

PERCEÇÕES SOBRE A TRANSIÇÃO DO POCAL PARA O SNC-AP. O CASO DO MUNICÍPIO XYZ

SÓNIA P. NOGUEIRA

Instituto Politécnico de Bragança, Campus Santa Apolónia, 5300-253 Bragança,
Portugal
Centro de Investigação em Ciência Política

NATÁLIA SILVA

Instituto Politécnico de Bragança, Campus Santa Apolónia, 5300-253, Bragança,
Portugal

NUNO A. RIBEIRO

Unidade de Investigação Aplicada à Gestão, Instituto Politécnico de Bragança,
Campus Santa Apolónia, 5300-253, Portugal

Este estudo foi realizado no Centro de Investigação em Ciência Política (UIDB/CPO/00758/2020), Universidade do Minho/Universidade de Évora e apoiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia e pelo Ministério da Educação e Ciência através de fundos nacionais.

UNIAG, R&D unidade financiada pela FCT – Fundação Portuguesa para o Desenvolvimento da Ciência e Tecnologia, Ministério da Educação e Ciência. Projeto n.º UIDB/04752/2020.

Área temática: F) Setor Público

Palavras-chave: reforma contabilística; sistema contabilístico; municípios; processo de transição.

PERCEÇÕES SOBRE A TRANSIÇÃO DO POCAL PARA O SNC-AP. O CASO DO MUNICÍPIO XYZ

Abstract

As a result of the recent international financial crisis, it was greater rigor and harmonization in Public Accounting. In 2015, Portugal started a change in Public Accounting among others, prompted the publication of the System of Accounting Standards for Public Administrations (SNC-AP).

The current study aimed to study the change that the XYZ municipality is making as a result of the adoption of the new accounting system. It is also intended to study the perceptions of managers and employees regarding this change, especially their understandings about the new accounting standards.

As an investigation method, semi-structured interviews were used. The results of the investigation showed that the municipality XYZ has not yet started the process of implementing the SNC-AP, revealing a low degree of preparation for the transition process, justified by the concerns featured by the interviewees. In general terms, the results of the interviews seem to show the existence of different factors (individual, technical, organizational) that lead to different perceptions about the transition from POCAL to SNC-AP: qualifications of human resources, the exercise of functions associated with the management system. accounting information, professional experience, technical resources, and organizational culture.

Keywords: accounting reform; accounting system; municipalities; transition process.

Resumo

Consequente da recente crise financeira internacional foi imperioso um maior rigor e harmonização na Contabilidade Pública. Portugal encetou, em 2015, uma reforma na Contabilidade Pública que, entre outros, levou à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O presente estudo teve como objetivo estudar a mudança que o município XYZ está a fazer resultante da adoção do novo sistema contabilístico. É também pretendido estudar as percepções dos dirigentes e funcionários face a esta mudança, em particular aos seus entendimentos sobre o novo normativo contabilístico.

Como método de investigação foram utilizadas entrevistas semiestruturadas.

Os resultados da investigação mostraram que o município XYZ ainda não iniciou o processo de implementação do SNC-AP, revelando um reduzido grau de preparação para o processo de transição, justificado pelas preocupações evidenciadas pelos entrevistados. Em termos gerais, os resultados das entrevistas parecem mostrar a existência de diferentes fatores (individuais, técnicos, organizacionais) que conduzem a percepções diferentes sobre a transição do POCAL para o SNC-AP: qualificações dos recursos humanos, exercício de funções associados ao sistema de informação contabilística, experiência profissional, recursos técnicos e cultura organizacional.

Palavras-chave: reforma contabilística; sistema contabilístico; municípios; processo de transição.

1. Introdução

Consequência dos vários acontecimentos ocorridos recentemente e sentidos na Contabilidade Pública foi aprovado o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, designado por Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, doravante denominado por SNC-AP.

A entrada em vigor do SNC-AP veio revogar o POCP e respetivos planos setoriais, e resolver a desatualização, a fragmentação e as inconsistências por estes geradas. O SNC-AP entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018, sendo que, para a Administração Local, a sua implementação foi prorrogada para 1 de janeiro de 2020. Com o presente trabalho pretende-se analisar as perceções sobre a transição do POCAL para o SNC-AP. Entenda-se a perceção sobre a mudança a forma como a transformação que irá ocorrer é percebida e quais são as reações resultantes dessa mesma alteração. Weick (1985) define a perceção como o processo pelo qual cada indivíduo sente a realidade e chega a um entendimento particular. São poucos os estudos que analisam como as principais mudanças no sistema de relato financeiro são percebidas pelas partes interessadas (Rees & Chandler, 2004). Situação aplicável às reformas de contabilidade no setor público. A perceção dos envolvidos nos processos de mudança assume particular relevância na medida em que pode influenciar todo o processo de mudança numa organização em termos individuais ou, até mesmo, em todo o conjunto de entidades que vai sofrer essa mudança. Na perspetiva de Jermias (2001) e Fontes, Rodrigues e Craig (2016), controlar a perceção dos envolvidos diretamente na mudança é o primeiro passo para controlar a mudança propriamente dita. Jermias (2001) acrescenta que o conhecimento das perceções dos participantes sobre as iniciativas da mudança ajudará a identificar potenciais obstáculos da mesma.

Neste sentido, para a concretização do propósito do presente estudo realizar-se-á uma investigação de carácter qualitativo e de natureza interpretativa, através da aplicação de entrevistas aos dirigentes e funcionários de um município português. Considera-se que o estudo das reformas contabilísticas tem que contemplar abordagens distintas das tradicionais, procurando ir mais além do que as discussões de índole económico e contabilístico, como seja a análise sobre o “olhar” das perceções dos participantes na reforma, assente nas características cognitivas individuais, sociais, entre outras.

O presente artigo encontra-se estruturado em quatro seções após a introdução. Inicialmente pretende-se dar a conhecer o normativo (âmbito de aplicação, objetivos, caracterização e implementação do SNC-AP), entender as motivações e necessidades que impunham a atualização do sistema contabilístico dos organismos públicos, bem como dar uma ideia do que tem sido feito no sentido da implementação do SNC-AP, através da análise aos relatórios de auditoria à implementação do SNC-AP, realizada pelo Tribunal de Contas.

Na segunda seção é explanado o método de investigação usado na análise efetuada e procede-se à caracterização dos entrevistados.

Na terceira seção é realizada a análise e a discussão dos resultados.

Por fim, apresentam-se as principais conclusões do estudo.

2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

“Dadas as incongruências e diversidade dos normativos contabilísticos dos diversos países a nível mundial, torna-se complexa a comparação da informação financeira e respetiva interpretação.” (Gomes, 2018, p.13).

Na atualidade muitos esforços têm sido feitos no sentido de harmonizar sistemas de contabilidade, com a expectativa de permitir a comparabilidade entre entidades em diferentes ambientes económicos. Estes esforços culminaram com a publicação de normas internacionais contabilísticas no setor público – NICSP (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standard Board* – IPSASB) aceites mundialmente, sendo a adoção destas, exigidas por organismos internacionais relevantes para o contexto português, como seja a União Europeia. Jorge, Brusca Alijarde e Nogueira (2019) realizaram um estudo que tem como objetivo fornecer informações sobre o processo de adaptação de normas contábeis dos países às NICPS utilizando uma perspetiva internacional comparativa entre Portugal e Espanha. Para o caso português, os mesmos autores (2019) concluem sobre a adoção do SNC-AP como uma “expectativa otimista”, manifestada por parte dos atores envolvidos na reforma contabilística.

A tendência para a normalização contabilística internacional da contabilidade do setor público motivada por diversas razões, entre as quais (Almeida, 2017b, p.16):

- a globalização e a crise financeira mundial despoletou uma maior preocupação na avaliação das *performances* financeiras e económicas dos vários Governos de cada país;
- a necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas e organismos reguladores da União Europeia e restante mundo, como, por exemplo, ao Fundo Monetário Internacional;
- o setor privado ter apostado na normalização contabilística, por exemplo, em Portugal, a adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

A nível nacional esta harmonização mostrava-se necessária devido à existência de cinco planos oficiais de Contabilidade Pública e à aprovação do SNC, aplicável ao setor empresarial, que gerou inconsistências ao nível de princípios contabilísticos e dificultou a consolidação de contas pela existência de sistemas contabilísticos díspares para os setores público e privado, entre outros. Resultando daí, conforme Pires (2016) e Pires e Rodrigues (2017) a necessidade de adotar as práticas aplicáveis ao setor privado tidas como mais eficientes e eficazes.

Outro fator que também motivou a reforma da gestão financeira pública foi:

“a falta de definição do Estado como entidade contabilística que leva a que ativos, passivos, rendimentos e gastos com elevada materialidade não sejam registados em qualquer diário de partidas dobradas, o que impossibilita a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das finanças públicas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites”. (Afonso, 2018, p.6)

Acresce referir que “presentemente, os serviços públicos enfrentam um processo de transformação no seu modelo de gestão, que se traduz no aumento da eficiência, da eficácia e na responsabilidade pela prestação de serviços públicos, enquadrando-se no âmbito da *New Public Management*” (Nunes, Gonçalves, & Fernandes, 2016, p.2).

Os factos enunciados conduziram à publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro – o SNC-AP. O SNC-AP “vem pôr fim a um período marcado pela vigência de

um conjunto de normas dispersas, inconsistentes, fragmentadas e contraditórias, fundamentalmente a partir da entrada em vigor do SNC” (Preâmbulo do SNC-AP).

2.1 Âmbito de aplicação

Segundo o artigo n.º 3 do SNC-AP, o normativo aplica-se a “todos os 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”¹. Tendo determinado o n.º 3 do mesmo artigo que “sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.”.

O artigo n.º 5 do mesmo articulado estipula que as entidades de menor risco orçamental e de menor dimensão podem beneficiar de um regime simplificado, sendo este efetivamente concretizado pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. São considerados dois grupos de entidades públicas – pequenas entidades² e micro entidades³, em função da relevância da sua execução orçamental, os quais ficam sujeitos a obrigações reduzidas quanto à contabilização e relato financeiro (Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto).

2.2 Objetivos

O SNC-AP tem como objetivo a melhoria da informação e do relato financeiro e também assenta numa perspetiva de eficácia na gestão dos recursos e serviços públicos. Conforme o artigo 6.º do mesmo normativo contabilístico “permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação”, tais como (artigo n.º 6 do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro):

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

¹ Conforme o n.º 2 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, entende-se por entidades reclassificadas as entidades que foram incluídas dentro do perímetro definido pelo setor público administrativo.

² De acordo com o artigo 3º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto são consideradas pequenas entidades quando “apresentam nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga superior a 1.000.000 euros e inferior ou igual a 5.000.000 euros.”.

³ O artigo 4º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto identifica como micro entidades aquelas que “apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 euros.”.

De acordo com o preâmbulo do SNC-AP, este normativo tem ainda as seguintes finalidades:

- a) Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- b) Aumentar o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as contas nacionais;
- c) Fomentar a harmonização contabilística.

2.3 Caracterização do SNC-AP

O novo normativo é consistente com as regras de contabilidade do setor privado, nomeadamente o SNC e permite 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.

Para além do diploma legal, o normativo integra os seguintes elementos anexos:

- Anexo I – Estrutura concetual (EC) da informação financeira: elemento novo que estabelece os princípios básicos subjacentes à construção de normas de Contabilidade Pública;
- Anexo II – 25 normas de contabilidade financeira convergentes com as IPSAS⁴, 1 norma de contabilidade de gestão (Norma de Contabilidade Pública – NCP 27), 1 norma de contabilidade orçamental⁵ – NCP 26;
- Modelos de demonstrações financeiras (DF)⁶ constantes na NCP 1;
- Modelos de demonstrações orçamentais (DO)⁷ incluídas na NCP 26;
- Anexo III – Plano de contas multidimensional (PCM)⁸.

Foram ainda publicados os seguintes diplomas associados à adoção do SNC-AP: Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho – Notas de Enquadramento ao PCM; Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto – Regime Simplificado do SNC-AP – NCP-PE (Pequena Entidades); Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro que altera o regime de administração financeira do Estado e do SNC-AP – prorrogação de um ano, e Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP.

2.3.1. Estrutura concetual

A EC é uma das novidades do novo normativo visto que nos anteriores planos setoriais era inexistente. Esta estabelece que, na elaboração do relato financeiro, devem ser tidas

⁴ O Anexo I do SNC-AP engloba os modelos de demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza, Demonstração das Alterações no Património Líquido e Demonstração de Fluxos de Caixa).

⁵ A NCP 26 inclui classificadores orçamentais e o plano de contas para a contabilidade orçamental, bem como os modelos de demonstrações orçamentais, demonstrações de relato individual, demonstrações de relato consolidado e modelos de anexo às demonstrações orçamentais.

⁶ Conforme Almeida (2017a, p.8) os modelos de demonstrações financeiras estão “alinhados com os que existem para o setor privado, facilitando a comparabilidade e permitindo análises económico-financeiras das entidades públicas, bem como uma aferição da sua sustentabilidade financeira.”

⁷ Os modelos de demonstrações orçamentais “permitem conhecer o orçamento inicial, as alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, da receita e o desempenho orçamental, através do cálculo normalizado de um conjunto de indicadores orçamentais (saldo de gerência, saldo global, saldo primário, saldo corrente e saldo de capital).” (Almeida, 2017a, p.8).

⁸ Possui códigos de contas, um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, quadro de Correspondência entre o PCM e o Classificador de Contas Nacionais, Classificadores Complementares: 1-Entidades, Classificador Complementar ; 2-Cadastro e Vidas Úteis dos Ativos Fixos Tangíveis, Intangíveis e Propriedades de Investimento.

em conta as características qualitativas aí expostas, não excluindo os possíveis constrangimentos na informação incluída no relato financeiro (Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro). Define também os quatro pilares do normativo que se devem seguir para a resolução dos factos patrimoniais (Azevedo, 2018, p.42):

- “- Reconhecimento – o quê e quando é contabilizado o facto patrimonial;
- Mensuração – porque valor o facto patrimonial é valorizado;
- Apresentação – como e onde aparecem os itens nas DF⁹;
- Divulgação – informação narrativa sobre os itens das DF.”

A EC do SNC-AP serve de ponto de partida para a elaboração das NCP, mas tem aplicação apenas nos assuntos contabilísticos financeiros, excluindo dessa forma os subsectores da contabilidade orçamental e de gestão (Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Em caso de conflito entre a EC e os requisitos das NCP, prevalecem os requisitos das normas (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

2.3.2. Normas de Contabilidade Pública e respetivos subsistemas

“O SNC-AP contempla de forma inteiramente separada os subsistemas da contabilidade orçamental e da contabilidade financeira, dadas as bases contabilísticas subjacentes serem diferentes, visarem diferentes objetivos, assim como a necessidade de respeitarem diferentes requisitos (...)”¹⁰. (Circular da Direção-Geral do Orçamento – DGO, 2016, p.4)

É de salientar a diferença entre as bases das demonstrações orçamentais e financeiras já que as primeiras utilizam a base de caixa modificada¹¹ enquanto as segundas utilizam a base do acréscimo¹².

2.3.3. Plano de contas multidimensional (PCM)

Tal como referido no ponto 1 do Anexo III do SNC-AP, o PCM¹³ é considerado elemento essencial da Contabilidade Pública, pois assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.

O PCM, segundo o ponto 3, do cito Anexo:

“integra contas que poderão ser utilizadas na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos. A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada.”

⁹ A EC, na linha 86, refere que as demonstrações financeiras “retratam os efeitos financeiros das transações e outros acontecimentos agrupando-os em grandes agregados conforme as suas características económicas.”

¹⁰ No caso da contabilidade orçamental todas as fases do processo de execução orçamental da receita e da despesa estão suportadas por contas da contabilidade orçamental, assim como o balancete da contabilidade orçamental constituir um instrumento de validação do conteúdo das demonstrações orçamentais e, no caso da contabilidade financeira, o alinhamento com os requisitos das IPSAS (Circular n.º 2, Série A da DGO, 2016).

¹¹ As “transações e outros acontecimentos são reconhecidos em regime de caixa durante o ano e somente no final do exercício são reconhecidas as contas a pagar e a receber.” (Pinho, 2014, p.14).

¹² Como definido na NCP1, ponto 3, alínea 6, esta é “uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.”

¹³ Através da Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho foram publicadas as notas de enquadramento ao PCM e dele fazem parte além de uma breve introdução, o quadro síntese de contas, o código de contas, o quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, o quadro de correspondência entre o PCM e o classificador de contas nacionais e os classificadores complementares.

A contabilidade financeira é preparada na base de acréscimo enquanto que a contabilidade orçamental assenta na base de caixa modificada. A contabilidade orçamental poderá utilizar contas das Classes 1 a 8, também utilizadas na contabilidade financeira, mas em óticas diferentes.

O ponto 5 do PCM do SNC-AP estabelece que:

“existem ainda classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, nomeadamente na identificação de entidades com as quais existem transações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, transferências e subsídios (Classificador Complementar 1), e na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das depreciações e amortizações (Classificador Complementar 2).”.

Em termos gerais, o PCM “apresenta, assim, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística” (Rosa, 2017, p.33).

2.4 Implementação do SNC-AP

Sendo que o SNC-AP traz mudanças ao nível de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira, o atual normativo introduz novos princípios e conceitos definidos na EC, ao nível de pressupostos e regras contabilísticas e das novas demonstrações financeiras e orçamentais. A implementação deste novo modelo implica um processo de transição.

A implementação do SNC-AP estava prevista para “1 de janeiro de 2017, no entanto nessa altura não existiam condições técnicas, legais e institucionais para a entrada em vigor do novo referencial contabilístico” (Pomirkovana, 2018, p.15). O normativo em apreço teve a sua entrada em vigor sucessivamente adiada, para 1 de janeiro de 2018 e de seguida para 1 de janeiro de 2019, sendo excetuadas desta última, nomeadamente a Administração Local (foram considerados diferentes prazos) e tendo entrado em vigo em 1 de janeiro de 2020.

2.4.1. Breve caracterização dos relatórios do tribunal de contas sobre a implementação do SNC-AP

“Considerando que a anterior transição para o regime de administração financeira do Estado e a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e demais planos setoriais se caracterizaram por derrapagens temporais significativas, não atingiram os objetivos a que se propunham e envolveram custos elevados, o Tribunal determinou a realização de auditorias concomitantes ao processo de implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), centradas na implementação do SNC-AP e da Entidade Contabilística Estado (ECE).” (Relatório do Tribunal de Contas n.º 8 de 2018).

A Tabela 1 dá a conhecer os relatórios de auditoria centradas na implementação do SNC-AP realizados pelos Tribunal de Contas e o objeto do estudo e os principais resultados.

Tabela 1. Relatórios de auditoria centradas na implementação do SNC-AP

Designação	Objeto de estudo
Relatório n.º 13/2016 – 2.ª secção	Auditoria à implementação do SNC-AP
Relatório n.º 6/2017 – 2º secção	Auditoria à implementação do SNC-AP
Relatório n.º 22/2017 – 2º secção	Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (Conta Geral do Estado)
Relatório n.º 23/2017 – 2º secção	Auditoria à implementação da Entidade Contabilística Estado
Relatório n.º 8/2018 – 2º secção	Auditoria à implementação do SNC-AP e da Entidade Contabilística Estado
Relatório n.º 13/2019 – 2º secção	Auditoria à implementação do SNC-AP e da Entidade Contabilística Estado
Relatório n.º 25/2019 – 2º secção	Auditoria à implementação da LEO – Evolução até agosto de 2019

Fonte: Elaboração própria

Após a análise dos relatórios realizados pelo Tribunal de Contas elencam-se as principais conclusões quanto à implementação do SNC-AP que revelam maior interesse para o presente estudo:

- A implementação do SNC-AP carece: de um plano estratégico de implementação, de uma sólida coordenação e liderança do processo pelo Governo, da comunicação com as entidades e profissionais envolvidos;
- Ausência de estratégia, liderança (definição de responsáveis) e coordenação global do processo de implementação do SNC-AP;
- Torna-se necessário envolver ativamente e sensibilizar os dirigentes quanto à utilidade do novo sistema contabilístico;
- Não foi assegurada a sequenciação lógica de um plano de implementação adequado com várias etapas e a afetação dos recursos necessários à sua concretização em tempo útil, visando um melhor controlo dos custos globais da transição para o SNC-AP;
- Quanto ao grau de preparação das entidades, não existe um ponto de situação fiável, no âmbito da monitorização do SNC-AP;
- Perdeu-se o objetivo da fase experimental, prevista e não concretizada em 2016 através das entidades piloto, com o alargamento a todas as entidades da preparação da implementação do SNC-AP em 2017;
- O plano global de formação foi aprovado no último trimestre de 2017 e a formação inicial e subsequente em contabilidade, definidos tardiamente, colmatando as entidades esta ausência de formação estruturada com formação avulsa;
- Para as entidades a transição depende, da adaptação dos sistemas e de formação, não mencionando a necessidade de rever processos e procedimentos internos essenciais à adequada implementação do SNC-AP;
- Ainda estão por identificar devidamente as entidades pertencentes ao perímetro de consolidação;
- O sistema de controlo interno da administração financeira do Estado deve ser revisto e atualizado, já que a nova LEO e o SNC-AP apontam para o reforço do

controlo operacional ao nível da própria entidade (controlo interno, contabilista público, certificação de contas por Revisor Oficial de Contas);

- Não foram realizados relatórios sobre o estado de implementação do SNC-AP, prejudicando a identificação das causas e a adoção das adequadas medidas corretivas;
- A implementação integral do SNC-AP poderá estar comprometida caso não se desenvolvam soluções setoriais específicas;
- É necessária uma forte liderança central e os apropriados recursos técnicos por parte da coordenação da implementação do SNC-AP e da LEO, sendo essenciais para a utilização de políticas contabilísticas uniformes e para a minimização dos custos de adaptação dos sistemas contabilísticos;
- As dificuldades do processo de transição para o SNC-AP pelas entidades, são transversais, resultando de défices de estratégia e comunicação, insuficiente adaptação das soluções informáticas, escassez de recursos humanos e preparação insuficiente para enfrentar as exigências do novo normativo;

Em síntese, são várias as situações reportadas nos relatórios de auditoria realizados pelo Tribunal de Contas. De um modo geral, a implementação do SNC-AP parece estar afetada por aspetos técnicos, recursos humanos, falha de formação e de comunicação nas entidades públicas.

3. Breve caracterização do município XYZ

De acordo com os últimos dados disponíveis da base de dados PORDATA (referentes ao ano de 2017), o município XYZ possui 33.962 habitantes, o que de acordo com a classificação proposta por Fernandes, Camões e Jorge (2019) é um município de média dimensão. Segundo a fonte PORDATA (2017) apesar de ser o segundo menor concelho do distrito onde se situa é, por sua vez, o concelho que apresenta a maior densidade populacional 356 habitantes/km².

O município XYZ de acordo com o relatório de gestão de 2018 (último disponível à data da elaboração do presente estudo) tem 201 funcionários (Tabela 2.). A tabela seguinte caracteriza por nível de escolaridade os trabalhadores por cargo/carreira os trabalhadores do município em análise:

Tabela 2. Nível de escolaridade dos trabalhadores por cargo/carreira

<i>Escolaridade</i>	<i>Dirigente Superior</i>	<i>Dirigente Intermédio</i>	<i>Carreiras Gerais-Técnico Superior</i>	<i>Carreiras Gerais – Assistente Técnico</i>	<i>Carreiras Gerais – Assistente Operacional</i>	<i>Informática</i>	<i>Outros</i>	<i>Total</i>
4º ano	H 0	0	0	0	13	0	0	13
	M 0	0	0	0	2	0	0	2
	T 0	0	0	0	15	0	0	15
6º ano	H 0	0	0	0	9	0	2	11
	M 0	0	0	0	1	0	0	1
	T 0	0	0	0	10	0	2	12
9º ano ou equivalente	H 0	0	0	2	8	0	1	11
	M 0	0	0	2	5	0	1	8
	T 0	0	0	4	13	0	2	19
11º ano	H 0	0	0	2	1	0	0	3
	M 0	0	0	4	0	0	0	4
	T 0	0	0	6	1	0	0	7

12º ano ou equivalente	H	0	0	0	11	4	1	2	18
	M	0	0	0	26	10	0	1	37
	T	0	0	0	37	14	1	3	55
Bacharelato	H	0	0	0	1	0	0	0	1
	M	0	0	0	1	0	0	0	2
	T	0	0	0	2	0	0	0	2
Licenciatura	H	0	4	20	3	0	3	1	31
	M	0	1	37	7	1	0	1	47
	T	0	5	57	10	1	3	2	78
Mestrado	H	0	0	6	0	0	0	0	6
	M	0	0	5	1	0	0	0	6
	T	0	0	11	1	0	0	0	12
Doutoramento	H	0	0	0	0	0	0	0	0
	M	0	0	1	0	0	0	0	1
	T	0	0	1	0	0	0	0	1
Total	H	0	4	26	19	35	4	6	94
	M	0	1	43	41	19	0	3	107
	T	0	5	69	60	54	4	9	201

Fonte: Relatório de Gestão 2018 do município XYZ.

Conforme mencionado no subponto 2.1, existem dois grupos de entidades que podem beneficiar de um regime simplificado do SNC-AP em função da relevância da sua execução orçamental nas duas últimas prestações de contas apresentadas, as micro entidades e as pequenas entidades, para se beneficiar deste regime, o montante global de despesa orçamental paga deve ser inferior a 1.000.000 € até um limite de 5.000.000€.

De acordo com a informação o município XYZ fica sujeito ao regime geral do SNC-AP, uma vez que, relativamente ao ano de 2018, o montante da despesa executada foi de 21.872.692.63€.

4. Método de investigação

Com o presente estudo é pretendido compreender a mudança que o município XYZ está a fazer resultante da obrigatoriedade da adoção do novo sistema contabilístico, através da análise das perceções dos dirigentes e funcionários face a essa mudança. Tal propósito é fundamentado por Guerreiro, Rodrigues e Craig (2008) quando explana que as entidades que enfrentam mudanças contabilísticas têm, regra geral, que lidar com a avaliação do impacto da mudança e com os processos de conversão.

Para dar resposta ao objetivo proposto realizou-se uma investigação de natureza qualitativa e interpretativa, através da aplicação de entrevistas semiestruturadas. O método de investigação selecionado permite ao investigador retirar mais e melhor informação relativamente aos assuntos pretendidos (Britto Júnior & Júnior, 2012), bem como ter uma maior perceção relativamente às opiniões dos entrevistados, razão pela qual se crê ser o mais adequado. A opção por entrevistas semiestruturadas é justificada por permitir uma maior profundidade nas respostas, conjugando questões de carácter fechado com questões de natureza aberta que permitam maior explicação sobre a perceção dos respondentes à implementação do SNC-AP. Isto é, o entendimento sobre a mudança organizacional e social provocada pela mudança do sistema contabilístico no setor público (Mason, 2002). Para além do mais, dado partir de questões-base

permite ainda a comparabilidade das percepções entre as respostas dos participantes nas entrevistas.

Pomirkovana (2018, p.37) afirma que a entrevista é atualmente uma das técnicas mais usadas em trabalhos científicos, “já que permite ao pesquisador extrair uma quantidade muito grande de dados e informação que possibilitam um trabalho bastante rico.”.

O guião da entrevista desenvolvido para este estudo é o que a seguir se descreve, considerando as quatro componentes em que incidiu.

Na primeira componente pretende inserir o entrevistado no tema e explorar a necessidade de atualização do sistema de normalização contabilística. Conhecer a percepção que os entrevistados detêm em relação a eventuais alterações no conteúdo da informação contabilística; identificar as vantagens do novo sistema e averiguar eventuais alterações no município derivadas desta implementação.

A segunda componente abordou o processo associado à mudança de normativo, procurando-se apurar as exigências sentidas pelos recursos humanos neste processo e formações frequentadas.

Visto a contabilidade ser assegurada através de programas informáticos que dependem do sistema de informação da entidade, através das questões inseridas, na terceira componente, pretendeu-se perceber quais as envolvimentos das *software houses* na implementação do SNC-AP.

Por fim, a última componente tem por objetivo conhecer o acompanhamento que o município teve por parte das entidades competentes na implementação do SNC-AP e a percepção dos responsáveis na sua implementação.

Para melhor garantir a precisão no tratamento dos dados resultantes das entrevistas, foi pedida permissão para a realização destas, bem como a sua gravação.

Os entrevistados foram selecionados tendo como premissa base:

- A influência que a implementação do SNC-AP tem no serviço, divisão, unidade do município do entrevistado;
- A detenção de formação superior do entrevistado; tendo sido priorizado deterem formação na área gestonária;
- A abertura para responderem à entrevista.

As entrevistas foram realizadas durante os meses de junho, julho e agosto de 2019, num total de quatro.

A estes foi garantido anonimato pelo que serão identificados através de um código, como consta na tabela seguinte.

Tabela 3. Caracterização dos entrevistados e aplicação das entrevistas

Entrevistados	Posição	Serviço/Divisão/Unidade	Data da entrevista	Duração
A	Técnico Superior	Serviço de Contabilidade	28/06/19	44:41
B	Chefe de Divisão	Divisão de Administração Geral	29/07/19	23:07
C	Técnico Superior	Unidade de Auditoria e Qualidade Global	01/08/19	14:06
D	Chefe de Divisão	Divisão de Contabilidade e Finanças	01/08/19	20:56

Fonte: Elaboração própria

4. Análise e discussão dos resultados

O município XYZ encontra-se numa fase embrionária na implementação do SNC-AP. Os funcionários do município apenas realizaram algumas ações de formação, no entanto, na vertente prática, nada foi feito.

O chefe de Divisão de Contabilidade e Finanças tem sido o colaborador mais envolvido no processo de transição, no sentido em que está em comunicação com a *software house* presente no município, no entanto esta, está ainda a proceder a alterações para que o sistema de informação da entidade esteja de acordo com o novo normativo e seja possível a migração dos dados. Tal facto explica a razão de no município ainda não terem avançado na implementação do SNC-AP.

Face ao município ainda se encontrar numa fase muito inicial do processo de implementação foi, por isso, difícil a obtenção de resposta a algumas questões.

Os resultados das entrevistas serão apresentados de acordo com as questões colocadas aos entrevistados.

Motivações para a implementação do SNC-AP e importância do SNC-AP

Três dos quatro inquiridos consideram as motivações da implementação do novo referencial contabilístico como “sendo claras”. As motivações mais referidas são a aproximação da Contabilidade Pública à contabilidade empresarial e a possibilidade de permitir a comparabilidade entre as diferentes entidades públicas.

Em relação à importância do novo normativo, o Entrevistado A refere que a *“nível de contabilidade não vê muita necessidade desta mudança por considerar que o POCAL já era muito completo por ser tão específico à Administração Local, tendo a perceção que o novo normativo não traz muitas alterações”* no seu serviço – Serviço de Contabilidade. Apesar do exposto, o mesmo Entrevistado considera que a *“nível do património verificar-se-ão as maiores alterações, existindo questões a clarificar.”*

Afirma, ainda, o Entrevistado A que as motivações mais globais desta mudança dizem respeito aos funcionários, *“... os trabalhadores não têm tanto a perceção, conhecimento ou informação sobre isso e só tendo a prática é que terei algo concreto, mesmo a nível financeiro de clarificação em como o SNC-AP é mais vantajoso”*.

Na perspetiva do Entrevistado B, *“as mudanças só irão ser perceptíveis quando começarmos a implementar, e que nomeadamente na área que me diz respeito, o património, implica alterações radicais tendo muitas dúvidas que ao nível das autarquias locais consigamos cumprir à letra da lei o que lá está, não obstante a claridade do diploma”*. Relativamente à importância desta mudança este acrescenta que advém da *“necessidade de uma base comum em termos de comparabilidade, sem a qual esta não seria possível.”*

Por sua vez, o Entrevistado D salienta a existência *“...de dispersão muito grande nos subsectores públicos em que alguns estão a implementar o anterior plano e outros já avançaram para implementação do novo normativo.”* Este considera a mudança *“importante e que já vem tarde, já que, o setor público, devia acompanhar as empresas e não, atrasar-se quanto a estas”*, enunciando também a prestação de contas nacionais para a União Europeia.

Em modo de síntese, pode-se referir que os entrevistados de um modo geral percebem, de forma clara, as motivações para a implementação do SNC-AP. Apenas um entrevistado revelou ainda não ter a perceção dos motivos para a

mudança do normativo. Relativamente à importância do SNC-AP, três dos quatro entrevistados caracterizam a mudança como importante, principalmente no contexto nacional. As posições evidenciadas parecem apontar que, as percepções são entendidas de modo diferente pelos trabalhadores do município. Sendo que os trabalhadores que estão diretamente relacionados com o processo de implementação são os que demonstram possuir maior envolvimento na compreensão da necessidade de atualização de sistema contabilístico. Tal situação aparenta ser justificada pelas responsabilidades que assumem e/ou posição hierárquica desempenhada no município.

A posição do Entrevistado A é corroborada por Pires e Rodrigues (2017, p.10) quando referem existir por parte de alguns utilizadores falta de percepção da utilidade neste novo sistema contabilístico. Isto pode ser explicado pelo compromisso com valores contabilísticos tradicionais, como exprimem Fontes, Rodrigues e Craig (2016) quando afirmam que existe uma relação negativa entre o compromisso dos indivíduos com o sistema atual de contabilidade e a percepção da mudança. Contrariamente, os entrevistados que não tinham compromissos com valores contabilísticos tradicionais, e, por sua vez, não achavam que o POCAL representava a imagem verdadeira do município, “apoiam fortemente a mudança e veem nela muitos benefícios, onde o custo justifica o investimento dos recursos e tempo.” (Pomirkovana, 2018, p.49).

Modificações no conteúdo da informação contabilística e vantagens da implementação do SNC-AP

O Entrevistado A considera que não serão muitas as alterações sentidas no conteúdo da informação contabilística, “sendo a principal diferença, do seu serviço o código das contas.”. Refere que, no que respeita às demonstrações financeiras, verificar-se-ão mudanças, mas este menciona que “a informação já se encontrava toda nos documentos, por o POCAL ser muito completo.”. “Nas câmaras que têm o POCAL implementado será mais fácil que outras entidades que não implementaram o plano setorial que lhes era competido”, acrescentando ainda que “a mudança mais difícil foi para o plano anterior.” (Entrevistado A).

É confirmado pelo Entrevistado B que a nível do património, “altera mesmo muita coisa”, principalmente “a nível da classificação contabilística.”.

Já o Entrevistado C salienta que não sendo da área financeira nem dominar, em termos concretos, o SNC-AP, “suponho pela informação que possuo que, a implementação do SNC-AP há de pressupor algumas mudanças, não sabendo se são profundas ou não.”. Na perspetiva do Entrevistado D, no tocante “...ao nível das autarquias locais, o SNC-AP não vai trazer muitas mudanças ao contrário de alguns subsectores/entidades que estão mais atrasados tendo estas dificuldades acrescidas, nomeadamente as juntas de freguesia.”. Acrescenta ainda que “(...) a dificuldade prende-se em apurar toda a informação porque os documentos com mais ou menos detalhe vão ser os mesmos, muda a estrutura, mas a informação é a mesma, alterando algumas questões como por exemplo, os fluxos de caixa que a entidade já tem de forma diferente.”.

Considerando que o município ainda se encontra numa fase muito incipiente no que respeita à implementação do SNC-AP, as respostas obtidas revelam dúvidas quanto às alterações que irão resultar da implementação do novo sistema.

Uma das alterações do novo normativo contabilístico referida por Gomes (2018, p.65), respeita aos anexos às DF já que enfatiza as próprias DF. No estudo realizado por Gomes (2018), a este propósito um dos seus Entrevistados afirma que “raramente os utilizadores da informação valorizam ou utilizam os anexos”, ao qual concorda o Entrevistado D desta investigação.

Quando questionado sobre as vantagens da implementação do SNC-AP, o Entrevistado A não apontou qualquer vantagem para o município XYZ, tendo justificado a sua posição pelo conhecimento do normativo anterior, que lhe permitia os *outputs* necessários e relevantes e a passagem de um sistema específico às entidades adotantes para um mais generalista. “A nível nacional tem a vantagem de passarmos a ter um único sistema contabilístico para a globalidade das entidades.” (Entrevistado A).

Já para o Entrevistado B, a maior vantagem da implementação do SNC-AP “é a comparabilidade de contas entre entidades...” a nível nacional e internacional.

O Entrevistado C considera que esta mudança de sistema “acaba por ser algo interessante, um momento de repensar algumas metodologias para o município que tem, por exemplo, ao nível da elaboração do plano de atividades, orçamento e ao nível da contabilidade.”.

Duas vantagens são elencadas pelo Entrevistado D: i) “aproveitar a oportunidade para ter o património em dia”, e, ii) “conseguir-se implementar que agora com o SNC-AP é obrigatório, a contabilidade de gestão”. Para este Entrevistado, a Contabilidade de Gestão é “importante para os decisores, sendo uma mais valia para o município.”.

Em termos conclusivos, os entrevistados genericamente consideram que, de um ou de outro modo, a implementação do SNC-AP trará vantagens para o município. Na opinião dos autores do presente estudo será certo que estas vantagens se tornarão mais notáveis aquando uma fase mais avançada, por parte do município XYZ na implementação do SNC-AP. Contudo, de realçar que os entrevistados não apontam como vantagens a melhoria do relato financeiro em qualidade e fiabilidade e a transparência, ambos objetivos previstos no SNC-AP.

Constrangimentos/dificuldades no processo de implementação do SNC-AP

De forma a perceber quais os constrangimentos/dificuldades sentidas no processo de implementação do SNC-AP foi pedido aos entrevistados que, entre várias situações possíveis, assinalassem quais as que considerariam aplicáveis ao município em estudo. Refira-se que as sugestões dadas foram baseadas nas dificuldades apontadas por outras entidades e enumeradas nos relatórios de auditoria centrados na implementação do SNC-AP realizada pelo Tribunal de Contas (vide ponto 2.4.1)

A tabela 4. sintetiza os constrangimentos/dificuldades previstos com a implementação do SNC-AP, segundo as perceções dos entrevistados:

Tabela 4. Constrangimento/dificuldades previstos com a implementação do SNC-AP

Constrangimentos	Sim	Não	Não sei
Resistência à mudança	1	3	0
Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas ao nível das NCP	4	0	0
Restrições financeiras	0	2	2
Inadaptação do <i>software</i>	0	1	3
Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes	0	3	1
Resistência à mudança/inovação por parte do pessoal técnico	0	3	1
Alterações às estruturas organizativas das instituições	0	3	1
Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico	2	2	0
Dificuldades associadas ao cadastro, inventário e ou contabilização de bens	4	0	0

Fonte: Elaboração própria

Tendo em conta o cadastro, o inventário e a contabilização de bens, o Entrevistado B associa as dificuldades da implementação do SNC-AP às regras do novo normativo. Justifica tal posição pelas situações que *“ainda não estão fechadas e por causa dos critérios que têm que ser estabelecidos entre o reconhecer e desreconhecer património.”*

Relativamente à insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas ao nível das NCP, todos os entrevistados concordam com esta dificuldade na implementação, principalmente na área do património em que a única colaboradora deste serviço é *“uma assistente técnica sem formação ao nível de contabilidade e sem curso superior, o que dificulta bastante o processo.”* (Entrevistado B).

No que respeita à dificuldade de interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico foi dito pelo Entrevistado B que *“isto vai existir sempre, mesmo no POCAL volvidos tantos anos continuam a existir e com o SNC-AP e respetiva entrada em vigor muito mais.”*

O Entrevistado C explica que a dificuldade descrita no parágrafo anterior *“poderá ser um constrangimento grave que implica a tal resistência à mudança...”*

Ao nível de restrições financeiras, o Entrevistado D enuncia o facto da necessidade das modificações introduzidas no sistema de informação de contabilidade pela *software house*. Tendo desta forma esta decisão ser ponderada e tomada pelo órgão executivo. Relativamente à adequação de *software* para a implementação do novo sistema contabilístico, três dos Entrevistados consideram que a *software house*, presente no município XYZ, está a proceder às alterações necessárias. Tendo acrescentado o Entrevistado B que *“efetivamente a software house tem tido tempo como nós, para se preparar e a X sabe que tem que fazer alterações de fundo”*.

Relativamente a outros constrangimentos, o Entrevistado A menciona o facto de as formações serem dadas, mas desde o momento em que estas são frequentadas até a entrada em vigor do normativo esquecem-se os assuntos abordados, dificultando o processo de implementação e a consolidação dos conhecimentos obtidos.

A generalidade dos entrevistados concorda que a nível de cadastro, inventário e/ou contabilização de bens sentir-se-ão dificuldades, e que existe insuficiência de recursos humanos com qualificações adequadas. Ao nível de resistência à mudança, a maioria dos respondentes considera não existir, sendo que um dos

Entrevistados discorda quando afirma que “em processos de mudança esta existirá sempre”.

Embora referido, de modo vago, pelos Entrevistados do presente estudo, a liderança tem influência na preparação do município XYZ no processo de transição do POCAL para o SNC-AP. No caso da Câmara Municipal do Porto, Pomirkovana (2018), mostrou que os colaboradores se sentem confortáveis na mudança quando verificado apoio interno da chefia e confiança nos agentes que estão a acompanhar a mudança.

Formações frequentadas pelos recursos humanos, entidades responsáveis pelas ações de formação e iniciativa das mesmas

Segundo o Entrevistado A, as formações que frequentou no âmbito da temática do SNC-AP abrangiam um pouco de tudo não tratando apenas de um tema específico. Este refere que o “*problema das formações foi que o adiamento levou a que tudo o que foi dito não tenha sido colocado em prática, levando a que tenha sido esquecido*”.

Dos inquiridos, apenas o Entrevistado C afirmou não ter participado em ações de formação subordinadas ao SNC-AP, uma vez que assume não estar diretamente ligado à área financeira.

Do mesmo modo, o Entrevistado D salientou não ter participado em nenhuma formação relativa ao *software* de apoio à contabilidade, mas que efetivamente esta é relevante.

“A qualificação dos recursos humanos no novo referencial contabilístico foi tratada, pelo próprio legislador, como aspeto fundamental desde a aprovação do SNC-AP, prevendo a regulamentação da formação inicial e subsequente em Contabilidade Pública para as funções de contabilista público”. (Tribunal de Contas, 2017, Relatório Intercalar n.º III p.28).

Torna-se imprescindível a capacitação técnica dos colaboradores por força da importância dos juízos de valor na resolução de problemas concretos, o que poderá comprometer a qualidade e fiabilidade da informação produzida pelas entidades.

As ações de formação frequentadas pelos colaboradores do município XYZ foram ministradas por diferentes entidades, incluindo entidades responsáveis pelo acompanhamento da SNC-AP, como é o caso da UNILEO.

Sendo, um elemento essencial para o sucesso da implementação do SNC-AP, observa-se que o período em que as formações foram atendidas e o prazo de implementação prejudicou a compreensão em profundidades das matérias dadas, já que levou ao esquecimento das matérias.

Adequabilidade da equipa do Serviço de Contabilidade em conhecimentos e formação, alterações no município e contratação de novos colaboradores devido à implementação do SNC-AP

No que concerne ao item em análise, o Entrevistado D considera que o próprio e outro colaborador da sua divisão têm os conhecimentos necessários para procederem à implementação do SNC-AP, mas assinala que “*existirão claramente muitas dificuldades no todo*”, salientando a preocupação para o Serviço de Património, que não tem nenhum colaborador com formação na área.

A existência de colaboradores que não estão a participar ativamente na mudança poderá causar constrangimentos adicionais ao processo de implementação. “*O desconhecimento da criação de normas contabilísticas, alterações ao nível de reconhecimento de ativos e passivos, pode causar problemas (...)*”, assinala o

Entrevistado D. A falta de conhecimentos acerca do enunciado pode constituir um desafio à implementação do SNC-AP.

A adequabilidade e o suprimento das dificuldades sentidas a nível de recursos humanos são basilares, já que comprometem a qualidade da informação, no entanto ficam a restar dúvidas quanto à adequabilidade da equipa no global.

Resultante da aplicação das entrevistas constatou-se que, nos últimos três anos, no município XYX não foram feitas novas contratações de forma a fortalecer o processo de mudança, mas segundo o Entrevistado D “*deveria ter acontecido*”.

Também Gomes (2018, p.60) aponta a crise financeira de 2011, que obrigou Portugal a emagrecer as despesas públicas da Administração Pública, constatando-se por via destas, que “*as contratações de pessoal na esfera da Administração Pública têm sido muito reduzidas*”, sendo limitadas as admissões e as promoções dos recursos humanos.

Adequação do sistema de informação do município às novas exigências

Três dos inquiridos consideram existir constrangimentos a este nível, referindo, no entanto, que a *software house* está a proceder aos ajustamentos necessários.

De acordo com o Entrevistado A, este é um problema mais premente para o Entrevistado D, já que é o responsável pela preparação “*dos mapas*”.

Por sua vez, o Entrevistado B afirma que “*de momento não, mas a software sabe que tem que proceder a alterações*”, além de que a *software house* considera que, por parte da entidade, há muita informação de *back office* que não está clara. “*A nível de património tem que se fazer um juízo de valor caso a caso já que a aplicação do património tem muita informação a reconhecer ou desreconhecer, não se podendo olhar apenas para o que está contabilisticamente lançado, já que certa informação não está efetivamente compilada.*” (Entrevistado B).

É apontado pelo Entrevistado C que os colaboradores “*têm que se adaptar ao software e o software tem que se adaptar às exigências legais*”, não tendo, no momento, a perceção que seja adequado ou desadequado.

Visto que o programa informático ainda está a ser desenvolvido, a adequabilidade do SNC-AP ainda não é certa para os entrevistados, verificando-se opiniões diferenciadas sobre o assunto, mas efetivamente é reconhecido que a *software house* ainda tem muitas alterações a fazer.

O valor gasto com alterações de *software* é significativo, facto pelo qual deve ser uma alternativa ponderada, nomeadamente a “*criação por parte do Estado de um software adequado para o efeito*”. Na opinião de Gomes (2018, p.60) esta opção “*poderá evitar subjugações às entidades fornecedoras de softwares*”.

Coordenação entre equipas técnicas e funcionais e constituição de um grupo de trabalho

O Entrevistado B considera que, apesar das características organizacionais do município, existe coordenação entre equipas, o que facilita a “*comunicação entre os assuntos*”.

Quando inquiridos se no município XYZ havia sido constituído algum grupo de trabalho para acompanhar todo o processo inerente à implementação do SNC-AP, os Entrevistados B e D afirmaram não ter sido criado nenhum grupo de trabalho.

Atentos às conclusões patenteadas nos relatórios de auditoria centrados na implementação do SNC-AP realizada pelo Tribunal de Contas (ver subponto 2.4.1), a constituição de um grupo de trabalho poderia facilitar e sustentar o processo de implementação do SNC-AP nas entidades, contando com os próprios agentes como fontes disseminadoras do normativo e à promoção de debates.

Teria sido vantajoso para o município XYZ ter sido entidade piloto?

Relativamente à questão “Se teria sido vantajoso para o município XYZ ter sido entidade piloto?”, o Entrevistado B salientou que se o tivessem feito *“claro que já estariam mais à frente do que se encontram no momento.”* No entanto, o inquirido teve conhecimento de duas entidades piloto que tiveram pouca informação e ajuda para o serem, restando, desta forma, dúvidas se seria vantajoso ou facilitasse o processo ter o município sido entidade piloto.

O Entrevistado C é a favor de serem sempre pioneiros em qualquer área *“numa fase piloto podemos moldar-nos às questões/problemas”*.

O Entrevistado D entende que o município XYZ não teria qualquer vantagem em ter sido entidade piloto. *“Ao contrário do POCAL em que não fomos entidade piloto, mas fomos das primeiras câmaras a implementar o sistema, sendo interessante porque houve um maior acompanhamento e realizadas reuniões para serem tomadas decisões e tirar dúvidas. Da perceção que tenho, as entidades piloto fizeram o mesmo trabalho que aquelas que não o eram(...). Com esta mudança estamos a falar num panorama nacional, dificultando o processo para as entidades que o coordenam.”*, referiu o mesmo Entrevistado.

Este inquirido reforçou as alterações ainda a serem realizadas pela *software house* aos sistemas de informação contabilísticos das entidades, não estando ainda conseguidas no decurso da experiência piloto, aspeto que também dificultaria a entidade ter sido entidade piloto.

Incentivos para a implementação do SNC-AP e envolvimento da tutela no processo de mudança

Para os Entrevistados B e D são desconhecidos quaisquer incentivos para a implementação do novo sistema contabilístico. Também, os Entrevistados A e C assinalam que desconhecem quaisquer envolvimento por parte da tutela na implementação do SNC-AP. O Entrevistado D corroborou esta posição. *“Ocorreu uma sessão de esclarecimentos promovida pela CCDR, orientada pela DGAL, mas além disso nada aconteceu”*, assinalou o Entrevistado B.

“Este processo antes de avançar deveria ter aguardado, de forma a que o Estado adaptasse os subsectores e depois destes estarem implementados passar para a globalidade das entidades, permitindo que as entidades responsáveis por cada subsector detivessem mais conhecimentos e apoiassem efetivamente as entidades que lhe são respeitantes”, afirmou o Entrevistado D.

“Com esta mudança estamos a falar num panorama nacional, dificultando o processo para as entidades que o coordenam.” O mesmo Entrevistado evidencia que se as

“Câmaras colocassem possíveis questões às CCDD como sucedia no anterior plano a resposta era mais rápida.”

Torna-se claro que o papel da tutela tem sido diminuto no envolvimento com as entidades, isto pode levar a que o tempo para a plena implementação do SNC-AP aumente e pode comprometer a qualidade da informação produzida e o processo de transição.

Para Gomes (2018, p.61) *“O adiamento foi apenas um empurrar do problema, sem apresentar soluções logo, sem o resolver.”*

A implementação do SNC-AP seria mais bem-sucedida se se aplicasse exclusivamente o novo sistema contabilístico?

O Entrevistado A considera que *“seria mais benéfico se se começasse logo exclusivamente com o novo sistema, visto que consegue ter acesso à contabilidade de anos anteriores o que faria que, em caso de dúvida, se consultasse essa informação.”*. Menciona ainda que na *“anterior mudança, a entidade tinha uma aplicação de testes no período preparatório que facilitou o processo quando arrancaram efetivamente no POCAL, permitindo aos colaboradores cometerem erros e efetivamente perceber o novo plano de contabilidade.”*

Apesar de entender as razões subjacentes. à mudança, o Entrevistado B não considera que *“ao nível de estrutura de produção de documentos o antigo sistema estivesse mal”*, concluindo que a *“aplicação exclusiva do SNC-AP irá facilitar a mudança não permitindo arrastar o problema.”*

Para o Entrevistado C *“sendo o SNC-AP um requisito legal, a transição deve ser feita o quanto antes e totalmente, existindo necessidade de estruturar um plano de intervenção que permita levar a cabo esta implementação”*.

Observa-se que a globalidade dos Entrevistados entende as vantagens de adotar exclusivamente o novo sistema contabilístico.

5. Considerações finais

Recentemente a Contabilidade Pública em Portugal sofreu uma reforma, conseqüente da publicação do SNC-AP e da nova LEO.

O presente trabalho teve como objetivo conhecer o processo de transição do POCAL para o SNC-AP no município XYZ, através do estudo das perceções dos dirigentes e funcionários face a esta mudança, em particular aos seus entendimentos sobre o novo normativo contabilístico.

Atendendo à literatura realizada salientou-se a necessidade de harmonização contabilística entre os setores público e privado, e as normas internacionais, bem como a melhoria do reporte de informação, quanto à qualidade e fiabilidade desta. Procedeu-se também à caracterização do SNC-AP quanto à sua estrutura e às auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas, no âmbito da implementação do SNC-AP.

No estudo empírico pretendeu-se através da aplicação entrevistas obter informação sobre a perceção dos entrevistados relativamente ao novo normativo, tendo em conta que o processo de transição associado. Deu-se conta que o município XYZ ainda se encontra numa fase muito incipiente.

Os resultados das entrevistas permitem concluir que as motivações e a importância do novo normativo, de forma geral, são percebidas maioritariamente pelos entrevistados como claras e importantes, sendo que apenas um dos entrevistados aparenta menor conhecimento sobre o referido. As posições evidenciadas parecem apontar que as percepções são entendidas de forma diferente pelos trabalhadores, sendo que os que demonstram possuir melhor compreensão sobre a necessidade de atualização de sistema contabilístico são os que estão diretamente relacionados com o processo de transição. Sobre as alterações resultantes da implementação do SNC-AP são reveladas dúvidas nas respostas obtidas, sendo estas explicadas pela fase embrionária em que se encontra o processo de transição no município em estudo. Genericamente, os entrevistados consideram que a transição trará vantagens para o município, sendo que estas serão mais notáveis aquando uma fase mais avançada na implementação do SNC-AP. Não obstante ficam por identificar por parte dos entrevistados vantagens como, a melhoria do relato financeiro, qualidade, fiabilidade e transparência, ambos objetivos previstos no SNC-AP.

As maiores dificuldades enunciadas pelos entrevistados são ao nível de cadastro, inventário e/ou contabilização de bens, na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico e a insuficiência de recursos humanos com qualificações adequadas ao nível das normas de contabilidade pública. Ao nível de resistência à mudança e alterações nas estruturas das organizações, a maioria dos respondentes considera não existir, sendo que um dos entrevistados discorda quando afirma que em processos de mudança *“esta existirá sempre”*.

É ainda reconhecido que a *software house* tem muitas alterações a introduzir de forma a que o programa informático fique adequado para implementar o SNC-AP. Não se verificou a constituição de um grupo de trabalho apesar de referenciado como facilitador do processo, no entanto é reiterado por um dos entrevistados, que atendendo à dimensão e à estrutura do município, existirá sempre comunicação entre os diversos serviços. Globalmente são evidenciadas por parte dos entrevistados, dúvidas relativamente aos benefícios de o município poder ter sido entidade piloto.

Consequente do diminuto envolvimento da tutela com as entidades públicas, tem-se verificado um prolongamento do tempo para a plena implementação do SNC-AP e podendo comprometer a qualidade da informação produzida e o processo de transição. Os resultados obtidos vão ao encontro de outros estudos realizados sobre a temática. Para a realidade do município XYZ realça-se um claro atraso na implementação do SNC-AP, resultante, entre outros, da ausência de estratégia e solidez do processo de transição, uma vez que continuam por esclarecer alguns aspetos subjacentes ao processo de implementação necessários às adaptações da *software house*.

Em termo gerais, considera-se que não é de todo questionável a opção da entidade em análise, à data do estudo, ainda não ter começado o processo de transição do sistema contabilístico, considerando as alterações na estratégia de implementação do SNC-AP, decorrentes dos sucessivos adiamentos.

Em termos gerais, os resultados das entrevistas parecem mostrar a existência de diferentes fatores (individuais, técnicos, organizacionais) que conduzem a percepções diferentes sobre a transição do POCAL para o SNC-AP.

Como fatores individuais aponta-se as qualificações dos recursos humanos, o exercício de funções associados ao sistema de informação contabilística e a experiência profissional. Recursos humanos com qualificação na área gestonária, a exercer funções nos serviços/departamentos diretamente afetados pela implementação do SNC-AP ou

com mais experiência têm melhor percepção sobre a mudança do normativo. A disposição para a mudança é questionável na medida em que os entrevistados não conseguem ainda antever as vantagens do SNC-AP e até que ponto este normativo será mais contributivo do que o POCAL.

A *software house* é apontada como o principal obstáculo sendo negativamente percebida pelos entrevistados como fator técnico que ainda não permitiu avançar para a implementação do SNC-AP.

Outro fator inibidor é a cultura organizacional existente no município. Podemos referir que a ausência de estímulo por parte dos governantes autárquicos do município estudado, não impulsiona a implementação do SNC-AP por parte dos recursos humanos envolvidos.

Como contributo deste trabalho aponta-se o input para a literatura sobre o tema em discussão, e a identificação de possíveis fatores de percepções dos participantes no processo de reforma de Contabilidade Pública. Porém, revela grande interesse em termos práticos ao permitir entender as percepções sobre o processo de mudança que as Administrações Públicas em Portugal estão a passar, designadamente as entidades locais e entidades equiparadas. Parece-nos que a consideração de entidades pilotos em processo de mudança poderão ser agentes facilitadores das reformas ao permitir o comprometimento de preparadores e impulsionadores da reforma e legislador.

Este trabalho não está isento de limitações na medida em que se debruça apenas sobre a análise de uma entidade, não permite generalizar resultados. Do mesmo modo, o método de investigação – entrevistas – também fica sujeito a limitações.

Referências

Afonso, C. F. (2018) *O valor acrescido do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Papel do Auditor Interno no processo de melhoria da gestão pública* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://recipp.ipp.pt/>

Almeida, J. P. (2017a). *A preparação da transição de POCAL para SNC-AP: Motivações e Preocupações* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://sigarra.up.pt/>

Almeida, R. (2017b). *A adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal: estudo do caso em algumas entidades piloto* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://repositorio.iscte-iul.pt/>

Azevedo, C. (2018). *A implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://ria.ua.pt/>

Britto Júnior, Á. F., & Júnior, N. F. (2012). A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. *Revista Evidência*, 7(7), 237-250.

CCDRN (2017). Nota Informativa. Recuperado de <https://www.ccdr-n.pt/>

Circular n.º 2, Série A da DGO, Instruções para a integração de informação em SNC-AP no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP).

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro que altera o regime de administração financeira do Estado e do SNC-AP – prorrogação de um ano

- Fernandes, Camões e Jorge (2019). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses* (2018). Ordem dos Contabilistas Certificados. Lisboa.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2016, December). A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system. *Accounting Forum*, 40(4), 300-315 .
- Gomes, G. (2018). *Implementação do SNC-AP em entidades públicas da Região Autónoma da Madeira* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://repositorio.iscte-iul.pt/>
- Guerreiro, M. S.; Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32(1), 75–88.
- Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: The influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 26, 141–160.
- Jorge, S. M.; Brusca Alijarde, I., & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445-462, DOI: 10.1080/13876988.2019.1579976.
- Mason, J. (2002). *Qualitative researching*. London: SAGE Publications.
- Nunes, C. & Gonçalves, C.I. & Fernandes, J. (2016). *A percepção dos contabilistas certificados das Unidades Hospitalares na adoção do SNC-AP*. Recuperado de <https://www.occ.pt/>
- Pinho, S. C (2014). *O impacto da adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://ria.ua.pt/>
- Pires, A. (2016). Evolução contabilística no setor público em Portugal nos últimos 20 anos. *Revista AECA*, 39.
- Pires, A. M. & Rodrigues, F. J. (2017) *Evolução previsível para a contabilidade no setor público em Portugal: Uma intervenção do grau de implementação das reformas a partir das características da envolvente*. Recuperado de <https://bibliotecadigital.ipb.pt/>
- Pomirkovana, Y. (2018). *Percepções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto* (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <http://repositorium.sdum.uminho.pt/>
- Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP.
- Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho – Notas de Enquadramento ao PCM
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto – Regime Simplificado do SNC-AP.
- Rees, N. A., & Chandler, R. A. (2004). Accounting harmonisation through the eyes of UK finance directors. working paper. *Cardiff, Wales: University of Cardiff, Cardiff Business School*.
- Rosa, S. (2017). *A transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato financeiro das autarquias locais contabilidade e relato*. *Revisores e Auditores*, 28-53. Recuperado de <https://docplayer.com.br/>

- TC (2019). *Auditoria à implementação da LEO – Evolução até agosto de 2019*, Relatório n.º 25/2019, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2016). *Auditoria à implementação do SNC-AP*, Relatório n.º 13/2016, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2017). *Auditoria à implementação da Entidade Contabilística Estado*, Relatório n.º 23/2017, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2017). *Auditoria à implementação do SNC-AP e Consolidação de Contas (CGE)*, Relatório n.º 22/2017, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2017). *Auditoria à implementação do SNC-AP e Consolidação de Contas (CGE)*, Relatório n.º 22/2017, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2017). *Auditoria à implementação do SNC-AP*, Relatório n.º 6/2017, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2018). *Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE*, Relatório n.º 8/2018, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Tribunal de Contas (2019). *Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE*, Relatório n.º 13/2019, 2º secção. Recuperado de <https://www.tcontas.pt/>
- Weick, K. (1985). *A Diagnostic Approach to Organizational Behavior*. *Psychocritiques*, 30(1), 77-78.