão pública*. Dissertação de Mestrado, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão, Lisboa.
- Moser, C. (2001). *How open is 'open as possible'?: Three different approaches to transparency and openness in regulating access to EU documents*. Vienna: Institute for Advanced Studies .
- Natário, M. M., Fernandes, G. P., & Silva, S. M. (2013). Governância: A reinvenção da gestão pública e a modernização municipal. *Proceedings XXIII Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica*, (pp. 1-15). Málaga.
- OECD. (2002). *OECD Best Practices for Budget Transparency*. Paris: OECD.
- Pereira, J. A. (2014). Incumprimento da obrigação de prestar contas públicas. *Julgar*, 23, pp. 143-166.
- Reis, F. L. (2010). *Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado - Segundo Bolonha*. Lisboa: PACTOR.
- Reis, H. (2017). A reforma das Finanças Públicas em Portugal - Lei de Enquadramento Orçamental. *Conferência organizada pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Lisboa.
- Ribera, J. M. (2003). La responsabilidad social de la empresa y las principales normas de contabilidad y auditoria social: una concreción del cómo. *XI Conferencia Anual de Ética, Economía y Dirección*. Barcelona.
- Rocha, A. C. (2011a). Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), pp. 82-97.
- Rocha, J. A. (2001). *Gestão Pública e Modernização Administrativa*. Oeiras: INA Editora. Oeiras: INA Editora.

- Rocha, J. A. (2011b). *Gestão Pública: teorias, modelos e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Rodrigues, L. L. (2017). Introdução do SNC-AP. *Conferência Internacional - Reforma das Finanças Públicas em Portugal*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Rodrigues, M. (2009). Modelos de Gestão Pública: Tipologias de Governação. *Administração Pública Interface*, pp. 34-38.
- Rodrigues, M. Â., & Araújo, J. F. (2005). A nova gestão pública na governação local. 3.º *Congresso Nacional de Administração Pública*. Oeiras: Universidade do Minho.
- Romão, A. L. (2018). A Contabilidade de Gestão no Setor Público. Em *Administração Pública em Debate: Estudos em Homenagem aos 10 Anos da Fundação Sintaf* (pp. 387-403). Fortaleza - Ceará.
- Santos, P. G., & Pinho, C. S. (2014). A adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo? *Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica* (pp. 1-22). Leiria: Centro de Investigação em Gestão para a Sustentabilidade (CGIS) do Ipleiria e Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria.
- Sarmiento, J. M. (2015). A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental. *Revista Julgar*.
- Silva, A. H., & Fossá, M. I. (2015). Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas*, 17(1).
- Silva, S. M., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise institucional. *Atas do XVII Encontro AECA*. Bragança: AECA/IPB.
- Siu, M. C. (2011). Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. *Revista do TCU*, pp. 78-87.
- Teixeira, A. B. (2009). *A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal - o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. Tese de Doutoramento, Universidade Aberta.
- Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária*. (2012). Obtido em 19 de julho de 2018, de Conselho Europeu

Conselho da União Europeia:

<https://www.consilium.europa.eu/media/20400/st00tscg26-pt-12.pdf>

Tribunal de Contas. (2007). Conceitos. *V Jornadas Eurosai-Olacefs*. Lisboa. Obtido em 17 de Maio de 2018, de <https://www.tcontas.pt/eventos/EurosaiOlacefs/Docs/1ST/EI%20Salvador/WS1SV-port.pdf>

Tribunal de Contas. (2016). *Relatório Intercalar I: Auditoria à Implementação do SNC-AP*.

Vaz, A. T. (2016). A Contabilidade Pública em Portugal - A evolução Contabilidade Pública. *Atas do XVII Encontro AECA*. Bragança: AECA/IPB.

Legislação

- Decreto-lei n.º 155/92. *D.R. I Série-A*. 172 (28-07-1992) 3502-3509.
- Decreto-lei n.º 232/97. *D.R. I Série-A*. 203 (03-09-1997) 4594-4638.
- Decreto-lei n.º 135/99. *D.R. I Série-A*. 94 (22-04-1999) 2126-2135.
- Decreto-lei n.º 68/98. *D.R. I Série-A*. 67 (20-03-1998) 1237-1239.
- Decreto-lei n.º 192/2015. *D.R. I Série*. 178 (11-09-2015) 7584-7828.
- Decreto-lei n.º 85/2016. *D.R. I Série*. 243 (21-12-2016) 4773-4776.
- Decreto-lei n.º 33/2018. *D.R. I Série*. 93 (15-05-2018) 2113-2164.
- Lei n.º 8/90. *D.R. I Série-A*. 43 (20-02-1990) 685-687.
- Lei n.º 98/97. *D.R. I Série-A*. 196 (26-08-1997) 4401-4424.
- Lei n.º 91/2001. *D.R. I Série-A*. 192 (20-08-2001) 5352-5369.
- Lei n.º 4/2004. *D.R. I Série-A*. 12 (15-01-2004) 311-317.
- Lei n.º 41/2014. *D.R. I Série*. 131 (10-07-2014) 3768-3791.
- Lei n.º 151/2015. *D.R. I Série*. 178 (11-09-2015) 7566-7584.
- Lei n.º 26/2016. *D.R. I Série*. 160 (22-08-2016) 2777-2788.
- Lei n.º 2/2018. *D.R. I Série*. 20 (29-01-2018) 727.
- Lei n.º 37/2018. *D.R. I Série*. 151 (07-08-2018) 3903-3922.
- Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. I Série-A*. 155 (12-08-2005) 4642-4686.
- Portaria n.º 671/2000. *D.R. II Série*. 91 (17-04-2000) 7068-7106.
- Portaria n.º 218/2016. *D.R. I Série*. 152 (09-08-2016) 2688-2708.
- Portaria n.º 128/2017. *D.R. I Série*. 68 (05-04-2017) 1726-1728.