



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Regime de Contabilidade Pública à Luz das IPSAS – Uma
Análise Comparativa do Modelo de Portugal e de São Tomé
e Príncipe

Lija Miucha D'Albuquerque Mascarenhas

Mestrado em Administração Pública,

Orientadora:

Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus, Professora
Associada,
ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador:

Doutor David Alexandre Correia Ferraz, Professor
Auxiliar Convidado, Subdiretor do Mestrado em
Administração Pública,
ISCTE, Instituto Universitário de Lisboa

Junho, 2021

Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

Regime de Contabilidade Pública à Luz das IPSAS – Uma
Análise Comparativa do Modelo de Portugal e de São Tomé
e Príncipe

Lija Miucha D'Albuquerque Mascarenhas

Mestrado em Administração Pública,

Orientadora:

Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus, Professora
Associada,
ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa

Coorientador:

Doutor David Alexandre Correia Ferraz, Professor
Auxiliar Convidado, Subdiretor do Mestrado em
Administração Pública,
ISCTE, Instituto Universitário de Lisboa

Junho, 2021

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me deu vida, amor, sabedoria e fé para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos. Aos meus professores do Mestrado em Administração Pública pelos ensinamentos e em particular aos professores da ESPP e a professora Doutora Maria Antónia de Jesus que com a vossa importante ajuda pude realizar esta conquista.

Aos meus pais, que me ensinaram a não temer diante dos desafios e a superar obstáculos com humildade. Às minhas irmãs, tias e amigos pelo incentivo e apoio durante esta trajetória que sempre estiveram presentes, obrigada pela força.

Aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta dissertação, os meus sinceros agradecimentos.

Obrigada.

RESUMO

Num contexto caracterizado pelos efeitos da crise económica e financeira mundial e um ambiente cada vez mais globalizado, os moldes de intervenção do Estado na economia deverá ser alvo de reajustes, no sentido de salvaguardar a materialização dos principais objetivos delineados.

Nessa perspetiva, tem-se assistido ao surgimento de reformas e medidas intervencionistas por parte dos Estados na Administração Pública e em toda a sua esfera de atuação, como no sistema financeiro, no processo produtivo e nos efeitos sociais decorrentes das consequências da crise.

Com efeito, assiste-se a crescente preocupação com a uniformização das informações financeiras divulgadas pelo setor público, enquanto variável determinante à salvaguarda da transparência, imagem e credibilidade da gestão do erário público e, por conseguinte, do próprio Estado.

Consequentemente a reforma da Contabilidade Pública reveste-se de capital importância em todo o processo de recolha, tratamento e divulgação das contas públicas. Assim, procurou-se conhecer o que se pratica em Portugal e em São Tomé e Príncipe nesta matéria e, mediante análise comparativa, descrever ambas as realidades à luz das recomendações aludidas das IPSAS.

Tendo presente a relevância da comparabilidade internacional das contas públicas, acredita-se que a adoção destas normas de âmbito internacional constitui um mecanismo de modernização e internacionalização da Contabilidade Pública. Através desta investigação qualitativa, verificou-se que constitui agenda de trabalho das ambas realidades, a migração para internacionalização contabilística, e conclui-se que os avanços realizados a este nível têm contribuído para modernização e melhoria dos sistemas de Contabilidade Pública, especialmente a realidade Portuguesa.

PALAVRA-CHAVE

Sistema de Contabilidade Pública

Administração Pública

Harmonização Contabilística

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

ABSTRACT

In a context characterized by the effects of the global economic and financial crisis and an increasingly globalized environment, state intervention in the economy molds should be adjustments to target in order to safeguard the realization of the main goals outlined.

In this perspective, we have witnessed the emergence of reforms and interventionist measures by States in Public Administration, the financial system, the production process and social effects of the effects of the crisis.

Indeed, we are witnessing the growing concern about the standardization of the financial information disclosed by the public sector, while variable determining the safeguarding of transparency, image and credibility of public funds management and therefore the state itself.

Consequently, the reform of Public Accounting is of capital importance in the process of collection, processing and dissemination of Public Accounts. So, we tried to know what is practiced in Portugal and Sao Tome and Principe on this matter and, through comparative analysis describe both realities in the light of recommendations alluded in IPSAS.

Bearing in mind the relevance of international comparability of Public Accounts, it is believed that the adoption of these international standards constitutes a mechanism for the modernization and internationalization of Public Accounting. Through this qualitative investigation, it was verified that migration to international accounting is a work agenda of both realities, and it is concluded that the advances made at this level have contributed to the modernization and improvement of Public Accounting systems, especially for the Portuguese reality.

KEYWORDS

Public Sector Accounting System

Public Administration

Accounting Harmonization

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

INDICE

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO	ii
ABSTRACT	iii
INDICE DE QUADROS	vi
INDICE DE FIGURAS	vii
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	viii
INTRODUÇÃO	9
1. A GESTÃO FINANCEIRA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
1.1 A Evolução do Papel do Estado e da Administração Pública	13
1.2 O Papel e a Função do Estado e da Administração Pública	13
1.2. Modelos Contemporâneos de Administração Pública.....	14
2. A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO	19
2.1 Conceitos e Bases da Contabilidade Pública.....	19
2.2 O Papel do IPSASB no Processo de Internacionalização da Contabilidade Pública	21
2.3 As Necessidades de Reformas na Contabilidade Pública.....	23
2.4 Reformar para a Modernização da Contabilidade Pública	25
2.5 A Normalização e Harmonização em Contabilidade Pública	26
2.6 Impacto e Evolução das IPSAS na Investigação da Contabilidade Pública.....	28
3. ANÁLISE COMPARATIVA DE MODELOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE.....	33
3.1 Regime da Contabilidade Pública Português	34
3.1.1 Estrutura da Administração Pública em Portugal.....	34
3.1.2 Evolução da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	36
3.1.3 Análise da Atual LEO de Portugal	42
3.1.4 Análise do Novo SNC-AP em Portugal	43
3.2. Regime da Contabilidade Pública São-Tomense	45
3.3.1 Análise do SAFE de São Tomé e Príncipe	48
4. DESENHO DA INVESTIGAÇÃO	51

4.1. Modelo Conceptual	51
4.2. Metodologia	51
5. RECOLHA DE DADOS	53
5.1. Estudo de Caso 1: São Tomé e Príncipe.....	53
5.1.1 Organização e Recolha de Dados	53
5.1.2 Síntese das Entrevistas	53
5.1.3. Entrevista ao Dirigente do Departamento de Contabilidade Pública	54
5.1.4 Entrevista ao Dirigente do Departamento do Orçamento.....	55
5.1.5 Conclusão das Entrevistas	56
5.2. Estudo de Caso 2: Portugal	57
5.3. Análise Comparada de Dados	59
CONCLUSÃO	65
FONTES LEGISLATIVAS	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69
ANEXOS.....	77
Anexo A - Caraterísticas do Regime de Contabilidade Pública de PT - LEO	77
Anexo B – Caraterísticas do Regime de Contabilidade Pública de PT – SNC-AP	81
Anexo C - Caraterísticas do Regime da Contabilidade Pública STP	88
Anexo D - Questões de investigação e Guião das entrevistas.....	96

INDICE DE QUADROS

Quadro 2. 1 - Regimes Contabilísticos.....	21
Quadro 2. 2 - Designação das IPSAS Emitidas.....	29
Quadro 3. 1 - Estrutura da Administração Pública Portuguesa	34
Quadro 3. 2-Principais Instrumentos Legislativos da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal	38
Quadro 3. 3 - Síntese do Sistema de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/1990)	39
Quadro 3. 4 - Outros Aspetos Síntese da Lei n.º 8/1990	39
Quadro 3. 5 - Evolução da Contabilidade Pública STP: Gestão Financeira, Orçamental e Relato	47
Quadro 3. 6 -As Principais Caraterísticas do SAFE.....	48
Quadro 5. 1 - Legenda das Entrevistas	53
Quadro 5. 2 - Evolução da Contabilidade Pública em Portugal	58
Quadro 5. 3 -Comparação dos Regimes de Contabilidade Pública Português e São-Tomense	59
Quadro 5. 4 - Melhorias Identificadas para as Exigências e Necessidades São-tomenses.....	63

INDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 - Síntese dos Benéficos da Adoção das IPSAS	32
Figura 3.1 - Evolução do Enquadramento Legal da Contabilidade Pública em Portugal	42
Figura 4.1 - Modelo Conceptual.....	51

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AP – Administração Pública

ASB – Accounting Standards Board

BM – Banco Mundial

CP – Contabilidade Pública

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FAM – *Financial Accountability and Management*

FMI – Fundo Monetário Internacional

GASB – *Government Accounting Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFAC-PSC – *IFAC Public Sector Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NICP – Norma Internacional de Contabilidade Pública

NPM – *New Public Management*

NPFM – *New Public Financial Management*

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SAFE – Sistema de Administração Financeira do Estado

STP – São Tomé e Príncipe

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Num contexto caracterizado pelos efeitos da crise económica e financeira mundial e um ambiente cada vez mais globalizado, os moldes de intervenção do Estado na economia deverá ser alvo de reajustes, no sentido de salvaguardar a materialização dos principais objetivos por ele delineados. Nessa perspetiva, tem-se assistido ao nível mundial, o surgimento de reformas e medidas intervencionistas por parte dos Estados na Administração Pública e nos efeitos sociais decorrentes das consequências da globalização e da crise.

De facto, os governos e as instituições públicas, enfrentam grandes desafios com repercussões no paradigma gestor que dominou a reforma administrativa durante cerca de trinta anos. Nas últimas três décadas, o modelo desejável de Administração Pública tem correspondido ao que se convencionou designar por “Nova Gestão Pública” (Carvalho, 2013). Com o efeito, o mais importante, todavia, era a introdução de uma filosofia de gestão empresarial nos assuntos públicos (Pitschas, 2001). E, também, as novas tecnologias e a globalização económica têm sido os motores da mudança nas décadas atuais, que tiveram impacto em todas as sociedades (Araújo, 2002).

Um desses exercícios de inovação administrativa foi a implementação da reforma no setor da Contabilidade Pública, que previa a sua internacionalização, harmonização e a sua normalização. Do mesmo modo, a aproximação e a aplicação das normas de relatórios financeiros, como as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS), ou normas similares, constitui um desses exercícios, através do seu papel de contribuir para o aprimoramento da qualidade das informações financeiras e facilitar a comparação entre setores governamentais e organizacionais (PWC, 2013).

Em suma, a reforma da Contabilidade Pública reveste-se de capital importância em todo o processo de recolha, tratamento e divulgação das contas públicas, a uniformidade de métodos, a comparabilidade das práticas contabilísticas, visando dar maior transparência aos respetivos utilizadores. O relatório do Banco Mundial (BM) (2017) ressalta a sua relevância e importância a nível mundial e sobre a melhoria do setor público financeiro prevê a transição gradual dos relatórios financeiros do setor público de um regime de caixa para um regime de contabilidade em base de acréscimo e a aplicação das IPSAS. Este regime, segundo o mesmo relatório, melhorará significativamente a qualidade da informação financeira e deverá permitir uma tomada de decisão mais bem informada, um uso mais eficiente de fundos e recursos públicos e um melhor desempenho orçamental. Assim, esta dissertação servirá também, para contribuir com um maior conhecimento acerca do processo de reforma da Contabilidade Pública de Portugal e de São Tomé e Príncipe e conhecer até que ponto têm adotado as IPSAS.

De seguida, nesta introdução, são apresentadas os objetivos gerais e específicos, a justificação e a relevância do tema, a metodologia do estudo e a estrutura da dissertação.

Objetivo do trabalho

Nesta dissertação, pretende-se conhecer o que se pratica em Portugal e em São Tomé e Príncipe ao nível de sistema de Contabilidade Pública, mediante análise comparativa, descrever ambas as realidades à luz das recomendações aludidas nas IPSAS. Assim, foram definidos os seguintes objetivos:

Objetivo geral: analisar numa perspetiva comparativa os regimes da Contabilidade Pública de Portugal e São Tomé e Príncipe;

Objetivos específicos:

1.º objetivo é saber o nível de adoção e analisar o impacto das IPSAS na reforma da Contabilidade Pública nestes dois países;

2º objetivo é identificar oportunidades de melhoria e vantagens do sistema contabilístico de Portugal que possam ser transpostas (e/ou melhor se adaptam às exigências e necessidades) para São Tomé e Príncipe.

Questões de investigação

As questões elaboradas que servem de fundamento desta investigação são baseadas nos objetivos acima delineados. Assim, foram desenvolvidas um conjunto de questões de investigação que permitirão alcançar a realização dos objetivos acima identificados. São apresentados abaixo o conjunto de questões de investigação definidas neste estudo:

1. Como é caracterizado o regime da Contabilidade Pública praticado em Portugal e São Tomé e Príncipe?
2. Quais são as reformas ao nível do setor público que têm sido adotadas nestes dois países?
3. As reformas adotadas estão em sintonia com as IPSAS?
4. Como a implementação dessas normas melhor poderiam contribuir para a modernização da Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe?

Justificação do tema

Tendo presente a relevância da comparabilidade internacional das contas públicas, acredita-se que a adoção destas normas de âmbito internacional constitui um mecanismo de modernização e globalização da Contabilidade Pública, contribuindo certamente, por um lado, para o aumento dos utilizadores da informação contabilística pela via de uma maior transparência, *accountability*, eficácia e eficiência das organizações públicas e, por outro, para o controlo e avaliação da gestão de recursos públicos.

Assim, justifica-se o tema desse estudo estar centrado na análise numa perspetiva comparativa dos regimes da Contabilidade Pública de Portugal e São Tomé e Príncipe à luz das IPSAS.

Portanto, com o foco em garantir mais transparência e aprimorar a gestão dos recursos públicos, as IPSAS surgem como uma solução para a padronização das demonstrações financeiras das entidades do setor público. A grande importância da adoção das IPSAS vem do facto de a

uniformização agora possibilitar avaliações equânimes e mais adequadas, o que intensifica a confiança mútua nos dados contabilísticos entre os países (Deloitte, 2017).

Acrescenta-se, ainda, que as IPSAS se apresentam relevantes para os Estados na medida que elas permitem, além de apoiar a tomada de decisão da Administração Pública, promoverá o tão desejado controlo social, em função da uniformidade de padrão da contabilidade e da transparência na divulgação das demonstrações financeiras. Assim, a sociedade vai poder analisar os resultados e compará-los com outros da mesma esfera, já que terá instrumentos para cobrar a execução orçamentária e a *compliance* conforme a legislação vigente. A implementação das IPSAS igualmente dará maior visibilidade ao endividamento público e às despesas com pessoal, o que contribui de maneira vital para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Deloitte, 2017).

Neste sentido, é relevante conhecer o que se pratica em Portugal e em São Tomé e Príncipe nesta matéria e saber até que ponto estes dois países têm adotado as reformas ao nível deste setor e se essas reformas estão em sintonia com as IPSAS.

Metodologia do Estudo

Em termos metodológicos, este estudo tem por base referências teóricas e normativas, através de uma metodologia de investigação qualitativa e essencialmente descritiva, com fontes secundárias para a obtenção dos resultados, designadamente fontes documentais, análise de textos e legislação, onde se procurou contextualizar aspetos relativos aos regimes de Contabilidade Pública, quer português, quer são-tomense, à luz das recomendações preconizadas pelas IPSAS. Procurou-se também, enquadrar nas recentes políticas de modernização da Contabilidade Pública, bem como abordar todas as características dessas reformas que harmonizam com os novos cenários da Administração Pública e económico-social do Estado são-tomense.

Portanto, a investigação qualitativa enquadra-se em perspetivas teóricas, por um lado, diferenciadas e, por outro lado, coexistentes e recorre ao uso de uma grande variedade de técnicas de recolha de informação como materiais empíricos, estudo de caso, experiência pessoal, história de vida, entrevista, observação, textos históricos, interativos e visuais que descrevem rotinas, crises e significados na vida das pessoas (Aires, 2015).

Os métodos de investigação qualitativa considerados neste trabalho são o comparativo e o estudo de caso. Por meio deste método de pesquisa adotado pretende-se dar respostas às questões de investigação estudando dois casos em referência, ou seja, a comparação de regime da contabilidade pública de Portugal e de São Tomé e Príncipe (STP). Entretanto, para o caso de STP, serão desenvolvidas entrevistas como forma de se perceber melhor como funciona o regime da Contabilidade Pública deste país (por falta de manual e fontes documentais da realidade são-tomense); para o caso de Portugal foram analisados um vasto conjunto de documentos, que permitiram uma análise mais pormenorizada.

Assim a técnica para recolher os dados utilizados neste estudo de caso é a entrevista, usada apenas na análise de STP. Neste estudo utilizou-se o tipo de entrevista estruturada que consiste na interação

entre entrevistador e entrevistado com base num conjunto de perguntas pré-estabelecidas e num conjunto limitado de categorias de resposta; as respostas são registadas pelo entrevistador de acordo com o sistema de codificação previamente estabelecido (Fontana e Frey, 1994, como citado por Aires, 2015:28).

O objetivo das entrevistas é a identificação de mais elementos que possibilitem a compreensão da realidade são-tomense relativamente ao sistema de contabilidade existente e as perspetivas futuras em relação às reformas a serem implementadas no setor público e, ainda, obter uma visão ampla que permitisse entender as reais dificuldades; por último, propor um modelo de regime contabilístico que melhor se adapta às exigências e necessidades à realidade são-tomense.

Neste sentido, utilizamos a técnica de análise de conteúdo para analisar as informações extraídas destas entrevistas. O método de análise de conteúdo aparece como uma ferramenta para a compreensão da construção de significado que os atores sociais exteriorizam no discurso (Silva, Gobbi e Simão, 2005). Posteriormente o método comparativo dos dois casos.

A recolha de dados por meio de pesquisa documental foi também uma técnica adotada neste estudo, onde foram utilizadas bibliografias sugeridas, legislações e exemplares de trabalhos em torno do tema desta dissertação.

Estrutura da dissertação

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos: o primeiro capítulo apresenta-se o referencial teórico onde se estabelecerá a relação entre o Estado e a Administração Pública, as suas especificidades, organização profissional clássica e as novas temáticas em torno das reformas e modernização na ótica de alguns pesquisadores na matéria.

No segundo capítulo descreve-se, numa perspetiva qualitativa, e por meio da revisão de literatura, as motivações que levaram à reforma da Contabilidade Pública ao nível global, bem como a consequente internacionalização das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

No capítulo seguinte enfatiza-se, através de um estudo de caso e método comparativo, a comparação do regime de Contabilidade Pública português e são-tomense, focando as características desses dois regimes e a importância do uso das IPSAS na implementação da reforma, novas regras e procedimentos da Contabilidade Pública em STP.

No quarto capítulo trata-se de breves detalhes do desenho de pesquisa em complemento do que foi apresentado na introdução.

E no quinto efetua-se apresentação e análise dos dados coletados das entrevistas e a discussão dos resultados. Por fim, são apresentadas as conclusões e considerações finais.

1. A GESTÃO FINANCEIRA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1 A Evolução do Papel do Estado e da Administração Pública

Novos desafios têm sido impostos aos Estados, sobretudo a reorganização das suas funções através da redução das tarefas estatais, o desenvolvimento de uma nova parceria entre o Estado e a sociedade, a reestruturação e o controlo da cooperação entre Estado e protagonistas privados e outros domínios sociais e relações internacionais através de criação de “agências” especiais por meio de partilha de responsabilidades entre o Estado e a economia com apoio da globalização. Não esquecendo de criação de estruturas administrativas compatíveis com as exigências do mercado, do maior dinamismo das iniciativas individuais (processo de individualização e globalização), da diligência e da motivação dos seus cidadãos (Pitschas, 2005: 3- 4).

No entanto, antes de mencioná-los, cabe conceituar e desenvolver num primeiro momento a relação existente entre o Estado e Administração Pública de acordo com alguns autores.

1.2 O Papel e a Função do Estado e da Administração Pública

O Estado é uma instituição de poder, organizada política, social e juridicamente, ocupando um território definido, normalmente onde a lei máxima que é uma constituição escrita. É dirigido por um governo que possui soberania reconhecida tanto interna como externamente e segundo Weber (2004), o monopólio legítimo do uso da força (coerção, especialmente a legal). Para este autor, o Estado é um meio para se chegar ao poder. A forma de manifestação e aplicação efetiva do poder estatal, assim:

“O Estado moderno é uma associação de dominação institucional, que dentro de determinado território pretendeu com êxito monopolizar a coação física legítima como meio da dominação e reuniu para este fim, nas mãos de seus dirigentes, os meios materiais de organização, depois de desapropriar todos os funcionários estatais autônomos que antes dispunham, por direito próprio, destes meios e de colocar-se, ele próprio, em seu lugar, representado por seus dirigentes supremos (Weber, 2004, p.525).”

O Estado hoje é visto por muitos como sendo o maior obstáculo para a resolução dos problemas que assolam a população. E, este mesmo Estado vive num dilema em esforçar-se para manter a sustentabilidade das suas finanças, em ter a aceitação do cidadão e obter bons resultados com as novas reformas.

Segundo Pitschas (2005), há muito que se tornou evidente que, dada a concorrência económica mundial, em muitos países a produção de bens e serviços e, sobretudo, a cobertura da segurança social, deixou de poder ser financiada na medida em que o tem sido até agora. As responsabilidades obsoletas do Estado e suas administrações sufocam economicamente a autonomia dos cidadãos e o desenvolvimento da sua liberdade individual, mais do que assegurarem as suas necessidades básicas.

Ferraz (2008), em referência a Amaral (1994), definiu o Estado como sendo, simultaneamente, um fenómeno político e uma realidade sociocultural, pressupondo um conjunto humano, um território e um poder político.

Todavia, nem todos os serviços que existem para satisfazer as necessidades coletivas pertencem ao Estado. Há, para além dele, uma grande constelação de pessoas coletivas públicas e territoriais que existem para responder às necessidades coletivas.

Com efeito, uns são criados e geridos pelo Estado, outros entregues a institutos e estabelecimentos públicos, e outros, ainda, são assumidos e administrados pelas autarquias locais, no âmbito da sua área geográfica.

A Administração Pública, enquanto macroestrutura ao serviço do Estado surge com a transição do Estado Absoluto para o Estado Liberal e, conseqüentemente, com a separação entre a esfera pública e a esfera privada (Ferraz, 2008).

Araújo e Arruda (2009) conceituam a Administração Pública como um conjunto coordenado de funções que visam a gestão da coisa pública, de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados. A Administração Pública engloba todo o aparelho do Estado, preordenado à realização de seus serviços, que buscam a satisfação das necessidades coletivas.

Neste âmbito, a Administração Pública tem por objetivo a satisfação das necessidades da coletividade (bem comum) e o cumprimento das políticas definidas pelo governo, das normas constitucionais orientadas para serviço do cidadão e da prossecução do interesse público. Os cidadãos, através das contribuições e impostos, colaboram com uma parte dos seus rendimentos para o Estado, onde em troca recebem a educação, a segurança, a saúde, a economia e o bem-estar social fazendo assim um contrato social. De acordo com Fischer (1984), a partir dos anos 30, a Administração Pública teve um enfoque teórico mecanicista, estabelecendo relações entre organização pública e privada.

Assim, a Administração Pública não se limita ao Estado. Para além de o englobar, integra muitas outras entidades e organismos. Por isso, nem toda a atividade administrativa é estatal, dado que a Administração Pública não é uma atividade exclusiva do Estado. Embora este desempenhe o principal papel da atividade administrativa.

A partir daí busca-se implementar um novo desenho do Estado e da Administração Pública: um Estado neoliberal, ou seja, um Estado com tendência a ter funções de menor intervenção na sociedade e que opta pela renovação funcional do Estado, que deve ter em consideração as diferenças regionais. Ou seja, deve ser estudada com profundidade qual a modalidade que englobe os melhores mecanismos de sucesso; para tal implementa-se uma administração duradoura, democrática, eficaz e descentralizada, a situação em matéria de política financeira melhorada, a capacidade económica aumentada através de uma maior desregulamentação e à redefinição intensiva da função pública (Pitschas, 2005).

1.2. Modelos Contemporâneos de Administração Pública

Considerando a era da globalização, na qual a economia é essencialmente influenciada pelo dinamismo do mercado, os cidadãos exigindo fortemente os seus direitos e a cooperação internacional

aumentada, estão criadas as condições e os requisitos para as reformas dos Estados e das Administrações Públicas. Um princípio geral de governação é que quem tem poder deve prestar contas, em última análise aos cidadãos, pela legalidade, moralidade, profissionalismo, correção política, soluções seguidas, decisões tomadas e atitudes expressas (March e Olsen, 1995).

Araújo (2002) advoga a existência de vários tipos de pressões que motivaram as reformas, sejam elas pressões sociais, pressões financeiras (défice do setor público resultante da redução da receita e o aumento das despesas; as dívidas dos governos ocidentais aumentaram (anos 80) e conseqüentemente as pressões para controlarem as despesas públicas e superar a crise económica), pressões económicas, políticas e de instituições internacionais.

Conforme o exposto, a necessidade de mudança na Administração Pública face aos problemas deparados, a reforma e modernização urge e a crescente procura faz todo o sentido. A partir dos anos oitenta a reforma administrativa tornou-se um *issue* obrigatório na agenda governamental (Carvalho, 2007). Desenharam-se políticas visando mudanças deliberadas nas estruturas e processos das organizações do setor público, com o objetivo de melhorar o desempenho (Pollit e Bouckaert, 2004).

Nesta senda, citamos alguns modelos contemporâneos de Administração Pública que contribuíram para o cenário de reforma referido acima. Na segunda metade do século XX, como resposta à ampliação das funções económicas e sociais do Estado, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização, foi emergindo um novo modelo de Administração Pública, a nova gestão pública (NGP) ou o *New Public Management (NPM)* (Bresser-Pereira e Spink, 2005).

Ou seja, é um movimento de reforma da Administração Pública surgido na década de 1980 nos países anglo-saxões intitulado NPM ou NGP, um modelo de gestão da Administração Pública que se caracteriza pela utilização intensa de práticas de gestão e políticas modernas, com o objetivo primordial de aumentar a eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos, importando para o setor público os modelos de gestão privada. E, propondo a redução do tamanho do aparelho da Administração Pública.

Carvalho (2009) refere que a NGP pressupõe exercícios de inovação administrativa que tinham pontos em comum, mormente a exaltação da gestão como solução para a transformação do sistema administrativo e, acima de tudo, o pressuposto de que a privatização seria o garante de uma melhor afetação dos recursos. Professou-se a necessidade de maior autonomia de decisão para os dirigentes públicos e de uma crescente flexibilidade nos instrumentos de gestão, nomeadamente a gestão financeira e na gestão dos recursos humanos. Na prática, também se registaram transformações, como atestam a venda de empresas públicas a privados, o recurso ao *outsourcing*, às parcerias público-privadas, a práticas de gestão semelhantes às adotadas no setor empresarial e a adoção de novas formas institucionais que garantam uma maior autonomia de gestão.

Ainda no que diz respeito à autonomia (gerência, orçamentária e financeira) dos órgãos e entidades públicas, esta é maior no NPM em virtude de um acordo firmado entre o Poder Executivo e seus dirigentes, através do qual ficam estabelecidos metas e objetivos claros para o alcance de

resultados (Oliveira, 2009). Portanto, este novo modelo tem como propósito central agilizar as funções de planejar, organizar, liderar, controlar e coordenar. Os pontos fortes da NGP são: descentralização, delegação de autoridade, um rígido controlo sobre o desempenho, considerando o indivíduo em termos económicos como consumidor ou utilizador, em termos políticos como cidadão.

Assim, o NPM destaca-se na flexibilidade, eficiência e controlo dos custos; com ênfase no controlo da despesa e na necessidade de sistemas de informação financeira robustos e também na *accountability*, eficiência da despesa; défices públicos, etc.

Como exemplo de economias que mais se destacaram como exemplo de políticas de inovação administrativa Carvalho (2009), cita os, o Reino Unido, os Estados Unidos da América, a Nova Zelândia e a Austrália, procurando identificar a doutrina que lhes estava subjacente e que poderia, de acordo com as organizações internacionais, constituir um mapa para a boa governação, a aplicarem todo e qualquer país, indiferente às especificidades político-administrativas.

A par deste movimento de reforma citado acima, um outro, chamado o *New Public Service* (NPS), veio também influenciar na reforma da Administração Pública já iniciada no início do século.

Tem-se como referência um “novo modelo de serviço público” (que continua a ser o modelo do serviço público idealizado pelos Governos pós 1986), baseado em três linhas de força dominantes (Grandes Opções do Plano 2003-2006 (de Portugal)):

- redução do peso excessivo da Administração Pública;
- prossecução dos objetivos de eficiência, visando a satisfação das necessidades dos cidadãos;
- promoção de uma cultura de mérito e exigência, em que os serviços devem nortear-se por resultados e altos padrões de qualidade. (Carvalho, 2007).

Este movimento pressupõe focalizar a importância de revitalizar a ação do Estado e dos gestores públicos para que eles pudessem servir melhor aos cidadãos e à sociedade (Denhardt, 2011). Nesta perspetiva, importa não apenas melhorar o desempenho do Estado na prestação do serviço público, mas principalmente criar novos padrões de relação entre o Estado, a sociedade e outros utilizadores internos e externos.

É importante ressaltar segundo Denhardt (2004), que o Novo Serviço Público como um complemento para a ‘Nova Gestão Pública’ é entendido como uma proposta inspirada na teoria política democrática, principalmente quando se refere a conexão entre cidadãos e seus governos e abordagens alternativas à gestão e ao modelo organizacional, sendo mais humanística na teoria da Administração Pública.

O NSP tem expressão na liderança e na gestão dos órgãos públicos, um interesse renovado pelos valores democráticos. No processo de construção da Gestão Democrática Participativa em Portugal essa “noção do Novo Serviço Público contribui na remodelação do Estado, para uma mudança de mentalidade na busca de uma gestão mais participativa” (Denhardt 2004:175).

Relativamente ao impacto do NPS na área financeira, Denhardt (2007) cita alguns princípios defendidos que são: “servir cidadãos, não clientes”, “procurar o interesse público”, “valorizar a

cidadania acima do empreendedorismo”, “pensar estrategicamente, atuar democraticamente”, “reconhecer que a *accountability* não é simples”, “servir em vez de dirigir” e “valorizar as pessoas e não só a produtividade”.

Denhardt (2007, p. 83) refere que: “O interesse público é desenvolvido melhor por funcionários públicos e cidadãos comprometidos em fazer contribuições significativas para a sociedade do que por gestores empreendedores que agem como se o dinheiro público lhes pertencesse.”.

No que se refere ao princípio da *accountability*, definidos acima, no serviço público apresenta-se envolta de todo um conjunto de normas, leis, controlos externos, preferências e claro, interesses públicos. Na perspetiva deste modelo, não se deve simplificar a responsabilidade democrática, pois poderá colocar em causa a própria democracia e o papel da cidadania.

Atualmente, e de acordo com o que foi dito nos pontos anteriores acerca da NGP e do NSP, importa destacar que estes dois modelos importaram tendências da gestão empresarial (privada) para a Administração Pública.

São vários os fatores que levaram a esta mudança, em primeiro a reconfiguração do *Welfare State* (responsabilidade estatal no sentido de garantir o bem-estar básico dos cidadãos), a economia de mercado, e as melhorias tecnológicas, que vieram provar a possibilidade de maior acesso público no processo das políticas públicas (Denhardt e Denhardt, 2003).

A intenção de melhorar o “desempenho” confronta-se com a determinação das administrações em poupar dinheiro, que afeta, em muitos sítios, o pretendido aumento do controlo e da qualidade dos serviços. Isto gera um conflito entre a política e a gestão, que tentam ambas alcançar os objetivos fixados (Marque e Alves, 2020).

Relativamente às contribuições desses dois modelos para a Administração Financeira do Estado e por conseguinte à Contabilidade Pública, Nogueira, Jorge e Oliver (2012) referem que a Administração Pública, tem estado sujeita ao conjunto de reformas e a adoção das práticas do setor empresarial no Setor Público Administrativo, inclusive na Administração Local, levou ao aparecimento de um novo paradigma de gestão. A responsabilidade dos dirigentes das entidades públicas em prestar contas, através de relatórios financeiros, apenas divulgando a forma como foram aplicados os fundos, deixou de ser a preocupação fundamental. Os dirigentes passaram a ser responsabilizados pela eficiência e eficácia dos fundos por si utilizados.

Em consequência das transformações sentidas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades do Setor Público Administrativo deixaram de dar resposta às atuais exigências, originando novos objetivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica (Lapsley et al., 1999, citado em Nogueira, Jorge e Oliver, 2012). Os novos sistemas contabilísticos passaram a ter que dar resposta não só ao cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa (contabilidade orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afetação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (contabilidade patrimonial e de custos) (Nogueira, Jorge e Oliver, 2012).

O atual contexto político e econômico conduzem à maior necessidade de geração de informações seguras e confiáveis que possam satisfazer os diversos usuários internos e externos. Portanto, pressupõe-se que a transparência é um meio de acesso à gestão democrática por parte dos usuários e interessados nas informações contábilísticas e financeiras das entidades públicas (Oliveira et al., 2008).

Neste propósito, com o objetivo de atender as novas mudanças econômicas e sociais, a *International Federation of Accountants* (IFAC), juntamente com os diversos organismos profissionais de contabilidade ao redor do mundo, criaram o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), com o objetivo de desenvolver normas e orientar usuários da contabilidade de entidades do setor público. Dessa forma, desenvolveram-se as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), normas de contabilidade internacional que estabelecem critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação, bem como requisitos de divulgação para transações e eventos nas demonstrações financeiras de entidades do setor público (IFAC, 2010).

Em suma, na última década, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) desenvolveu um conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) a fim de racionalizar e apoiar as reformas nos sistemas financeiros advindas da *New Public Management* (NPM), voltadas para a melhoria da gestão e a tomada de decisões das instituições governamentais (Christiaens et al., 2015).

2. A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

2.1 Conceitos e Bases da Contabilidade Pública

Iudícibus et al. (2006) definem a *contabilidade* como, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus utilizadores com demonstrações e análises de natureza económica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

A *contabilidade* é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados económicos, mensurando-os monetariamente, registando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões (Marion, 2006).

Segundo Araújo e Arruda (2009), a Contabilidade Pública corresponde à contabilidade aplicada às entidades públicas, cuja finalidade é determinar procedimentos normativos para que os fatos decorrentes da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das mesmas realizam-se em perfeita ordem e sejam registados sistematicamente, de modo a mostrar, em épocas prefixadas, os respetivos resultados. Assim, conceitua-se a Contabilidade Pública como sendo o ramo da contabilidade que regista, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da Administração Pública e o património público e suas variações. Além de registar todos os fatos contabilísticos (modificativos, permutativos e mistos), regista os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa e quantitativamente o património do Estado.

Dentro deste contexto, destaca-se o objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer aos gestores da Administração Pública informações atualizadas e exatas para suportar as tomadas de decisões, aos órgãos de controlo interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições estatais e privadas informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições sob a tutela do Estado.

Para Silva (2012), a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da contabilidade e tem por objetivo captar, registar, acumular, resumir e interpretar os fenómenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, através de metodologia especialmente concebida para tal. Este sistema utiliza contas escrituradas nos seguintes subsistemas e de entre outros: orçamental, financeiro, patrimonial. Logo, possibilita conhecer com maior rigor a situação orçamental e patrimonial das entidades públicas, assim como conhecer os custos dos bens e serviços produzidos.

Portanto, refere Marques (2003) que a Contabilidade Pública constitui um dos instrumentos privilegiados das finanças públicas, traduzindo-se num conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efetivação e escrituração das receitas e despesas públicas. E, também de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos.

Araújo e Martins (2016) relatam que as boas práticas de governança exigem a implementação e o constante aperfeiçoamento dos sistemas organizacionais e que o sistema de Contabilidade Pública se caracteriza pelo seu papel de transversalidade, ao proporcionar apoio aos demais sistemas.

A nível da contabilidade existem diferentes bases de referência geralmente usadas como estrutura da informação, que permitem retirar da informação presente os aspetos importantes para a tomada de decisões, são chamada de regime ou base de caixa e a base de acréscimo.

Para Pestana (2014), o regime de caixa pressupõe que as despesas e as receitas são registadas somente quando geram uma saída ou entrada em caixa. Já na contabilidade a base de acréscimo, os rendimentos são reconhecidos quando obtidos e os gastos são reconhecidos quando incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, sendo incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Os autores Araújo e Martins (2016) acrescentam ainda que, contextualmente em algumas economias mundiais, a Contabilidade Pública caracteriza-se fundamentalmente pela existência de vários tipos de contabilidades no setor público administrativo, pelas variações nas classificações orçamentais, dificultando a análise e a comparabilidade das despesas públicas, pela execução das despesas baseada apenas na ótica da legalidade formal e não também nos critérios de economicidade, oportunidade, eficiência, eficácia e disponibilidades de tesouraria, pela existência de uma contabilidade unigráfica, manual e baseada unicamente na execução orçamental utilizando o regime de caixa.

Em referência ao relatório da *PricewaterhouseCoopers* (PwC, 2013), o regime de caixa foi o principal método de contabilização usado pelo setor público durante muitos anos, sendo ainda adotado em muitos países. Contudo, um número cada vez maior de Governos está adotar estruturas contabilísticas baseadas no regime de acréscimo, enquanto outros adotam abordagens híbridas, que podem ser classificadas tanto como regime de caixa modificado, quanto como regime de acréscimo modificado.

Neste contexto, o regime de caixa apresenta alguns constrangimentos que dificultam uma visão de longo prazo das finanças públicas e para avaliar o respetivo sucesso.

Segundo a estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, emitida pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), o regime contabilístico de acréscimo é definido como o regime sob o qual: "os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) sendo registadas nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem".

De acordo com o Relatório da Comissão Europeia (2013), a contabilidade de acréscimo é o único sistema de informação geralmente aceite que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma administração pública, pois reúne a totalidade dos

ativos e passivos, bem como das receitas e despesas de uma entidade, durante o período a que as contas se referem e no momento em que são encerradas.

Pereira (2009) traz uma definição para o regime de acréscimo (*accrual basis*), o qual determina que o registo das operações contabilísticas das entidades seja efetuado no período a que estas respeitem. Segundo este princípio, os rendimentos devem ser reconhecidos de acordo com a sua realização, e no mesmo período reconhecidos os custos necessários à realização dos mesmos, contrariamente ao regime de caixa (*cash basis*), que se focaliza exclusivamente nas entradas e saídas de fluxos financeiros. Em síntese, o quadro 2.1 detalha os regimes vários contabilísticos existentes e vários Estados têm adotados.

Quadro 2. 1 - Regimes Contabilísticos

Regime de Caixa	Regime de Caixa Modificado	Regime de Acréscimo Modificado	Regime de Acréscimo
Os gastos e rendimentos são registados no período do seu recebimento ou pagamento.	Os rendimentos recebidos e os gastos comprometidos no orçamento anual são registados e divulgados até um período especificado após o fim do exercício.	O regime de acréscimo é usado, mas determinadas classes de ativos (ativo fixo, por exemplo) ou passivos não são reconhecidas.	As transações e os eventos económicos são registados e divulgados por ocasião da sua ocorrência, independentemente do momento em que as transações de caixa ocorram.

Fonte: Adaptado de PwC (2013)

Para Gonçalves e Quinaz (2013), em face das alterações registadas nas últimas décadas ao nível económico-financeiro em geral e, em particular à evolução das economias periféricas da União Europeia, a questão do modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do setor público tem vindo a ganhar uma crescente relevância, enquanto mecanismo que proporcione melhorias ao nível da qualidade e transparência do relato financeiro deste setor, facultando informação para a gestão financeira de qualidade para a tomada de decisão. Em referência a estes mesmos autores, os últimos desenvolvimentos ocorridos ao nível do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), têm subjacente a aplicação do regime de acréscimo de modo a permitir uma efetiva apresentação dos compromissos.

Em suma, é urgente a reforma da Contabilidade Pública, a fim de se dar início a aplicação das modernas práticas contabilísticas e para que seja efetivado o processo de consolidação das contas públicas, numa contabilidade cada vez mais aceite e aproximada ao nível internacional e com procedimentos e princípios uniformizados.

2.2 O Papel do IPSASB no Processo de Internacionalização da Contabilidade Pública

Para se entender um pouco sobre a internacionalização da Contabilidade Pública, de seguida será descrito o papel do IPSASB (desenvolve as IPSAS) como organismo precursor deste processo,

A internacionalização da Contabilidade Pública é um processo que é visto por vários estudiosos, como sendo a facilidade de comunicação nas relações económicas entre os países, com o objetivo de

acabar com ambiguidades, incrementar a compatibilidade das práticas contábilísticas e a implementação de normas e procedimentos contábilísticos a fim de se obter informações úteis e credíveis para a tomada de decisão. Portanto, o objetivo é de eliminar diferenças entre as normas nacionais e internacionais e elevar a transparência na gestão pública, assim como possibilitar a comparabilidade das informações produzidas (Diniz et al., 2015).

As IPSAS são, como já evidenciado, as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábilísticas por entidades do setor público (CFC, 2010).

Como referido anteriormente, o comitê responsável pelos pronunciamentos relativos ao setor público é o IPSASB, órgão independente que trabalha com o apoio da IFAC e usa as normas Internacionais de Contabilidade (NIC) ou *International Accounting Standards* (IAS) emitidas pelo IASB como ponto de partida (Ernest e Young, 2010).

As IPSAS são projetadas especificamente para o setor público, mas estão alinhadas com as normas do setor privado. Portanto, a maioria das IPSAS foram desenvolvidas a partir das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e apenas diferenciam das IFRS (que foram concebidos para o setor privado), por estas tomarem em consideração as características específicas do setor público. No desenvolvimento de IPSAS, o IPSASB busca a convergência com as normas internacionais para a elaboração das contas nacionais (Banco Mundial, 2017).

O IPSASB facilita o alinhamento com as melhores práticas contábilísticas por meio da aplicação de normas contábilísticas independentes e confiáveis, preconizando o regime de acréscimo, o qual permite uma melhor consistência e comparabilidade das demonstrações financeiras, de acordo com os requisitos detalhados e orientações específicas de cada uma das normas (Deloitte, 2019).

Nogueira (2005: 79, *apud* Pinho, 2014) refere que a emissão de normas internacionais de contabilidade é necessária quando a normalização contábilística do setor público transcende o âmbito nacional, isto é quando diz respeito a vários países com o objetivo de harmonizar as normas de contabilidade e obter informação comparável entre os mesmos.

O IPSASB é, em síntese, o organismo com maior responsabilização na internacionalização das normas de Contabilidade Pública, visando servir o interesse público mediante o desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade Pública. As IPSAS são consideradas normas de alta qualidade, que facilitam a convergência das normas nacionais com as normas internacionais, aumentando por esta via a qualidade e uniformidade do relato financeiro em todo o mundo.

Através destas normas, o IPSASB pretende melhorar a qualidade, consistência e transparência da informação financeira do setor público em todo o mundo. Este organismo também emite orientações no sentido de facilitar a troca de informações entre gestores, contabilistas e outras pessoas que trabalham no setor público, promovendo a aceitação e a convergência internacional através da emissão das IPSAS, conforme já mencionado.

Um outro papel do IPSASB referido por meio da emissão de pronunciamentos, que é fundamentalmente criar práticas que sejam necessárias à apresentação da informação contabilística a fim de que essa possa refletir, de forma adequada, a situação patrimonial das entidades do setor público. E, promover adoção de regras e procedimentos contabilísticos sob uma mesma base conceptual visando a comparabilidade da situação económica e financeira de vários países ou das entidades do setor público nacionais e/ou internacional.

necessidade de resgatar o objeto da contabilidade (que é o património) e a busca da convergência com as normas internacionais (obedecendo a legislação e os princípios da contabilidade), estão a devolver à Contabilidade Pública o que ela sempre deveria ser: registo e controlo na integralidade do património público.

2.3 As Necessidades de Reformas na Contabilidade Pública

O enquadramento macroeconómico e financeiro a nível internacional na modernidade caracterizava-se pela estagnação da economia, pelo aumento do desemprego, aumento do endividamento do Estado e o colapso do financiamento privado internacional, traduzindo assim a crise dos últimos anos.

Acerca deste tema, Gennari e Albuquerque (2011) acrescentaram alguns aspetos que contribuíram também para a necessidade inequívoca de reformas como: a estagnação da economia e a incapacidade de acompanhar, de forma perene e consistente, os ritmos de crescimento e desenvolvimento da União Europeia; o aumento exponencial do desemprego nas últimas décadas; os baixos salários; um tecido empresarial pouco competitivo; um défice das contas públicas. Em decorrência da crise financeira global, os Governos e outras entidades do setor público em todo mundo, especialmente as localizadas em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), têm enfrentado bastante pressão devido a restrições de orçamento, dívidas significativas e economias estagnadas (PWC, 2013).

Portanto, esta crise financeira mundial trouxe consigo o desencadear de imensos fatores e pressões que motivaram o surgimento de reformas ocorridas na Administração Pública em toda a sua esfera de atuação, com destaque ao setor financeiro sobretudo a Contabilidade Pública.

De fato as pressões sociais, económicas e políticas, vieram impor aos governos a implementação de políticas reformistas, assentes na base de critérios transparentes, eficientes, eficazes e económicos.

As necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro (Ribeiro, 2016), por um lado. E por outro lado, a necessidade de obter informações mais completas e quantitativas sobre a ação do governo, e a crescente insatisfação dos utilizadores da informação financeira do setor público, levou a alterações na Contabilidade Pública de variados países e à adoção de práticas com base na gestão privada (Jesus e Almeida, 2017). O que visava sobretudo: a implementação de normas e procedimentos contabilísticos de alta qualidade, políticas que estabeleçam a melhoria da gestão e das finanças públicas para que fosse efetivada a redução da despesa, o aumento da receita, o crescimento económico, a *accountability*

(prestação de contas), a maior exigência na qualidade da informação e dos serviços prestados aos cidadãos.

Segundo Silva et al. (2016) do século XVI ao século XIX, os governos dos diferentes países europeus implementaram reformas contabilísticas que resultaram na introdução da contabilidade de partidas dobradas para a gestão das finanças públicas no âmbito do governo central. Na década de 90, na Europa e no caso específico de Portugal, iniciaram-se processos de reforma ao nível da Contabilidade Pública de forma a responder às novas exigências da gestão.

Esses autores referem que em Portugal o processo de reforma da Contabilidade Pública remonta desde o tempo da realeza, o qual teve uma evolução significativa em 1907, instituída pela Lei de 20 de março, que inclui um conjunto de disposições que alteram a legislação em vigor até à data, nomeadamente o fato do orçamento incluir, sem exceção, todas as receitas e despesas ordinárias extraordinárias do Estado, abrangendo as entidades públicas que tinham administração especial passando da contabilidade orçamental.

Decorrente da evolução da sociedade e respetiva economia, segundo Hermínio (2018), o normativo contabilístico em Portugal evolui, desde a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), com a aprovação do Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de Julho (Estabelece o regime da administração financeira do Estado) depois em 1997 a do Plano Oficial de Contabilidade Pública - POCP (Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro) em que, foi publicado, em 1997, que foi o eixo central da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e das contas públicas. O principal objetivo do POCP, é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/1997)

E, em 2015 a publicação do Sistema de Normalização Contabilística – Administração pública (SNC-AP) (Decreto-lei 192/2015, de 11 de setembro) que resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes 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, refere o preâmbulo do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP, 2015), o qual destaca as Normas Internacionais da Contabilidade Pública, as IPSAS, como referência adotada neste diploma legal.

Nestes termos, nas próximas secções do presente capítulo, pretende-se descrever numa perspetiva qualitativa e por meio da revisão da literatura, as motivações que levaram a reforma da Contabilidade Pública ao nível global, bem como a consequente internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público. Pretende-se, ainda, efetuar uma revisão desde os conceitos até comparações de estudos em volta da temática: reformas na Contabilidade Pública, a sua harmonização e internacionalização, bem como o papel do organismo responsável por este processo.

2.4 Reformar para a Modernização da Contabilidade Pública

A modernização da Administração Pública implica, entre outros, realizar reformas nos instrumentos de gestão utilizados nas entidades contabilísticas, de forma a refletirem a nova realidade (Fernandes e Guzmán, 2003, *apud* Silva, Maria, 2011).

Face às necessidades de modernização sentidas, particularmente na Administração Pública a nível mundial, fomentou-se o interesse para o aparecimento de modernas técnicas de gestão, refletidas, entre outras, na atual Contabilidade Pública.

A Contabilidade Pública passou a ter uma nova configuração, tendo como principal objetivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, ao fornecer informação consistente de carácter económico, financeiro, patrimonial e de gestão.

Assim, a reforma da Administração Pública permitiu o desencadear do processo da reforma da Contabilidade Pública, uma vez que a modernização da Administração Pública exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior rigor e transparência na utilização do erário público, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado.

Segundo Marques (2003), as principais razões da reforma da Contabilidade Pública são as seguintes:

- Importância da Contabilidade Pública na implementação de políticas públicas;
- Contribuição da Contabilidade Pública para a reforma do sistema administrativo;
- Desconcentração administrativa;
- Redução do número de serviços autónomos;
- Melhor cumprimento dos princípios e regras orçamentais;
- Criação de um sistema de informação para gestão e,
- Criação de novos sistemas de contabilidade.

Em sentido lato, pode se dizer que as principais causas da reforma assentam na busca pela eficácia nas decisões tomadas pelos gestores e, essencialmente, na inadequação do regime vigente, que já não respondia às necessidades dos utilizadores.

Por um lado, em Portugal após a implementação do POCP, que veio colmatar as lacunas existentes na Contabilidade Pública, obrigando todos os organismos da administração central, regional e local a implementarem, de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico. Aquando da aprovação do POCP, e dos planos setoriais que se lhe seguiram, era quase nula a experiência entre as Administrações Públicas no que diz respeito à aplicação da base de acréscimo e à própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia (SNC-AP, 2015).

E, por outro, ainda assim, houve outras razões para que a reforma da Contabilidade Pública acontecesse em Portugal: “*Decorridos 15 anos desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado*

planeamento, relato e controlo financeiro o Governo decidiu, através do Decreto -Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP), resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes 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” (SNC-AP, 2015).

Segundo Oliveira e Teixeira (2019), a Contabilidade Pública passou por um processo de modernização e de harmonização com as práticas internacionais. E, para o efeito, a existência de um bom sistema contabilístico, apoiado em sólida base conceptual e bons sistemas de controlos internos, que viabiliza a prestação de contas, a transparência. Para tal, um Estado democrático necessita de uma Contabilidade Pública de qualidade, moderna, oportuna, correta e confiável, capaz de refletir adequadamente os impactos económico-financeiros das decisões.

A fim de aprofundar esta temática, desenvolver-se-á de seguida uma revisão de literatura direcionada no sentido dos conceitos e estudos comparativos relacionados com a modernização, normalização e harmonização da Contabilidade Pública.

2.5 A Normalização e Harmonização em Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública, enquanto sistema de informação das unidades financeiras e económicas da entidade pública, reflete um conjunto de sistemas políticos, económicos e jurídicos, com os quais está intimamente relacionada. É influenciada pela existência de grandes diferenças nas práticas de *reporting* financeiro nas diversas instituições de direito público, privado, nacional e internacional.

Chan (2001, *apud* França, 2013) adverte para o fato de existirem diferentes práticas contabilísticas neste setor, variando de país para país. Sobretudo porque as normas de contabilidade em cada país são diretamente afetadas pelo sistema legal adotado (Martins et al., 2007).

Neste sentido, com a globalização e a consequente expansão dos mercados, em muitos países foram verificadas necessidades de se efetuar negociações, intercâmbios e comercializações entre Estados, investidores, doadores, bem como outros utilizadores de informação de caráter financeiro. Para tal, foi oportuno que países elaborassem as suas demonstrações financeiras de uma forma cada vez mais transparente, que sejam fidedignas, comparáveis e preparadas em base de acréscimo. A fim de existirem apenas uma única prática a nível global, e que as informações por elas divulgadas fossem relevantes e consistentes, oportunas e orientadas para a tomada de decisão.

Estes modernos conceitos referentes às reformas inseridas na Contabilidade Pública foram adotados primordialmente por países como o Reino Unido e a Austrália (Olson et al., 2001). Com o *boom* da globalização, a contabilidade passa a ser um instrumento de processo decisório a nível internacional, de entre muitas, tinham necessidades de “comunicarem numa única linguagem”, ou seja, a práticas comuns entre si, de modo a facilitarem a negociação.

Num contexto caracterizado pela desatualização e diversidade técnica dos sistemas contabilísticos existentes em diversas economias mundiais, verifica-se a incompatibilidade contabilística com a tendência dinâmica atual das economias modernas. Nesta senda surge a necessidade de reforma da Contabilidade Pública conjugada com a harmonização contabilística.

Surge a premência de esta situação ser resolvida, a qual gerava por um lado, dificuldades para aqueles que recolhem, preparam, tratam, consolidam, auditam, e interpretam as demonstrações financeiras e por outro, origina inconsistências, divergências e informações avulsas para tomada de decisões. Deste modo, a informação financeira deve passar a ser útil, consistente, credível, para que os utilizadores possam utilizá-las e assim tirar as suas ilações.

Segundo Pinho (2014), as informações prestadas pela contabilidade ultrapassam, em larga escala, o âmbito da entidade, revestindo interesse para uma vasto conjunto de utilizadores. Sendo assim, o setor público tem vindo a deparar-se com a necessidade de encontrar uma base contabilística comum, baseada em métodos e procedimentos conhecidos e aceites, de forma a permitir a comparabilidade da informação através de modelos contabilísticos baseados em normas.

O crescimento dos mercados económicos e financeiros conduz à reconhecida necessidade de procura da minimização das inconsistências nos procedimentos contabilísticos, entre os diversos países (Amaral, 2001). Nestes termos, a necessidade de os países implementarem um corpo de normas, aceites internacionalmente, por forma a assegurar que a informação que serve de base à tomada de decisões económicas por parte de todos os agentes seja transparente, compreensível, fiável, consistente e comparável à escala internacional, enquadradas as exigências face ao contexto económico, financeiro e de globalização mundial.

Neste sentido, surge a motivação para que os governos optem por uma normalização e harmonização a nível da Contabilidade Pública no que concerne às normas e princípios geralmente aceites ao nível internacional.

A normalização contabilística é um processo que implica a adoção de uma uniformidade de métodos e práticas contabilísticas em todos os países que participam no processo. A normalização implica a imposição de normas mais rígidas e restritas (Nobes e Parker, 1994, *apud* Amaral, 2001).

Já a harmonização contabilística pode definir-se como um processo de aumento da comparabilidade das práticas contabilísticas, estabelecendo limites ao seu grau de variação (Nobes e Parker, 1995: 3, *apud* Guimarães, 2000). A harmonização é uma palavra que busca critérios uniformes, visando proporcionar maior transparência aos utilizadores internacionais. Esta implica, portanto, um processo de conciliação de diferentes pontos de vista. Assim, no contexto da contabilidade internacional, ambos os termos não são antagónicos, pois implicam processos que podem convergir quando o processo de harmonização se aproxima da uniformidade (Lainez Gadea, 1993: 88, *apud* Guimarães, 2000).

A Contabilidade Pública se tem apresentado de forma diferente entre os diversos países e as normas e procedimentos contabilísticos tem seguido o mesmo percurso. A “diversidade de práticas

contabilísticas dificulta qualquer comparação da informação Contabilística Pública, o que nos leva a refletir sobre a harmonização da Contabilidade Pública” (Fuertes e Bargues, 2000, p. 658, *apud* Pinho, 2014).

Ao nível internacional, vários são os organismos que têm pautado pelo desenvolvimento da harmonização a nível mundial e da normalização contabilística, como é o caso do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), *International Federation of Accountants* (IFAC), auxiliado pelo IASC a nível internacional, o *Government Accounting Standards Board* (GASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) nos Estados Unidos, o *Accounting Standards Board* (ASB) no Reino Unido a *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (Nowak, 2009).

O processo de harmonização contabilística tem sido orientado por diversos organismos internacionais, quer através da emissão de normas, quer através de outras formas de regulamentação. Estes organismos podem ser classificados tendo em conta a sua abrangência mundial ou regional e de acordo com a sua natureza pública ou privada (Laínez, 2001, *apud* Rodrigues e Guerreiro, 2006; Rodrigues, 2015).

Em resumo, os governos, analistas, auditores, financiadores, doadores e investidores necessitam de compreender toda a informação financeira concernentes às instituições públicas, privadas e empresas estrangeiras, a fim de tomarem decisões, dado que estão altamente interessados na qualidade da informação financeira reportada por esses organismos, torna-se fundamental compreender que o *reporting* de diversas instituições em diferentes países tem de ser credível e comparável.

Portanto, o principal objetivo desse processo é reduzir as consequências negativas da diversidade contabilística: dificuldade na consolidação das demonstrações financeiras, no acesso a mercados de capitais estrangeiros e falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações sediadas em países distintos (Carvalho e Salotti, 2010).

2.6 Impacto e Evolução das IPSAS na Investigação da Contabilidade Pública

As já referidas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público - IPSAS servem de guia para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras das entidades públicas e são desenvolvidas pela IFAC, através do IPSASB, conforme já mencionado.

Deste modo as IPSAS visam melhorar a qualidade dos relatórios financeiros de propósito geral elaborados por entidades do setor público, aumentando a transparência e a *accountability* destas, bem como melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras em todo o mundo (IPSASB, 2020).

As IPSAS constituem atualmente um conjunto de 42 normas (em 2021) baseadas na sua maioria no regime de acréscimo e apenas uma no regime de caixa e, contendo um quadro conceptual global para as entidades públicas e na sua maioria são baseadas nas Normas Internacionais de Relato Financeiro - IFRS (Deloitte, 2021).

Refere Santos e Pinto (2014) que, com a adoção das IPSAS pretende-se contribuir para a melhoria da qualidade e da comparabilidade da informação financeira reportada pelas entidades do setor público

dos diferentes países. Destaca-se que, estas normas não são de aplicação obrigatória, limitando-se o IPSASB a recomendar a sua adoção e a harmonização das normas nacionais com as IPSAS.

Segundo a Comissão Europeia (2013) as IPSAS são atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecidas internacionalmente. As IPSAS determinam “(...) as condições de informação contabilística e financeira a respeitar (...)”, e são fundamentais para todos os processos que visem o “(...) reforço da transparência e da responsabilidade de prestação de contas das Administrações Públicas” (Comissão Europeia, 2002: 11-12).

Nos últimos anos de 2019, 2020 e 2021, as normas IPSAS, diretrizes de práticas recomendadas (*Recommended Practice Guidelines* - RPGs) e a estrutura conceitual, agregavam 42 (quarenta e duas) normas, conforme está detalhado no Quadro 2.2.

Quadro 2.2 - Designação das IPSAS Emitidas

IPSAS	Assunto	Baseada na
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações financeiras	IAS 1
IPSAS 2	Demonstração do fluxo de caixa	IAS 7
IPSAS 3	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IAS 8
IPSAS 4	Os efeitos de Alterações em Taxa de Câmbio	IAS 21
IPSAS 5	Custos de Empréstimos Obtidos	IAS 23
IPSAS 6	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	IAS 27
IPSAS 7	Investimentos em Associadas	IAS 28
IPSAS 8	Interesses em empreendimentos conjuntos	IAS 31
IPSAS 9	Réditos de Transações em Troca	IAS 18
IPSAS 10	Relato Financeiro em economias Hiperinflacionária	IAS 29
IPSAS 11	Contratos de Construção	IAS 11
IPSAS 12	Inventários	IAS 2
IPSAS 13	Locações	IAS 17
IPSAS 14	Acontecimentos após a data de Relato	IAS 10
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros – Apresentação e Divulgação (IPSAS 28 e 30)	N/A
IPSAS 16	Propriedade de Investimento	IAS 40
IPSAS 17	Ativo Fixo Tangível	IAS 16
IPSAS 18	Relato por Segmentos	IAS 14
IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37
IPSAS 20	Divulgação de Partes Relacionadas	IAS 24
IPSAS 21	Imparidades de Ativos não Geradores de Caixa	IAS 36
IPSAS 22	Divulgação da informação financeira sobre o setor da Administração Pública	N/A
IPSAS 23	Rédito de transações sem troca (impostos e transferências)	N/A
IPSAS 24	Apresentação de Informação Orçamental em Demonstrações Financeiras	N/A
IPSAS 25	Benefícios dos Empregados	IAS 19
IPSAS 26	Imparidades de Ativos Geradores de Caixa	IAS 36
IPSAS 27	Agricultura	IAS 41
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32
IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IAS 39
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgação	IAS 7
IPSAS 31	Ativos Intangíveis	IAS 38
IPSAS 32	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	IFRIC 12 SIC 29
IPSAS 33	Adoção pela Primeira Vez da Base de Acréscimo das IPSAS	N/A
IPSAS 34	Demonstrações Financeiras Separadas	IAS 27
IPSAS 35	Demonstrações Financeiras Consolidadas	IFRS 10
IPSAS 36	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	IAS 28
IPSAS 37	Acordos Conjuntos	IFRS 11
IPSAS 38	Divulgação de Interesses em Outras Entidades	IFRS 12
IPSAS 39	Benefícios dos Empregados	IAS 19
IPSAS 40	Combinações do setor público	IFRS 3
IPSAS 41	Instrumentos Financeiras	IFRS 9
IPSAS 42	Benefícios sociais	N/A
RPG 1	Relatórios sobre a sustentabilidade a longo prazo das finanças	N/A
RPG 2	Balanço Financeiro Discussão e Análise	N/A
RPG 3	Relatórios Serviço de informações de desempenho	N/A
	Estrutura Conceitual do Setor Público (SP) para Relatórios Financeiros de Uso Geral pelas entidades do SP	N/A
	Relato Financeiro de acordo com o Regime de Caixa	N/A

Fonte: Adaptado de Deloitte (2021)

Segundo o pronunciamento do IPSASB no ano de 2015, a IPSAS 33 - Adoção pela primeira vez da base de acréscimo das IPSAS, concede exceções transitórias para as entidades que adotam pela primeira vez as IPSAS na base de acréscimo, fornecendo uma ferramenta importante para ajudar as entidades no processo de implementação das IPSAS (IFAC, 2019).

A IPSAS 33 permite, a quem adota pela primeira vez as IPSAS, um período de três anos para reconhecer ativos e passivos específicos. Esta disposição permite tempo suficiente para desenvolver modelos fiáveis para o reconhecimento e mensuração de ativos e passivos durante o período de transição. Esta nova norma aborda também situações em que não está disponível informação fiável sobre o custo histórico dos ativos e passivos. Contempla também a apresentação de informações comparativas nas demonstrações financeiras de transição das IPSAS e as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade conforme as IPSAS (IPSASB, 2015).

Usar estes princípios abrangentes irá assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que usa as IPSAS na base do acréscimo, contenha informações de alta qualidade e pode ser gerada a um custo que não exceda os benefícios (IPSASB, 2015).

Uma parte fundamental da estratégia do IPSASB para desenvolver normas de informação financeira de alta qualidade é manter as IPSAS existentes desde que se mantenham apropriadas. As IPSAS 6, 7 e 8 são baseadas em IFRS e, considerando que as IFRS subjacentes foram alteradas, o IPSASB desenvolveu as IPSAS 34 a 38 para que a convergência com a IFRS associada se mantenha na medida adequada.

Cabe ressaltar do quadro 2.1 acima, outros pronunciamentos emitidos pelo IPASB que não são normas contabilísticas, os quais têm como objetivo complementar essas normas de contabilidade internacional aplicada ao setor público e fornecer às entidades públicas orientações sobre os aspetos mais amplos de relatórios financeiros que não se enquadram no âmbito das demonstrações financeiras; são elas: as *Recommended Practice Guidelines* (RPG's) e a Estrutura Conceptual do Sector Público (IFAC, 2013).

Para além destes três RPG's, a estrutura conceptual do setor público para Relatórios Financeiros de Finalidade Geral (o quadro conceptual) foi criada com o propósito de estabelecer os conceitos que estão a ser aplicados no desenvolvimento das IPSAS e das RPG's, aplicáveis à preparação e apresentação de Relatórios Financeiros de Finalidade Geral (GPFR's) de entidades do setor público (IFAC, 2013).

Esta Estrutura Conceptual estabelece, ainda, os conceitos que sustentam as demonstrações financeiras de finalidade geral (relatórios financeiros) por entidades do setor público que adotam o regime na base de acréscimo.

Esses novos pronunciamentos do IPSASB, sobretudo as IPSAS, a Estrutura Conceptual e as Orientações, fornecem à Contabilidade Pública ferramentas que vão contribuir para apresentação das demonstrações financeiras com informações reais e adequadas sobre as finanças públicas. Desta forma, haverá uma maior abrangência da informação divulgada acerca dos ativos e passivos, dos

saldos orçamentais, do desempenho financeiro, dos fluxos de caixa das entidades públicas; em suma, informação reportada para uma melhor gestão do erário público com consequências num melhor e maior impacto económico de longo prazo das contas públicas.

Segundo as informações disponibilizadas pelo IPSASB, mais de cinquenta países já adotaram ou anunciaram a intenção de adotar as IPSAS, exemplos: Abu Dhabi, Argentina, Austrália, Áustria, Brasil, Canadá, Chile, Colômbia, Espanha, Filipinas, Guatemala, Honduras, Hungria, Índia, Indonésia, Japão, Malásia, Nicarágua, Nigéria, Peru, Reino Unido, Romênia, Rússia, Suíça e Uruguai.

Com particular destaque, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a Comissão Europeia (CE) e a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN) adotaram já as IPSAS para as suas prestações de informação financeira (Matos, 2019).

Um número crescente de governos e organizações a nível mundial, produzem demonstrações financeiras em base de acréscimo de acordo com as IPSAS ou normas semelhantes às IPSAS. A informação contida nas demonstrações financeiras baseadas nas IPSAS é considerada útil, tanto para responsabilização (*accountability*), como para tomada de decisão. Assim, as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IPSAS permitem que os usuários avaliem a responsabilidade por todos os recursos que a entidade controla e a implementação desses recursos, possibilita avaliar ainda, a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade e tomar decisões sobre o fornecimento de recursos para fazer negócios com outras entidades (Deloitte, 2019).

Em suma, de acordo com o IPSASB (2018), a adoção das IPSAS tem trazido alguns benefícios às nações que apoiaram a convergência, são eles:

- Aumenta a transparência através da capacidade de comparação e da qualidade da informação financeira baseada no regime de acréscimo, permitindo que os utilizadores avaliem o *status* financeiro das entidades do setor público;
- Aumenta a responsabilidade através da comunicação da natureza e da quantidade de recursos controlados por entidades do setor público e como eles são utilizados, permitindo aos seus utilizadores responsabilizar os governos e outras entidades do setor público; e
- Contribui para uma melhor informação para os tomadores de decisão das entidades do setor, quando necessitam fazer julgamentos e proporcionar bens e serviços de forma eficiente.

Portanto, na figura 2.1, é apresentada uma síntese dos benefícios da adoção das IPSAS para os países que a implementaram na sua Contabilidade Pública.



Figura 2.1 - Síntese dos Benéficos da Adoção das IPSAS
 Fonte: Ernest e Young (2013)

3. ANÁLISE COMPARATIVA DE MODELOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

Perante um ambiente de crescentes pressões para a modernização dos aparelhos do Estado no sentido de, melhor se enquadrarem à nova realidade internacional e responderem ao alinhamento da estrutura uniforme e harmoniosa da gestão financeira a nível global. E, sobretudo à pressão para a melhoria de divulgação de informações financeiras a fim de ser relevante, transparente, consistente e sobretudo credível para auxiliarem na tomada de decisão. Eis que surgem o conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) a fim de racionalizar e apoiar as reformas nos sistemas financeiros.

Neste contexto, surge também a tendência para a normalização internacional da Contabilidade do Setor Público motivada por diversas razões, entre elas: a globalização e a crise financeira mundial; a necessidade de revelar informação financeira e contabilística a entidades externas; e o setor privado ter apostado na normalização contabilística (Carvalho, 2011 *Apud* Jesus e Almeida, 2017).

Considerando também o cenário político ao nível global, as organizações públicas têm sido pressionadas a efetuarem mudanças. A pressão estende-se ainda ao aumento da necessidade de acelerar o controlo, a racionalização dos recursos e a melhoria da prestação de contas públicas. Perante este fato, a questão que se coloca aos Estados é saber que medidas deverão ser adotadas de forma a terem uma Administração Pública organizada, estruturada e capaz de responder de forma eficaz, eficiente, económica e de qualidade as inúmeras demandas da atualidade, para prosseguir com os seus objetivos.

Uma outra questão que é colocada aos Estados, referida por Cunha e Resende (2013: 250-251), é a seguinte: “os aperfeiçoamentos nos sistemas de Contabilidade do Setor Público têm proporcionado melhorias significativas na transparência, no aumento da *accountability* pública e na eficiência da alocação dos recursos?”

Face a esta realidade, neste contexto, diversos organismos internacionais têm enveredado esforços no sentido de darem respostas às essas questões, por meio do início da reforma, ou seja, através da adoção de um sistema de normalização contabilística para o setor público, tendo por referência as normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo IPSASB, as denominadas IPSAS. De fato, um dos grandes desafios que se colocam neste momento à Administração Pública é a necessidade de preparar a mudança para o novo Sistema de Contabilidade Pública, que irá permitir a evolução para novas formas de gestão (Marques, 2000).

Consequentemente, a reforma da Contabilidade Pública reveste-se de capital importância em todo o processo de recolha, tratamento e divulgação das contas públicas. É neste sentido, que no presente capítulo pretende-se essencialmente analisar o que se pratica em Portugal e em São Tomé e Príncipe nesta matéria e, mediante uma análise comparativa de ambas as realidades à luz das recomendações aludidas nas IPSAS.

3.1 Regime da Contabilidade Pública Português

3.1.1 Estrutura da Administração Pública em Portugal

Antes de se analisar o sistema de Contabilidade Pública português, é necessário entender a estrutura da Administração Pública deste país, para se conhecer os setores e subsetores públicos abrangidos no regime administrativo e financeiro deste Estado.

De fato, conhecer a organização financeira da Administração Pública, constitui o início de entendimento de toda a trajetória da Contabilidade Pública de um Estado. Conforme refere Araújo e Arruda (2008), a administração financeira e orçamental representa as ações de gerir as finanças e o orçamento do setor governamental, que, por um lado, objetiva o equilíbrio, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade na gestão da coisa pública e por outro lado, compreende toda a infraestrutura composta de recursos humanos, materiais e tecnológicos.

De acordo com Bilhim (2006), a Administração Pública é composta por órgãos e serviços e integra funcionários e agentes, estando estes subordinados à Constituição e à Lei, devendo assim, exercer as suas funções de acordo com os princípios nela contidos.

O setor público português está dividido em duas grandes áreas: Estado, em sentido lato (Administração Pública) e Empresas Públicas (Setor Empresarial do Estado). O setor público administrativo consagra três grandes grupos de entidades (Pinto, Santos e Melo, 2013), sendo:

- Administração Direta do Estado – Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro;
- Administração Indireta do Estado – Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro; e
- Administração Autónoma - Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

A Administração Direta do Estado engloba órgãos, serviços ou agentes integrados na pessoa coletiva “Estado”, a saber: estrutura ministerial, secretarias do Estado, direções gerais e regionais.

A Administração Indireta do Estado engloba órgãos, serviços ou agentes distintos da pessoa coletiva “Estado” dotadas de autonomia administrativa e financeira e património próprio em alguns dos casos, a saber: serviços personalizados e fundos personalizados. Por Fundos Autónomos entendem-se todos os Serviços destinados à movimentação de meios financeiros (monetários ou creditícios) e por Serviços Autónomos, aqueles que prestam toda uma gama de utilidades materiais, utilizando para o efeito os meios financeiros. As Entidades Públicas Empresariais (EPE’s) fazem parte da administração indireta do Estado, mas não são sinónimos (Pinto, Santos e Melo, 2013).

A Administração Autónoma está dividida em dois grupos, a saber: Administração Regional, Local e Associações públicas. O quadro 3.1 que apresenta a síntese da Estrutura da Administração Pública de Portugal:

Quadro 3. 1 - Estrutura da Administração Pública Portuguesa

Tipo Grupos	Nº de Grupos	Tipo de Administração	Serviços Integrados	Serviços e Fundos Autónomos	Lei Aplicável	Natureza	Exemplos			
Setor Administrativo	Administração Central (AC)									
	1	Administração Direta do estado	Serviços integrados (regime geral)	Serviços e Fundos Autónomos da AC (regime excepcional)	Lei n.º8/90, Decreto-Lei n.º 155/92 e Lei n.º3 e 4/2004	Autonomia administrativa financeira e patrimonial	Universidades			
	2	Administração Indireta do Estado	Serviços personalizados	Fundos Personalizados		Personalidade jurídica e autonomia administrativa, financeira e patrimonial	Fundo de Abastecimento			
		Segurança Social								
	Administração Autónoma (AA)									
	Administração Regional									
		3	Administração Autónoma: Administração direta e indireta regional	Órgãos dos Governos Regionais	Serviços e Fundos Autónomos da Administração Regional			Açores e Madeira		
	Administração Local									
				Distritos, Municípios e Freguesias	Serviços Autónomos da Administração Local					
	Associações Públicas									
			Associações Públicas			Pessoas coletivas de natureza associativa e sem fins lucrativos				
Setor Público Empresarial	Setor Empresarial do Estado		Empresas Públicas e participativas	Setor Empresarial Regional e Local	Decreto-Lei nº3/2007, de 23 de agosto	Pessoas colectivas de natureza empresarial, com fim lucrativo				

Fonte: Elaboração própria

Araújo e Arruda (2008) referem que a Administração Pública, no sentido material, é o conjunto coordenado de funções visando a boa gestão da coisa pública, de modo a possibilitar que os interesses sociais sejam alcançados. Portanto, esta divisão da estrutura da Administração Pública acima referida, pressupõe uma organização financeira com vista a desempenharem cada uma delas as respetivas funções, no sentido de prossecução dos objetivos do Estado.

Pinto et al. (2013) referem que as entidades que compõem a Administração Pública possuem uma particularidade: uma das suas fontes de receitas reside nos fundos inscritos no Orçamento do Estado, ou seja elas são financiadas, direta ou indiretamente, por receitas públicas conseguidas, na sua maioria, através da cobrança de impostos e outras, mesmo que a sua fonte de receita não advinha do Orçamento de Estado, não têm carácter reprodutivo ou vão buscar a maior parte dos seus benefícios a recursos públicos. Nesta conjuntura, cada vez mais os utilizadores das informações geradas pelas finanças públicas demandam que estas sejam consistentes, relevantes, transparentes e dentre outros, a fim de que, tanto os gestores como os contribuintes, estejam perante uma boa prestação de contas e permanentemente informados acerca das contas públicas.

Em Portugal, nas últimas décadas, os vários governos sucessivos foram obrigados a implementarem medidas de melhorias, devido as pressões de carácter político, económico-financeiras e sociais, que desencadearam o processo de reforma na Administração Pública.

De acordo com o preâmbulo Decreto-Lei n.º 232/97, o diploma que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), este constitui um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas. No caso em concreto, o processo de reforma da administração financeira do Estado português, com particular destaque à Contabilidade Pública, iniciou-se com a aprovação nos anos 90 do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que perspectivava para a Contabilidade Pública a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa Contabilidade Pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Apesar do POCP ter contribuído para a evolução do sistema contabilístico do setor público português, o mesmo não conseguiu acompanhar os normativos internacionais. O difícil período económico vivido em Portugal desde 2009, a necessidade de o governo melhorar as contas públicas do país e a presença de entidades de ajuda externa, levou à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), em Portugal, que tem por base as IPSAS (Jesus e Almeida, 2017).

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, introduziu o novo normativo contabilístico aplicável à Administração Pública, o SNC-AP, que irá ter um impacto significativo no relato financeiro de todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma, e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas (KPMG, 2017).

Para concluir, o SNC-AP aprovado em 2015, constitui um marco importante da reforma da Contabilidade Pública em Portugal que vem aproximá-la da realidade internacional. A seguir, vai ser desenvolvido este tema, ou seja, a trajetória da reforma da Contabilidade Pública em Portugal.

3.1.2 Evolução da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

A Contabilidade Pública a nível mundial tem vindo a passar por várias fases de reforma. Sendo que, nos últimos anos, tem vindo a ser alvo de especial atenção na maioria dos países e Portugal não é, quanto a esta matéria, exceção (Marques 2003).

Marques (2003) refere que, várias foram as situações que propiciaram a reforma da Contabilidade Pública em Portugal, a saber:

- A entrada de Portugal na União Europeia (UE) em 1 de janeiro de 1986, motivados por pressões relacionadas com aspetos económicos, político e social de então;
- Posteriormente de 1990 a 2002 (as 3 fases da UEM), a adesão de Portugal a União Económica e Monetária (UEM) da União Europeia visando uma maior integração económica entre os estados membros, resultando assim uma mudança de regime económico dos países integrantes; e
- Consequências decorrentes da crescente globalização da economia mundial.

Pinto, Santos e Melo (2013) destacam que, para a entrada de Portugal na UE, foi imperativo alterar o regime financeiro dos organismos públicos. A participação de Portugal na UE e na UEM constituíram um desafio político, económico-financeiro e social, com recurso a maior exigência no relato e prestações de contas do país à comunidade europeia, daí que as informações preparadas relativamente às contas públicas teriam de ser divulgadas numa única linguagem.

Como consequência deste fato, refere Marques (2003), surgiu a necessidade de se efetuar uma reforma da Administração Financeira do Estado e da própria Contabilidade Pública, tendo sido publicados diversos diplomas, cujo início teve lugar com a publicação da Lei n.º 8/1990, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública, seguido da Lei n.º 6/1991, de 20 de Fevereiro - Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (referida no ponto anterior) e o Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de Julho - Regime de Administração Financeira do Estado.

Criou-se o Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho que introduz melhorias, ao nível da realização e pagamento das despesas, que deixam de estar sujeitas ao sistema de autorização prévia pela Direção Geral da Contabilidade Pública. Aprovou-se também a Resolução n.º 1/1993, do Tribunal de Contas, de 21 de janeiro, que veio disciplinar a forma de apresentação de contas, por parte dos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira e a Instruções n.º 2/1997-2ª.S., do Tribunal de Contas, de 3 de março, são as "Instruções para a organização e documentação das contas dos serviços e organismos da Administração Pública (regime geral, autonomia administrativa) ", integrados no novo Regime de Administração Financeira do Estado.

De acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 26/2002 de 14 de fevereiro (que estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central) relativamente ao plano da política orçamental, os desafios passaram pela uniformização. Esta assume relevância não apenas em função da compatibilidade da informação prestada pelo Governo Português às instâncias comunitárias face aos demais Estados-Membros, mas, sobretudo pelos fortes constrangimentos impostos pelos compromissos assumidos em matéria de consolidação orçamental, através do Programa de Estabilidade e Crescimento acordado entre o Governo Português e a Comissão Europeia.

No decorrer destes anos, a Contabilidade Pública em Portugal sofreu profundas alterações, resultantes da reforma administrativa e financeira do Estado e da implementação do POCP e planos sectoriais públicos, tendo em vista uma maior normalização e harmonização contabilística, conforme estabelecem os normativos aprovados nestas matérias destacados acima.

Outra situação que propiciou a reforma, representando um dos grandes acontecimentos que fizeram muitos países repensarem a maneira como apresentavam os seus resultados financeiros/contabilísticos foi a grave crise da dívida pública que afetou muitos países da Zona Euro, em 2009. Esta crise financeira na Europa trouxe como consequência a intervenção de entidades externas financiadoras, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o que revelou a necessidade de

reformular e harmonizar os sistemas de orçamento e Contabilidade do Setor Público (Jesus e Almeida, 2017).

Estas situações acima mencionadas abriram caminhos para que se efetuasse a reforma da Contabilidade Pública em Portugal e fizeram com que se passasse de um sistema de informação de carácter eminentemente orçamental, direcionado para a prestação de contas e controlo da legalidade, para um sistema de informação orientado para a tomada de decisão. O sistema de informação contabilístico no setor público passou a estar, entre outros, orientado para a divulgação de informação útil e oportuna, permitindo aos seus utilizadores avaliar e tomar decisões de forma mais racional e lógica (Chan, 2003, como citado em Bovens, 2005).

Portanto foram vários, os acontecimentos que estiveram na origem da reforma da Contabilidade Pública em Portugal, conforme refere Gonçalves, Lira e Marques (2017) como a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que representa um acontecimento importante para a história da contabilidade pública portuguesa.

Em Portugal, a Comissão de Normalização da Contabilidade (CNC) foi a entidade que concebeu o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) tendo por referência as IPSAS. Na sua conceção, o SNC-AP teve por base a Estrutura Conceptual desenvolvido no âmbito da IPSASB, bem como as IPSAS em vigor. E tinha por objetivo implementar uma reforma no sistema de Contabilidade Pública que visava promover a transparência das contas públicas, garantindo a sua fiabilidade, comparabilidade e reforço da confiança por parte dos utilizadores dessa informação.

Portanto, abaixo é analisada a evolução desencadeada em Portugal em matéria de reforma da Contabilidade Pública em Portugal, segundo a página oficial de internet da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) (consultada em 2019).

A evolução pode ser acompanhada através dos vários normativos aprovados, como evidencia o quadro 3.2:

Quadro 3. 2 -Principais Instrumentos Legislativos da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Tema	Designação	Normativo
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública	Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do	Decreto-Lei n.º 12/2002,

Tema	Designação	Normativo
	Sistema de Solidariedade e de Segurança Social	de 25 de janeiro
Consolidação de Contas	Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do setor público administrativo	Portaria n.º 474/2010, de 15 de junho
Instruções	Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelos POCP e planos setoriais	Instrução n.º 1/2004 do TC
Instrução	Instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	Instrução n.º 1/2001 do TC
Instrução	Prestação de informação sobre o património financeiro público	Instrução n.º 1/2008 do TC
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas	Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro

Fonte: Adaptado da CNC (2019)

Com objetivo de analisar na prática como se processou as implementações desses normativos, abaixo salientam-se as especificidades de cada uma dessas fases, de acordo com os normativos que os aprovaram:

Com a Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro, também designada por Lei Bases da Contabilidade Pública, que veio substituir o sistema de Contabilidade Pública que ainda é, no essencial, o que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936. Decretou-se que o “regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central e dos institutos públicos que revistam a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e despesas” teriam que obedecer ao que fosse estabelecido na presente Lei (Pinto, 2013). De acordo com o artigo 14.º e 15.º da referida Lei, os quadros 3.3 e 3.4 sintetizam algumas especificidades deste sistema, a saber:

Quadro 3.3 - Síntese do Sistema de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/1990)

Tipo de autonomia	Sistema de contabilidade
Serviços e organismos com autonomia administrativa	Unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão.
Serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira	Digráfico e moldado no plano oficial de contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado.

Fonte: Adaptado de Pinto et al., (2013: 17)

Quadro 3.4 - Outros Aspectos Síntese da Lei n.º 8/1990

	Sistema digráfico	Sistema unigráfico
Contabilidade de caixa ou	Serviços com autonomia	Serviços autonomia administrativa

orçamental	administrativa e financeira	
Contabilidade de compromissos	Serviços com autonomia administrativa e financeira	Serviços autonomia administrativa
Contabilidade patrimonial ou tipo POC	Serviços com autonomia administrativa e financeira	
Contabilidade analítica		Serviços autonomia administrativa

Fonte: adaptado de Pinto et al., (2013:17)

- Em 1997 foi implementado no sistema de Contabilidade Pública do Estado português o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro que veio criar uma classe e contas específicas para serviços com autonomia administrativa e financeira. De acordo com o seu artigo 2.º o plano oficial de contabilidade pública é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local;
- Em 1999, 2000 e 2002 aprovou-se planos sectoriais sendo eles: POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS já citados no Quadro 2.3.
- Particularmente no ano de 2001 com aprovação da nova Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto – Lei de Enquadramento Orçamental, que estabelece as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o setor Público Administrativo, bem como as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental (Marques, 2003). Sucederam-se algumas alterações subsequentes relativamente a alguns artigos desse normativo seguiram com o passar dos anos, sendo que foi em 2013, a Lei n.º 37/2013, de 14 de junho, procedeu à sétima alteração da Lei de Enquadramento Orçamental (antepenúltima alteração da lei agora revogada, mas a mais relevante desde 2011). Por fim aprovou-se a Lei n.º 41/2014 de 10 de julho (oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (lei de enquadramento orçamental));
- Criadas as condições necessárias para a reforma, em 2015 foi aprovada a Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro - Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), que veio proceder à reforma da antiga LEO, revogando assim a Lei 91/2001, de 20 de agosto. Esta reforma visou quatro objetivos principais (Sarmiento, 2015):
 - Implementar definitivamente as normas do Tratado Orçamental e o calendário do Semestre Europeu;
 - Implementar uma orçamentação por Programas;
 - Simplificar e reduzir a fragmentação do processo orçamental e

- Aumentar a responsabilidade dos ministérios setoriais, revendo profundamente o papel do Ministério das Finanças e melhorando o relato financeiro e a qualidade da informação orçamental.
- Ainda na senda de reforma da Contabilidade Pública em Portugal foi aprovado ainda em 2015, um novo sistema contabilístico para a Administração Pública, através do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro - O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que em linhas gerais visa o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação que sirva de base para tomada de decisão dos utilizadores. De acordo com o artigo 2.º do referido normativo, o SNC-AP integra a Estrutura Conceptual da informação financeira pública, as Normas de Contabilidade Pública, e o Plano de Contas multidimensional, constantes, respetivamente, dos anexos I a III ao presente Decreto-Lei, e que dele fazem parte integrante. 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 (artigo 3.º). Conforme estabelece o artigo 4.º do presente Decreto-Lei, o SNC -AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão. E, gozam de regime simplificado as entidades de menor dimensão e risco orçamental.

Conforme a figura 3.1 sintetiza, a reforma da Contabilidade Pública em Portugal no decorrer dos anos teve uma evolução, iniciada em 1990, foi o ano marco de uma nova era para as finanças públicas deste país. Considerando que, nos anos seguintes, foram registadas avanços e aperfeiçoamento do sistema de contabilidade existentes, aprovados em forma de Lei. Como o caso da aprovação do POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSS, que foram vistas por muitos autores, como medidas de maior alcance para o setor público, no que toca as contas do Estado. Culminando em 2015, com a aprovação da LEO e o SNC-AP que se trata de um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, que abarcou o SNC e as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), conforme está patente no preâmbulo deste normativo. E, também, O SNC-AP pretende resolver a fragmentação e as inconsistências existentes nas entidades públicas, com a adoção de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas a nível internacional (Silva, Rodrigues e Guerreiro, 2016).

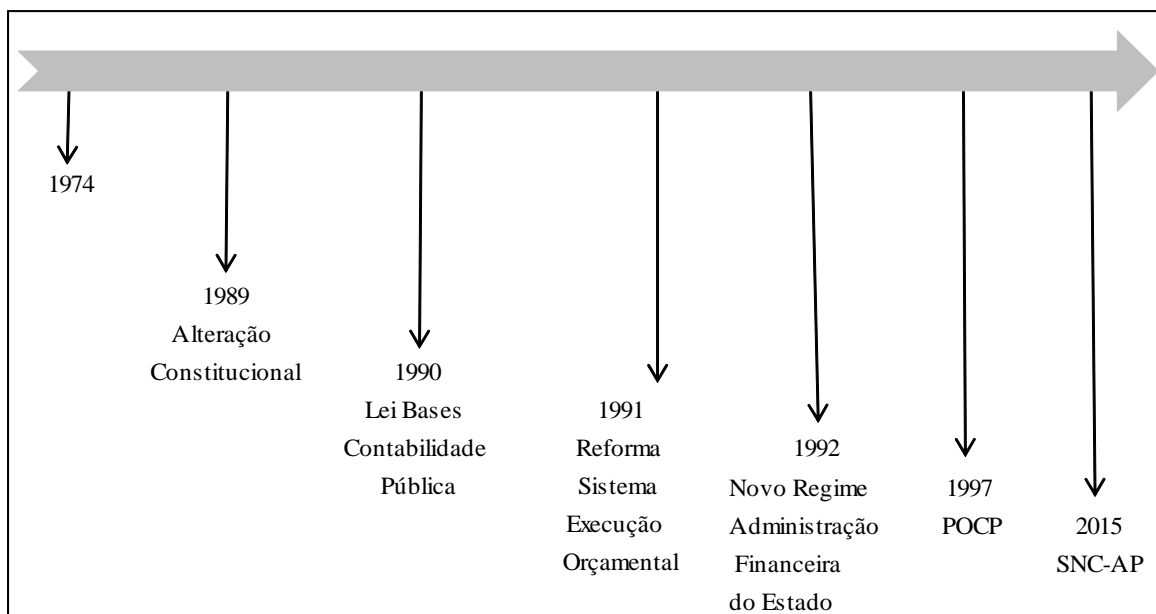


Figura 3.1 - Evolução do Enquadramento Legal da Contabilidade Pública em Portugal
 Fonte: Adaptado de Soares (2018)

3.1.3 Análise da Atual LEO de Portugal

A Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, estabelece os princípios e regras aplicáveis ao setor das Administrações Públicas, bem como as regras de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, entre outros aspetos (Ribeiro, 2016).

De acordo com Vaz (2016), a LEO veio retratar todo o processo orçamental para a elaboração do Orçamento de Estado bem como o que tudo isso implica. A Lei de Enquadramento Orçamental veio constituir uma peça fundamental para a organização, apresentação, debate, aprovação, execução, fiscalização e controlo do Orçamento do Estado (OE).

Conforme estabelece nos articulados da LEO, foi criada através desta Lei a unidade de implementação da LEO, a UniLeo, que tem por objetivo estabelecer princípios e regras orçamentais aplicáveis ao setor das Administrações Públicas. A sua missão é de assegurar a implementação da lei e o responsável é o Ministro das Finanças, e tem uma estrutura constituída por Gabinetes Executivo, Técnico e de Gestão e Coordenação de Projetos.

Em termos de procedimentos, cabe referir que após aprovação da LEO, foi aprovado restantes regulamentos necessários à execução desta lei. Com destaque, a aprovação do Decreto-Lei n.º 77/2016 de 23 de novembro, nos termos do n.º 6 do artigo 4.º da referida Lei n.º 151/2015. De acordo com este, com a constituição da Unidade de implementação da LEO pretende-se estabelecer uma estrutura de carácter temporário responsável pela coordenação e monitorização dos diferentes projetos cuja concretização é necessária a uma efetiva implementação da Lei de Enquadramento Orçamental.

Todos os detalhes das características da LEO encontram-se no anexo A, especificamente nos anexos A.1 a A.5.

Para concluir, o Orçamento público é o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública. É um instrumento que os governos usam para organizar os seus recursos financeiros. Partindo da intenção inicial de controlo, o orçamento público tem evoluído e vem incorporando novos instrumentos (ENAP, 2014).

Em Portugal, cabe salientar que a LEO caracteriza-se por reforçar a disciplina na gestão orçamental, aumento da responsabilidade orçamental dos ministérios sectoriais, redefinindo o papel do Ministério das Finanças, relativamente ao controlo e à gestão orçamentais, bem como para aumentar a eficiência e a transparência orçamentais, designadamente pela implementação da orçamentação por programas e pela alteração do calendário orçamental (Ferreira, Amador e Almeida, 2015).

Portanto, a implementação do disposto neste normativo legal, permitirá a disponibilização de informações, com maior abrangência e qualidade, para os mais diversos utilizadores com a finalidade de tomada de decisão, responsabilização e prestação de contas.

Assim, o Estado e as entidades públicas têm por obrigação passar uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira (e possíveis alterações) bem como dos fluxos de caixa e o desempenho da entidade. Para que todos estes elementos sejam facultados fielmente é necessário organizar a contabilidade dos serviços e organismos de Estado numa contabilidade orçamental (para todas as despesas e receitas), uma contabilidade financeira (para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e gastos), não descorrendo a elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras, tanto individuais como consolidadas (Vaz, 2016).

3.1.4 Análise do Novo SNC-AP em Portugal

Conforme foi dito anteriormente, face à crise instaurada em Portugal, a TROIKA¹ e a UE, através da publicação do memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica (2011) e da publicação do memorando da TROIKA (2011), impuseram a Portugal a adoção de medidas de eficiência e eficácia na Administração Pública, originando o desenvolvimento de um único Sistema de Normalização Contabilística – Administração Pública (SNC-AP) adaptado das IPSAS (Ferreira, Amador e Almeida, 2015). Com objetivos essenciais a consolidação das contas em toda a UE, através da harmonização dos sistemas contabilísticos dos diferentes estados membros; a melhoria da qualidade do relato financeiro das entidades públicas e a melhoria das decisões sobre a alocação de recursos, aumentando a eficiência e eficácia das ações das entidades públicas (Ferreira, Amador e Almeida, 2015).

Assim, o SNC-AP é um normativo aprovado muito recentemente e que na sua materialização procura cumprir todos estes objetivos acima mencionados.

¹ A TROIKA é assim composta por uma equipa de consultores, analistas e economistas responsáveis pela negociação com os países que solicitam um pedido de resgate financeiro, de forma a consolidar as suas contas públicas. (www.economias.pt, consultado em 2020).

De acordo com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, que cria o SNC-AP, os motivos que determinaram a implementação deste normativo legal, foram os seguintes:

- a. Implementar plenamente a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das Administrações Públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- b. Fomentar a harmonização contabilística (nacional e internacional), ao promover um único referencial para as administrações públicas em Portugal, substituindo os cinco planos oficiais de contabilidade (POCP, POCAL, POC-Educação, POC-MS, POCISSSS);
- c. Uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo;
- d. Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

De fato, os aspetos acima listados constituíram razão devidamente justificados para a construção de um novo sistema de Contabilidade Pública para Portugal.

Sobre, este assunto, Vaz (2016) refere que o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas deriva essencialmente das IPSAS e aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da Segurança Social e às entidades públicas reclassificadas.

Nestes termos, o novo SNC-AP visa fomentar a harmonização contabilística, incrementando o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais, uniformizar procedimentos, melhorar a transparência das contas públicas, contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas (Liberato e Sousa, 2017).

Cabe acrescentar que o SNC-AP vem alterar com significativa profundidade o modelo de Contabilidade Pública, baseado no POCP. Por um lado, ao se alinhar o modelo de contabilidade para o setor público com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública surgem significativas necessidades de formação, visando a presente obra contribuir para uma melhor compreensão do subsistema da contabilidade financeira o qual assenta na base do acréscimo. Por outro lado, com o novo modelo de contabilidade orçamental, o qual visa objetivos específicos, passamos a ter uma contabilidade de base de caixa modificada completamente autonomizada (Viana, Rodrigues e Nunes, 2019).

O diploma é de carácter obrigatório a partir de 2017, pelo que foram constituídas entidades piloto para implementação do SNC-AP durante o ano de 2016 com o objetivo de verificar as principais dificuldades da implementação do sistema e análise de eventuais lacunas existentes (CNC, 2016).

De acordo com o Decreto-Lei n.º 192/2015, o SNC-AP é suportado por uma Estrutura Conceptual para a construção de um relato financeiro das entidades empresariais representado pelas normas de

contabilidade e relato aplicado ao setor público. Neste sistema, está complementado, a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e a contabilidade de gestão com o intuito de captar toda a informação que a contabilidade deva recolher e satisfazer as necessidades dos vários utilizadores.

Nestes termos, conforme refere Liberato e Sousa (2017), o SNC-AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão. A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental. A contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade. A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

Em anexo, serão apresentadas sínteses das principais características do SNC-AP, respetivamente no anexo B.

3.2. Regime da Contabilidade Pública São-Tomense

Antes de se desenvolver o estudo acerca do regime da Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe, cabe efetuar uma breve contextualização de alguns aspetos gerais, concretamente o social e económico deste país, para permitir uma melhor compreensão e enquadramento do presente estudo.

No contexto atual, a República de São Tomé e Príncipe (STP) é considerada um pequeno Estado insular e em desenvolvimento, de rendimento médio baixo, com uma economia frágil. É altamente vulnerável a choques exógenos (BM, 2020).

Estimativas de estudos recentes do Banco Mundial mostram que STP enfrenta desafios que são típicos de Estados pequenos e insulares e que afetam a sua capacidade de lidar com choques e de ter um orçamento equilibrado. A indivisibilidade na produção de bens públicos, e a dificuldade de prestar serviços a uma população dispersa implicam um alto custo dos bens públicos e um elevado nível de despesas públicas.

Nestes termos, o contexto social e económico do Estado são-tomense caracteriza-se por uma economia em vias de desenvolvimento, dependente de ajudas externas e uma Administração Pública a enveredar esforços para reforma. Nos próximos parágrafos analisar-se-á o processo evolutivo em torno da reforma da Administração Pública de STP.

Não obstante, parecer haver uma consciência da necessidade de modernização, o que se evidencia é um lento dinamismo para a reforma organizacional e da Administração Pública deste país. A era contemporânea são-tomense é contextualizada pela chamada era do petróleo *off-shore* comercialmente exploráveis, sendo um acontecimento de grande importância para o desenvolvimento económico de São Tomé e Príncipe (STP) (Agência Nacional de Petróleo, 2013).

A descoberta de petróleo levou o Governo a aprovar leis e regulamentos que garantam a transparência na gestão dos recursos petrolíferos, bem como a assinatura de vários protocolos, acordos e projetos com doadores e financiadores como o Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco

Africano de Desenvolvimento (BAD), o Banco Mundial (BM), a União Europeia (EU), a Cooperação Portuguesa e de entre outros organismos e países.

O BAD, no seu documento de estratégia para os anos de 2012 a 2016, aprovou um projeto de capacitação e fortalecimento institucional que abrangeu toda a Administração Pública de STP, afim de ajudar as autoridades deste país a prepararem-se para a exploração do petróleo.

Conforme refere o Relatório Final sobre Recenseamento dos Servidores da Administração Pública em São Tomé e Príncipe (INE, 2005), foi a partir do ano de 2005 que o governo são-tomense, através do seu programa de governação, manifestou a sua vontade política no sentido de empreender no sistema geral da Administração Pública medidas que visam a criação de condições propícias ao funcionalismo público, com o objetivo de melhorar a gestão dos recursos humanos e dos próprios serviços.

Com efeito, uma das preocupações das autoridades nacionais baseia-se na modernização, desburocratização e simplificação da Administração Pública, visando transformá-la num instrumento de serviço ao cidadão e não num obstáculo às realizações destes (INE, 2005).

Segundo o Relatório do Fundo Monetário Internacional (FMI) n.º.13/2008 (Primeira Avaliação no Âmbito da Facilidade de Crédito Alargado) a economia são-tomense é supervisionada e guiada pelo programa *Extended Credit Facility* (ECF) (julho 2012), a mais de três anos, com o FMI, que fornece o quadro macroeconómico para a política orçamental. Do mesmo modo, o país é considerado um estado frágil, de acordo com a pontuação harmonizada do BAD em 2011.

Vale destacar que STP é dependente de ajudas externas e, devido à sua insularidade, esta economia é ainda mais afetada pela crise da zona do euro, tendo em conta que a maior parte das importações do país são oriundas de Portugal (país europeu inserido na zona Euro). O Governo tem feito alguns progressos na implementação de reformas, a fim de alcançar o desenvolvimento económico e o bem-estar social (Agência Nacional de Petróleo, 2013).

Desde 2005 até a presente data, as reformas em curso e projeções futuras têm estado centradas na gestão das finanças públicas, na melhoria da supervisão bancária, estabilidade macroeconómica, reforço das capacidades dos funcionários públicos, impulsionamento do saneamento básico, descentralização do setor da saúde, da agricultura e pescas, preparação para o início da exploração do petróleo, desenvolvimento das infraestruturas, reforma do sistema judicial e na melhoria da regulamentação do trabalho (INE, 2005).

Foram criadas assim, algumas condições propícias para o início do processo de reforma da Administração Pública em STP e que por conseguinte a reforma da Contabilidade Pública, como aprovações de algumas legislações pertinentes para a modernização da Administração Pública em STP, como é o caso de legislações administrativas a saber: Decreto-Lei n.º 25/2005 – Código do Procedimento Administrativo; Decreto-Lei n.º 18/2009 - Inventário Geral do Estado; a Lei n.º 8/2009 - Regulamento de Licitações e Contratações Públicas; Decreto n.º 4/2009 - Administração Financeira;

Lei n.º 8/99 - sobre prestação de contas; Lei n.º 3/2007 - sobre o Sistema Administrativo do Estado (SAFE), Lei n.º10 e 11/2009 – IRS e IRC e de entre outros.

No caso da Contabilidade Pública, a história deste país comprova que houve uma evolução processada a este nível, como a seguir se indica no quadro 3.5:

Quadro 3. 5 - Evolução da Contabilidade Pública STP: Gestão Financeira, Orçamental e Relato

Ano	Tema	Designação	Normativo
1978	Das receitas e Orçamento do Estado (OGE)	Autoriza o Governo a arrecadar a receita do Estado e aprova o OGE para o ano de 1979	Lei n.º 1/1978, de 30 de Dezembro de 1978, DR. n.º 52, 4.º Supl.
1978	Departamento de Contabilidade	Cria seções de contabilidade junto de diversos Serviços Públicos	Dec. Lei n.º4/1978 de 11/04/1978, DR n.º15,
1979	Das despesas e Orçamento do Estado (OGE)	Autoriza o Governo a arrecadar Contribuições, Impostos e outros rendimentos no ano de 1980 e aprova o OGE para o ano de 1980	Lei n.º 5/1979, de 31 de Dezembro de 1979, DR. n.º 47, 2.º Supl.
1986	Administração Financeira	Lei sobre a Administração Financeira	Lei n.º 1/1986, de 30 de Dezembro de 1986
1999	Atos e Contratos do Estado	Lei sobre atos e contratos do Estado e dos demais Entes Públicos	Lei n.º7/1999
1999	Prestação de Contas	Lei sobre Prestação de Contas	Lei n.º8/1999
2004	Receitas Petrolíferas	Lei Quadro Das Receitas Petrolíferas	Lei n.º 8 /2004
2007	SAFE	Lei sobre o Sistema de Administração Financeira do Estado.	Lei n.º03/2007 de 12 de fevereiro de 2007
2007	COr	Decreto que aprova o Classificador Orçamental	Decreto n.º 4/07 de 17 de janeiro de 2007
2007	POC - Estado	Plano de Contas do Estado	Decreto n.º 21/07 de 4 de julho
2008	DCP	Decreto que aprova o Estatuto Orgânico da Direção de Contabilidade Pública	Decreto n.º 8/2008
2009	Gestão Orçamental	Imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado.	Decreto n.º 4/2009 De 10 de Março de 2009
2012	Manual Procedimentos SAFE	Manual Procedimentos: sistema electrónico de gestão administrativa e financeira – SAFE-e,	Decreto n.º 44/2012 de 28 de dezembro

Fonte: Elaboração própria

Em síntese, de acordo com o quadro acima, do ano de 1978 até ao ano de 2006, o sistema da Contabilidade Pública são-tomense caracterizava-se por uma contabilidade orçamental e o sistema era ainda limitado e carecia de reformas.

Fernandes (2014) refere que a Contabilidade Pública em São Tomé e Príncipe, com âmbito de aplicação nos diferentes setores da Administração Pública, que dependem do Orçamento Geral do Estado (OGE), até 2006, caracterizava-se por um sistema de contabilidade incipiente, onde os registos assentavam-se no método unigráfico, possibilitando somente a preparação e divulgação de informações de índole orçamental, tendo como propósito único o cumprimento da legalidade.

Assim, tratava-se de um sistema de administração financeira do Estado que possuía uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, o seu quadro legal (estruturado numa base de caixa).

Conforme já referido, esta Contabilidade Pública era essencialmente orçamental e o método de registo utilizado era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários (Fernandes, 2014).

Por fim, foi a partir do ano de 2007 que se registou alguns avanços na Contabilidade Pública de STP, através da aprovação, da Lei n.º 3/2007 - Lei da Administração Financeira do Estado – SAFE (que veio revogar a Lei n.º 1/1986, Lei sobre a Administração Financeira) e seguidamente o Decreto n.º 4/2007 - Classificador orçamental das receitas e despesas públicas (COR), Decreto n.º 21/2007 - Regulamento do novo sistema contabilístico do Estado e do Plano de Contas do Estado e o Estatuto orgânico das Direções responsáveis por cada subsistema que compõe o SAFE.

3.3.1 Análise do SAFE de São Tomé e Príncipe

Considerando o preâmbulo da Lei n.º 3/2007- Lei da Administração Financeira do Estado (SAFE), a elaboração deste normativo visou atender a necessidade de reforma que era premente ser efetuada, com vista a introduzir legislações, normativos contendo modelos de gestão mais adequados às necessidades atuais de administração do erário público e estabelecer, de uma forma global, mais abrangente e consistente, os princípios básicos e normas gerais de direito financeiro para os Órgãos de Soberania, Órgãos do Poder Regional e Local, Institutos ou Agências Nacionais e Empresas Estatais, ao abrigo do disposto na letra l do art. 98.º da Constituição. Além destes objetivos, outros foram indicados segundo o artigo 3.º da Lei SAFE:

- a) Estabelecer e harmonizar regras e procedimentos de programação, execução, controlo e avaliação dos recursos públicos;
- b) Manter o sistema contabilístico de controlo da execução orçamental, financeira e patrimonial adequado às necessidades de registo, da organização da informação e da avaliação do desempenho das ações desenvolvidas no domínio da atividade financeira dos órgãos públicos;
- c) Manter o sistema de controlo interno eficiente e eficaz com procedimentos de auditoria interna internacionalmente aceites e,
- d) Manter sistemas informatizados que proporcionem informação oportuna e fiável sobre o comportamento orçamental e patrimonial dos órgãos públicos do Estado.

Verificou-se que o SAFE é composto pelos subsistemas orçamental, tesouro público, Contabilidade Pública, património do Estado e controlo interno, conforme estabelece o número 2 do artigo 1º da Lei n.º 3/2007. No quadro 3.6 indicada as características do Lei n.º 3/2007 - SAFE.

Quadro 3. 6 -As Principais Caraterísticas do SAFE

Designação	Caraterísticas do SAFE
Objetivo	Modelos de gestão mais adequado, atuais para a administração do erário público.
Âmbito de	Órgãos de Soberania, Órgãos do Poder Local e Regional, Institutos Nacionais

Designação	Caraterísticas do SAFE
aplicação	e Empresas Estatais
Subsistemas que integram o SAFE	Subsistemas Orçamental, Tesouro Público, Contabilidade Pública, Património do Estado e Controlo Interno
Finalidade	Estabelece e harmoniza regras e procedimentos de programa, execução e controlo dos recursos públicos
Informação	É processada de forma integrada e atempada concernente a Administração Pública
Prazo de entrega	Os prazos de entrega das informações serão regulamentados em diploma próprio pelo Ministro das Finanças
Princípios Fundamentais	Regularidade financeira; Legalidade; Economicidade; Eficiência; Eficácia.
Regime Geral	Autonomia Administrativa: órgãos do poder central, dos órgãos do poder regional e local, dos Institutos ou agências locais e empresas estatais
Regime Excepcional	Só deverá ser concedida autonomia administrativa e financeira a organismos do Estado quando esta se justifique para a sua adequada gestão e, desde que este tenha capacidade de arrecadar 2/3 de receitas próprias para suportar suas despesas
Organização	Conjunto de subsistemas, normas e procedimentos administrativos que tornam possível a obtenção da receita, a realização da despesa e a gestão do património do Estado, incluindo suas aplicações e correspondente registo
Órgão de Coordenação	Ministério das Finanças
Exercício e económico	Ano civil /Economico

Fonte: Elaboração Própria

Através do quadro 3.6 conclui-se que com a aprovação da Lei n.º 3/2007 – SAFE, Classificador Orçamental e a implementação do Plano de Contas do Estado houve uma maior adequação contabilística nas finanças públicas de STP. O que permitiu, se passar para um sistema de Contabilidade Pública voltado para a informação de carácter eminentemente orçamental, direcionado para a prestação de contas, controlo da legalidade e auxílio na tomada de decisão.

Assim, quando a Contabilidade Pública é capaz de produzir informações úteis para a tomada de decisão, na perspetiva mais operacional das organizações governamentais, a disponibilização e utilização de informações sobre custos tem implicado ampliar o poder discricionário dos gestores (Cunha e Rezende, 2013). E, contribuindo para uma administração financeira do Estado mais consistente e uma prestação de contas harmonizada aos padrões internacionais.

Portanto, o SAFE na sua conceção pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos (com base no sistema digráfico semelhante ao usado nas empresas privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros, conforme refere o art.º 43º da Lei n.º

3/2007. Nestes termos, a definição da contabilidade de compromissos veio possibilitar uma previsão da tesouraria antecipada e mais rigorosa, bem como uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços.

Do mesmo modo, o SAFE veio estabelecer também, os princípios e métodos de gestão orçamental, através da atribuição da responsabilidade aos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação da Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do Orçamento Geral do Estado, como determina o artigo 13º desta Lei.

Conforme descreve-se no quadro 3.5, após o SAFE seguiu-se a aprovação do Decreto n.º 4/2009 (Classificador orçamental das receitas e despesas públicas (COR), que veio conceder uma nova atitude na administração financeira, através de reformas progressivas, mas profundas, particularmente, no que toca ao Sistema de Administração Financeira do Estado, enquanto instrumento fundamental para a melhoria de gestão de recursos públicos. Prevendo no artigo 1º do COR, por ordem da Direção do Tesouro do Ministério do Plano e Finanças, a abertura contas à ordem do Tesouro Público em algumas Instituições Bancárias para depósito de receitas públicas. No anexo B, são apresentadas considerações relativas as características dos subsistemas que integram o SAFE.

Cabe salientar que a reforma da Contabilidade Pública em STP iniciou-se recentemente, e trata-se de um processo que ainda não atingiu o patamar da internacionalização, no que tange à preparação e ao tipo de informações necessárias a auxiliarem os gestores para tomada de decisões, harmonização internacional e *accountability*. E os motivos deste progresso lento, segundo refere o estudo do Banco Mundial (2019, p.23) deve-se também “a implementação de reformas em pequenos Estados insulares em desenvolvimento pode ser especialmente desafiadora, uma vez que um pequeno tamanho populacional tende a limitar a capacidade doméstica para projetar, analisar e implementar políticas”.

Neste relatório o BM, apela às autoridades a, desenvolverem um plano de reforma priorizado e sequenciado que reflita uma estimativa realista da capacidade de implementação de STP, bem como uma compreensão das oportunidades e limitações enfrentadas pelo país. Para garantir a responsabilidade pela implementação das reformas, os planos detalhados devem ser apoiados por metas, objetivos e cronogramas realistas, bem como por mecanismos de responsabilização claramente definidos (Banco Mundial, 2019).

O FMI, também apela às autoridades a continuarem empenhadas em prosseguir no programa de reforma económica para restaurar a sustentabilidade orçamental e promoverem o crescimento inclusivo liderado pelo setor privado (FMI, 2018).

É de referir que ao longo desta pesquisa sobre a realidade de STP, deparou-se com pouca bibliografia disponível, o que limitou de certa forma a análise da realidade são-tomense sobre o regime da Contabilidade Pública. Das informações disponíveis, destaca-se as legislações e alguns estudos elaborados pelos parceiros internacionais de desenvolvimento do país. Assim, no próximo capítulo, passar-se-à a apresentação de entrevistas com o objetivo de contribuir e explorar os pormenores da realidade são-tomense a nível da Contabilidade Pública.

4. DESENHO DA INVESTIGAÇÃO

4.1. Modelo Conceptual

O modelo conceptual apresentado na figura 4.1 retrata a estrutura do presente estudo.

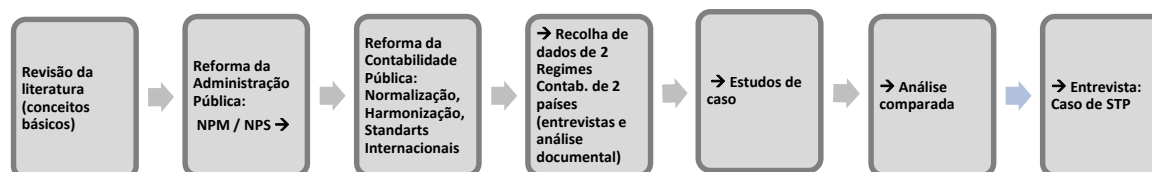


Figura 4.1 - Modelo Conceptual

Fonte: elaboração própria

Na revisão da literatura, foram explorados os fundamentos teóricos, os conceitos básicos em torno da Administração Pública e outros conceitos inerentes aos regimes da Contabilidade Pública. Em seguida percorreu-se os tópicos modernos em torno da reforma da Administração Pública, como os modelos de NPM e o NPS. Mostrou-se como esses modelos implicariam a modernização e a necessidade se efetuar a reforma também no setor da Contabilidade Pública e por conseguinte os grandes temas foram estudados, como: a normalização, harmonização e internacionalização (IPSAS, IAS e IFRS) visando adoção de normas internacionais da Contabilidade Pública.

Na sequência, procedeu-se ao estudo dos dois casos em referência, ou seja, a comparação de regime da Contabilidade Pública de Portugal e de São Tomé e Príncipe e, entretanto, para o caso de STP, foram desenvolvidas entrevistas como forma de se perceber melhor como funciona o regime da Contabilidade Pública deste país (por motivo de insuficiência de fontes documentais sobre a realidade são-tomense).

4.2. Metodologia

Em termos metodológicos, o método de investigação qualitativa considerado neste trabalho é o comparativo e o estudo de caso, conforme foi referido na introdução. Onde elaborou-se dois estudos de caso respetivamente de Portugal e São Tomé Príncipe, uma entrevista da realidade são-tomense e uma análise comparativa (método comparativo) dos dois casos.

O estudo de caso, quanto ao objetivo da investigação, poderá ser classificado da seguinte forma (Yin, 2009 *apud* Gomes, 2018):

- Descritivo – descreve o fenómeno dentro do seu contexto;

- Exploratório – trata com problemas pouco conhecidos, objetiva definir hipóteses ou proposições para futuras investigações;
- Explanatório – possui o intuito de explicar relações de causa e efeito a partir de uma teoria.

Portanto, será utilizado o método do estudo de caso simultaneamente exploratório e explanatório. A técnica para recolher os dados utilizados neste estudo de caso é a entrevista, usada no estudo de STP. Pois conforme foi dito no capítulo anterior, a pouca bibliografia disponível limita de certa forma a análise do regime de contabilidade pública são-tomense por este fato no capítulo seguinte, recorreu-se a elaboração de entrevistas com o objetivo de contribuir e explorar os pormenores da realidade são-tomense a nível da Contabilidade Pública. E, para o caso de Portugal, apenas foram desenvolvidas pesquisas e análise documental pois permitiram a recolha de informação necessária a fim de auxiliarem o estudo.

5. RECOLHA DE DADOS

5.1. Estudo de Caso 1: São Tomé e Príncipe

5.1.1 Organização e Recolha de Dados

Neste capítulo trata-se da parte de organização, apresentação e análise dos dados coletados das entrevistas e a discussão dos resultados alcançados. Após as entrevistas, as gravações em áudio e a transcrição na íntegra das mesmas (ver anexo C), passou-se à fase de análise e comentários dos conteúdos coletados das entrevistas.

As entrevistas foram todas orientadas para a realidade são-tomense, com o objetivo de, por meio destas se extrair informações mais detalhadas, consistentes e concretas que permitissem a uma avaliação e caracterização do que se pratica em STP em matéria da Contabilidade Pública e, com base nestas informações, sugerir um modelo contabilístico que melhor se adapta às exigências e necessidades deste país.

As perguntas de entrevistas foram preparadas com base nas questões de investigação e por meio destas busca-se obter respostas para a problemática do estudo. Para que as questões de investigação fossem respondidas, criou-se um guião contendo conjuntos de perguntas cuja sua essência estava interligada com elas, conforme apresenta-se no guião da entrevista no anexo C.1. Portanto o referido anexo C.1 detalha todo o guião das entrevistas, com as questões de investigação em conjunto com as perguntas de entrevistas associadas às mesmas.

5.1.2 Síntese das Entrevistas

Na investigação sobre o caso de São Tomé e Príncipe, constatou-se a imperiosa necessidade de se conhecer de perto esta realidade, por meio de realização das entrevistas, que permitissem entender melhor, através de explicações dos profissionais desta área, concretamente os da Direção da Contabilidade Pública (DCP) e da Direção do Orçamento (DO). Para o efeito, foram realizadas duas entrevistas com os gestores públicos responsáveis destes setores, com o objetivo de darem respostas a uma série de perguntas que foram baseadas nas questões de pesquisa. Onde pela qual a transcrição na íntegra das entrevistas encontram-se no anexo C.

As duas entrevistas foram realizadas em diferentes períodos, sendo a primeira com o Diretor da DCP, em janeiro de 2019, a segunda foi com o Diretor da DCP, o Chefe de Departamento da DCP e o Chefe de Departamento da DO, ambas foram em dezembro de 2020. Todas as entrevistas foram realizadas presencialmente em STP e tiveram uma duração de 25 a 45 minutos; os entrevistados autorizaram as suas identificações, a gravação e a publicação de todos os conteúdos e informações extraídas das mesmas, conforme resume o quadro 5.1, abaixo:

Quadro 5. 1 - Legenda das Entrevistas

N.º	Instituição	Entrevistado	Data da Entrevista
------------	--------------------	---------------------	---------------------------

1ª	Direção da Contabilidade Pública (DCP)	Wagner Fernandes Diretor da DCP	Janeiro de 2019
2ª	Direção do Orçamento (DO)	Cislau Costa Diretor da DCP e Representação Chefe de Dep. DO	Dezembro de 2020

Fonte: Elaboração própria

5.1.3. Entrevista ao Dirigente do Departamento de Contabilidade Pública

Em suma, o regime de Contabilidade Pública praticado em STP é caracterizado por passar por uma evolução ao longo do tempo, pressionado por parceiros internacionais (como o BM), dando o início do processo de reforma a fim de estarem alinhados às melhores práticas mundiais. Dentre as várias movimentações que visavam responder as recomendações do BM, destaca-se a criação de legislações, normas e procedimentos, sistemas informáticos e reestruturação dos setores das finanças públicas, tendo por base a aprovação da lei SAFE. Em suma, o regime de Contabilidade Pública de STP, através desta reforma que culminou com a aprovação da lei SAFE, passou a ser misto, ou seja, a base de competência para as despesas e a base de caixa para as receitas.

Acerca deste processo de reforma refere o entrevistado, que “quando se iniciou a reforma, surgiram algumas complicações na sua implementação, mas, entretanto, tem sido operacional até o momento”.

A nível da realidade de STP, a instituição que se ocupa com a normalização da Contabilidade Pública é o Ministério do Planeamento e Finanças, especificamente na sua DCP, como determina a Lei da SAFE, assim “a Direção da Contabilidade é o órgão central da Contabilidade Pública que emite todas normas da Contabilidade aplicada ao setor público, logo é nossa responsabilidade (DCP). STP tem uma estrutura daquilo que vem a ser o documento com os principais itens disponíveis, principalmente os ativos circulantes, as participações do Estado nas empresas, os passivos que, basicamente são os ativos e passivos financeiros e são incorporados no demonstrativo, ficando a aguardar outras informações que virão do património físico”. Portanto, essas constituem algumas ações da DCP em prol da reforma deste setor, entretanto, algumas instituições a nível internacional que têm auxiliado no processo de reforma da Contabilidade Pública e de migração para as ISPAS, concluiu Fernandes, tal como “o BM, Banco Africano de Desenvolvimento (BAD), a União Europeia e o próprio Governo de STP também tem disponibilizado muito dinheiro nesta reforma.”

As autoridades estão conscientes da importância que a reforma e a adoção das IPSAS poderão trazer para a realidade de STP, sobretudo porque, segundo destaca Fernandes “ao nível do nosso orçamento de investimento cerca de 90% (“é crónico”) dele é financiado por recurso externo”. Nestes termos, é de todo o interesse dos decisores encetarem esforços para que esta migração se torne real, já

que os parceiros internacionais além de financiarem o Orçamento Geral do Estado, também têm estado a pressionar o Governo para a adoção das IPSAS, concluiu Fernandes.

Segundo conclui o entrevistado, “reconhece-se os ganhos que tanto a reforma como a migração para uma Contabilidade Pública moderna e internacional, poderão trazer para STP, onde por um lado, há que se criar de condições que permitam melhorar alguns aspetos dentro da atual realidade de STP e por outro, posteriormente migrar-se-ia para a implementação das IPSAS”. Nesta senda, os resultados esperados seriam concretamente, a contribuição para o aumento dos utilizadores da informação contabilística, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.

5.1.4 Entrevista ao Dirigente do Departamento do Orçamento

Um dos objetivos deste estudo é de conhecer o regime, o ponto de situação da reforma da Contabilidade Pública são-tomense e se estas estão de acordo com as IPSAS. Tendo em conta que um dos papéis da DO é de elaborar, executar e controlar o processo orçamental, estabelecendo os instrumentos de controlo das finanças públicas e produção de informação útil e consistente destinada a tomada de decisão e sendo que, o Orçamento Geral do Estado constitui o principal instrumento de ação de qualquer Governo, a sua gestão pressupõe, adoção de procedimentos capazes de desenvolver um trabalho eficiente, eficaz e económico.

Portanto, a nível de STP, o trabalho desenvolvido pela DO é de gestão orçamental, onde o relato financeiro (sistema de contabilidade), segundo o entrevistado é elaborado seguindo um “regime misto composto pela base de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas, tal como já tinha referido o Diretor da DCP. Para o efeito, existem algumas ações no sentido de haver reformas para se introduzir a base de acréscimo no relato financeiro, entretanto ainda num estado muito embrionário.”

A problemática dada ao tipo de modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do setor público, também tem vindo a ganhar relevância em STP. Para tal o entrevistado partilha da opinião que se deverá ter uma clara distinção entre o subsistema orçamental (regime de contabilidade em base de caixa) e o subsistema financeiro (regime de contabilidade em base de acréscimo) e ser entendida como subsistemas que têm propósitos, documentos e prestações de contas distintos.

No que se refere ao procedimento e características para a preparação das informações (demonstrações financeiras), com as suas fontes de informação contabilística para sua elaboração, execução e o acompanhamento orçamental, se destaca “além do mapa de execução orçamental, temos o fluxo de caixa, mapa de variações patrimoniais. As fontes de informação contabilísticas são os fatos que ocorrem no processo de execução da despesa e receita no SAFE-e (software que gere o SAFE) e outras que ocorrem fora do sistema.”

Relativamente ao procedimento utilizado para a gestão orçamental, estes são efetuados da seguinte forma: “conciliam as informações (demonstrações financeiras) detalhadas e agregadas dependendo da situação oriundas da Administração Central, Local, Autónomas e Institutos Públicos”.

Acerca dos organismos da Administração Pública que usam o sistema SAFE-e, o Diretor sublinhou que “o SAFE-e só abrange a Administração Central do Estado. Os Serviços e Fundos Autónomos, o Governo Regional e o Governo local ainda não estão dentro do perímetro do SAFE-e.

Assim, relativamente à proveniência dessas informações, dentro do sistema SAFE-e, foi referido pelo Diretor que, “são apenas as da Administração Central, pois esta encontra-se sobre o domínio e/ou controlo total da DCP. E, as da Administração Local, Autónoma e Institutos Públicos, são compiladas fora do sistema. E, no final do período efetua-se as contas consolidadas, contemplando todas as informações detalhadas oriundas de todas estas estruturas pública”.

Para concluir, Costa destacou que a consolidação dos dados é feita após terminarem de recolher todas as informações detalhadas e agregadas, geradas dentro e fora do sistema SAFE-e da Administração Central (dentro) e dos outros organismos (fora). A informação completa de toda a Administração Pública ainda não é validada automaticamente e periodicamente efetuam-se ajustamentos e consolidação de toda a Conta Nacional. Portanto, para o caso de STP, atualmente esse sistema contempla apenas a Administração Central. E o SAFE-e - subsistema da DO possa ser alimentado diretamente pela Administração Central, entretanto as restantes entidades que compõem a Administração Pública ainda é feito de forma indireta.

Portanto as principais pressões que levaram a terem necessidade de reforma da Contabilidade Pública e alinhadas aos padrões internacionais, Costa afirma “sobretudo, somos pressionados pelos parceiros internacionais e as diversas necessidades de formações dos quadros em torno das melhores práticas da Contabilidade Pública.”

Em suma, Costa salientou que “um dos maiores obstáculos na senda da reforma da Contabilidade Pública, se prende com os próprios diplomas que dão todo o suporte legal a este processo pois, esses não são vigentes e não se alinham com as praticas da Contabilidade Pública internacionalmente aceites.” Acrescentou ainda que, “atualmente usamos o regime misto, em que para as despesas o de compromisso e as receitas o de caixa.”. tendo pontuado que ao nível internacional as instituições que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS, são os parceiros internacionais como o FMI, BAD, UE e o B.M”.

5.1.5 Conclusão das Entrevistas

Acerca de tudo quanto foi apresentado, é possível identificar algumas ações da Administração Pública de STP com vista à reforma do setor público.

O processo de reforma da Contabilidade Pública de STP, iniciou no ano de 2005 tendo sido pressionada pelos parceiros internacionais. Este processo de reforma então iniciado possibilitou que o país desencadeasse algumas ações com vista a adequar a sua atual realidade com o que se pratica ao nível internacional e respondesse alguns das inúmeras recomendações de parceiros externo.

Descodificou-se ações de reforma que foram sobretudo, aprovação de legislações e normativos como a Lei SAFE n.º 3/2007, o plano de contas que foi aprovado pelo Decreto n.º 21/2007, também

um regulamento do sistema contabilístico do Estado, a tabela das operações financeiras (TOFE), o Manual de Estatísticas das Finanças Públicas de 1984, 2001 e 2014 e o sistema informático – SAFE-e, o anexo C, apresenta mapas síntese da evolução e reforma, bem como as principais características da Contabilidade Pública de STP.

Os entrevistados nas suas explanações, foram unânimes em pronunciarem-se que antes a Contabilidade Pública de STP era toda ela feita através do regime à base de caixa. E, após as movimentações iniciadas em torno da reforma deste setor, esta passou a ser feita em regime misto como sendo a base de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas.

Nesta senda, os entrevistados são unânimes em afirmarem que a reforma da Contabilidade Pública em STP é recente e encontra-se numa fase embrionária, sobretudo abrange apenas a Administração Central o uso direto sistema do SAFE-e. Portanto, este sistema informático ainda não está disponível para outras estruturas da Administração Pública de STP nomeadamente, administração local, regional e outros institutos públicos, entretanto, existe uma perspectivas de se estender às camaras distritais, Região Autónoma, serviços e fundos autónomos.

Quanto à adoção das IPSAS no regime da Contabilidade Pública de STP, a fim de estarem alinhados aos padrões internacionais, trata-se de um assunto que faz parte da agenda dos decisores, dado às pressões e orientações dos parceiros internacionais, bem como os obstáculos diários enfrentados pelos fazedores e utilizadores das informações contabilística e financeira. Para tal, como uma das ações destinadas à reforma e a aproximação das IPSAS, as direções deram início a capacitação dos recursos humanos dos setores ligados a esta área, acerca do tema das normas internacionais de Contabilidade Pública.

Os entrevistados reconhecem ainda, a importância da reforma e a adoção das IPSAS para a mudança do regime da Contabilidade Pública de STP, pois melhor poderiam contribuir para o planeamento económico, fornecimento de informações mais precisas sobre a mensuração de bens patrimoniais e de custos dos serviços públicos, o aumento dos utilizadores da informação contabilística, harmonização, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.

5.2. Estudo de Caso 2: Portugal

A Contabilidade Pública de Portugal teve seu percurso iniciado em 1143, com a fundação da nacionalidade. Durante séculos, vários foram os acontecimentos marcantes destacando-se nos anos mais recentes, a introdução da contabilidade financeira em regime de acréscimo e digráfica, nos anos 90 do Século XX (em sequência da NGP) e o último fato relevante, o novo modelo contabilístico a ser usado na Administração Pública, adaptado das IPSAS, o SNC-AP, que entrou em vigor no ano de 2018 (Gonçalves et al., 2017 apud Castro, 2018).

Após as informações recolhidas das fontes documentais referidos nos capítulos anteriores, cabe destacar-se em forma de síntese contextualizada o Estudo de caso de Portugal, apresentando as fases

da evolução do regime da Contabilidade Pública de Portugal de acordo com as mudanças ocorridas, como se segue no quadro 5.2:

Quadro 5. 2 - Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

Ano	Contexto Ocorrências /	Regime da Contabilidade Pública	Bibliografia consultada
1143 1990	a Monarquia para Democratização; Reformas da Administração Pública (NPM e NPS); Entrada de Portugal na CEE.	Sistema à base de caixa; Método unigráfico (para registo dos movimentos da tesouraria e operações fluxo financeiros); Contabilidade orçamental (cumprimento orçamental e da lei); Criação do inventário geral do património do Estado; Implementação da classificação económica das receitas e despesas públicas; Implementação da classificação económica das receitas e despesas públicas; As obrigações e direitos eram reconhecidos a quando da entrada ou saída efetiva dos valores monetários.	Cravo et al., 2002; Nogueira e Carvalho, 2006; Nogueira e Ribeiro, 2007; Saraiva et al., 2014; Saraiva et al., 2015; Silva, Rodrigues e Guerreiro, 2016; Jorge et al., 2016; Nogueira et al., 2017; Castro, 2018.
1990 1997	a Publicação de leis que criaram condições para a reforma da Contabilidade pública (novas regras para gestão orçamental, financeira e patrimonial): Revisão da Constituição; Criação da Lei das Bases de Contabilidade Pública; Lei de Enquadramento Orçamental; Regime da Administração Financeira do Estado; Lei nº 8/90 (Lei de Bases da Contabilidade Pública), o Decreto-lei nº 155/92 (RAFE),	Introdução da contabilidade financeira em regime de acréscimo e digráfica; Regime misto sendo: Regime geral de autonomia administrativa, com contabilidade orçamental de caixa; regime excepcional de autonomia administrativa e financeira, contabilidade orçamental de caixa e contabilidade patrimonial de acréscimo; Introdução da contabilidade de compromissos, complementada pela contabilidade analítica; Para as despesas públicas: criou-se novo sistema de pagamentos, para autorização de liberação de créditos exigindo conformidade legal, regularidade financeira, eficácia e eficiência das despesas, sob o regime duodecimal. Novas tipologias de controlo orçamental, sistemático e sucessivo, considerando três formas: autocontrolo, controlo interno e controlo externo. Criação de novos planos de contas para os organismos públicos.	
1997 2015	a Publicação de leis: Decreto-lei nº 232/97 (POCP); Decreto-lei nº 68/98 (CNAP); POCAL, POC-E, POC-MS, POC-ISSSS, Portaria nº 671/2000 CIBE (Cadastro e Inventário do Bens do Estado); Lei nº 8/2012 LCPA; Crise económica e financeira;	Sistema à base de acréscimo; Harmonização da Contabilidade Pública a nível nacional; Substituição diversos planos de contas; Integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna; Controlo da execução orçamental (controlar a despesa, dívida pública, diminuir o prazo de pagamento a fornecedores, conseguir um maior controlo dos compromissos plurianuais e responsabilizar pelo não cumprimento da lei).	

Ano	Contexto Ocorrências /	Regime da Contabilidade Pública	Bibliografia consultada
	Resgate por FMI (Troika); Sistema da Contabilidade Pública fragmentado. Em 2013 criação de normas europeias de contabilidade para o setor público, as EPSASs.		
A partir de 2015	Publicação de leis: Lei n.º 151/2015 (LEO), Decreto-Lei n.º 192/2015 (SNC-AP); Recomendações de organismos internacionais e da CEE no sentido de alinhar à Contabilidade Pública as tendências Internacionais.	Revoga-se o POCP e os planos sectoriais; Implementação plena à base de acréscimo Cria-se novos princípios e as regras orçamentais: o regime do processo orçamental, as regras de execução de contabilidade e reporte orçamental, financeiro, fiscalização, controlo e auditoria orçamental e financeira; Harmonização internacional (IFRS e IPSAS); Planeamento, prestação de contas e controlo financeiro alinhado com as IPSAS; SNC-AP abrange todos os subsistemas contabilístico; SNC-AP evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental; SNC-AP permite imagem verdadeira da posição financeira, desempenho financeiro e dos fluxos de caixa; O SNC-AP: Fornecer informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e Fornecer informação útil para tomada de decisões.	

Fonte: Elaboração própria

5.3. Análise Comparada de Dados

Neste ponto, procederemos uma análise comparada dos dois regimes de Contabilidade Pública por meio dos dados recolhidos nesta pesquisa.

No quadro 5.3, serão apresentadas a síntese das principais características dos dois sistemas de Contabilidade Pública:

Quadro 5.3 - Comparação dos Regimes de Contabilidade Pública Português e São-Tomense

Crítérios	Regime Português	Regime São-Tomense
-----------	------------------	--------------------

Crítérios	Regime Português	Regime São-Tomense
Ano de início da reforma	1990	2005
Ano de Aprovação da Legislação	2015	2007
Legislação	SNC -AP (DL n. °192/2015)	SAFE (Lei n. °03/2007)
Objetivo	<p>Fomentar a harmonização contabilística, incrementando o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as contas nacionais;</p> <p>Uniformizar procedimentos, melhorar a transparência das contas públicas;</p> <p>Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas;</p> <p>Facilitar a preparação pela DGO das demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas do Estado;</p> <p>Definir um conteúdo mínimo para o relatório de gestão, incluindo indicadores de desempenho orçamental, económico-financeiro e não financeiro; Incrementar a qualidade da informação orçamental e financeira; Facilitar os procedimentos de consolidação com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL;</p> <p>Permitir uma abordagem com base numa perspetiva de custo benefício, procurando um equilíbrio entre as alterações preconizadas e o normativo e estruturas de apoio instaladas (nomeadamente de sistemas de informação).</p>	<p>Introduzir legislações com modelos de gestão mais adequados; Estabelecer de uma forma global e consistente, os princípios básicos e normas gerais de direito financeiro para toda a estrutura da Administração Pública;</p> <p>Estabelecer e harmonizar regras e procedimentos de programação, execução, controlo e avaliação dos recursos públicos;</p> <p>Manter o sistema contabilístico de controlo da execução orçamental, financeira e patrimonial adequado às necessidades de registo;</p> <p>Manter o sistema de controlo interno eficiente e eficaz com procedimentos de auditoria interna internacionalmente aceites e,</p> <p>Manter sistemas informatizados que proporcionem informação oportuna e fiável sobre o comportamento orçamental e patrimonial dos órgãos públicos do Estado.</p>
Aplicação da Norma (estrutura da Administração Pública)	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.	Órgãos de Soberania, Órgãos do Poder Local e Regional, Institutos Nacionais e Empresas Estatais.
Método de Contabilização	Regime de acréscimo	Digráfico. Regime Misto (de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas)
Plano de Contas	Um único plano de contas a nível nacional	POC - Estado
Estrutura Conceptual	Relato financeiro das entidades empresariais pelas normas de contabilidade aplicado ao setor público. Composto pela contabilidade orçamental, patrimonial e a de gestão.	N/A
Composição dos subsistemas	Subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de	Subsistemas de orçamento do Estado (prossecução da política económica e

Crítérios	Regime Português	Regime São-Tomense
	contabilidade de gestão. Os subsistemas com função de controlo dos créditos orçamentais (contabilidade orçamental), a transparência da situação financeira das entidades e base para as contas nacionais (contabilidade financeira) e a estimativa dos custos das políticas públicas e fixação de taxas e preços (contabilidade de gestão), proporcionando informações orçamentais, económico-financeiras e operacionais sucessivamente	financeira do Estado); tesouro público (Elaboração da programação financeira, a realização dos desembolsos e os pagamentos relativos à execução financeira); Contabilidade Pública (Propor e elaborar normas, procedimentos técnicos, relatórios e mapas, bem como a respetiva metodologia e periodicidade, tendo em vista a harmonização e uniformização contabilísticas; Património do Estado (A coordenação e gestão dos bens patrimoniais do Estado, a organização da informação relativa à inventariação dos referidos bens e à elaboração do respetivo inventário) e; do controlo interno (Fiscalização a correta utilização dos recursos públicos e a exatidão e fidelidade dos dados contabilísticos e verificar o cumprimento da lei).
Relatórios Contabilísticos /Demonstrações Financeiras	Balanço, Demonstrações de Resultado, Demonstrações de Fluxo de caixa, Demonstrações das Alterações no Património Líquido e Anexos (Notas explicativas)	O Balanço Orçamental, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais
Segue normas IPSAS?	Sim	Não
Quais IPSAS foram adotadas?		
Referências Normas Internacional de Contabilidade	IPSAS, IFRS e EPSAS.	
Harmonização Contabilística	Nacional e Internacional	Nacional
Enquadramento Orçamental	LEO (Lei n.º151/2015)	N/A
Contabilidade Orçamental	Permite um registo pormenorizado do processo orçamental	Demonstrará as receitas e despesas previstas em comparação com as realizadas
Contabilidade Financeira	Tem por base as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade	Demonstrará a receita e a despesa orçamental, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza não orçamental (direitos e obrigações), conjugados com os saldos em espécie proveniente do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte
Contabilidade de Gestão	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para o	N/A

Critérios	Regime Português	Regime São-Tomense
	cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos	
Vantagens	<p>Harmonização internacional (IFRS e IPSAS);</p> <p>Planeamento, prestação de contas e controlo financeiro alinhado com as IPSAS;</p> <p>SNC-AP abrange todos os subsistemas contabilístico;</p> <p>SNC-AP evidência a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;</p> <p>SNC-AP permite imagem verdadeira da posição financeira, desempenho financeiro e dos fluxos de caixa; O SNC-AP: fornece informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e fornece informação útil para tomada de decisões.</p>	<p>Contribuir para o planeamento económico, fornecer informações sobre a mensuração despesas e receitas meramente orçamentais, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.</p>
Desvantagens	<p>O processo de implementação do SNC-AP ter sofrido bastantes alterações até à sua entrada em vigor. Por ser um normativo recente e com muita informação nova para os usuários sendo que absorve muita informação das normas internacionais de contabilidade pública. Nestes termos, para facilitar, o processo de transição deveria ser em conjunto e partilhados os conhecimentos e experiências entre as instituições públicas e os utilizadores da informação.</p>	<p>As limitações do SAFE (fragmentação e desatualização), sobretudo a não aproximação às normas internacionais (IPSAS), demonstram a necessidade de se proceder alterações significativas na Contabilidade Pública de STP, com o intuito de possibilitar a existência de informação fiável, transparente, útil, comparável, capaz de satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação.</p>

Fonte: Elaboração própria

Com base nos dados extraídos do quadro 5.3, concluímos que o regime de Contabilidade Pública de Portugal é caracterizado, com destaque a partir do processo de reforma iniciado em 1990, considerado um ano marcante para as finanças públicas desse país. Nos anos seguintes, foram registados vários avanços e aperfeiçoamentos do sistema de Contabilidade Pública existente, aprovados em forma de Lei. Tendo atingido a sua maturação no ano de 2015, com a aprovação da LEO e o SNC-AP que se trata de um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, que abarcou o SNC e as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS). Onde o SNC-AP veio resolver a fragmentação e as inconsistências existentes nas entidades públicas, com a adoção de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas a nível internacional (Silva, Rodrigues e Guerreiro, 2016). E a uma implementação plenamente a base de

acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada.

Já o regime de Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe é caracterizado até o ano de 2005, por um sistema de contabilidade incipiente, onde os registos assentavam no método unigráfico, possibilitando somente a preparação e divulgação de informação de índole orçamental, tendo como propósito único o cumprimento da legalidade (Fernandes, 2014). A Contabilidade Pública de STP era toda ela feita através do regime à base de caixa e foi precisamente a partir do ano de 2007 com a aprovação da Lei SAFE ou seja, após as movimentações iniciadas em torno da reforma do setor da Contabilidade Pública, esta passou a ser feita em regime misto como sendo a base de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas.

E, por outro lado, a realidade são-tomense difere da portuguesa, já que da análise efetuada constatou-se que este país ainda não iniciou a sua migração para a implementação das IPSAS. E isto deve-se a alguns motivos, com destaque para a especificidade do país em termos geográficos, económicos, políticos, sociais e o tardio início do processo de reforma da Administração Pública (iniciado em 2005) e a morosidade na efetiva tomada de decisões por parte dos Governos.

Porém, cabe referir que, paralelamente existem pressões das entidades internacionais, como doadores externos a recomendarem ao Estado de São Tomé e Príncipe para a reforma da Contabilidade Pública, a modernização dos processos internos e a adoção desses modelos. Já que da análise efetuada, este país é fortemente dependente de ajudas externas.

5.4. Melhorias Identificadas para as Exigências e Necessidades São-tomenses

Com base neste estudo, foi possível identificar aspetos e características do regime da Contabilidade Pública Portuguesa, designados como pertinentes que podem ser agregados e/ou adotados para a realidade São-tomense, tendo em consideração as reais necessidade o atual regime deste país.

Assim, no quadro 5.4 apresenta-se algumas limitações, exigências e necessidades que podem ser melhoradas em STP, tomando por base a adoção dos aperfeiçoamentos identificados no regime de Contabilidade Pública de Portugal.

Quadro 5. 4 - Melhorias Identificadas para as Exigências e Necessidades São-tomenses

Limitações Identificadas do Regime de STP	Melhorias Identificadas do Regime de PT a serem Adotadas em STP
Fragmentação e desatualização, sobretudo a não aproximação às normas internacionais (IPSAS) ou seja, carecem de harmonização internacional.	Sobre pressões oriundas do NPM e NPS, a entrada CEE, globalização, a crise económico-financeira, fizeram com que PT procedesse a reforma do setor público e particularmente a Contabilidade Pública que culminou com a aprovação do SNC-AP, reforma essa pautada por um regime que:
Necessidade de se proceder alterações significativas na Contabilidade Pública de STP, para possibilitar a existência de informação fiável, transparente, útil, comparável, capaz de satisfazer as	Fomenta a harmonização contabilística, incrementando o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as contas nacionais; Promova a comparabilidade da informação, mormente entre os vários níveis do governo dentro de um mesmo país; Único plano de contas e que elabora as contas consolidadas da Administração Pública; Uniformiza procedimentos, melhorando a transparência das contas

Limitações Identificadas do Regime de STP	Melhorias Identificadas do Regime de PT a serem Adotadas em STP
necessidades dos utilizadores nacionais e internacionais.	públicas; Melhora a relevância e a qualidade da informação produzida; Contribui para a satisfação das necessidades dos utilizadores e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas; Garante a equidade ao focar a contabilização dos rendimentos e dos gastos, ao invés dos fluxos de caixa; Melhora a gestão pública através de medidas de desempenho. E promova uma maior <i>accountability</i> das contas públicas.
Ausência de Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras (Tipos de DF's).	Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeira: Balanço, Demonstrações de Resultado, Demonstrações de Fluxo de caixa, Demonstrações das Alterações no Património Líquido e Anexos (Notas explicativas).
Os atuais subsistemas têm função apenas de Demonstrar as receitas e despesas previstas em comparação com as realizadas e bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza não orçamental (direitos e obrigações), conjugados com os saldos em espécie proveniente do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.	Sistema que permite o registo pormenorizado do processo orçamental; Tendo por base as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade; Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos. E, de controlo dos créditos orçamentais, a transparência da situação financeira das entidades e base para as contas nacionais e a estimativa dos custos das políticas públicas e fixação de taxas e preços (contabilidade de gestão), proporcionando informações orçamentais, económico-financeiras e operacionais sucessivamente.
Método digráfico. Regime Misto (de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas).	Regime de acréscimo

Fonte: Elaboração própria

Feitos todos os diagnósticos em torno da realidade são-tomense, no quadro 5.4. foram identificadas as melhorias do sistema português como: o regime de acréscimo, a harmonização internacional (influência das IAS/IFRS), aproximação às normas internacionais (IPSAS); porque entende-se a pertinência das mesmas para a reforma e modernização da Contabilidade Pública, por se considerar também que a adoção das mesmas representa um veículo condutor da informação financeira de qualidade ou seja, uniforme e mais transparente prestada para os usuários e a aproximação do país para o mundo global.

Futuramente perspectiva-se para São Tomé e Príncipe que a adoção das normas internacionais da Contabilidade Pública possa ser uma realidade. Pois a necessidade de consolidar o processo de reforma atual associada ao conjunto de obstáculos que as diferentes entidades públicas enfrentam coloca, em primeiro lugar, como preferência o aperfeiçoamento do atual sistema (Fernandes, 2014).

Nestes termos, trata-se de um desafio ao regime de Contabilidade Pública são-tomense, a implementação das mudanças e adaptação aos novos modelos com vistas à articulação de todos os atores, empresas e organizações para materialização do melhor resultado social das ações governamentais relacionadas a reforma, tanto com a normalização e a harmonização contabilística, ou seja, o fomento da adoção das normas internacionais baseadas nas IPSAS.

CONCLUSÃO

O presente estudo tratou-se de uma investigação acerca do tema: O regime de Contabilidade Pública à luz das IPSAS – uma análise comparativa do modelo de Portugal e de São Tomé e Príncipe. Durante o período de 2017 a 2020 deu-se início às pesquisas e desenvolveu-se os trabalhos respetivamente, em torno dos seguintes objetivos delineados:

- Objetivo geral: analisar numa perspetiva comparativa os regimes da Contabilidade Pública de Portugal e São Tomé e Príncipe à luz das IPSAS;
- Objetivos específicos: 1.º objetivo é saber o nível de adoção e analisar o impacto das IPSAS na reforma da Contabilidade Pública nestes dois países e o 2º objetivo é identificar oportunidades de melhorias e vantagens do sistema contabilístico de Portugal que possam ser transpostas (e/ou melhor se adaptam às exigências e necessidades) para São Tomé e Príncipe.

Portanto, procurou-se conhecer o que se pratica em Portugal e em São Tomé e Príncipe nesta matéria e com base nas pesquisa, desenvolveu-se uma análise comparativa dessas duas realidades à luz das recomendações aludidas das IPSAS.

Assim, para este efeito, definiu-se 4 (quatro) questões de investigação, sendo elas:

1. Como é caracterizado o regime da Contabilidade Pública praticado em Portugal e São Tomé e Príncipe?
2. Quais são as reformas ao nível do setor público que têm sido adotadas nestes dois países?
3. As reformas adotadas estão em sintonia com as IPSAS?
4. Como a implementação dessas normas melhor poderiam contribuir para a modernização da Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe?

Para estas questões de investigação, foi possível ao longo deste estudo extrair-se em forma de síntese, as seguintes conclusões, que servem também de resposta a cada uma dessas questões acima enumeradas.

Questão de Investigação 1

A reforma da Contabilidade Pública reveste-se de capital importância em todo o processo de recolha, tratamento e divulgação das contas públicas. Perante tal fato, várias foram às inúmeras ações que esses governos (com maior destaque o de Portugal) desenvolveram em torno da reforma do setor contabilístico público respetivamente para ambas realidades aqui analisadas.

Do estudo feito ao regime de Contabilidade Pública de Portugal conclui-se, que com a aprovação do SNC-AP em 2015, as características deste normativo vieram elevar a Contabilidade Pública de Portugal ao nível internacional e aproximação para contabilidade empresarial ao adotar as IPSAS e consequentemente permitir a harmonização nacional e internacional conducente a produção de informação mais relevante, uniforme e transparente para todos os utilizadores.

Da análise efetuada ao regime de Contabilidade Pública de São Tomé e Príncipe conclui-se, que esta tem as seguintes características: o método contabilístico é digráfico, sendo regime a base de caixa (receitas) e compromisso (despesa), a Contabilidade orçamental limita-se apenas para a execução orçamental e o cumprimento da lei sobretudo. As limitações verificadas traduzem-se, na necessidade de implementação de um novo sistema que resolva os problemas da fragmentação e da desatualização, sobretudo a aproximação às normas internacionais (IPSAS), com o intuito de possibilitar a existência de informação fiável, transparente, útil, comparável, capaz de satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação.

Questão de Investigação 2

Neste sentido, embora ainda distantes um regime do outro, é notório os avanços ocorridos em torno das reformas ao nível do setor público adotadas em Portugal. Relativamente ao de São Tomé e Príncipe, as movimentações registadas no ano de 2007 até a presente data ainda não foram possíveis ter-se um modelo harmonioso e conducente com a realidade internacional e/ou que ao menos aproximasse a Contabilidade Pública às contas nacionais por meio da adoção do regime de acréscimo. Já que deste modo, os setores pudessem produzir demonstrações financeiras nesta base e de acordo com as IPSAS ou normas semelhantes às IPSAS

Questão de Investigação 3

Relativamente à contribuição das IPSAS para a modernização da Contabilidade Pública destes dois países, conclui-se que tendo de partida o contexto económico, político e social a nível mundial, assiste-se a crescente preocupação desses dois Estados com o fomento da harmonização contabilística (nacional e internacional), a promoção de um único referencial para as Administrações Públicas, a uniformização das informações financeiras divulgadas pelo setor público, enquanto variável determinante à salvaguarda da transparência, imagem e credibilidade da gestão do erário público e, por conseguinte, do próprio Estado.

Questão de Investigação 4

Considerando a relevância da comparabilidade internacional das contas públicas, apurou-se que a adoção destas normas de âmbito internacional (IPSAS) constitui um mecanismo de modernização e internacionalização da Contabilidade Pública. Através desta investigação qualitativa, verificou-se que constitui agenda de trabalho das ambas realidades a aproximação da Contabilidade Pública ao nível internacional. Portugal, por sua vez já procedeu a migração para internacionalização contabilística, e conclui-se que os avanços realizados a este nível têm contribuído para modernização e melhoria dos sistemas de Contabilidade Pública em detrimento de São Tomé e Príncipe que ainda se encontra aquém. Ou seja, Portugal entra para o número dos países contemplados com os normativos atualizados em sintonia com as IPSAS, por um lado. Sendo que a nível de Portugal, nos últimos anos o Estado tem intensificado as suas atividades objetivando as mudanças nos processos internos para que o sistema contabilístico público tenha condições de apresentarem os demonstrativos financeiros adequados e conforme as normas internacionais de Contabilidade Pública.

Por outro lado, conclui-se do mesmo modo que, existe unanimidade entre os dirigentes, acerca da importância da reforma e a adoção das IPSAS para a mudança do regime da Contabilidade Pública de STP, pois melhor poderia contribuir para o planeamento económico, fornecimento de informações mais precisas sobre a mensuração de bens patrimoniais e de custos dos serviços públicos, o aumento dos utilizadores da informação contabilística, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.

É possível aprofundar-se mais ainda a pesquisa (em torno desta temática: o melhor regime de Contabilidade Pública adaptado para a realidade de STP), baseando-a por meio das variáveis aqui abordadas e sobretudo a síntese da presente conclusão e recomendação e através das ilações extraídas da realidade portuguesa. Já que na realidade portuguesa houve uma caminhada vasta de experiência e também o regime da Contabilidade Pública deste País está alinhado com as normas internacionais de Contabilidade para o setor público, que poderão ser um bom exemplo a ser transportado para realidade são-tomense.

De uma forma mais abrangente, da discussão em torno do tema objeto desta investigação, retiramos algumas ilações, sobretudo que a modernização do regime de Contabilidade Pública é um trabalho que deve ser desenvolvido em conjunto com o setor técnico (profissionais da contabilidade), os gestores, os decisores de topo, diversos utilizadores da informação e os organismos internacionais ligados à matéria em causa (criação de uma comissão de trabalho para este feito). E, tratando de um trabalho de equipa multidisciplinar, este deverá merecer particular atenção nas agendas dos governos.

A importância da Contabilidade Pública na Administração Pública é unânime entre todas as realidades analisadas e este estudo ao evidenciar este tema, demonstrou a relevância do mesmo e particularmente para o caso são-tomense, tendo assim contribuído para:

- Elucidar aos *stakeholders* acerca do diagnóstico do regime da Contabilidade Pública são-tomense, a fim de conhecerem melhor o que se pratica neste país;
- Reforçar a recomendação das autoridades nacionais para a adoção das IPSAS, dado a sua importância para as contas públicas e a melhoria do relacionamento com os doadores multinacionais;
- Sugerir a criação de uma comissão de implementação da reforma da Contabilidade Pública aplicadas as IPSAS;
- Criar parcerias de trabalho com a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de Portugal.

Em suma, ainda existe uma longa caminhada para que São Tomé e Príncipe tenha um regime de Contabilidade Pública à luz das IPSAS. Entretanto acredita-se que é evidente a importância da implementação das IPSAS no contexto de globalização e crise financeira que vivem as economias mundiais e o seu papel primordial é demonstrado por muitos organismos internacionais.

FONTES LEGISLATIVAS

PT

Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho
Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro
Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro
Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro
Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro
Lei n.º 1/2005, de 3 de junho
Lei n.º 1/86, de 30 de dezembro
Lei n.º 3/2007, de 12 de fevereiro de 2007
Decreto-lei n.º 243/79, de 25 de julho
Decreto-lei n.º 341/83, de 2 de julho
Decreto-lei n.º 24/88, de 29 de janeiro
Diretiva n.º 2011/85/UE
Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro
Decreto-lei n.º 68/98, de 15 de março
Decreto-Lei n.º 15/645, de 14 maio
Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho
Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho
Decreto-Lei n.º 134/2012, de 9 de junho
Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro
Decreto-Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro

STP

Decreto n.º 21/2007, de 4 de julho
Decreto n.º 4/2007, de 17 de janeiro
Decreto n.º 44/2012, de 28 de dezembro
Tratado de Funcionamento da UE (Art. Nº 126)
Regulamento da CE n.º 479/2009

Outras fontes

Documento de Estratégia Orçamental 2013 – 2017 – Ministério das Finanças de Portugal –
Abril de 2013 - <http://www.min-financas.pt>
Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO): <https://www.unileo.gov.pt>
Comissão Normalização Contabilística (CNC): <http://www.cnc.min-financas.pt/>
Banco Mundial: <https://www.worldbank.org/pt/country/saotome/overview>
Fundo Monetário Internacional.
<https://www.economias.pt/significado-de-troika/> (consultado em 2020)
[http://www.infopedia.pt/\\$adesao-de-portugal-a-cee](http://www.infopedia.pt/$adesao-de-portugal-a-cee).
https://pt.wikipedia.org/wiki/Uni%C3%A3o_econ%C3%B3mica_e_monet%C3%A1ria
http://www.cnc.min-financas.pt/Contabilidade_Relato.html
www.ifac.org
www.ifac.org/public-sector

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, R. H. G. A. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. [Dissertação de mestrado]. ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa.
- ANP-STP. (2013). Nossa História. Agência Nacional do Petróleo de S. Tomé e Príncipe. <http://www.anpstp.gov.st/>.
- Aires, L. (2015). Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional. Lisboa: Universidade Aberta.
- Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: tendências atuais. Universidade Católica Portuguesa. Viseu.
- Amaral, L. A. M. (1994). PRAXIS: Um Referencial para o Planeamento de Sistemas de Informação. [Tese de Doutoramento]. Departamento de Informática. Universidade do Minho.
- Andion, C. (2012). Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. FGV.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2009). Contabilidade Pública: da teoria à prática. 2 ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2008). Contabilidade Pública da Teoria à Prática. 2ª edição. Editora Saraiva.
- Araújo, H. L. A., & Martins, V. F. (2016). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba- AMVAP. (RAGC, V.4, n.11, p.41-59/2016).
- Araújo, F. J. (2002). Gestão Pública em Portugal: mudança e persistência institucional. Editora Quarteto. Lisboa.
- BM. Banco Mundial. (2020). O Banco Mundial em São Tomé e Príncipe. Relatório Síntese. World Bank Group. <https://www.worldbank.org/pt/country/saotome/overview> .
- BM. Banco Mundial. (2019). Memorando Económico do País para São Tomé e Príncipe. Relatório Síntese. World Bank Group.
- BM. Banco Mundial. (2017). Sérvia Public Sector Accounting Review: Report on the Public Sector Financial Reporting. Banco Mundial, Washington, DC. Banco Mundial. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/29535>.
- Bezerra Filho, J. E. (2014). Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva. Atlas. São Paulo.
- Bilhim, J. A. F. (2006). Gestão Estratégica de Recursos Humanos. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. (2ª Edição). Lisboa.
- Bovens, M. (2005). *Public Accountability*. In: Ferlie, E.; Lynn, L. & Pollitt, C. (eds) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Bresser - Pereira, L. C., & Spink, P. K. (2005). Reforma do Estado e Administração Pública gerencial. (pp.39-73). Editora FGV. Rio de Janeiro.
- Carvalho, E. (2013). Redesenho da máquina administrativa em Portugal e racionalidade política: o caso do PRACE, in César Madureira & Maria Asensio, *Handbook de Administração Pública*. (pp. 227-24). INA Editora. Lisboa.

- Carvalho, E. (2009). Nova Gestão Pública. Revista Interface Administração Pública. Ed.48, pp.40-43.
- Carvalho, E. (2007). Políticas de Reforma Administrativa em Portugal. Centro de Administração e Políticas públicas. ISCSP - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Lisboa.
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2010). Curso eLearning de Tópicos de Contabilidade Internacional. Fipecafi. São Paulo.
- Castro, J. K. R. S. (2018). A Transição para SNC-AP: Estudo de Caso SASUC. FEUC – [Dissertação de mestrado]. Faculdade de Economia. Universidade de Coimbra.
- Comissão Europeia (CE). (2013). Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros.
- Comissão Europeia (CE), 2013. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States The suitability of IPSAS for the Member States, European Commission. Bruxelas, March.*
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), (edição 2010). *IFAC-International Federation of Accountants*. http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf
- Chan, J. (2003). *Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards. Public Money & Management*. (23). (13–20).
- Chan, J. L. (2001). *Global Government Accounting Principles. Working Paper of the University of Illinois. Chicago.*
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). *The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>.
- CNC. Comissão de Normalização Contabilística. (2019). http://www.cnc.min-financas.pt/legislacao_relevante_publico.html
- CNC. (2016). Manual de Implementação – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). (Versão 1).
- Cunha, A. S. M., & Rezende, F. (2013). A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. FGV Editora.
- Deloitte. (2021). IPSAS in your pocket. (2021 edition). January.
- Deloitte. (2020). IPSAS in your pocket. (2020 edition). January.
- Deloitte. (2019). Accounting Alert. September. New Zealand Directory.
- Deloitte. (2019). IPSAS in your pocket. (2019 edition). January.
- Deloitte. (2017). O grande benefício das IPSAS para o Brasil. <https://capitalaberto.com.br/canais/deloitte/o-grande-beneficio-das-ipsas-para-o-brasil/>.
- Deloitte. (2015). IPSAS in your pocket. (2015 edition). <https://www2.deloitte.com/hr/en/pages/audit/articles/ifrs-in-your-pocket-2015.html>.

- Denhardt, R.B. (2014). *Teorias da Administração Pública*. (São Paulo: Cengage Learning, 2011). ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. Orçamento Público Conceitos Básicos. Brasília.
- Denhardt, R.B. (2011). *Teorias da Administração Pública*. São Paulo: Cengage Learning.
- Denhardt, V. J., & Denhardt, B. R. (2007). *The New Public Service: Serving, Not Steering*. New York e London: M.E. Sharpe.
- Denhardt, R. (2004). *Teoria Geral de Organizações Públicas*. (4. ed.). São Paulo: Cengage Learning.
- Denhardt, J.V., & Denhardt, R.B. (2003). *The New Public Service. Serving, not Steering*. New York: M.E Sharpe.
- Denhardt, J. V., & Robert, B. D. (2003). *The New Public Service: An Approach to Reform*. *International Review of Public Administration*. (v. 8, n. (1), pp. 3-10, 2003).
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S., Santos, L. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de educação e pesquisa em contabilidade*, 9 (3), pp. 275-294. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>.
- ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. (2014). *Guia de Políticas Públicas: gerenciando processos*. Xun, W., Ramesh, M. Michael, H., & Scott, F. Escola Nacional de Administração Pública.
- EYGM - Ernst & Young. (2015). *Toward transparency. A comparative study of governmental accounting in Europe*.
- EYGM - Ernest & Young. (2013). *Taking public sector accounting to the next level. An accounting reform is coming our way - by Thomas Muller*.
- EYGM - Ernest & Young Terco. (2010). *Em busca da transparência: um estudo sobre Contabilidade no setor público na Europa*.
- EYGM - Ernst & Young. Ltd. (2010). Ferreira, R. M. F. Amador, O. M., & Almeida, R. R. A nova Lei de Enquadramento Orçamental. (N.º49/2015). Tax &Business. RFF – Sociedade de Advogados.
- Fernandes, Silva, Maria. J., Guzmán C. A. (2003). *Estudio Empírico del Grado de Implantación y Utilización de los Indicadores de Gestión Pública en los Ayuntamientos Portugueses*. XII Congreso AECA – Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento. Cádiz.
- Ferraz, D. (2008). *A alta administração pública no contexto da evolução dos modelos de estado e de administração*. Instituto Nacional de Administração, I.P. Oeiras.
- Fischer, T. (1984). *Administração pública como área de conhecimento e ensino: a trajetória brasileira*. (v. 24, n. 4, p. 278-288). *Revista de Administração de Empresas*.
- FMI - Fundo Monetário Internacional. (2018). *Relatório do corpo técnico sobre a consulta de 2018*. República Democrática de São Tomé e Príncipe. (n.º 18/251). Junho.
- França, A. R. T. (2013). *O impacto das IPSAS na investigação em contabilidade pública nos últimos cinco anos: financial accountability and management*. [Dissertação de mestrado]. ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa.
- Fuertes, I. F., & Bargues, J. M. V. (2000). *La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, (105), 159-185.

- Gennari, A., & Albuquerque, C. (2011). Globalização, desemprego e (nova) pobreza: Estudo sobre impactes nas sociedades portuguesa e brasileira. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, (92), 51-73.
- Godinho, T.; Silva, S. Aleixo, M.C. (2019). Os inventários à luz do SNC e do SNC-AP. *IPS - ESCE – DCF - Comunicações em congressos*. Setúbal.
- Gomes, G. A. V. (2018). Implementação do SNC-AP em entidades públicas da Região Autónoma da Madeira. [Dissertação de mestrado]. ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa.
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016) - *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, (ISSN-e 2318-1001, Vol. 5, (Nº. 2), 2017, págs. 121-143).
- Gonçalves, A. J. A., & Quinaz, L. F. (2013). Contabilidade nas Entidades do Sector Público – Transparência, *Accountability* e Controlo Financeiro. *Revisores e Auditores*.
- Goulart, N., & Garrido, J. (2014). Conselho das Finanças Públicas de Portugal. Do Saldo em Contabilidade Pública ao Saldo em Contabilidade Nacional. *Apontamento do Conselho das Finanças Públicas*, (N.º1). Janeiro.
- Guimarães, J. C. (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português*. Vislis Editores.
- Hermínio, D. E. A. (2018). A Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Marinha Portuguesa. [Dissertação de mestrado]. Escola Naval - TMI - Curso de Administração Naval.
- IFAC. International Federation of Accountants (2020). *Train the Trainer: Introduction to IPSAS*.
- IFAC. (2014). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition)*, New York, January.
- IFAC. (2014). Public Sector Committee. *About-IPSASB*. 15 dez.
- IFAC. (2003). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS), Cash Basis. *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. New York: International Federation of Accountant.
- IPSASB. International Public Sector Accounting Standards Board. (2020). *Handbook of international public sector pronouncements*.
- IPSASB. (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC). (Ed. 2018. v. 1. 2. 3).
- IPSASB. (2015). *Publica Novas Normas - Revisores e Auditores*. (Revista 61). Janeiro – março.
- IPSASB. (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC). (2014. v. 1.).
- IPSASB. (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC), (2014. v. 2.).
- IPSASB. (2012). *Manual das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público*. Edição. Traduzido e Republicado pela OROC.
- INE. (2005). *Relatório Final sobre recenseamento geral dos servidores da Administração Pública de São Tomé e Príncipe*. (INE, setembro). São Tomé.
- Iudícibus, S., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2006). *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. (FIECAFI. (6. Ed.) Ver. E atual. – 8). reimpr. Atlas. São Paulo.

- Jesus, M. A. J., & Almeida, R. H. G. A. (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. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.
- Jesus, M. A. J., & Jorge, S. M. (2003). Da Contabilidade Pública às Contas Nacionais: Ajustamentos de Transposição e Impacto no Défice das Administrações Públicas dos Países Ibéricos. (Ref. (46f), (N.º 2)).
- KPMG. (2017). Sinopse Contábil & Tributária 2017. <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2017/11/sinopse-contabil-tributaria-2017.html>
- KPMG. (2017). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). KPMG Business Academy. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ae/pdf/international-public-sector-accounting-standards-ipsas.pdf>.
- Laínez Gadea, J. A. (1993). Comparabilidad Internacional de la Información Financiera. Madrid: ICAC.
- Liberato, M., & Paiva, I. S. (2017). Contabilidade Pública, as novas demonstrações para relato em sistema de normalização contabilística para as administrações públicas. Vida Económica – Editorial, SA.
- March, J.G., & J.P. Olsen. (1995). Democratic Governance. New York: Free Press.
- Marion, J. C. (2006). Contabilidade Empresarial. (12. Ed.). Atlas. São Paulo.
- Marques, P. S. P., & Alves, R. C. P. M. (2020). Movimentos pós-nova gestão pública: o novo serviço público. Lex Humana, v. 12, (n. 1), p. 69-85, jul. 2020. ISSN 2175-0947. <<http://seer.ucp.br/seer/index.php/LexHumana/article/view/1824>>
- Marques, M. C. (2000). *Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Universidade Aberta (Valencia – Noviembre).
- Marques, M. C. (2003). Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal - Revista Contabilidade & Finanças - On-line version. ISSN 1808-057X. vol.14 (no.31). USP – Universidade de São Paulo. São Paulo Jan./Apr.
- Marques, M. C. C. (2003). Reforma Administrativa e Financeira e o Novo Enquadramento Contabilístico da Administração Pública em Portugal.
- 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, E., Martins, V. A., & Martins, E. A. (2007). Normatização Contábil; ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. Revista de Informação Contábil. Vol. 1, (N. º1), p.7-30. UFPE – Universidade Federal de Pernambuco.
- Matos, A. R. R. (2019). As influências dos atores institucionais na adoção do SNC-AP em Portugal. Instituto Politécnico de Santarém Escola Superior de Gestão e Tecnologia.
- Nogueira, S. P., Jorge, S., & Cervera Oliver, M. (2012). A utilidade do reporte financeiro para as tomadas de decisão internas nos municípios portugueses. In XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica – “Sociedade, Territórios e Organizações: Inclusões e Competitividade”. ISBN 978-989-704-063-4. Vila Real.
- Nogueira, S. P.S., Jorge, S. M. F.; Oliver, M. C. 2011. A utilidade do reporte financeiro para as tomadas de decisão internas nos municípios portugueses. Universidade do Minho.
- Nowak, W. A. (2009). *Governmental sector entity financial statement users and quality: A global view. Working paper of the University of Lodz, Poland.*

- Oliveira, A.B. S., & Teixeira, M. C. (2019). Contabilidade Governamental. Saraiva educação. São Paulo.
- Oliveira, G. J. (2009). Contrato de Gestão. São Paulo: RT, 2008. 320 p. O Contrato de gestão e seus riscos. Gazeta do Povo, 25 de janeiro.
- Oliveira, R. R., Silva, A. M. C., & Moraes, M. C. C. (2008). Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. *Pensar Contábil*, v. 10, (n. 42).
- Olson, J., Humphrey, C., & Guthrie, J. (2001). Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3), 505 – 522.
- OROC - ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. (2015). IPSASB publica novas normas. *Revista OROC* jan-mar/2015. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/68/Mundo.pdf>. acessado em: 10 jun. 2019.
- Pereira, M. J. R. C. (2009). Gestão de Resultados e Accruals. Universidade do Porto.
- Pestana, A. S. F. (2014). Demonstração de Fluxos de Caixa como ferramenta estratégica da gestão. Coimbra.
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. *Revista do Serviço Público*. v. 66, (n. 3), p. 425-44.
- Pollitt, C. (2001). *Convergence: The useful myth? Public Management*. 79 (4), pp. 933-947.
- Pollitt, C., & Boucakaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis* (2ª ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Pinto, A. C., Santos, P.G., & Melo, T. J. (2013). Gestão orçamental & Contabilidade Pública, ATF – Edições Técnicas. Cacém – maio.
- Pinho, S. A. (2014). O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas. Universidade de Aveiro. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Pitschas, R. (2007). Gestão do valor público – Um conceito de governação pública baseado no valor entre a economização e o bem comum”, in Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.). Interesse Público, Estado e Administração. Celta Editora, cap. 3. Oeiras.
- Pitschas, R. (2005). “Gestão do Valor Público: Um conceito de Governação Pública baseado no Valor entre a Economização e o Bem Comum”, comunicação apresentada na Conferência Internacional “Interesse Público, Função do Estado e Reforma Administrativa”, realizada no ISCTE, Lisboa.
- Pitschas, R. (2001). Administração e política - Perspetivas de Reforma da Administração Pública Na Europa e Nos estados Unidos. Celta, Editora. Oeiras.
- PWC - PricewaterhouseCoopers. (2013). Uma nova era na contabilidade governamental. <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setoresatividade/assets/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey-contab-13e.pdf> .
- Relatório da Comissão Europeia. (2013). Comissão Europeia Bruxelas – Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPASAS_consultation_paper_PT.pdf. www.epp.eurostat.ec.europa.eu
- Ribeiro, P. C. (2016). Contabilidade Pública, sistema de normalização contabilística para as administrações públicas e regime simplificado. *Vida Económica – Editorial, SA*.

- Rodrigues, C. S. F. (2015). A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de Caso – Distrito de Lisboa. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Setúbal.
- Santos, P. G., & Pinho, C. S. (2014). A adoção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Setor Público Administrativo. UAL – Universidade Autónoma de Lisboa.
- Sarmento, J. M. (2015). A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental. *Revista Julgar*.
- Silva, S.M., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional. Atas do XVII Encontro AECA, AECA/IPB, Bragança.
- Silva, A. B. (2012). A contabilidade pública e o impacto da Lei de Responsabilidade fiscal na Administração Pública. Faculdade Araguaia. Goiânia.
- Silva, C. R., Gobbi, B. C., & Simão, A. A. (2005). O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método. *Organizações Rurais & Agroindustriais*. (v. 7, n. 1, p. 70 – 81).
- Silva, M. G. M. C. (2011). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: O Caso da Universidade do Minho. Universidade de Minho.
- Silva, S. M. O., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional. Atas do XVII Encontro AECA, AECA/IPB. Bragança.
- Sousa, F. (1998). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume I (4ª edição). Almedina. Coimbra
- Vaz, A. T. (2016). A Contabilidade Pública em Portugal – A Evolução. *Contabilidade Pública*. Atas do XVII Encontro AECA. Bragança: AECA/IPB.
- Viana, L. C., Rodrigues, L. L., & Nunes, A. V. (2019). SNC-AP: Sistema de normalização contabilística - A: Teoria e Prática. Actual; Edição: 2.
- Weber, Marx. (2004). *Economia e sociedade*. DF: Editora. vol. I e II. Universidade de Brasília.
- Weber, Max. (1971). Os Fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal”, in Campos, Edmundo (org.), *Sociologia da Burocracia*. Zahar Editores. Rio de Janeiro.
- Wilheim, J. P. (2001). Do estado patrimonial ao gerencial. In: SACHS, Ignacy; Paulo Sergio (org.). *Brasil: um século de transformações*. Cia. das Letras. v. 1., p. 222-259. São Paulo.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*. 3rd Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.

ANEXOS

Anexo A - Características do Regime de Contabilidade Pública de PT - LEO

Anexo A.1- Características da LEO de 2015

DESIGNAÇÃO	CARACTERÍSTICAS DA LEO
Base Contabilística dos Programas Orçamentais	Entidades gestoras dos programas orçamentais terão no prazo de 3 anos para implementar os procedimentos contabilísticos necessários apresentação no Orçamento do Estado das Demonstrações Financeiras na óptica de acréscimo
Objecto	<ul style="list-style-type: none">- Estabelece princípios e regras orçamentais aplicáveis ao setor das Administrações Públicas;- Estabelece também o regime do processo orçamental, regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, regras de fiscalização, controlo e auditoria orçamental e financeira respeitante ao perímetro subsector Administração Central e Segurança Social.
Âmbito Institucional	O setor das administrações públicas 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.
Âmbito Orçamental e Contabilístico	<ul style="list-style-type: none">- O orçamento da administração central íntegra: orçamentos dos serviços e entidades públicas e da Entidade Contabilística Estado (ECE).- Regime simplificado para Entidades Públicas Reclassificadas.
Autonomia administrativa e financeira	Regime especial de Autonomia administrativa e financeira das instituições de ensino superior públicas

Fonte: Elaboração própria

Anexo A2 – Políticas Orçamentais, Princípios e Regras, de acordo com a LEO de 2015

Política Orçamental, Princípios e Regras (LEO 2015)						
Política Orçamental	Princípios Orçamentais	Regras Gerais	Regras Orçamentais	Regras Específicas	Relações financeiras entre subsectores	Processo Orçamental
<p>Resulta da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Constituição da República Portuguesa; - disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; - Pacto de Estabilidade e Crescimento em matéria de défice orçamental e de dívida pública; - Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança da União Económica e Monetária. 	<p>Unidade e universalidade; Estabilidade orçamental; Sustentabilidade das finanças públicas; Solidariedade recíproca; Equidade intergeracional; Anualidade e plurianualidade; Não compensação; Não consignação; Especificação; Economia, eficiência e eficácia; Transparência orçamental.</p>	<p>Regra do saldo orçamental estrutural</p> <p>Excedentes orçamentais</p> <p>Desvio significativo</p> <p>Mecanismo de correção do desvio</p> <p>Situações excepcionais</p> <p>Limite da dívida pública</p> <p>Regras interpretativas</p>	<p>Saldos orçamentais;</p> <p>Regras específicas para os subsectores da administração regional e local;</p> <p>Limites de endividamento</p>	<p>Transferências do Orçamento do Estado;</p> <p>Incumprimento das normas do presente título</p>	<p>1ª Fase:</p> <p>Início do processo orçamental;</p> <p>Programa de Estabilidade;</p> <p>Lei das Grandes Opções;</p> <p>Quadro plurianual das despesas públicas.</p> <p>2ª fase:</p> <p>Elaboração e apresentação da proposta de lei do Orçamento do Estado</p> <p>Elementos que acompanham a proposta de lei do Orçamento do Estado;</p> <p>Discussão e votação.</p> <p>Processo orçamental em Situação especial</p> <p>Prazo de apresentação e votação da proposta de lei do Orçamento em situações especiais</p>	

Fonte:

Elaboração

Própria

Anexo A.3 – Sistematização da Lei do Orçamento do Estado e Conteúdo do articulado

Sistematização da lei do Orçamento do Estado	Estrutura do Orçamento do Estado
A LEO integra: a) Um articulado; b) Os mapas contabilísticos; c) Demonstrações orçamentais e financeiras.	<p>Programas orçamentais:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Caracterização dos programas orçamentais; - Programas com finalidades comuns; - Dotações dos programas orçamentais; - Entidade gestora dos programas orçamentais. <p>Conteúdo dos orçamentos da Entidade Contabilística Estado e demais entidades públicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Orçamento da Entidade Contabilística Estado; - Orçamento das entidades públicas; - Orçamento da segurança social.
Conteúdo do articulado (art.º41):	
Conteúdo dos mapas contabilísticos (art.º42):	
Conteúdo das Demonstrações orçamentais e financeiras (art.º43):	

Fonte: Elaboração Própria

Anexo A.4 – Execução do Orçamento do Estado e processo de revisão e alteração orçamental

Princípios de execução orçamental	Regime transitório de execução orçamental	Processo de revisão e alteração orçamental
<p>- Princípios gerais de receita e de despesa:</p> <ul style="list-style-type: none"> legal; Inscrita; classificada; Compromisso e a respetiva programação no orçamento; princípio da segregação das funções de liquidação e de cobrança; 	<p>a) A rejeição da proposta de lei do Orçamento do Estado;</p> <p>b) A tomada de posse do novo Governo, se esta tiver ocorrido entre 1 de julho e 30 de setembro;</p> <p>c) A caducidade da proposta de lei do Orçamento do Estado em virtude da demissão do Governo proponente;</p> <p>d) A não votação parlamentar da proposta de lei do Orçamento do Estado.</p>	<p>Revisões orçamentais</p> <p>Alterações orçamentais da competência do Governo</p> <p>Publicação das alterações orçamentais</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Competência; - Unidade de tesouraria; - Gestão de Tesouraria da Entidade Contabilística Estado e das entidades públicas; - Execução do orçamento da segurança social; 		

Fonte: Elaboração Própria

Anexo A.5 – Contabilidade, relato, controlo e transparência - Sistema contabilístico de acordo com a LEO

Princípios Gerais	Sistema Contabilístico	Documentos de Prestações Contas	Controlo e Responsabilidades
-------------------	------------------------	---------------------------------	------------------------------

<p>Contabilidade Orçamental: Despesa; Receita. Contabilidade Financeiras: Activos; Passivos; Gastos; Demonstrações Orçamentais; Demonstrações Financeiras; Demonstrações Individuais; Demonstrações Consolidadas; Demonstrações financeira; Demonstrações alterações Financeira; Demonstrações Caixa.</p>	<p>1.Estrutura a informação orçamental financeira de modo a: Inscrever; Classificar e; Registrar os elementos das Demonstrações orçamentais e financeiras.</p> <p>2.Composta por: Uma contabilidade Orçamental; Uma contabilidade financeira e uma; Contabilidade de gestão, nos termos da normalização contabilística em vigor.</p>	<p>Integram. O relatório de gestão; As demonstrações orçamentais e financeiras; Outros documentos exigidos por lei. Contabilidade geral do estado; Mapa que acompanha a CGE.</p>	<p>Controlo da execução orçamental objetivo: Controlo administrativo; Controlo jurisdicional; Controlo politico (Assembleia da Republica).</p> <p>Sistema de controlo da Administração Financeira do Estado: Dominio orçamental, economico, financeiro e patrimonial; Controlo cruzado; Controlo politico; Responsabilidade no âmbito de execução orçamental;</p> <p>Transparência: Dever de divulgação; Dever de informação; Dever de informação; Dever especial de informação ao controlo politico; Informação de atuação e aplicação de medidas corretivas</p>
---	--	--	--

Fonte: Elaboração Própria

Anexo B – Características do Regime de Contabilidade Pública de PT – SNC-AP

Anexo B.1. - Características do SNC – AP de Portugal de acordo com o Decreto-Lei n.º192/2015

Temas	Caraterísticas do SNC – AP		
Integra	Estrutura Concetual (EC)	Normas de Contabilidade Pública (NCP)	Plano de Contas Multidimensional
Âmbito de aplicação	Todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local, Segurança Social e Entidades Públicas Reclassificadas		
Composição	Subsistema de Contabilidade Orçamental	Subsistema de Contabilidade Financeira	Subsistema de Contabilidade Gestão
Finalidade	Cumprimentos dos objetivos de Gestão, Análise, Controlo e Informação		
Objetivos (breve resumo)	<p>Evidencia a execução orçamental e o respectivo desempenho;</p> <p>Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira;</p> <p>Proporciona informação para determinação dos gastos dos serviços públicos;</p> <p>Proporciona informação para elaboração de todo tipo de contas, demonstrações e documentos;</p> <p>Proporciona informação para preparação de contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;</p> <p>Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência dos gastos públicos;</p> <p>Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.</p>		
Consolidação Contas	Perímetro de consolidação orçamental da AP: Administração Central, Regional e Local, Segurança Social	Perímetro de consolidação financeira integra: Administração Central, Regional e Local, Segurança Social e as entidades controladas pela AP	Compete a preparação das informações consolidadas: Ministério das Finanças
Contabilista Público	Compete a regularidade técnica do prestador de contas de serviço e executar a contabilidade pública		
Sistema de Controlo Interno	<i>Engloba:</i> Plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo	<i>Assegura:</i> A ordem, eficiência, salvaguarda dos ativos, prevenção e detecção de situações ilegais, fraude, erro, exactidão e integridade dos registos contabilísticos e informação orçamental e	<i>Tem por base:</i> gestão de risco, informação, comunicação, processo de monitorização, adequação e eficácia a todos os níveis

Temas	Caraterísticas do SNC – AP		
		financeira fiável.	
Temas	Caraterísticas do SNC – AP		
Certificação legal de contas	<i>São objectos de certificação legal das contas:</i> Demonstrações Financeiras (Df's) e Orçamentais	<i>Nota:</i> as entidades abrangidas pelo regime simplificado estão dispensadas de apresentar contas certificadas	
Manual de Implementação do SNC - AP	Elaborado pela Comissão de Normalização Contabilísticas (CNC)	<i>Integra:</i> Descrição do processo de transição para SNC – AP e Guias de orientação para aplicação das normas	<i>Homologação:</i> Pelo ministério das Finanças
Integração e lacunas	<i>Aplica-se:</i> NIPC em vigor, o SNC, NIC adaptadas U.E. e NIC emitidas pela IASB	<i>Compete:</i> o CNC interpretar e dar respostas a questões e dúvidas colocadas pela entidade públicas	<i>Disposições transitórias:</i> durante o ano 2016 as entidades públicas devem criar condições para a transição para o SNC - AP

Fonte: Elaboração própria

Anexo B.2 – Estrutura Concetual do SNC – AP de Portugal de acordo com o Decreto-Lei n.º192/2015,

Designação	Conceito	Caraterísticas EC	Finalidade EC	Matéria Abordada
Estrutura Concetual (EC)	Define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das NCP (preparação, apresentação das DF's e outros	Transacções sem contraprestação; Orçamento do Estado e execução orçamental; A natureza dos programas e a longevidade no setor público; A natureza dos ativos e passivos nas AP; O papel regulador das AP; Relação com o relato estatístico	Ajudar os responsáveis pelas DF's na implementação das NCP na base de acréscimo e nos tratamentos de assuntos ligados às NCP; Ajudar a formar opinião sobre adequação das DF's às NCP; Ajudar os utilizadores na interpretação das informações contidas	Objetivos das DF's; Características qualitativas que determinem a utilidade da informação contida nas DF's; Definição da entidade que relata; Elementos das DF's; Reconhecimentos dos Elementos das DF's; Mensuração dos ativos e passivos das DF's. Nota: a EC não trata de elementos estruturantes da

Designação	Conceito	Caraterísticas EC	Finalidade EC	Matéria Abordada
	relatórios financeiros)		nas DF's; Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários a formulação das NCP.	informação orçamental e de gestão.

Fonte: Elaboração própria

Anexo B.3 – Caraterísticas das Demonstrações Financeiras segundo a EC – SNC – AP Português de acordo com o Decreto – Lei n. °192/2015

Designação dos Temas	Caraterísticas das Demonstrações Financeiras segundo a EC					
Objetivos	Proporcionar informações sobre entidades que sejam úteis para os utilizadores					
Utilizadores	Contribuintes, doadores, financiadores, entidades públicas e outros órgãos deliberadores, Estatísticas, organismos de regulação, supervisão, auditoria, fiscalização e controlo					
Compete Prestação de Contas e tomada de decisão	Governo e Entidades Públicas					
Que informações são disponibilizadas pelo Relato Financeiro?	Posição Financeira; Desempenho financeiro; Fluxo de caixa; Informação orçamental e cumprimento de legislação; Prestação de serviços; Informação financeira e não financeira prospectiva; Informação explicativa					
Características qualitativas da informação financeira (Relato financeiro RF)	Relevância	Fiabilidade	Compreensibilidade	Oportunidade	Comparabilidade	Verificabilidade
Constrangimentos na Informação Financeira RF	Materialidade			Custo-benefício		Equilíbrio entre as características qualitativas
Entidade de Relato	Governo e Entidades Públicas					

Designação dos Temas	Caraterísticas das Demonstrações Financeiras segundo a EC
Grandes agregados (de acordo com características económicas)	Ativos; Passivos; Rendimentos; Gastos; Contribuição para o Património Líquido; Distribuições do Património Líquido
Elementos Relacionados com Mensuração da posição financeira no Balanço	Ativos; Passivos; Contribuição para o Património Líquido; Distribuições do Património Líquido
Elementos Relacionados com Mensuração do desempenho na Demonstração de Resultado	Rendimentos; Gastos;
Património Líquido de uma Entidade Pública	Valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos com referência a data do relato financeiro
Reconhecimento dos elementos das DF's	Critérios de reconhecimento e relação com as divulgações; Definições de um elemento; Incerteza sobre a mensuração; Desreconhecimento
Mensuração dos elementos das DF's	Bases de mensuração; Valores de entrada e saída; Mensurações observáveis e não observáveis; Bases de mensuração de ativos: Custo histórico e Valor corrente Bases de mensuração de passivos: Custo histórico, Custo de cumprimento, Valor de mercado, Custo de libertação, Preço de assunção

Fonte: Elaboração própria

Anexo B.5 – Normas de Contabilidade Pública do SNC – AP de Portugal de acordo com o Decreto-Lei n.º 192/2015, Anexo II

Nº DAS NCP	DESIGNAÇÃO NCP
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3	Ativos Intangíveis

NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6	Locações
NCP 7	Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8	Propriedades de Investimento
NCP 9	Imparidade de Ativos
NCP 10	Inventários
NCP 11	Agricultura
NCP 12	Contratos de Construção
NCP 13	Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14	Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17	Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18	Instrumentos Financeiros
NCP 19	Benefícios dos Empregados
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21	Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22	Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24	Acordos Conjuntos
NCP 25	Relato por Segmentos
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27	Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria

Anexo B.6. – Características das NCP do SNC – AP de Portugal de acordo com o Decreto-Lei n.º192/2015, Anexo II

Designação	Caraterísticas das Normas Contabilidade Pública (NCP) (Anexo II do D-Ln.º192/2015)				
Estrutura e Conteúdo das DF's de Finalidade geral (Individuais e consolidadas):	Balanço	Demonstrações de Resultado	Demonstrações dos Fluxo de caixa		Anexos (notas explicativas)
Âmbito aplicação NCP	A presente Norma aplica-se a todas as demonstrações financeiras de finalidade geral, preparadas e apresentadas segundo a <i>contabilidade na base do acréscimo</i> , de acordo com a <i>Estrutura Concetual</i> e as <i>NCP</i>				
Finalidades das DF's	São o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos e a prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram confiados.				
Informações apresentadas na DF's	a) Sobre a origem, afetação e uso dos recursos; b) Sobre a forma como a entidade financiou as suas atividades e satisfaz as suas necessidades de caixa; c) Que seja útil para avaliar a capacidade da entidade financiar as suas atividades e satisfazer os seus passivos e compromissos; d) Sobre a posição financeira da entidade e das suas alterações; e e) Agregada, que seja útil para avaliar o desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência, e cumprimento dos objetivos em geral.				
Componentes das DF's	Um Balanço	Uma Demonstrações de Resultado	Uma Demonstrações dos Fluxo de caixa	Uma Demonstrações das Alterações no Património Líquido	Um Anexos (notas explicativas)
Outras Considerações	i. Apresentação apropriada e conformidade com as NCP; ii. Informação comparativa; iii. Consistência de apresentação; iv. Materialidade e agregação; v. Compensação; vi. Continuidade;				

Designação	Caraterísticas das Normas Contabilidade Pública (NCP) (Anexo II do D-Ln.º192/2015)
Período de Relato	Anual (Ano Civil)
Oportunidade	Uma entidade deve estar em posição de elaborar e apresentar publicamente as suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, aprovadas pelo órgão competente, dentro dos prazos estabelecidos por lei.
Estrutura e Conteúdo das DF's	Ver em anexo 1 os Modelos das DF's

Fonte: Elaboração própria

Anexo C - Características do Regime da Contabilidade Pública STP

Anexo C.1 - Evolução da Contabilidade Pública STP: Gestão Financeira, Orçamental e Relato

Ano	Tema	Designação	Normativo
1978	Das receitas e Orçamento do Estado (OGE)	Autoriza o Governo a arrecadar a receita do Estado e aprova o OGE para o ano de 1979	Lei n.º 1/78, de 30 de Dezembro de 1978, DR. n.º 52, 4.º Supl.
1978	Departamento de Contabilidade	Cria secções de contabilidade junto de diversos Serviços Públicos	Dec. Lei nº4/78 de 11/04/1978, DR nº15,
1979	Das despesas e Orçamento do Estado (OGE)	Autoriza o Governo a arrecadar Contribuições, Impostos e outros rendimentos no ano de 1980 e aprova o OGE para o ano de 1980	Lei n.º 5/79, de 31 de Dezembro de 1979, DR. n.º 47, 2.º Supl.
1986	Administração Financeira	Lei sobre a Administração Financeira	Lei n.º 1/86, de 30 de Dezembro de 1986
1999	Atos e Contratos do Estado	Lei sobre atos e contratos do Estado e dos demais Entes Públicos	Lei n.º7/99
1999	Prestação de Contas	Lei sobre Prestação de Contas	Lei n.º8/99
2004	Receitas Petrolíferas	Lei-Quadro Das Receitas Petrolíferas	Lei n.º 8 /2004
2007	SAFE	Lei sobre o Sistema de Administração Financeira do Estado.	Lei n.º03/07 de 12 de fevereiro de 2007
2007	COr	Decreto que aprova o Classificador Orçamental	Decreto n.º 4/07 de 17 de janeiro de 2007
2007	POC - Estado	Plano de Contas do Estado	Decreto n.º 21/07 de 4 de julho
2008	DCP	Decreto que aprova o Estatuto Orgânico da Direção de Contabilidade pública	Decreto n.º 8/2008
2009	Gestão Orçamental	Imprime uma nova atitude na Administração Financeira do Estado.	Decreto n.º 4/2009 De 10 de Março de 2009
2012	Manual Procedimentos SAFE	Manual Procedimentos- sistema electrónico de gestão administrativa e financeira – SAFE-e,	Decreto n.º 44/2012 de 28 de dezembro

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.2 - Características do SAFE de acordo com a Lei n.º03/2007

Designação	Caraterísticas do SAFE
Objetivo	Modelos de gestão mais adequado, atuais para a administração do erário público.
Âmbito de aplicação	Órgãos de Soberania, Órgãos do Poder Local e Regional, Institutos Nacionais e Empresas Estatais
Subsistemas que integram o SAFE	Subsistemas Orçamental, Tesouro Público, Contabilidade Pública, Património do Estado e Controlo Interno
Finalidade	Estabelece e harmoniza regras e procedimentos de programa, execução e controlo dos recursos públicos
Informação	É processada de forma integrada e atempada concernente a Administração Pública
Prazo de entrega	Os prazos de entrega das informações serão regulamentados em diploma próprio pelo ministro das finanças
Princípios Fundamentais	<ul style="list-style-type: none"> a) Regularidade financeira; b) Legalidade; c) Economicidade; d) Eficiência; e) Eficácia.
Regime Geral	Autonomia Administrativa: órgãos do poder central, dos órgãos do poder regional e local, dos Institutos ou agências locais e empresas estatais
Regime Excepcional	Só deverá ser concedida autonomia administrativa e financeira a organismos do Estado quando esta se justifique para a sua adequada gestão e, desde que este tenha capacidade de arrecadar 2/3 de receitas próprias para suportar suas despesas
Organização	Conjunto de subsistemas, normas e procedimentos administrativos que tornam possível a obtenção da receita, a realização da despesa e a gestão do património do Estado, incluindo suas aplicações e correspondente registo
Órgão de Coordenação	Ministério das Finanças
Exercício económico	Ano civil /Economico

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.3 - Características do subsistema de orçamento de Estado (SOE) de acordo com a Lei N.º 03/2007 (SAFE)

Designação	Caraterísticas do SOE
Organização / intergam	Compreende todos os órgãos do poder central, regional e local e as instituições públicas que intervêm nos processos de programação e controlo orçamental e abrange ainda as respetivas normas e procedimentos.
Competências	<p>a) Preparar e propor os elementos necessários para a elaboração do Orçamento Geral do Estado;</p> <p>b) Preparar o projecto de Lei Orçamental e respectiva fundamentação;</p> <p>c) Avaliar os projectos de orçamentos dos órgãos, instituições e empresas do Estado;</p> <p>d) Propor medidas necessárias para que o Orçamento Geral do Estado comece a ser executado no início do exercício económico a que respeita;</p> <p>e) Preparar, em coordenação com o Subsistema do Tesouro Público, a programação relativa à execução orçamental e financeira, mediante a observância do disposto na presente Lei e respectiva regulamentação complementar;</p> <p>f) Avaliar as alterações ao Orçamento Geral do Estado;</p> <p>g) Avaliar o processo de execução orçamental e financeira.</p>
Do Orçamento	
Objeto	OGE é o documento no qual estão previstas as receitas a arrecadar e fixadas as despesas a realizar num determinado exercício económico e tem por objecto a prossecução da política económica e financeira do Estado
Princípios	<p>a) Anualidade;</p> <p>b) Unidade;</p> <p>c) Universalidade;</p> <p>d) Especificação;</p> <p>e) Não compensação;</p> <p>f) Não consignação;</p> <p>g) Equilíbrio;</p> <p>h) Publicidade.</p>
Receitas	Todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, com ressalva daquelas em que o Estado seja mero depositário temporário
Despesas	Todo o dispêndio de recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua proveniência ou natureza, gastos pelo Estado, com ressalva daquelas em que o beneficiário se encontra obrigado à reposição dos mesmos
Contratos e acordos institucionais	A assinatura de contratos e acordos internacionais que impliquem a assunção de responsabilidades financeiras para o Estado ou envolvam matéria fiscal carecem de prévio parecer do Ministro que superintende a área das Finanças, ainda que tais despesas tenham dotação no Orçamento Geral do Estado
Escalonamento de encargos contratuais	despesas em mais de um ano económico deverão apresentar o escalonamento plurianual dos respectivos encargos, associado ao respectivo enquadramento orçamental
Orçamento por Programas	

Designação	Caraterísticas do SOE
Regime	A despesa orçamental é classificada de acordo com os critérios institucional, programático, funcional, económico e por fonte de recursos. Toda a acção do Governo deverá estar estruturada em programas orientados para a realização de objectivos estratégicos definidos nas Grandes Opções de Plano.
Estrutura programática	O programa orçamental, desdobramento de uma subfunção, inclui as despesas de carácter anual ou plurianual que concorrem, de forma articulada e complementar, para a concretização de um ou mais objectivos, relativos a uma ou mais políticas públicas
Elaboração da proposta orçamental	
Orçamento Geral do Estado	A elaboração é anual e da competência do Governo deve ter em conta o quadro macroeconómico e fiscal, os objectivos fiscais para o período e as estimativas disponíveis da execução do orçamento para o período mais recente e devem ser tratadas a preços correntes
Propostas orçamentais dos órgãos do Estado	Os órgãos e instituições do Estado apresentam ao Ministério que superintende a área das Finanças, nos prazos legalmente definidos, as suas propostas orçamentais tendo em vista as acções a desenvolver no âmbito das suas funções
Classificação Orçamental	Compete ao Governo aprovar e manter um classificador orçamental de receitas e despesas do Estado. Categorias seguintes: a) Corrente; b) De Capital.
Proposta do OGE	Compõe-se da proposta de Lei Orçamental e respectivos mapas. todos os elementos necessários à justificação da política orçamental, nomeadamente: 1. As Grandes Opções do Plano / O Plano Económico e Social do Governo; 2. O balanço preliminar da execução do Orçamento Geral do Estado do ano em curso; 3. A fundamentação da previsão das receitas fiscais e da fixação dos limites da despesa; 4. A demonstração do financiamento global do Orçamento Geral do Estado com discriminação das principais fontes de recursos; 5. A relação de todos os órgãos e instituições; e 6. A proposta de orçamento de todos os organismos com autonomia administrativa e financeira e das empresas do Estado.
Apresentação do Orçamento	
Apresentação	O Governo submeterá até ao dia 30 de Setembro de cada ano à Assembleia Nacional a proposta do Orçamento Geral do Estado
Aprovação do OGE	A Assembleia Nacional delibera sobre a proposta de Lei do Orçamento Geral do Estado até 15 de Dezembro de cada ano, desde que os prazos fixados no ponto anterior sejam observados
Não aprovação	Não sendo aprovada a proposta do Orçamento Geral do Estado, fica o Governo

Designação	Caraterísticas do SOE
do OGE	autorizado a utilizar duodécimos das dotações fixadas no Orçamento Geral do Estado do ano anterior
Execução do Orçamento Geral do Estado	
Regras para a Execução	Para dar início à execução orçamental, o Governo aprova as disposições que se mostrem necessárias, sem prejuízo da imediata aplicação das normas da Lei do OGE
Execução das Receitas	Compreende as três fases seguintes: <ul style="list-style-type: none"> a) Lançamento, procedimento administrativo de verificação da ocorrência do facto gerador da obrigação correspondente; b) Liquidação, cálculo do montante da receita devida e identificação do respectivo sujeito passivo; e c) Cobrança, acção de receber ou tomar posse da receita e subsequente entrega ao Tesouro Público.
Realização das Despesas	Compreende as três fases seguintes: <ol style="list-style-type: none"> 1. Cabimento, acto resultante da autoridade do órgão que cria para o Estado o compromisso, cuja satisfação implica a verificação, registo e cativação do valor do encargo a assumir pelo Estado; 2. Liquidação, apuramento e reconhecimento do valor que efectivamente há a pagar; 3. Pagamento, emissão da ordem de pagamento e entrega da importância ao beneficiário do documento de despesa.
Dos Investimentos	Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projectos de obras e de outras aplicações elaborados em conformidade com as orientações do órgão gestor do sistema de planeamento.
Alterações Orçamentais	As alterações dos limites fixados no Orçamento Geral do Estado são efectuadas por Lei sob proposta do Governo devidamente fundamentada.
Informação Periódica	O Governo presta informação trimestral sobre a execução do Orçamento Geral do Estado à Assembleia Nacional, até 30 dias depois de vencido o trimestre, devendo esta ser publicada no <i>Diário da República</i> .

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.4 - Características do subsistema de tesouro Público (STP) de acordo com a Lei n. °03/2007 (SAFE)

Designação	Caraterísticas do STP
Organização	Compreende os órgãos do poder central, regional e local e as instituições públicas que intervêm nos processos de programação, captação de recursos e gestão de meios de pagamento
Competências	<ul style="list-style-type: none"> a) Zelar pelo equilíbrio financeiro; b) Administrar os haveres financeiros e patrimoniais; c) Elaborar a programação financeira; d) Elaborar as estatísticas das Finanças Públicas; e) Gerir a conta única; f) Propor a formulação da política de financiamento da despesa pública; g) Gerir a dívida pública interna e externa; e h) Realizar e gerir as operações de crédito público.
Objecto Tesouro Público	Elaboração da programação financeira, a realização dos desembolsos e os pagamentos relativos à execução financeira
Princípios e Regras Específicas	<ul style="list-style-type: none"> a) Unidade de tesouraria; b) Equilíbrio de tesouraria.
Conta Única	É mantida junto ao Banco Central de São Tomé e Príncipe, através da qual se movimenta, quer a arrecadação e cobrança de receitas quer o pagamento de despesas, seja qual for a sua proveniência ou natureza.
Dívida Pública	Compreende as obrigações financeiras assumidas em virtude de leis, contratos e acordos e da realização de operações de crédito, classificando-se em Flutuante e Fundada.

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.5 - Características do subsistema de Contabilidade Pública (SCP) de acordo com a Lei n.° 03/2007 (SAFE)

Designação	Caraterísticas do STP
Organização	Compreende todos os órgãos do poder central, regional e local e as instituições públicas que intervêm nos processos de execução orçamental, de recolha, de registo, de acompanhamento e processamento das transações susceptíveis de produzir
Competências	<ul style="list-style-type: none"> a) Propor e elaborar normas, procedimentos técnicos, relatórios e mapas, bem como a respectiva metodologia e periodicidade, tendo em vista a harmonização e uniformização contabilísticas; b) Elaborar e manter actualizado o Plano de Contas; c) Elaborar e manter actualizada o Código de Conta; d) Acompanhar e avaliar o registo sistemático e atempado de todas as transações; e) Elaborar os relatórios de informação periódica a apresentar pelo Governo a Assembleia Nacional; e f) Elaborar a Conta Geral do Estado.
Escrituração Contabilística	a produção e manutenção de registos e evidenciar as transações realizadas pelos órgãos e instituições do Estado e os seus efeitos sobre o património do Estado e

Designação	Caraterísticas do STP																								
	mantém os registos analíticos e sintéticos dos bens, direitos e obrigações integrantes do património dos órgãos públicos do Estado																								
Princípios Contabilísticas	a) Consistência; b) Materialidade; c) Comparabilidade; d) Oportunidade.																								
Método	O critério utilizado para os registos dos actos e factos administrativos, no âmbito do SAFE é o princípio Digráfico																								
Regime de Registo	O Regime é misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de compromissos																								
Relatórios Contabilísticos	O Balanço Orçamental, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais																								
Balanço Orçamental	Demonstrará as receitas e despesas previstas em comparação com as realizadas																								
Balanço Financeiro	Demonstrará a receita e a despesa orçamental, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza não orçamental (direitos e obrigações), conjugados com os saldos em espécie proveniente do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte																								
Balanço Patrimonial	<table border="1"> <thead> <tr> <th>1.</th> <th>Ativo</th> <th>2.</th> <th>Passivo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1.1</td> <td>Ativo Circulante</td> <td>2.1</td> <td>Passivo Circulante</td> </tr> <tr> <td>1.2</td> <td>Realizável A Longo Prazo</td> <td>2.2</td> <td>Exigível A Longo Prazo</td> </tr> <tr> <td>1.3</td> <td>Ativo Permanente</td> <td>2.3</td> <td>Património Líquido</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1.9</td> <td>Contas de Ordem Ativas</td> <td>2.9</td> <td>Contas de Ordem Passivas</td> </tr> </tbody> </table>	1.	Ativo	2.	Passivo	1.1	Ativo Circulante	2.1	Passivo Circulante	1.2	Realizável A Longo Prazo	2.2	Exigível A Longo Prazo	1.3	Ativo Permanente	2.3	Património Líquido					1.9	Contas de Ordem Ativas	2.9	Contas de Ordem Passivas
1.	Ativo	2.	Passivo																						
1.1	Ativo Circulante	2.1	Passivo Circulante																						
1.2	Realizável A Longo Prazo	2.2	Exigível A Longo Prazo																						
1.3	Ativo Permanente	2.3	Património Líquido																						
1.9	Contas de Ordem Ativas	2.9	Contas de Ordem Passivas																						
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidenciará as alterações verificadas no património, resultantes ou independentes da execução orçamental, e indicará o resultado patrimonial do exercício																								
Avaliações e Reavaliações	<ul style="list-style-type: none"> -Os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio do <i>Banco Central</i> vigente na data do balanço; -Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção; -Os bens em stock pelo preço médio ponderado das compras; -As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial; - Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis. 																								
Conta Geral do Estado	Evidenciar a execução orçamental, financeira e patrimonial, bem como apresentar o resultado do exercício e a avaliação do desempenho dos órgãos do poder central, regional e local e das instituições públicas																								
Regras da Conta Geral do Estado	-Deve ser elaborada com clareza, exactidão e simplicidade, de modo a possibilitar a sua análise económica e financeira;																								

Designação	Caraterísticas do STP
	<p>- Deve refletir a observância do grau de cumprimento dos princípios de regularidade financeira, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia na obtenção e aplicação dos recursos públicos colocados à disposição dos órgãos e instituições;</p> <p>- Deve ser elaborada com base nos princípios e regras de contabilidade geralmente aceites.</p>
Conteúdo	<p>Deve conter informações:</p> <p>a) Receitas cobradas e despesas pagas pelo Estado;</p> <p>b) Financiamento ao défice orçamental;</p> <p>c) Fundos de terceiros;</p> <p>d) Balanço do movimento de fundos entrados e saídos na Caixa do Estado;</p> <p>e) Activos e passivos financeiros e patrimoniais do Estado; e</p> <p>f) Adiantamentos e suas regularizações.</p>
Estrutura da Conta Geral do Estado	<p>a) O relatório do Governo sobre o resultado económico da gestão referente ao exercício.</p> <p>b) O financiamento global do Orçamento Geral do Estado, com discriminação da situação das fontes de financiamento;</p> <p>c) Os Balanços: Orçamental, Financeiro e Patrimonial;</p> <p>d) A Demonstração das Variações Patrimoniais;</p> <p>e) Os anexos às demonstrações financeiras; e</p> <p>f) O mapa dos activos e passivos financeiros existentes no início e no final do ano económico.</p>
Prazos	<p>1. O Governo deve apresentar ao Tribunal de Contas a Conta Geral do Estado, até ao dia 30 de Abril do ano seguinte àquele a que a referida conta respeite.</p> <p>2. O relatório e o parecer do Tribunal de Contas sobre a conta Geral do Estado devem ser enviados à Assembleia Nacional até ao dia 31 de Julho do ano seguinte àquele a que a Conta Geral do Estado respeite.</p> <p>A Assembleia da Nacional aprecia e aprova a Conta Geral do Estado, a partir da sessão seguinte à entrega do Relatório e Parecer do Tribunal de Contas.</p>

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.6 - Caraterísticas do subsistema de Património do Estado (SPE) de acordo com a Lei n.º 03/2007 (SAFE)

Designação	Caraterísticas SPE
Organização	Os órgãos do poder central, regional e local, bem como as instituições públicas que intervêm nos processos de administração e gestão dos bens do Estado
Competências	<p>a) Coordenar a gestão dos bens patrimoniais do Estado;</p> <p>b) Organizar o inventário dos bens imóveis do Estado;</p> <p>c) Elaborar anualmente o mapa de inventário físico consolidado e das variações dos bens patrimoniais do Estado;</p> <p>d) Proceder periodicamente ao confronto dos inventários físicos com os respectivos valores contabilísticos; e</p> <p>e) Propor normas e instruções regulamentares pertinentes sobre os bens patrimoniais do Estado.</p>
Património do Estado	
Objecto	A coordenação e gestão dos bens patrimoniais do Estado, a organização da

Designação	Caraterísticas SPE
	informação relativa à inventariação dos referidos bens e à elaboração do respectivo inventário
Princípios e Regras Específicos	<ul style="list-style-type: none"> a) Os bens de domínio público e os de domínio privado de uso especial do Estado são impenhoráveis e inalienáveis; b) Os bens patrimoniais do Estado são avaliados de acordo com critérios específicos a serem fixados pelo Governo; c) A aquisição e alienação de bens patrimoniais do Estado realizam-se por concurso público, ressalvando-se as excepções legais; e d) Os critérios e taxas de amortização e reintegração dos bens patrimoniais do Estado são objecto de legislação específica.
Variações Patrimoniais	Efeitos que produzam alterações ao património do Estado, tais como a obtenção e concessão de crédito, aquisição ou alienação e depreciação ou valorização dos bens patrimoniais do Estado

Fonte: Elaboração própria

Anexo C.7 - Caraterísticas do subsistema de Controlo Interno (SCI) de acordo com a Lei n.º 03/2007 (SAFE)

Designação	Caraterísticas SPE
Organização	Os órgãos do poder central, regional e local, bem como as instituições públicas que intervêm nos processos de administração e gestão dos bens do Estado
Competências	Compete aos órgãos do poder central, regional e local e as instituições públicas que integram o SCI exercer as actividades de verificação da aplicação dos procedimentos estabelecidos e o cumprimento da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia, tendo em vista a boa gestão na utilização dos recursos postos à disposição dos organismos do Estado
Controlo interno	
Objecto	<ul style="list-style-type: none"> a) Fiscalizar a correcta utilização dos recursos públicos e a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos; b) Garantir, através da fiscalização, a uniformização da aplicação das regras e métodos contabilísticos; e c) Verificar o cumprimento das normas legais e procedimentos aplicáveis; d) A verificação da legalidade dos actos e factos de execução orçamental, financeira e patrimonial será prévia, concomitante e subsequente.
Princípios e Regras Específicas	Princípios de independência e isenção e ainda pelos princípios e regra pelas organizações internacionais de auditoria aplicável
Prestação de Contas	Prestação de contas anual ou por motivo de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento e prestação de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos

Fonte: Elaboração própria

Anexo D - Questões de Investigação e Guião das entrevistas

Anexo D.1. Questões de Investigação e Guião das entrevistas

Questões Gerais	Questões Específicas	
Questões de Investigação	Questões de Entrevistas DCP	Questões de Entrevistas DO
1. Como é caracterizado o regime da contabilidade pública praticado em STP?	1. Gostariamos que efectuassem uma breve caracterização da contabilidade aplicada ao setor público deste país?	1. Quais são os procedimentos orçamentais e práticas no tratamento das informações para a posterior tomada de decisão por parte dos Governantes?
	1.1 Gostaria de compreender um pouco quais são os procedimentos orçamentais e práticas no tratamento das informações para a posterior tomada de decisão por parte dos Governantes?	1.2 O relato financeiro (sistema de contabilidade) é ainda elaborado em base de caixa? (caso não). Existe alguma acção no sentido de haver reformas para introduzir a base de acréscimo no relato financeiro?
	1.2 No que concerne ao trabalho desenvolvido pela DO, sobretudo de gestão orçamental, o relato financeiro (sistema de contabilidade) é ainda elaborado em base de caixa? (caso não). Existe alguma acção no sentido de haver reformas para introduzir a base de acréscimo no relato financeiro?	1.3 A questão do modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do setor público tem vindo a ganhar uma crescente relevância. Concorda? a) distinção entre a informação orçamental e financeira e se é entendida como tendo propósito e documentos e prestações de contas distintas? b) Entende que se deve manter a dualidade, e a lógica do acréscimo na ótica das Contas Nacionais? c) Como é preparada estas informações, em base de caixa e outra é preparada em base de acréscimo? d) Será que existe distinção das informações exigidas às entidades da administração públicas?
	1.3 Perante as alterações registadas nas últimas décadas ao nível económico-financeiro em geral, a questão do modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do setor público tem vindo a ganhar uma crescente relevância. Concorda?	1.4 Quais são as suas fontes de informação contabilística que têm recorrido para elaboração, a execução e o acompanhamento orçamental e depois, quais são os outputs que produzem a partir daí, considerando essas várias áreas que nos deu a entender que existem?
	1.4 Quais são as fontes de informação contabilística que têm recorrido para elaboração, a execução e o acompanhamento orçamental e depois, quais são os outputs que produzem a partir daí, considerando essas várias áreas que nos deu a entender que existem?	1.5 Para efectuarem a gestão orçamental, trabalham com informação detalhada ou agregada oriunda da administração central, local, autónomas e institutos públicos?
	1.5 Para efectuarem a gestão orçamental, trabalham com informação detalhada ou agregada oriunda da administração central, local, autónomas e institutos públicos?	2. Quais são os problemas mais frequentes deparados na fase de preparação, acompanhamento e execução orçamental?
	1.6 Quais são os problemas mais frequentes deparados na fase de preparação, acompanhamento e execução orçamental?	3. É salientada a necessidade da implementação de um sistema contabilístico que abranja as áreas orçamentais e financeiras/patrimoniais, que contemple todas as entidades, de modo a que o sistema informático da DO possa ser alimentado directamente pelas entidades. Existe este sistema na DO? Mas há que garantir a credibilidade da informação, de forma que possa ser validada
2. Quais são as reformas ao nível do sector público que têm adotado neste país?	1.7 É salientada a necessidade da implementação de um sistema contabilístico que abranja as áreas orçamentais e financeiras/patrimoniais, que contemple todas as entidades, de modo a que o sistema informático da DO possa ser alimentado directamente pelas entidades. Existe este sistema na DO?	
	2. Qual é a instituição ao nível nacional que se ocupa com a normalização da contabilidade pública?	
	3. Os procedimentos contabilísticos do setor público estão direccionados com foco para qual tipo de regime da contabilidade?	
3. Essas reformas estão em sintonia com as IPSAS?	4. Quais são as principais pressões que levaram a terem necessidade de reforma da contabilidade pública?	8. Quais são as principais pressões que levaram a terem necessidade de reforma da contabilidade pública?
	5. Quais são os obstáculos e/ou problemas que têm deparado na implementação da reforma da contabilidade pública, sobretudo a preparação das informações na base de acréscimo, no processo orçamental?	Quais são os obstáculos e/ou problemas que têm deparado na implementação da reforma da contabilidade pública, sobretudo a preparação das informações na base de acréscimo, no processo orçamental
4. Quais são as consequências que as adoções IPSAS podem trazer para estes dois países?	6. Quais são as principais atividades e transformações efetuadas em prol da reforma da contabilidade pública e se essas estão alinhadas à luz das IPSAS?	
	7. Relativamente à gestão orçamental, quais são as principais atividades e transformações efetuadas em prol da reforma da contabilidade pública e se essas estão alinhadas à luz das IPSAS?	
5. Como a implementação das IPSAS melhor poderia contribuir para o aumento dos utilizadores da informação contabilística, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos?	8. Quais são as instituições ao nível internacional que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS?	4. Quais são as instituições ao nível internacional que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS?
	9. O que esperam da reforma e da migração para as IPSAS?	5. Relativamente à gestão orçamental, quais são as principais atividades e transformações efetuadas em prol da reforma da contabilidade pública e se essas estão alinhadas à luz das IPSAS?
6. Qual o sistema contabilístico que melhor se adapta às exigências e necessidades à realidade de STP?	10. Quais são as instituições ao nível internacional que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS?	6. O que esperam da reforma e da migração para as IPSAS?

Fonte: Elaboração própria

Entrevista Direção de Contabilidade Pública

Nesta subsecção, apresentaremos os comentários/análise e a sumula das respostas das questões de entrevista feita na DC com o seguinte entrevistado:

Wagner Fernandes – Diretor da DC

Caracterização o regime da contabilidade pública praticado em STP

Analisaremos as respostas a primeira questão de pesquisa em que estão integradas também o primeiro grupo de questões de entrevista.

Relativamente à resposta a esta primeira questão, Fernandes destaca que o regime da contabilidade pública praticado em STP passou por uma evolução tendo-se iniciado no âmbito de reforma das finanças públicas no ano de 2005.

Precisamente em 2005, segundo este primeiro entrevistado, houve uma equipa de peritos financiados pelo Banco Mundial, vinda para fazer diagnóstico das finanças públicas de STP, tendo recomendado a necessidade de reformas, sobretudo da Contabilidade Pública. Portanto, deu-se início ao processo de reforma das finanças públicas e com ela a aprovação de um conjunto diplomas, reestruturações das orgânicas; foram criadas para o efeito quatro Direções, nomeadamente, do Orçamento, da Contabilidade Pública, do Tesouro e Património do Estado, que respondessem as exigências de então. Na fase de consolidação desta reforma, aprovou-se a lei n.º 3/2007 – que se trata do Sistema da Administração Financeira do estado (SAFE).

Refere Fernandes, que o marco do processo de consolidação desta reforma iniciada em 2005, foi de facto a aprovação da lei SAFE, tendo sublinhado o seguinte:

[...]” SAFE é o Sistema de Administração Financeira do Estado, este sistema tem um conjunto subsistemas, tem o subsistema de orçamento, tem o subsistema de tesouro, tem o subsistema da contabilidade pública, tem o subsistema do património do estado e tem o subsistema do controlo interno. Cada um dos subsistemas com a sua função, por isso, é que se criou aquelas Direções, de modo que cada uma das Direções ocupasse de cada um dos subsistemas do SAFE” [...].

Segundo afirmou Fernandes, a Contabilidade Pública praticada em STP é toda ela embebida no modelo brasileiro, conforme as recomendações extraídas da missão dos consultores do Banco Mundial (BM) em 2005. Acerca deste assunto, Fernandes comentou ainda:

[...] “Eles recomendaram que nós adotássemos o modelo brasileiro tendo em conta o seu nível de amadurecimento e de ser reconhecido ao nível internacional. Então, nós temos um sistema que infelizmente não está de todo ele alinhado às IPSAS, porque nós temos um modelo em que é de base de competência para as despesas, mas, no entanto, de base de caixa para as receitas. Portanto nós sabemos que tinha que ser em ambos os casos, tanto as receitas como as despesas tinham que ser de base de competência, no entanto, lá está, para quem não tinha nada, o primeiro passo foi dado, é bom dar um passo de cada vez, dá-se um passo e depois consolida-se ou depois pensa-se em dar o passo seguinte.” [...].

Após terem implementado algumas ações impulsionadas pelas recomendações e orientações do BM, que resultassem no início do processo de reforma das finanças públicas, voltada para à Contabilidade Pública, observa-se que se esteve perante uma necessidade de estarem alinhados ao que se pratica ao nível internacional. Portanto, num primeiro momento, o sistema da contabilidade pública de STP recentemente iniciado o processo de reforma, ainda estava distante de estar alinhado às IPSAS.

Entretanto, com a criação de uma nova estrutura orgânica nas finanças públicas de STP, como a da Direção da Contabilidade Pública (DCP) foi surgindo ambiente propício para a materialização de alguns requisitos para a reforma deste sector. Sobre esse assunto, Fernandes, comentou o seguinte:

[...] “A Direção da Contabilidade Pública é o órgão responsável pelo subsistema de Contabilidade Pública, entre outros, é responsável pela manutenção e gestão de todo o sistema contabilístico do Estado. Nós temos um plano de conta que foi aprovado pelo decreto n.º 21/2007 e também um regulamento do sistema contabilístico do Estado. São dois instrumentos que nós temos para fazer a gestão de finanças públicas. Porquê? Porque, lá está, a preocupação disso tudo é fornecer informação fidedigna e em tempo oportuno. E, no modelo antigo não era possível, então, portanto é a Direção da Contabilidade que passa a ter essa responsabilidade e para além de tudo garantir que essa informação seja fidedigna.” [...].

Os trabalhos em torno da estruturação de um regime de contabilidade pública, que respondesse às recomendações do BM, foram sendo implementadas ao longo dos anos e o SAFE só entrou em funcionamento em 2012, com o SAFE eletrónico (SAFE-e), acrescentou Fernandes:

[...] “O SAFE é um sistema de gestão orçamental, financeira e patrimonial do Estado com base na contabilidade. (...) Para além da relação de contas nós temos também as tabelas dos eventos. Portanto, o que é tabela dos eventos? Tabelas dos eventos são conjuntos de procedimentos em que já estão pré-definidos os lançamentos das contas, que conta debita-se e que conta credita-se, de modo a fazer o quê? De modo a padronizar os lançamentos e os procedimentos a nível dos intervenientes de gestão orçamental. Portanto, se tiver que fazer uma operação, é igual para todo mundo, portanto, os lançamentos contabilísticos de contas a creditar e debitar é igual. Quem é que faz isso? É o evento, eu quando tenho o evento, são lançamentos pré-definidos e isso tudo faz parte do nosso plano de contas.” [...].

Portanto, o processo de reforma iniciado em 2005 decorreu de forma gradual, tendo um momento importante em 2012 que foi a criação de um software (SAFE-e) que permitisse um registo informático das operações contabilística padronizadas para os intervenientes. Segundo Fernandes, no decorrer dessa trajetória de implementação da reforma da Contabilidade Pública, alguns obstáculos e/ou problemas foram surgindo, “mas é normal de implementação de qualquer sistema, mas, entretanto, tem sido operacional. E, já tivemos muitas avaliações de meio percurso da reforma e todas elas confirmaram que de fato foi um ganho muito positivo para o Estado, a implementação do SAFE”.

Em suma, o regime de Contabilidade Pública praticado em STP é caracterizado por passar por uma evolução ao longo do tempo, pressionado por parceiros internacional (BM), iniciaram o processo de reforma a fim de estarem aliados as melhores práticas. Dentre as várias movimentações que visavam a

responder as recomendações do BM, destaca-se a criação de legislações, normas e procedimentos, sistemas informáticos e reestruturação dos sectores das finanças públicas. Para concluir o regime de contabilidade pública de STP, através desta reforma passou a ser misto, ou seja, base de competência para as despesas e base de caixa para as receitas.

Adoção de reformas ao nível do setor público

No que se refere a esta segunda questão de investigação, o entrevistado sublinha, “houve um conjunto de reforma que se fez, aprovou-se um conjunto de leis e decretos-leis; criou um conjunto de Direções nomeadamente, de Orçamento, Contabilidade Pública, Tesouro e Património do Estado, de modo a ir de encontro aquela reforma. Aquela reforma está em fase de consolidação e o produto final disso tudo foi o SAFE que foi aprovado através da lei n.º 3/2007.”.

Segundo o entrevistado com a aprovação da lei do SAFE, criou-se um plano de conta que foi aprovado pelo decreto n.º 21/2007 e também um regulamento do sistema contabilístico do Estado, com o objetivo de fornecer informação fidedigna e a tempo oportuno. Fernandes acrescentou:

[...] “As melhorias foram sendo bem acolhidas por parte dos utilizadores da informação gerada pela contabilidade pública, o qual uma das principais atividades e transformações efetuadas em prol da reforma da contabilidade pública foi que “precisamente nós passamos a prestar contas, após um interregno de quase 20 anos. Nós passamos a apresentar as contas de final do ano, conta geral do Estado, porque já temos um sistema que fornece essas informações, que é o SAFE-e.” [...].

Acerca das reformas ao nível do setor público que têm implementado neste país começaram pela execução das recomendações aludidas da missão técnica do BM e segundo concluiu Fernandes.

Conforme refere o entrevistado, quando se iniciou a reforma, surgiram “algumas complicações, mas é normal de implementação de qualquer sistema, mas, entretanto, tem sido operacional.”.

A nível da realidade de STP, a instituição que se ocupa com a normalização da Contabilidade Pública é o Ministério das Finanças, especificamente na sua DCP, a “lei da SAFE diz que a DCP é o órgão central da Contabilidade Pública que emite todas normas da Contabilidade Pública, logo é nossa responsabilidade.”.

Reformas estão em sintonia com as IPSAS

Conhecer até que ponto as reformas registadas no sector da Contabilidade Pública de STP estão em sintonia com as IPSAS, constitui a terceira questão de investigação e cabe destacar as mudanças que foram acontecendo neste país como a criações de leis, normas e reorganização estrutural, de certo modo não estavam em sintonia com as IPSAS.

A respeito deste assunto, Fernandes refere, “essas normas e, não se confundem com as IPSAS, quando digo normas, são normas e procedimentos para gestão orçamental e financeira e patrimonial.

Cabe a Direção de Contabilidade Pública emitir essas normas, também é verdade, ouvindo outros intervenientes, outros órgãos que também são responsáveis por outros subsistemas do SAFE.”.

A emissão dessas normas e procedimentos é apenas uniforme para os organismos de administração central utilizam o SAFE. E para aqueles, como a administração local e indireta, que não utilizam o SAFE, as consolidações das informações são processadas por meio de um software diferente e apenas as de categoria orçamental. Fernandes refere:

[...] “é um mecanismo muito complicado para alguém tentar fazer num outro software ou excel é complexo. Entretanto o que eles fazem é simplesmente por enquanto é a gestão orçamental utilizando o classificador de receita e despesa, mas todo o resto do plano de contas ainda não é utilizado. Mas, há uma preocupação nossa depois de consolidar, de facto, a Administração Central, descentralizar o SAFE para todos esses serviços de modo que todo o mundo pudesse usar o SAFE-e. SE tiver todo mundo a utilizar o SAFE-e, todo mundo passará a usar o mesmo procedimento e as mesmas normas.” [...].

Portanto frisou Fernandes, acerca dos procedimentos do regime contabilísticos do setor público são-tomense:

[...] “estão direcionados com foco no regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas para a Administração Central. Enquanto os Serviços e Fundos Autónomos, a Região Autónoma do Príncipe e os Governos Locais não utilizarem o SAFE-e não poderemos falar de regime de contabilidade, porque até hoje adotaram apenas a gestão orçamental.” [...].

[...] “estão direcionados com foco no regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas para a Administração Central. Enquanto os Serviços e Fundos Autónomos, a Região Autónoma do Príncipe e os Governos Locais não utilizarem o SAFE-e não poderemos falar de regime de contabilidade, porque até hoje adotaram apenas a gestão orçamental.” [...].

A forma de fazer Contabilidade Pública em STP segundo comentou Fernandes, iniciou com a reforma da contabilidade a partir de 2005 e continua até hoje. “Portanto, não tínhamos contabilidade pública, nós tínhamos uma gestão orçamental simplesmente”. Após a implementação do SAFE sublinha Fernandes, “o paradigma muda totalmente, foi um grande ganho que tivemos, portanto passamos a ter a figura da contabilidade.”, começa a prestar contas e disponibilizar informações para tomada de decisão,” (...) mais também para organismos internacionais, o tribunal de contas e para a sociedade civil também.” Fernandes respondeu:

[...] “Para além da conta geral do Estado, somos obrigados a elaborar relatório trimestral de execução orçamental e financeira e ele é publicado no *site* do ministério das finanças, de modo que a própria sociedade civil tome conhecimentos do que é feito com o imposto que ela paga. Essa é a grande reforma que se fez. E, o que nós estamos a fazer para alinhar às IPSAS? A nível de prestação de contas: para a conta de 2014 que nós estamos a elaborar agora e está na finalização, nós já estamos a alinhar alguns demonstrativos aos que são recomendados pelas normas internacionais.” [...].

[...] “Para além da conta geral do Estado, somos obrigados a elaborar relatório trimestral de execução orçamental e financeira e ele é publicado no *site* do ministério das finanças, de modo que a própria sociedade civil tome conhecimentos do que é feito com o imposto que ela paga. Essa é a grande reforma que se fez. E, o que nós estamos a fazer para alinhar às IPSAS? A nível de prestação de contas: para a conta de 2014 que nós estamos a elaborar agora e está na finalização, nós já estamos a alinhar alguns demonstrativos aos que são recomendados pelas normas internacionais.” [...].

Em termos dos demonstrativos financeiros produzidos pelo setor da Contabilidade Pública de STP, sublinhou alguns deles estão dentro do padrão estabelecido pelas normas internacionais. Assim sublinhou:

[...]”Temos uma demonstração de fluxo de caixa, que infelizmente chamávamos de balanço financeiro, mas que, entretanto, alinhado com a demonstração de fluxo de caixa, simplesmente só o alteramos nome. E para alinharmos as normas internacionais tivemos, lá está, uma das melhorias que fizemos, apenas mudar o demonstrativo de nome.” [...].

[...]”Temos uma demonstração de fluxo de caixa, que infelizmente chamávamos de balanço financeiro, mas que, entretanto, alinhado com a demonstração de fluxo de caixa, simplesmente só o alteramos nome. E para alinharmos as normas internacionais tivemos, lá está, uma das melhorias que fizemos, apenas mudar o demonstrativo de nome.” [...].

Ao longo da sua entrevista, Fernandes comentou ainda:

[...]” Nós devíamos apresentar um balanço patrimonial, mas dado o nível de maturidade das nossas reformas, mas a estrutura desenvolvida, é um modelo do que nós esperamos vir a ser um balanço patrimonial no futuro. Também temos uma demonstração das variações patrimoniais. São documentos que passamos a elaborar e constam na conta de 2014. São demonstrativos que outrora não eram apresentados, mas como a reforma é recente e ainda não temos a parte do inventário dos bens físico do Estado desenvolvido, fica difícil apresenta-los. Portanto, nós estávamos muito focados na execução orçamental e financeira. A vertente a patrimonial ainda é incipiente porque a Direção de Património também é nova e há um trabalho todo ele de inventariação e cadastro dos bens do Estado, só depois estas informações estarem configurados é que passaríamos a fazer um balanço patrimonial de verdade.” [...].

Para concluir, STP tem uma estrutura daquilo que vem a ser o documento com os principais itens disponível, principalmente os ativos circulantes, as participações do Estado nas empresas, os passivos

que, basicamente são os ativos e passivos financeiros e “(...) estes aqui nós já incorporamos no demonstrativo, ficando a aguardar outras informações que virão do património físico”. Portanto, essas constituem algumas ações da DC em prol da reforma deste sector, entretanto algumas instituições ao nível internacional que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS, concluiu Fernandes, tal como “o BM, Banco Africano de Desenvolvimento (BAD), a União Europeia e o próprio Governo de STP também tem gastado muito dinheiro nesta reforma.”.

Consequência que a adoção das IPSAS pode trazer para STP

Relativamente às consequências que a adoção das IPSAS pode trazer para STP, ou seja, o que é esperado da reforma e da migração para adoção dessas normas, Fernandes respondeu o seguinte:

[...]” Eu sou de opinião que devíamos primeiro consolidar o que temos. Migrar para as IPSAS hoje para nós, eu vejo ainda como uma miragem. Porque há muitos aspetos que precisamos melhorar e eu acho que só depois de nós melhorarmos aqueles aspetos, sim podemos pensar em IPSAS. Não obstante, se houver um outro aspeto que dê já para alinhar as IPSAS, tudo bem-faremos. Mas, entretanto, nós criamos uma espécie de comité para estabelecer normas de contabilidade aplicada ao sector público alinhada às IPSAS ainda vai levar algum tempo.” [...].

Conforme se pode notar da resposta do entrevistado, STP já deu o primeiro passo, que é reconhecer a necessidade de reforma, tendo desta forma implementado algumas reformas, entretanto, existem ainda aspetos a serem melhorados da atual realidade do regime de Contabilidade Pública de STP e posteriormente, darem início à adoção das IPSAS. Acrescentou ainda, tem alguns aspetos do IPSAS pode-se adotar ou seja, o fato de já terem melhorado algumas demonstrações financeiras e introduzidas outras como o fluxo de caixa. Assim, alguns trabalhos deverão ser feitos a fim de se criar melhores condições para a migração para as IPSAS.

Ao referir alguns aspetos a serem melhorados da atual realidade de STP, Fernandes destaca o seguinte:

[...]”É a cultura, a prática, principalmente a prática, como é uma coisa nova há sempre tendência resistência. (...) Portanto que eu pude constatar é nós não temos uma definição clara do que é estrutura da administração, qual é a estrutura do sector público de STP. Fez-se muitas normas, mas não se especificou o âmbito de aplicação, mas *okay*, como não existe uma estrutura do Sector Público em STP definida [...].”

Sobre estes aspetos Fernandes acrescentou, a necessidade de estar definida com clareza o perímetro de abrangência da Contabilidade Pública, o qual sublinhou:

[...]”Quais são os órgãos que estão dentro da e Administração Pública em STP? Creio que isto não está escrito, então perde-se o foco de qual é o perímetro da Contabilidade Pública em STP. E isto também é um dos obstáculos. Outro obstáculo precisamente a parte do património do Estado que é todo ainda incipiente e está em fase de crescimento e maturação e então fica a faltar informações da parte do património para nós termos um balanço do Estado com informações consistentes. [...].”

Sabendo da importância que a reforma e a adoção das IPSAS poderão trazer para a realidade de STP, num contexto em que, segundo Fernandes “a nível do nosso orçamento de investimento cerca de 90% (é crónico) dele é financiado por recurso externo”, é de todo o interesse dos decisores encetarem esforços para que esta migração se torne real, já que os parceiros internacionais também têm estado a pressionar o Governo para este efeito, Fernandes concluiu:

[...]”E, então se não termos um sistema de gestão de finanças públicas sólido e confiável, claro que nós transmitimos uma desconfiança para os parceiros. Portanto, foi recomendação dos mesmos parceiros, de forma a reforçar a nossa capacidade institucional a nível das nossas finanças públicas para que nós possamos conseguir angariar mais fundos. E, repara, antigamente o Banco Mundial e a União Europeia faziam ajuda a STP mais fora do orçamento, precisamente porque eles não confiavam nas nossas finanças públicas. Então nós tivemos esta pressão de mudar e mudamos graças a Deus e esses parceiros em vez de fazerem ajuda fora do orçamento, hoje fazem ajudas dentro do orçamento. Portanto foi mais pressão externa, porque também essa reforma, foi uma reforma que requeria muito dinheiro e eles predispuseram em financiar e portanto fizemos. [...]”

A contribuição das IPSAS para o aumento dos utilizadores da informação contabilística

Relativamente a esta questão de pesquisa, em resposta o primeiro entrevistado referiu que, reconhece-se os ganhos que tanto a reforma como a migração para uma contabilidade pública moderna e internacional, com adoção para as normas do IPSAS, poderá trazer para STP, onde por um lado, há que se criar de condições que permitam melhorar alguns aspetos dentro da atual realidade de STP e posteriormente migrar-se-ia para a implementação das IPSAS.

Nesta senda, os resultados esperados seriam de facto, a contribuição para o aumento dos utilizadores da informação contabilística, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.

O sistema contabilístico que melhor se adapta às exigências e necessidades à realidade de STP

A resposta a esta questão será apresentada num outro capítulo do trabalho, aonde após se congregarem todos os resultados obtidos com este estudo, ou seja, conhecer de facto as exigências e necessidades existentes no regime de contabilidade pública de STP e com base neste apresentar um modelo que melhor se adapta à realidade deste país.

2. Entrevista Direção do Orçamento

Após a realização da entrevista na DC, eis que se passou a segunda fase das entrevistas, na necessidade de se entender de forma pormenorizada aspetos específicos do regime de contabilidade pública de STP, para tal foi realizada entrevista na DO.

Entretanto, dado ao conteúdo das questões de entrevista para a DO, e a especificidades destas, o Diretor da DO – Sr. Genésio da Mata, sugeriu que a entrevista fosse feita com o Sr. Cislau Costa – Especialista em Contabilidade Pública. Nesta subsecção, apresentaremos os comentários/análise e a sumula das respostas das questões de entrevista direcionada à DO com o seguinte entrevistado:

Cislau Costa – Especialista em Contabilidade Pública

Um dos objetivos deste estudo é de conhecer o ponto de situação da reforma da Contabilidade Pública são-tomense e se estas estão de acordo com as IPSAS. Tendo em conta que um dos papéis da DO é de elaborar, executar e controlar o processo orçamental, estabelecendo os instrumentos de controlo das finanças públicas e produção de informação útil e consistente destinada a tomada de decisão e sendo, o Orçamento Geral do Estado o principal instrumento de ação de qualquer Governo, a sua gestão pressupõe, adoção de procedimentos capazes de desenvolver um trabalho eficiente. Portanto, uma entrevista na DO, permitirá recolhermos mais informações para responder as questões de investigação deste estudo.

Os procedimentos orçamentais e práticas no tratamento das informações

Nesta secção salienta-se que o entrevistado, começou por fazer uma breve explanação acerca das funções da DO e a sua sintonia com a DCP, afirmando o seguinte:

[...] “A Direção da Contabilidade Pública (DCP) e a Direção do Orçamento (DO) funcionam em sintonia, tendo por base um vasto leque de normativos, com particular destaque a lei SAFE n.º 3/2007, o plano de contas que foi aprovado pelo decreto n.º 21/2007, também um regulamento do sistema contabilístico do Estado, a tabela das operações financeiras (TOFE), o Manual de Estatísticas das Finanças Públicas de 1984, 2001 e 2014 e o sistema informático – SAFE-e. A DC tem o papel de fornecer o suporte contabilístico a todos os subsistemas que compõem o SAFE-e, bem como, de fazer o acompanhamento preventivo, o controlo da execução orçamental, financeira e patrimonial do Estado e do manuseamento em cumprimento da lei. [...]”

De olhos postos a atual conjuntura económica e financeira mundial em que se verifica os crescentes avanços ocorridos a nível da contabilidade pública. Possuir um modelo de Contabilidade Pública detentor de procedimentos orçamentais e as práticas no tratamento das informações com técnicas modernas e internacionalizadas capazes de desenvolver um trabalho eficiente, é garante de sucesso da administração pública.

Portanto, a nível de STP o trabalho desenvolvido pela DO é de gestão orçamental, onde o relato financeiro (sistema de contabilidade), segundo o entrevistado é elaborado seguindo um “regime misto composto pela base de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas. Para o efeito, existem algumas ações no sentido de haver reformas para introduzir a base de acréscimo no relato financeiro, entretanto ainda num estado muito embrionário.”

A problemática dada ao tipo de modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do setor público, também tem vindo a ganhar relevância por parte de STP. Para tal o entrevistado partilha da

opinião que se deverá ter uma clara distinção entre (Regime de contabilidade Base de Caixa) e financeira (Regime de contabilidade Base de Acréscimo) e ser entendida como tendo propósitos, documentos e prestações de contas distintas. Onde sublinhou, “esta distinção vai permitir obter informação diferente para ajudar em diferente forma de tomada de decisão, ou seja, informação na visão orçamental para a tomada de decisão de ponto de vista orçamental e financeira (patrimonial) para a tomada de decisão financeira.”. Acerca deste assunto, acrescentou ainda, “nesta ótica se estaria a permitir que houvesse uma verdadeira contabilidade com abrangência desde ponto de vista de controlo do património com o output para todas as áreas necessárias.”.

Costa ressalta ainda que a Contabilidade Pública em STP, se encontra na sua fase embrionária, estando a nível do Governo Central a através do SAFE-e com perspectivas de se estender às Camaras Distritais, RAP, Serviços e Fundos Autónomos.

No que se refere a preparação das informações, com as suas fontes de informação contabilística que têm recorrido para elaboração, a execução e o acompanhamento orçamental, destaca “além do mapa de execução orçamental, temos o fluxo de caixa, mapa de variações patrimoniais. As fontes de informação contabilística são os factos que ocorrem no processo de execução da despesa e receita no SAFE-e e outras que ocorrem fora do sistema.”.

Para efetuarem a gestão orçamental, conciliam as informações detalhadas e agregadas dependendo da situação oriundas da administração central, local, autónomas e institutos públicos. Entretanto existem alguns aspetos que Costa sublinhou:

[...]”O SAFE-e só abrange a Administração Central do Estado. Os Serviços e fundos autónomos, o Governo Regional e o Governo local ainda não estão dentro do perímetro do SAFE-e. Assim, relativamente à proveniência dessas informações, dentro do sistema SAFE-e são apenas as da administração central, pois esta está sobre o domínio e/ou controlo total da DC. E, as da administração local, autónoma e institutos públicos, são compiladas fora do sistema. E, no final do período efetua-se as contas consolidadas contemplando todas as informações detalhadas oriundas da administração central, local, autónomas e institutos públicos. [...]”

Para concluir, a consolidação dos dados é feita após terminarem de recolher todas as informações detalhadas e agregadas geradas dentro e fora do sistema SAFE da administração central (dentro) e dos outros organismos autónomos, local e regional (fora). A informação completa de toda a Administração Pública ainda não é validada automaticamente e periodicamente efetuam-se ajustamentos e consolidação de toda a Conta Nacional.

Problemas mais frequentes deparados na fase de preparação, acompanhamento e execução orçamental

Acerca da resposta à esta questão Costa comentou, “é da competência da DO preparar o OGE e a DC proceder o acompanhamento e a execução orçamental. Nesta senda, os problemas mais frequentes

deparados na fase de acompanhamento e execução orçamental é o manuseamento operacional do SAFE-e por parte dos agentes das Direções Administrativas e Financeiras (DAF).”.

É salientada a necessidade da implementação de um sistema contabilístico que abranja as áreas orçamentais e financeiras/patrimoniais, Costa acrescentou:

[...]”O SAFE-e é um sistema de gestão orçamental, financeira e patrimonial do Estado com base na contabilidade. Estando composta pelos subsistemas de contabilidade, tesouro, orçamento e patrimonial. Ou seja, existe um subsistema de orçamento no SAFE-e. O SAFE-e é gerido por meio de uma hierarquia, composta pela *unidade central* constituída pela direção de contabilidade, tesouro, orçamento e patrimonial; *unidade sectorial* constituída pelas DAFs e a *unidade Gestora* constituída pelas UG. Existe a validação das informações e é credível. Criou-se também eventos contabilísticos no final do exercício a fim de acertar as informações [...]”.

Portanto, para o caso de STP, atualmente esse sistema contempla apenas a Administração Central. E o SAFE-e - subsistema da DO possa ser alimentado diretamente pela Administração Central, entretanto as restantes entidades que compõem a Administração Pública ainda é feito de forma indireta.

Principais atividades e transformações na gestão orçamental efetuadas em prol da reforma da Contabilidade Pública e seu alinhamento à luz das IPSAS

O entrevistado sobre esta questão respondeu “a implementação do IPSAS em STP, implicaria muitas ações e reformas, o processo de conversão não se dá de uma hora para outra. Entretanto, atualmente, realizamos formações do pessoal técnico da DC nesta matéria ligada às IPSAS.”

Costa comentou:

[...]”A reforma e a migração para as IPSAS constituem um caminho longo. a migração para as IPSAS pressupõe mudanças de muitas coisas sobretudo a preparação do RH, a organização, adaptação das bases preliminares e as informações patrimoniais. Com a migração para as IPSAS o Estado poderia fornecer informações mais precisas sobre a mensuração de bens patrimoniais e de custos dos serviços públicos. A contabilidade aplicada ao setor público é de suma importância, pois ela controla, registra e interpreta os fenômenos que afetam o orçamento, as finanças e o patrimônio de cada entidade pública. A migração permite a convergência aos padrões internacionais, possibilita a comparação entre as demonstrações contabilísticas e logo permite que os nossos parceiros internacionais possam fazer melhor leitura das nossas contas. [...]”.

Portanto as principais pressões que levaram a terem necessidade de reforma da Contabilidade Pública e alinhadas aos padrões internacionais, Costa afirma “sobretudo, somos pressionados pelos parceiros internacionais e a necessidade de formações em torno das melhores práticas da contabilidade pública.”

Para concluir, Costa salientou “um dos maiores obstáculos na senda da Reforma se prende com os próprios diplomas que dão todo o suporte legal ao processo de Contabilidade Pública e (esses não são vigentes e não se alinham com as praticas da contabilidade pública aceites) pois atualmente usamos o regime misto, em que para as despesas - de compromisso e as receitas - de caixa.”. Costa pontou que a

nível internacional as instituições que têm auxiliado no processo de reforma da contabilidade pública e de migração para as IPSAS “Somos auxiliados pelos parceiros internacionais como o FMI, BAD, E.U. e o B.M.”.

Acerca de tudo quanto foi apresentado, foi possível identificar algumas ações da Administração Pública de STP com vista à reforma do sector público, especificamente a reforma da Contabilidade Pública alinhada às IPSAS, tendo iniciado no ano de 2005, por meio de pressões dos parceiros internacionais. Esta reforma iniciada, permitiu que o país desencadeia-se algumas ações com vista a adequar a sua atual realidade com o que se pratica à nível internacional e respondesse as recomendações externas, passando por aprovar legislações e normativos como a Lei SAFE n.º 3/2007, o plano de contas que foi aprovado pelo decreto n.º 21/2007, também um regulamento do sistema contabilístico do Estado, a tabela das operações financeiras (TOFE), o Manual de Estatísticas das Finanças Públicas de 1984, 2001 e 2014 e o cria-se sistema informático – SAFE-e.

Os entrevistados nas suas explicações, foram unânimes em dizer que antes a Contabilidade Pública de STP era toda ela feita através do regime à base de caixa. E, após as movimentações iniciadas em torno da reforma do setor da Contabilidade Pública, esta passou a ser em regime misto como sendo a base de caixa para as receitas e de acréscimo para as despesas.

Nesta senda, os entrevistados partilham da mesma opinião que a reforma da Contabilidade Pública em STP é recente e está na sua fase embrionária, e encontra-se a nível do Administração Central a através do SAFE-e, pois, este sistema informático ainda não está disponível para outras instituições local, regional e outros institutos públicos, entretanto, existe uma perspectivas de se estender às Camaras Distritais, Região Autónoma, Serviços e Fundos Autónomos.

Quanto à adoção das IPSAS a fim de estarem alinhados aos padrões internacionais de Contabilidade Pública, trata-se de um assunto que faz parte da agenda dos decisores, dado às pressões e orientações tidas dos parceiros internacionais, bem como os obstáculos diários enfrentados pelos fazedores e utilizadores das informações contabilística e financeira. Para tal, deram início a capacitação dos recursos humanos dos sectores ligados a esta área acerca das normas internacionais de Contabilidade Pública.

Os entrevistados reconhecem a importância da reforma e a adoção das IPSAS para a mudança do regime da Contabilidade Pública de STP, pois melhor poderia contribuir para o planeamento económico, fornecer informações mais precisas sobre a mensuração de bens patrimoniais e de custos dos serviços públicos, o aumento dos utilizadores da informação contabilística, a eficácia e eficiência das organizações públicas, o controlo e avaliação da gestão dos recursos públicos.