



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Uma perspetiva institucional sobre a mudança da contabilidade pública em Portugal: do POCP ao SNC-AP

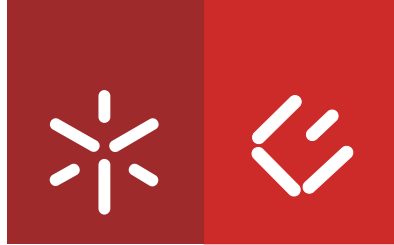
Susana Maria de Oliveira e Silva

Susana Maria de Oliveira e Silva

Uma perspetiva institucional sobre a mudança da contabilidade pública em Portugal: do POCP ao SNC-AP

UMinho | 2023

fevereiro de 2023



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Susana Maria de Oliveira e Silva

**Uma perspetiva institucional sobre a mudança
da contabilidade pública em Portugal:
do POCP ao SNC-AP**

Tese de Doutoramento
Doutoramento em Ciências Empresariais

Trabalho realizado sob orientação da
Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues
e da
Professora Doutora Marta Guerreiro

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



**Atribuição
CC BY**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Agradecimentos

A realização desta tese teve durante os últimos anos apoio de algumas pessoas muito importantes, com impacto na minha vida e as quais nunca irei esquecer.

Em primeiro lugar as minhas orientadoras, Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues e a Professora Doutora Marta Guerreiro, cujo apoio durante todo o meu percurso foi fundamental para o culminar deste trabalho. A disponibilidade demonstrada, os aconselhamentos e a amizade.

Ao colega Mário Basto por todo o apoio prestado.

À Dr.^a Manuela Malheiro e Dr. Henrique.

Às entidades que demonstraram disponibilidade para responder ao questionário, fundamental para a concretização desta tese.

Ao meu filho pelo seu amor.

Aos amigos que de uma forma ou de outra contribuíram para a concretização deste meu objetivo.

À família, pelo apoio, incentivo e carinho manifestado durante estes anos.

A todos o meu muito obrigada!

Declaração de integridade

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Uma perspetiva institucional sobre a mudança da contabilidade pública em Portugal: do POCP ao SNC-AP

Resumo

O objetivo geral desta tese é estudar a evolução da contabilidade pública em Portugal e o processo de mudança do setor público português das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade pública. Numa primeira fase, é realizado um enquadramento da teoria institucional, utilizada como lente teórica nesta tese, e na análise da evolução histórica da contabilidade pública em Portugal. Ainda na revisão da literatura é efetuada uma análise de estudos que abordam a adoção e implementação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) em vários países, e do contexto político-económico que marcou o desenvolvimento do Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Numa segunda fase, após apresentadas a metodologia e as hipóteses de investigação, são desenvolvidos três modelos para analisar e explicar o grau de preparação das entidades públicas para adotar o novo normativo, em janeiro de 2018: o modelo das pressões institucionais, o modelo que aborda as respostas estratégicas às pressões institucionais definido por Oliver (1991), e o modelo das lógicas institucionais. O questionário foi o principal método de recolha de informação, tendo-se obtido 229 respostas.

Os resultados mostram que a preparação para adotar o SNC-AP foi influenciada por pressões normativas, evidenciadas pelo nível de habilitações académicas dos profissionais responsáveis pela implementação do SNC-AP, e por pressões miméticas na medida em que as entidades tentam imitar as práticas contabilísticas de outras entidades consideradas com as melhores práticas no subsetor. No que se refere às estratégias que influenciam o grau de preparação, os resultados evidenciaram que os ganhos de legitimidade, a consistência, o constrangimento, o controlo, a incerteza e a interconetividade influenciaram o grau de preparação para o SNC-AP. Quanto às lógicas institucionais, os resultados demonstram que o grau de preparação foi influenciado por diversas lógicas de atuação, nomeadamente pela lógica híbrida, de contabilidade financeira, lógica educacional, e lógica setorial, no caso dos serviços integrados e da administração local.

Palavras-chave: Contabilidade pública, IPSAS, Setor público, SNC-AP, Teoria institucional.

An institutional perspective on the public sector accounting change in Portugal: from POCP to SNC-AP

Abstract

The general purpose of this thesis is to study the evolution of public accounting in Portugal and the process of change in the Portuguese public sector from national standards to international public accounting standards. Firstly, it is presented the theoretical framework, both of institutional theory, used in this thesis both as theoretical lens, and in the analysis of the historical evolution of the public sector accounting in Portugal. Also in the literature review, an analysis is carried out of studies that address the adoption and implementation of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in various countries, and the political-economic context that influenced the development of the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP).

Then, after presenting the methodology and research hypotheses, three models are developed to analyze and explain the degree of preparation of public entities to adopt the new regulation, in January 2018: the model of institutional pressures, the model that addresses the strategic responses to institutional pressures defined by Oliver (1991), and the model of institutional logics. The questionnaire was the main method of collecting information, and 229 responses were obtained.

Results reveal that the preparedness to adopt the SNC-AP was influenced by normative pressures, evidenced by the level of academic qualifications of the professionals responsible for the implementation of the SNC-AP, and by mimetic pressures as the entities try to imitate the accounting practices of other entities considered to have the best practices in the subsector. Regarding the strategies that influence the degree of preparedness, the results confirm that gains in legitimacy, consistency, constraint, control, uncertainty, and interconnectivity influenced the degree of preparation for the SNC-AP. As for the institutional logic, the results show that the degree of preparedness was influenced by different logics of action, namely by the hybrid logic, financial accounting, educational logic, and sectorial logic, in the case of integrated services and local administration.

Keywords: Public Accounting, IPSAS, Public Sector, SNC-AP, Institutional theory.

Índice

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Declaração de integridade	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Índice de Tabelas	xi
Lista de siglas e acrónimos.....	xvi
Dedicatória.....	xx
Introdução.....	1
Enquadramento geral	1
Motivações da investigação.....	3
Objetivos, questões de investigação e metodologia	3
Contributos esperados da investigação.....	4
Estrutura da tese	5
Capítulo 1 – A Teoria Institucional no processo de mudança da contabilidade	7
1.1 Introdução.....	7
1.2 Noções fundamentais da Teoria Institucional.....	7
1.3 Novas abordagens da Teoria Institucional.....	12
1.3.1 A agência e o comportamento estratégico	12
1.3.2 As lógicas institucionais	18
1.4 A aplicação da Teoria Institucional no estudo da adoção das IPSAS	20
1.4.1 Argumentos institucionais que explicam a adoção das IPSAS	20
1.4.2 A adoção das IPSAS pelos países explicada pela Teoria Institucional	24
1.5 Conclusão	36
Capítulo 2 – Evolução da contabilidade pública à Luz da Teoria Institucional	38
2.1 Introdução.....	38
2.2 Período pré-publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública	38
2.3 Período da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública	47
2.4 A influência internacional no SNC-AP em Portugal.....	50
2.5 Período da publicação do SNC-AP em Portugal	54
2.6 Conclusão	58

Capítulo 3 – Estudos prévios sobre a adoção das IPSAS que não usam a lente da Teoria Institucional	59
3.1 Introdução.....	59
3.2 Estudos prévios sobre a adoção das IPSAS	59
3.3 Conclusão	67
Capítulo 4 - O contexto Institucional	68
4.1 Introdução.....	68
4.2 A Crise das Dívidas Soberanas.....	68
4.3 Portugal no período de 2015 a 2019 – Mudança partidária.....	78
4.4 Conclusão	83
Capítulo 5 – Hipóteses de investigação	85
5.1 Introdução.....	85
5.2 Hipóteses de investigação.....	85
5.2.1 Hipóteses relacionadas com as pressões institucionais	85
5.2.1.1 Isomorfismo coercivo e o grau de preparação	85
5.2.1.2 Isomorfismo normativo e o grau de preparação.....	87
5.2.1.3 Isomorfismo mimético e o grau de preparação.....	88
5.2.2 Hipóteses do modelo de Oliver (1991)	89
5.2.2.1 A legitimidade e o grau de preparação	89
5.2.2.2 A eficiência e o grau de preparação	90
5.2.2.3 A multiplicidade dos constituintes e o grau de preparação.....	91
5.2.2.4 A dependência de recursos dos constituintes e o grau de preparação.....	91
5.2.2.5 A consistência das pressões com os objetivos organizacionais e o grau de preparação	92
5.2.2.6 Grau de constrangimento decorrente das IPSAS e o grau de preparação	93
5.2.2.7 A eficácia dos sistemas de <i>enforcement</i> e o grau de preparação	94
5.2.2.8 A difusão das IPSAS a nível internacional e o grau de preparação.....	94
5.2.2.9 A incerteza e o grau de preparação.....	95
5.2.2.10 A interconetividade e o grau de preparação.....	96
5.2.3 Hipóteses do modelo das Lógicas Institucionais	97
5.2.3.1 A lógica das IPSAS	97
5.2.3.2 Lógica híbrida do setor público	98
5.2.3.3 Lógica da competitividade	99
5.2.3.4 Lógica da contabilidade financeira	100

5.2.3.5 Lógica de grupo.....	100
5.2.3.6 Lógica Educacional.....	101
5.2.3.7 Comunidade e lógica setorial.....	101
5.3 Conclusão sobre as hipóteses formuladas.....	103
Capítulo 6 – Metodologia.....	105
6.1 Introdução.....	105
6.2 Descrição do estudo - Objetivos do estudo.....	106
6.3 Instrumentos de recolha de dados - O questionário.....	106
6.4 População e amostra / Análise da representatividade.....	107
6.5 Definição das variáveis.....	108
6.5.1 Variável dependente – O grau de preparação das entidades públicas.....	108
6.5.2 Variáveis independentes.....	109
6.6 Modelos de análise.....	115
6.7 Procedimentos estatísticos utilizados.....	116
6.8 Conclusão.....	116
Capítulo 7 – Análise e discussão dos resultados.....	118
7.1 Introdução.....	118
7.2 Análise descritiva.....	118
7.2.1 Análise descritiva das variáveis relativas à preparação das entidades.....	118
7.2.1.1 Análise descritiva das variáveis das questões que compõe a variável PREP.....	118
7.2.1.2 Análise descritiva da variável PREP.....	123
7.2.2 Análise descritiva das variáveis independentes.....	125
7.2.2.1 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo das pressões institucionais.....	125
7.2.2.2 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo de Oliver (1991).....	130
7.2.2.3 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo das lógicas institucionais.....	146
7.2.3 Análise descritiva das restantes questões incluídas no questionário.....	154
7.3 Análise bivariada.....	157
7.3.1 Modelo das pressões institucionais.....	157
7.3.2 Modelo de Oliver (1991).....	159
7.3.3 Modelo das Lógicas Institucionais.....	161
7.4 Análise multivariada.....	162
7.4.1 Modelo das pressões institucionais.....	162

7.4.2 Modelo da Oliver (1991)	164
7.4.3 Modelo das Lógicas Institucionais	171
7.5 Conclusão	173
Conclusões, limitações e linhas de investigação futura	177
Conclusões.....	177
Contribuições	180
Limitações e pistas de investigação futura.....	181
Referências	183
Capítulo 8 Apêndices.....	197
Apêndice 1 – Questionário.....	197
Apêndice 2 – Testes ao modelo das lógicas institucionais.....	203

Índice de Tabelas

Tabela 2.1 - Características dos sistemas de Contabilidade Pública de Portugal e Espanha.....	48
Tabela 2.2 - Principais diferenças entre POCP e SNC-AP.....	56
Tabela 3.1 - Artigos que explicam a adoção das IPSAS nos diversos países	64
Tabela 4.1 - Cronologia de acontecimentos da crise da dívida soberana	69
Tabela 6.1 - Dados da população e amostra.....	107
Tabela 6.2 - Perguntas do questionário	109
Tabela 6.3 - Variáveis independentes do modelo das pressões institucionais	110
Tabela 6.4 - Variáveis independentes do modelo de Oliver (1991)	111
Tabela 6.5 - Restantes variáveis independentes do modelo das lógicas institucionais	114
Tabela 7.1 - A entidade começou a proceder à conversão para o SNC-AP.....	118
Tabela 7.2 - Se iniciou o processo à conversão do SNC-AP, p.f. indique quando	119
Tabela 7.3 - Início do processo de conversão por subsetor	120
Tabela 7.4 - Foi efetuada ou vai ser efetuada a avaliação do impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da entidade.....	120
Tabela 7.5 - O que foi ou vai ser incluído na avaliação do impacto do SNC-AP na entidade	121
Tabela 7.6 - Relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP	122
Tabela 7.7 - Processo de conversão pela primeira vez para o SNC-AP por subsetor	123
Tabela 7.8 - Processo de conversão dos sistemas de informação por subsectores.....	123
Tabela 7.9 - Frequência das variáveis A, B e C	124
Tabela 7.10 - Estatística descritiva das variáveis A, B e C e da variável PREP.....	125
Tabela 7.11 - Entidades pertencem a um grupo público	126
Tabela 7.12 - Como classifica a influência das políticas contabilísticas da entidade-mãe na contabilidade praticada na sua entidade	126
Tabela 7.13 - Quem está a fazer a adaptação das demonstrações financeiras individuais da entidade do normativo atual para o SNC-AP.....	127
Tabela 7.14 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector [Práticas de mensuração]	127
Tabela 7.15 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de reconhecimento de outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector.....	128

Tabela 7.16 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de divulgação de entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector.....	128
Tabela 7.17 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de preparação e de conversão para o SNC-AP de outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector.....	129
Tabela 7.18 - Estatística descritiva das variáveis independentes do modelo 1- Pressões institucionais	129
Tabela 7.19 - Volume da despesa executada.....	130
Tabela 7.20 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade]	130
Tabela 7.21 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Entidades Fiscalizadoras]	131
Tabela 7.22 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Órgãos Internos da Entidade]	131
Tabela 7.23 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Utentes/ Clientes].....	132
Tabela 7.24 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Fornecedores]	132
Tabela 7.25 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Funcionários].....	133
Tabela 7.26 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Entidade-mãe]	133
Tabela 7.27 - Estatística descritiva da variável multiplicidade dos constituintes e da componente estimada	134
Tabela 7.28 - Percentagem de receitas próprias.....	134
Tabela 7.29 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade].....	135
Tabela 7.30 - Em que medida o SNC-AP permite maior ou menor julgamento profissional comparativamente ao normativo anterior no que respeita à aplicação das normas de contabilidade à sua entidade	135

Tabela 7.31 - Como espera que funcionem os sistemas de fiscalização do cumprimento do SNC-AP? [Funcionamento do sistema de fiscalização].....	136
Tabela 7.32 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste].....	136
Tabela 7.33 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Evolução anual das transferências do Orçamento do Estado].....	137
Tabela 7.34 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Valor das receitas próprias].....	137
Tabela 7.35 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Valor dos gastos operacionais]	138
Tabela 7.36 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia]	138
Tabela 7.37 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Possibilidade de obter financiamento]	139
Tabela 7.38 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Surgimento de concorrência significativa].....	140
Tabela 7.39 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Preços praticados no mercado].....	140
Tabela 7.40 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Normas de contabilidade do SNC-AP].....	141
Tabela 7.41 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Regulamentação do subsetor]	141
Tabela 7.42 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Tecnologia utilizada na atividade (negócio)]	142
Tabela 7.43 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Falhas técnicas na entidade].....	142
Tabela 7.44 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Erros relevantes dos funcionários].....	143
Tabela 7.45 - Estatística descritiva da estimação da componente 1 da variável incerteza	144
Tabela 7.46 - Estatística descritiva da estimação da componente 2 da variável incerteza	144
Tabela 7.47 - Estatística descritiva da estimação da componente 3 da variável incerteza	145

Tabela 7.48 - Como caracteriza o subsetor em que a sua entidade atua: [Subsetor]	145
Tabela 7.49 - A imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade	146
Tabela 7.50 - A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade	146
Tabela 7.51 - A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade	147
Tabela 7.52 - A adoção do SNC-AP pode melhorar a imagem e o prestígio da entidade	147
Tabela 7.53 - A qualidade da informação financeira divulgada melhora significativamente com a adoção do SNC-AP	147
Tabela 7.54 - O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de Entidades	148
Tabela 7.55 - A atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão	148
Tabela 7.56 - A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica.....	149
Tabela 7.57 - A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica	149
Tabela 7.58 - A concorrência no subsetor é elevada	150
Tabela 7.59 - A entidade é competitiva nos serviços que presta.....	150
Tabela 7.60 - Na sua entidade a avaliação de desempenho reflete-se na progressão da carreira dos trabalhadores	150
Tabela 7.61 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LIPSAS.....	151
Tabela 7.62 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LHib.....	152
Tabela 7.63 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LCmptv	153
Tabela 7.64 - Resumo da estatística descritiva das variáveis contínuas e ordinais que compõe o modelo das lógicas institucionais	153
Tabela 7.65 - Resumo da estatística descritiva das variáveis dummy que compõe o modelo das lógicas institucionais	154
Tabela 7.66 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Ativos].....	154
Tabela 7.67 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Passivos].....	155
Tabela 7.68 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Património]	155
Tabela 7.69 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Resultados]	156

Tabela 7.70 - As demonstrações financeiras da entidade são auditadas	156
Tabela 7.71 - A entidade tem usufruído de apoio técnico institucional na implementação do SNC-AP	156
Tabela 7.72 - Se selecionou a opção "Sim" na questão anterior que tipo de apoio obteve	157
Tabela 7.73 - Matriz de correlação das variáveis do modelo das pressões institucionais.....	157
Tabela 7.74 - Matriz de correlação das variáveis do modelo de Oliver (1991).....	159
Tabela 7.75 - Matriz de correlação das variáveis do modelo das Lógicas Institucionais.....	161
Tabela 7.76 - Resultados da regressão linear múltipla – Modelo das pressões institucionais	162
Tabela 7.77 - Modelo de Regressão linear múltipla do modelo de Oliver – com e sem outliers	165
Tabela 7.78 - Resultados da regressão múltipla do modelo das lógicas institucionais.....	171

Lista de siglas e acrónimos

ADSE – Instituto de Proteção e Assistência na Doença
AL – Administração Local/ Autarquias Locais
ANA – Aeroportos de Portugal
BCE – Banco Central Europeu
CATPCA – *Categorical Principal Components Analysis*
CDS – Centro Social Democrata
CE – Comissão Europeia
CEE – Comunidade Económica Europeia
CES – Contribuição Extraordinária de Solidariedade
CFP – Conselho de Finanças Públicas
CGD – Caixa Geral de Depósitos
CICF – Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CNCP – Comité de Normalização Contabilístico Público
CONSIST – Variável Consistência
CONSTR – Variável Constrangimento
CONTRL – Variável Controlo
CP – Comboios de Portugal
CTT – Correios de Portugal
D.L. – Decreto-Lei
DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais
DGO – Direção Geral do Orçamento
DEP – Variável Dependência
DIF – Variável Difusão
DF – Variável da Lógica das Demonstrações Financeiras
DR – Variável Dependência de Recursos
EDP – Energias de Portugal
EFI – Variável Eficiência
EFTA – European Free Trade Association

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*
EPR –Empresas Públicas Reclassificadas
EUROSTAT – *Gabinete de Estatísticas da União Europeia*
FMI – Fundo Monetário Internacional
GR – Variável Grupo Público
HA – Variável Habilitações Académicas
IAS – *International Accounting Standards*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFAC-PSC – *International Federation of Accountants - Public Sector Committee*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
INC – Variável Incerteza
INTERC – Variável Interconetividade
IPCA – Instituto Politécnico de Cávado e do Ave
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado
KMO – *Kaiser-Meyer-Olkin*
LCmptv – Variável Lógica da Competitividade
LEG – Variável Legitimidade
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
LHib – Variável Lógica Híbrida
LIPSAS – Variável Lógica das IPSAS
MIM – Variável Mimetismo
MULTICONST – Variável Multiplicidade de Constituintes
NPM – *New Public Management*
OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
OPORT - Variável Oportunidade

ONG – Organização Não Governamental

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PAEF – Plano de Assistência Económica e Financeira

PCA – *Principal Componentes Analysis*

PEC – Programa de Estabilidade e Crescimento

PIB – Produto Interno Bruto

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL– Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS –Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação

POCMS –Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PREP – Variável Preparação

PS – Partido Socialista

PSD – Partido Social Democrata

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

REN – Rede Energética Nacional

SEC – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

SISAL – Sistema de Informação do Setor da Administração Local

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

SNCP – Sistema de Normalização Contabilístico Público

SNS – Serviços Nacional de Saúde

SPSS – *Statistical Package for the Social Science*

TAP – Transportes Aéreos Portugueses

TC – Tribunal de Contas

SI – Serviços Integrados

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

Troika – Grupo de decisão formado pela Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional

UE – União Europeia

UNILEO – Unidade de Implementação da Lei de enquadramento Orçamental

SAP –Setor Público Administrativo

SPE – Setor Publico Empresarial

Dedicatória

Dedico esta tese à minha Mãe.

Verdadeira mãe coragem, que nunca conheceu outra vida,
Que não uma vida de luta com garra,
Disponível, amiga e humana, sempre com uma palavra de alento
Que na vida que conquistou,
Foi um exemplo que perdura, para além do tempo e espaço, no meu coração.

Introdução

Enquadramento geral

A presente tese de doutoramento tem como objetivo estudar a evolução da contabilidade pública em Portugal e o processo de mudança do setor público português das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade pública. Para o efeito, utilizamos a Nova Sociologia Institucional (NIS), uma vertente teórica da teoria institucional desenvolvida por diversos autores (e.g., DiMaggio & Powell, 1991, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1987) que enfatiza o simbólico, os aspetos cognitivos, normativos e culturais das organizações e a influência do ambiente institucional nas suas práticas (Major & Ribeiro, 2008).

No caso concreto de Portugal, a evolução da contabilidade pública foi influenciada por pressões institucionais ao longo dos séculos (recuamos para o efeito do nosso estudo ao século XIII). Mais, recentemente, na década 90, e principalmente depois da adesão de Portugal à União Europeia (UE), assistimos a um processo de mudança na administração pública cujo objetivo principal foi assegurar uma gestão eficiente dos recursos públicos, aplicando metodologias orientadas para a economia, eficiência e eficácia. 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. A publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, foi um passo muito importante na reforma da administração financeira do Estado, nomeadamente na adoção da contabilidade do acréscimo em Portugal, complementada, posteriormente, com planos setoriais orientados para as necessidades dos vários subsectores da administração pública. Contudo, quer o POCP, quer os planos setoriais não se encontravam harmonizados com as normas internacionais de contabilidade pública que se vinham afirmando no contexto internacional (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015). Simultaneamente, em 2009, foi aprovado um novo sistema de normalização contabilística para as empresas privadas, adaptado das normas internacionais, o que dificultava a consolidação de contas entre organismos públicos e empresas privadas, dado que a contabilidade pública se baseava num plano de contas de base nacional, as empresas privadas usavam um normativo de base internacional. As limitações do sistema em vigor foram acentuadas pela crise das dívidas soberanas e pela intervenção financeira internacional que Portugal teve em 2011. Neste contexto, foi publicado o Decreto-Lei (D.L.) n.º 134/2012, de 9 de junho, que incumbiu a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilístico

Público (SNCP) adaptado às IPSAS. Assim, em 2015 foi aprovado SNC-AP, publicado pelo D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro, com o objetivo de resolver a fragmentação dos planos setoriais anteriormente em vigor, adotar um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e convergente com os sistemas a nível internacional (Preâmbulo do D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro). O processo de mudança decorrente da adoção do SNC-AP apresenta-se como um contexto de investigação de excelência para analisar como as práticas organizacionais foram influenciadas por pressões institucionais, como a escolha dessas práticas evidenciam respostas estratégicas a essas pressões e qual o papel das lógicas institucionais nesse processo.

A análise da evolução da contabilidade pública em Portugal foi desenvolvida tendo por base a teoria institucional que é utilizada para o estudo do comportamento das organizações, nomeadamente para o estudo das pressões isomórficas referidas por DiMaggio e Powell (1983). Estes autores identificam três tipos de isomorfismo: coercivo, mimético e normativo. O primeiro decorre das pressões legais e influência política, o segundo resulta da incerteza no ambiente institucional, e o terceiro decorre da profissionalização e está associado às pressões exercidas pelas organizações de profissionais. Para explicar as diferentes respostas estratégicas que as organizações adotam em relação às pressões institucionais, Oliver (1991) desenvolveu um modelo que permite compreender o comportamento das organizações no seu contexto institucional e as condições sob as quais as organizações resistem à pressões institucionais. As respostas estratégicas às pressões institucionais referidas por Oliver (1991) compreendem a *aquiescência*, *compromisso*, *escusa*, *desafio* e *manipulação*. Friedland e Alford (1991) introduziram o termo lógica institucional que explora as inter-relações entre indivíduos, as organizações e a sociedade. De acordo com Thornton e Ocasio (1999), as lógicas institucionais representam padrões históricos, valores, crenças e regras construídos socialmente, que são essenciais para compreender as estratégias das organizações. As lógicas institucionais permitem examinar como a ação dos indivíduos e organizações dependem da influência de diferentes ordens institucionais que moldam as visões de racionalidade (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Isso é particularmente útil para entender como certos atores se comportam em processos com mudanças significativas nas práticas organizacionais devido a mudanças nos sistemas contabilísticos, como é o contexto das reformas contabilísticas do setor público (Jorge, Nogueira & Ribeiro, 2020).

A teoria institucional tem sido utilizada por diversos autores no estudo das mudanças e reformas da contabilidade pública de diversos países (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca, Montesinhos & Chow, 2013; Brusca & Martínez, 2016; Gomes *et al.*, 2015; Gomes, Brusca &

Fernandes, 2019; Jorge, Brusca & Nogueira, 2019, Jorge et al., 2020; Jorge, Cerqueira e Furtado, 2022). Esta tese segue esta linha de investigação, utilizando esta lente teórica para analisar, compreender e explicar a evolução da contabilidade pública em Portugal e a atuação das entidades públicas portuguesas no seu processo de preparação para adotar o SNC-AP.

Motivações da investigação

Foram vários os motivos que estiveram na origem da escolha deste tema. Uma das motivações prende-se com a pertinência e inovação do tema que se revela de extrema relevância dado que o setor público assume um papel cada vez mais preponderante na gestão de dinheiros públicos e a adoção de normas internacionais aumenta a qualidade da prestação de contas, a transparência e a *accountability* no setor público.

Este estudo aplicado ao contexto português torna-se relevante para compreender a evolução da contabilidade pública em Portugal nas últimas décadas e ainda para a compreensão da teoria institucional no estudo de adoção das IPSAS.

Outra motivação está associada ao estudo da teoria institucional, não apenas na perspetiva isomórfica da teoria institucional, mas também das respostas estratégicas defendidas por Oliver (1991) e das lógicas institucionais, contribuindo desta forma para o estudo da contabilidade pública em Portugal e para o alargamento de aplicação da teoria num contexto diferente.

Objetivos, questões de investigação e metodologia

A presente tese de doutoramento tem como objetivo geral analisar e explicar a evolução da contabilidade pública em Portugal e o processo de mudança do setor público português das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade pública, utilizando uma perspetiva teórica institucional.

Em conformidade com o objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

1. Contextualizar a evolução da contabilidade pública em Portugal, à luz da teoria institucional;
2. Enquadrar o ambiente institucional do processo de mudança contabilística do setor público para as normas internacionais de contabilidade pública;
3. Avaliar e interpretar o grau de preparação das entidades públicas portuguesas para a adoção SNC-AP;
4. Investigar as pressões institucionais que influenciam o nível de preparação das entidades públicas portuguesas para adotar o SNC-AP;

5. Investigar quais as respostas estratégicas que as entidades públicas portuguesas evidenciam aquando da sua preparação para adotar o SNC-AP;
6. Investigar quais as lógicas institucionais que influenciam o nível de preparação das entidades públicas portuguesas para adotar o SNC-AP.

Tendo em conta os objetivos definidos, o estudo tem como finalidade responder às seguintes questões de investigação:

1. A evolução da contabilidade pública em Portugal foi condicionada por questões de legitimidade e influenciada por pressões institucionais?
2. Quais as determinantes do ambiente institucional que influenciaram o processo de mudança para o SNC-AP?
3. Quais as pressões institucionais que estão relacionadas com o grau de preparação das entidades públicas portuguesas para implementar do SNC-AP?
4. Quais as condições institucionais que influenciam a resposta das entidades públicas portuguesas às pressões para se prepararem para implementar o SNC-AP?
5. Quais as respostas estratégicas que são evidenciadas na preparação das entidades públicas para o SNC-AP?
6. Quais as lógicas institucionais que influenciam o nível de preparação das entidades públicas portuguesas na implementação do SNC-AP?

Para responder à primeira e segunda questões de investigação é realizada uma análise documental sobre o tema. Para responder à terceira, quarta, quinta e sexta questões de investigação é adotada uma abordagem positivista. A recolha de dados é realizada através de um questionário enviado a uma amostra de entidades públicas do setor público, que inclui Setor Público Administrativo (SPA) e Setor Público Empresarial (SPE), neste caso, empresas públicas reclassificadas. O tratamento dos dados baseia-se no método quantitativo recorrendo-se a softwares estatísticos.

Contributos esperados da investigação

Com esta tese espera-se contribuir para o estudo da contabilidade pública em Portugal, mais concretamente para o conhecimento sobre a sua evolução, o grau de preparação das entidades públicas para adotar o SNC-AP, e quais os fatores que explicam os diferentes níveis de preparação evidenciados.

O caso português pode ser considerado como referência relativamente a outros países, uma vez que, no período da crise das dívidas soberanas, entre 2011 e 2014, existiu uma pressão coerciva muito forte por parte da Troika, que dava assistência financeira ao país, para adoção de um novo sistema contabilístico. Embora existam outros estudos em Portugal e na Europa, o nosso estudo distingue-se pelo facto de estudar não apenas as pressões institucionais, mas também as respostas estratégicas que as entidades públicas evidenciaram na preparação para normativos internacionais e ainda as lógicas institucionais ao nível das práticas de preparação e consequente conversão.

Adicionalmente, a análise do grau de preparação das entidades públicas para o SNC-AP, não foi feito antes no âmbito do setor público. Complementa-se assim estudos anteriores (e.g., Gomes *et al.*, 2015, 2019, Gomes, Jorge & Fernandes, 2021; Jorge *et al.*, 2019, 2020), sobre a adoção das IPSAS na contabilidade pública portuguesa, sobre a forma como decorrem os processos de mudança e a implementação de novos modelos contabilísticos no setor público.

Esperamos ainda contribuir para o conhecimento sobre a forma como as entidades se prepararam para normativos contabilísticos adaptados das normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS), e quais os fatores que influenciam a preparação dessas entidades.

Estrutura da tese

A presente tese encontra-se dividida em sete capítulos. Após a introdução é apresentado o primeiro capítulo, onde são abordadas as noções fundamentais da teoria institucional, as novas abordagens da teoria institucional, nomeadamente a agência e o comportamento estratégico proposto por Oliver (1991), que combina as perspetivas institucionais com a dependência de recursos para prever como é que as organizações respondem às pressões institucionais e ainda as lógicas institucionais, que exploram as inter-relações entre indivíduos, as organizações e a sociedade. Ainda neste capítulo, dedicamos um ponto à utilização da teoria institucional no estudo de adoção das IPSAS, onde abordamos os argumentos institucionais que explicam a adoção das IPSAS.

O segundo capítulo é dedicado à evolução da contabilidade pública à luz da teoria institucional, o qual se encontra dividido em quatro pontos: o período de pré-publicação do POCP, abrangendo os séculos XIII até ao século XX (1997), o período da publicação do POCP, a influência internacional que condicionou o desenvolvimento do SNC-AP e, por último, o período da publicação do SNC-AP em Portugal.

O terceiro capítulo tem como objetivo fazer uma análise dos estudos que não utilizam a teoria institucional na análise da adoção e implementação das IPSAS, mas que são relevantes para compreender o processo de adoção e implementação das IPSAS.

O quarto capítulo sobre o contexto institucional, tem como objetivo enquadrar o contexto político-económico que influenciou o desenvolvimento e implementação do SNC-AP em Portugal.

O quinto capítulo aborda as hipóteses de investigação que se encontram divididas nas hipóteses associadas ao modelo das pressões institucionais, ao modelo da Oliver (1991) e ao modelo das lógicas institucionais.

O sexto capítulo apresenta a metodologia adotada na investigação, os objetivos do estudo, o instrumento de recolha de dados e ainda a definição das variáveis e os modelos. Por fim, foram abordados os procedimentos estatísticos utilizados.

O capítulo sétimo faz a análise e discussão dos resultados. Aqui efetua-se uma análise descritiva da variável preparação (PREP) e das variáveis independentes dos três modelos: das pressões institucionais, modelo de Oliver (1991) e das lógicas institucionais. Realiza-se uma análise descritiva de diversas questões incluídas no questionário, e ainda a análise multivariada e bivariada dos modelos das pressões institucionais, do modelo de Oliver (1991) e das lógicas institucionais.

Por último, são apresentadas as conclusões, contribuições, limitações e linhas para investigação futura.

Capítulo 1 – A Teoria Institucional no processo de mudança da contabilidade

1.1 Introdução

Este capítulo pretende apresentar os principais desenvolvimentos da teoria institucional no âmbito dos processos de mudança da contabilidade para adoção das IPSAS.

A análise realizada no presente capítulo começa, numa primeira abordagem, com as noções fundamentais da teoria institucional seguindo-se as novas abordagens da teoria institucional, nomeadamente a agência e o comportamento estratégico e as lógicas institucionais.

Por último realiza uma análise da aplicação da teoria institucional no estudo da adoção das IPSAS em Portugal e a nível mundial.

1.2 Noções fundamentais da Teoria Institucional

A Nova Sociologia Institucional, doravante referida como teoria institucional, teve a sua origem nos postulados de Meyer e Rowan (1977) e explica a incorporação, por parte das organizações, dos procedimentos e práticas que predominam no ambiente organizacional e que se encontram institucionalizados na sociedade. Tal incorporação proporciona legitimidade às organizações, a qual é alcançada através da consonância da organização com as regras, leis, sistemas normativos e culturais do ambiente institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Suchman, 1995).

O novo institucionalismo baseia-se principalmente nas noções de “legitimidade” e “isomorfismo” (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). A teoria institucional atende aos aspetos mais profundos e mais resilientes da estrutura social, considerando os processos pelos quais as estruturas, incluindo regras, normas e rotinas se transformam em diretrizes para o comportamento social (Scott, 2005).

Um dos princípios subjacentes à teoria institucional é o de que as estruturas organizacionais são resultado de pressões exercidas pelo meio envolvente institucional em que operam. São essas pressões, e não as exigências internas de eficiência, que explicam a diversidade organizacional. As organizações tendem a conformar-se com as normas e estruturas socialmente aceites como parte do seu comportamento de busca de legitimidade. Meyer e Rowan (1977) argumentam que nenhuma organização poderá sobreviver e ser bem-sucedida se não evidenciar perante o meio organizacional em que está inserida, práticas, estruturas e sistemas que sejam aceites como legítimos. Colwell e Joshi

(2013) referem que a pressão institucional cria uma percepção generalizada de que a ação "desejável ou apropriada", sendo essa construção social que define o que é legítimo.

Segundo Scott (1987), a teoria institucional enfatiza sistemas institucionalizados que constituem uma classe distinta de elementos que podem explicar a existência e a elaboração da estrutura organizacional. Essa ênfase também é feita por Meyer e Rowan (1977) quando referem que as formas organizacionais podem ser atribuídas não apenas à complexidade de "redes relacionais" e processos de troca, mas também à existência de "mitos racionais" elaborados ou sistemas de crenças compartilhadas. Segundo os autores, as instituições legitimam as estruturas organizacionais através da construção de mandatos legais propensos a conceder autoridade coletiva. "Quanto mais forte a ordem racional-legal, maior a extensão em que as regras, procedimentos e racionalização de pessoal se tornam requisitos institucionais" (Meyer & Rowan, 1977, pp. 347–348). Estes mitos são difundidos através de redes relacionais que têm legitimidade, com base na suposição de que são racionalmente eficazes.

Ocasionalmente, o alinhamento com um mito institucional racionalizado manifesta-se através da adoção de atributos estruturais exibidos por outras organizações significativas através de um processo isomórfico (DiMaggio & Powell, 1983). A teoria institucional assume que um determinante primário da estrutura organizacional é a pressão exercida por grupos constituintes externos e internos para a organização estar em conformidade com um conjunto de expectativas para obter legitimidade e, assim, garantir acesso a recursos vitais e de sobrevivência a longo prazo (Brignall & Modell, 2000). As organizações tendem a tornar-se cada vez mais semelhantes entre si, adotando formas e práticas organizacionais prevaletentes no seu campo de atuação para ganhar legitimidade perante os seus constituintes. Esta tendência para a homogeneização é referida como isomorfismo institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Meyer e Rowan (1977) argumentam que o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações, incorporando estruturas formais legitimadas externamente, o que aumenta o comprometimento dos participantes internos.

DiMaggio e Powell (1983) defendem que o isomorfismo é um processo restritivo pelo qual as organizações são forçadas a adaptarem as suas estruturas e sistemas para se parecerem com as outras organizações, que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. "Tal fenómeno conduz a que as organizações sejam criadas à semelhança do seu meio envolvente. A ocorrência de processos de isomorfismo tem sido descrita como fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacionais" (Major & Ribeiro, 2008, p. 8).

Segundo DiMaggio e Powell (1983) existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O competitivo ocorre quando existe concorrência livre e aberta (forças de mercado). Tendo em consideração a eficiência, as organizações adotam procedimentos específicos. Contudo, este tipo de isomorfismo não apresenta uma imagem totalmente adequada do mundo moderno das organizações. “As organizações competem não apenas por recursos e clientes, mas pelo poder político e legitimidade social e pela aptidão social e económica” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 150). O isomorfismo institucional é uma ferramenta útil para entender as organizações modernas. DiMaggio e Powell (1983) identificam três tipos de isomorfismos institucional: coercivo, que decorre da influência política e do problema de legitimidade, mimético, resultante de respostas à incerteza do ambiente institucional, e normativo, associado à profissionalização. O isomorfismo coercivo resulta de pressões formais exercidas sobre as organizações, por outras organizações de que elas dependem e pelas expectativas culturais da sociedade onde tais organizações funcionam. Este tipo de isomorfismo resulta ainda das imposições legais do Estado. Assim, pode-se dizer que o poder e a autoridade são duas fontes fundamentais do isomorfismo coercivo.

A incerteza também é uma força poderosa que leva à imitação. Quando as organizações desenvolvem as suas atividades num determinado ambiente tecnológico em que as tecnologias são pouco compreendidas, quando as metas são ambíguas, ou quando se cria um ambiente de incerteza, as organizações podem moldar-se a outras organizações. O isomorfismo mimético está associado à procura da redução de incerteza que leva uma organização a imitar os comportamentos e as estruturas adotadas por outras organizações consideradas como um modelo mais legítimo ou mais bem-sucedido (Abernethy & Chua, 1996; Guzmán, 2003). Estas organizações são vistas como líderes e casos de sucesso no seu ambiente institucional. As práticas que são consideradas apropriadas, racionais e corretas são muitas vezes específicas de cada setor organizacional. Este tipo de isomorfismo é, por isso, mais evidente no mesmo setor organizacional, pois as organizações ao interagirem influenciam-se mutuamente (Greenwood, Suddaby & Hinings, 2002).

Uma terceira forma de mudança organizacional isomórfica é o isomorfismo normativo, o qual decorre essencialmente da profissionalização. Este tipo de isomorfismo identifica-se com a forte influência e a pressão exercida pelas organizações de profissionais e por outros *stakeholders* que determinam a introdução das reformas das práticas contabilísticas nas organizações. As profissões conduzem à partilha de valores sobre o que é considerado adequado. Assim, as associações profissionais assumem um papel importante na difusão de práticas e orientações a serem seguidas pelas organizações. A adoção dessas práticas confere-lhes legitimidade.

Segundo DiMaggio e Powell (1983), existem os preditores organizacionais e preditores de campo organizacional cuja análise será importante para prever a antecipação da possibilidade de ocorrência de mudança isomórfica (Costa, 2008), conforme poderemos verificar na Tabela 1.1.

Tabela 1.1 – Preditores Organizacionais e de Campo

Preditores Organizacionais	Tipo de isomorfismo	Preditores de campo organizacional
A necessidade de similaridade com outras organizações em termos estruturais, clima e comportamentos cresce na medida da dependência face a essas mesmas organizações.	Isomorfismo	Quando um campo organizacional é dependente de um único (ou mesmo de vários similares) suporte, o nível de isomorfismo tenderá a subir.
A centralização do fornecimento de recursos a uma organização tenderá a forçar mudanças isomórficas tornando-a similar às organizações das quais depende.	Coercivo	Quando o nível de transações entre organizações e agências estatais é alto o nível de isomorfismo é também mais elevado.
Quanto maior a incerteza maior é a possibilidade de uma organização se modelar de acordo com outras organizações consideradas de sucesso.	Isomorfismo	Quando num determinado campo organizacional, o número de alternativas para a estrutura organizacional é baixo, então haverá um maior nível de isomorfismo.
Quanto maior a ambiguidade nos objetivos organizacionais, maior a hipótese de a organização se modelar de acordo com organizações reconhecidas como de sucesso.	Mimético	Quando as incertezas acerca de uma tecnologia ou objetivos num campo são elevados haverá maior mudança isomórfica.
Quando o nível de confiança nas credenciais académicas determina a seleção de pessoas, então é mais plausível que uma organização se torne similar a outras no mesmo campo organizacional.	Isomorfismo Normativo	Quando a profissionalização de um campo organizacional é alta, então haverá tendência a provocar um maior isomorfismo.
Quanto maior a participação dos gestores no movimento associativo, maior é a probabilidade da organização se tornar semelhante a outras.		Quando o nível de estruturação de um campo organizacional é alto, tal catalisa o isomorfismo.

Fonte: Costa, 2008, p. 141

A mudança em cada organização não é influenciada apenas pela sua política organizacional, mas também pela dinâmica institucional (Kim, Dongyoub, Hongseok & Young-Chul, 2007). As organizações procuram “que as suas práticas sejam aceites pelos seus constituintes como legítimas e apropriadas, pondo em segundo plano aspetos relacionados com a sua eficiência” (Major & Ribeiro,

2008, p. 9). A separação entre os sistemas e procedimentos de natureza formal e informal resulta num “*gap*” que é designado na teoria institucional por “*decoupling*”. A vantagem do “*decoupling*” é que permite mostrar que a entidade tem estruturas formais padronizadas e legitimadas, podendo, na realidade, não estar a cumprir com essas estruturas (Meyer & Rowan, 1977).

Estes conceitos fundamentais da teoria institucional, apesar de serem essenciais para a compreensão do comportamento das organizações, têm diversas limitações no que respeita à explicação da diversidade e da mudança organizacional.

A visão tradicional da teoria institucional caracteriza-se por uma visão isomórfica, limitada em explicar a dinâmica no campo organizacional que permite heterogeneidade, variação e mudança. A heterogeneidade é influenciada pelas visões contextuais e múltiplas dos atores ou partes interessadas (Herold, 2018). Kostova, Roth e Dacin (2008) referem que os campos organizacionais, no sentido neoinstitucional, não existem ou são mal definidos, nomeadamente no contexto das corporações multinacionais. As multinacionais enfrentam vários ambientes institucionais fragmentados ou frequentemente conflitantes. Tais condições, combinadas com outros fatores como barreiras culturais, espaciais e organizacionais, impedem interações interorganizacionais fundamentais para a estruturação e formação de campos organizacionais. Por outro lado, as inconsistências entre os diferentes ambientes não permitem o surgimento dos padrões compartilhados necessários para definir um campo organizacional. Tal deve-se ao facto de as corporações multinacionais terem grande heterogeneidade e complexidade, o que limita a aplicação do neoinstitucionalismo a este tipo de organizações. De facto, o campo organizacional é um local onde os atores e os relacionamentos determinam como as instituições e as empresas são influenciadas. Isso resulta num quadro institucional de mudança e heterogeneidade entre empresas, em oposição a um estado estável e isomórfico (Herold, 2018).

Quando aplicada na análise da mudança nas organizações, a teoria institucional concentra-se em explicar porque é que a inércia existe, e não como é que as organizações são capazes de mudar mais rapidamente para se adaptar às condições ambientais (Taha, 2014). Estas premissas ignoram a diversidade e não conseguem explicar como as mudanças organizacionais ocorrem dentro das organizações. De acordo com Kostova *et al.* (2008), o isomorfismo é limitado ou mesmo impossível nas corporações internacionais (empresas multinacionais). A diversidade dos sistemas institucionais aos quais estão expostas fornece às corporações internacionais (empresas multinacionais) maior latitude na escolha de quais os modelos a adotar e em que medida devem responder às influências institucionais. As empresas multinacionais são, de certa forma, “protegidas, menos dependentes e em

alguns casos, talvez até isentas de pressões institucionais, devido ao seu posicionamento único e complexo na rede de organizações” (Kostova *et al.*, 2008, p. 999). Herold (2018) confirma que, embora o isomorfismo represente um aspeto importante na teoria institucional sendo útil, nomeadamente na análise das práticas associadas aos relatórios de sustentabilidade das empresas, as práticas organizacionais variam em extensão e detalhe, dentro de um mesmo campo organizacional. A abordagem do isomorfismo negligencia a heterogeneidade das respostas organizacionais. O isomorfismo é válido apenas em certa medida dentro do campo organizacional, pois a profundidade da resposta às pressões institucionais, bem como a extensão da conformidade, varia entre as organizações. A natureza determinística da teoria institucional é também criticada pela sua negligência do papel da agência e das questões de poder e interesses a nível micro (Yazdifar, Zaman, Tsamenyi & Askarany, 2008). A complexidade intra-organizacional e a diversidade e ambiguidade no processo de legitimação tornam o processo altamente complexo (Kostova *et al.*, 2008), dado que a legitimidade é mais uma construção social do que unicamente função do isomorfismo.

1.3 Novas abordagens da Teoria Institucional

Neste ponto iremos abordar outras teorias existentes que procuram ultrapassar as limitações da teoria institucional, nomeadamente o modelo proposto por Oliver (1991) e o empreendedorismo institucional e as lógicas institucionais.

1.3.1 A agência e o comportamento estratégico

Oliver (1991) desenvolveu um modelo conceitual para explicar a resposta das organizações às pressões institucionais. Oliver (1991) combina perspetivas institucionais com a dependência de recursos para prever como é que as organizações respondem a pressões institucionais (Delmas & Toffel, 2008). Em particular, esta autora sustentou que as organizações respondem estrategicamente às pressões institucionais, prevendo outro tipo de respostas além da conformidade com o ambiente institucional.

As respostas estratégicas às pressões institucionais referidas por Oliver (1991) incluem a *aquiescência*, *compromisso*, *escusa*, *desafio* e *manipulação*.

Relativamente à *aquiescência*, embora as entidades se submetam às pressões institucionais, este tipo de resposta pode assumir formas alternativas, como o hábito, imitação e conformidade. O *hábito* refere-se à adesão inconsciente a regras ou valores pré-conscientes ou assumidos como garantidos, particularmente quando as normas institucionais alcançam o *status* persistente de um facto

social. Sob essas condições, as organizações reproduzem ações e práticas do ambiente institucional que se tornam historicamente repetidas ou convencionais (Oliver, 1991). A *imitação* é consistente com o conceito de isomorfismo, o qual se refere à prática de seguir outros modelos institucionais, incluindo de organizações mais bem-sucedidas (DiMaggio & Powell, 1983). A *conformidade* é definida, segundo Oliver (1991), como obediência consciente, ou incorporação de valores, normas ou requisitos institucionais antecipando os benefícios que advêm deste tipo de resposta.

As organizações optam pelo *compromisso* quando são confrontadas com pressões institucionais conflitantes, com inconsistências entre as expectativas institucionais ou com pressões que colidem com os objetivos organizacionais internos de eficiência ou autonomia. Essas táticas de compromisso representam alguma resistência organizacional às pressões institucionais. Sob tais circunstâncias, as organizações podem exibir um comportamento de *equilíbrio* ao adotar comportamentos que lhes permitam gerir as exigências dos constituintes, de modo a alcançar um compromisso entre as suas expectativas. Segundo Oliver (1991), as táticas de *pacificação* ocorrem quando há conformidade parcial com as expectativas de um ou mais constituintes. Uma organização que emprega táticas pacificadoras normalmente demonstra um nível menor de resistência às pressões institucionais, mas dedica a maior parte de suas energias a apaziguar a fonte ou fontes institucionais às quais resistiu. A *negociação* é uma forma de compromisso mais ativa do que a pacificação. As táticas de negociação envolvem o esforço da organização para exigir algumas concessões dos seus constituintes relativamente às suas exigências ou expectativas (Oliver, 1991).

A *escusa* é definida como a tentativa organizacional de evitar a necessidade de conformidade. As organizações podem ter três comportamentos: *ocultação*, que consiste em esconderem a não conformidade parecendo que estão a responder às pressões; *amortecer* consiste em reduzir a inspeção e avaliação da atividade da organização separando as atividades internas da estrutura formal - coincide com o *decoupling*; e *fuga* que consiste em sair do domínio onde a pressão é exercida ou alterar os objetivos e atividades da organização para evitar a necessidade de cumprir as expectativas (Oliver, 1991).

Um comportamento mais ativo de resistência às pressões institucionais é o *desafio*. As três táticas de desafio são *demissão*, *desafio* e *ataque*. A *demissão* consiste em ignorar regras e valores institucionais. As organizações têm maior probabilidade de exercer esta opção estratégica quando o sistema de garantia de cumprimento é fraco ou quando os objetivos internos divergem ou conflituam significativamente com os valores ou requisitos institucionais. A tentação de ignorar a autoridade ou a força das expectativas culturais é exacerbada pela compreensão organizacional deficiente da lógica por

trás das pressões institucionais e das consequências do incumprimento (Oliver, 1991). O *desafio* é um desvio mais ativo das regras, normas ou expectativas do que a demissão, que é feito publicamente e enaltecido como uma qualidade da organização que, assim, procura demonstrar que a sua atuação é a mais correta. O *ataque* consiste em confrontar as pressões, os valores e os constituintes contrariando as expectativas institucionais (Oliver, 1991).

A *manipulação* é a resposta mais ativa às pressões institucionais porque se destina a alterar ou a exercer ativamente o poder sobre o conteúdo das próprias expectativas ou das fontes que procuram expressá-las ou reforçá-las (Oliver, 1991). Estas pressões e expectativas não são assumidas como um constrangimento que tem de ser obedecido ou definido. Esta resposta pode consistir em três tipos de comportamentos: *co-optar* a fonte da pressão para neutralizar a oposição ou para aumentar a legitimidade da organização, persuadindo os constituintes a apoiar a sua estratégia; *influenciar* os valores, crenças e critérios de avaliação; e *controlar*, ou seja, a organização esforça-se para dominar e ter poder sobre os constituintes que estão a exercer pressões sobre a organização.

Na Tabela 1.2 podemos analisar os antecedentes institucionais e as respostas estratégicas previstas.

Tabela 1.2 - Antecedentes institucionais e as respostas estratégicas previstas

Fator preditivo	Respostas estratégicas				
	Aquiescência	Compromisso	Evitar	Desafio	Manipulação
Causa					
Legitimidade	alto	baixo	baixo	baixo	baixo
Eficiência	alto	baixo	baixo	baixo	baixo
Constituintes					
Multiplicidade	alto	alto	alto	alto	alto
Dependência	baixo	alto	moderado	baixo	baixo
Conteúdo					
Consistência	alto	moderado	moderado	baixo	baixo
Limitação	baixo	moderado	alto	alto	alto
Controlo					
Coerção	alto	moderado	moderado	baixo	baixo
Difusão	alto	alto	moderado	baixo	baixo
Contexto					
Incerteza	alto	alto	alto	baixo	baixo
Interconectividade	alto	alto	moderado	baixo	baixo

Fonte: Oliver (1991, p. 160)

Depois de identificadas as diferentes respostas estratégicas que as organizações podem ter face às pressões para a conformidade, Oliver (1991) explicou as condições em que surgem esses comportamentos, ou seja, o que condiciona a habilidade e vontade das organizações para cumprirem as pressões institucionais. De acordo com a autora, as respostas das organizações dependem do motivo de existirem as pressões (causa), de quem as exerce (constituintes), do tipo de pressões (conteúdo), de como e porque meios as pressões são exercidas (controlo), e onde ocorrem (contexto). Oliver (1991) teoriza os seguintes preditores numa estratégia de aquiescência: alta aptidão económica; baixo grau de expectativas dos constituintes; alta dependência de recursos; baixa intervenção na tomada de decisão organizacional; alto grau de difusão; alto grau de incerteza e, por último, os altos níveis de interconetividade.

A causa respeita aos ganhos sociais e económicos que decorrem da conformidade com as pressões institucionais. As organizações que alcançam níveis de legitimidade social elevados ou ganhos económicos importantes com a aquiescência às pressões institucionais têm menor resistência a essas pressões.

Relativamente aos constituintes, Oliver (1991) refere que as organizações enfrentam forças potencialmente conflitantes de várias entidades, incluindo o Estado, grupos de interesse e o público em geral. A falta de coerência dessas pressões limita a capacidade de as organizações estarem em conformidade com o ambiente institucional, pois a satisfação de um constituinte pode implicar ignorar ou desafiar outros constituintes. Assim, a aquiescência é mais provável quando a multiplicidade dos constituintes é baixa. Também a dependência externa dos constituintes aumenta a probabilidade de conformidade organizacional de acordo com a teoria institucional e com a teoria da dependência de recursos.

O conteúdo representa a extensão da consistência das pressões das instituições com objetivos organizacionais. Se as necessidades da sociedade puderem ser combinadas com os da organização, as duas partes podem concordar racionalmente relativamente às ações apropriadas. Proporcionar economias de custo ou incentivos em dinheiro às empresas pode resultar no alinhamento de ambos objetivos institucionais e organizacionais. As empresas tornam-se mais eficientes, enquanto as necessidades da sociedade são atendidas (Clemens & Douglas, 2005). Oliver (1991) previu também que a perda de liberdade organizacional influencia a forma como as empresas resistem ou aquiescem às pressões institucionais. As organizações aquiescem mais facilmente às pressões que não limitem as decisões das organizações, nomeadamente no que respeita à alocação de recursos, aquisição de produtos e serviços, entre outras decisões relativas à sua gestão.

Oliver (1991) definiu o controlo institucional como os meios pelos quais as pressões são impostas às organizações, o que inclui processos de coerção legal e de difusão voluntária. Pressões de controlo mais altas encorajaram as organizações a adotar abordagens menos ativas. Quanto mais um órgão regulador utiliza abordagens prescritivas e coercivas, maior a probabilidade das empresas escolherem estratégias menos ativas (Clemens & Douglas, 2005). A aquiescência é a melhor estratégia quando a punição pela não conformidade é elevada (Oliver, 1991). Além da coerção legal, a elevada difusão de práticas ou conjuntos de valores no campo organizacional também explica a conformidade com o ambiente institucional. Tal é consistente com a perspetiva de conformidade através do mimetismo defendida por DiMaggio e Powell (1983).

O contexto, segundo Oliver (1991) pode ser definido como as condições dentro das quais as pressões institucionais são exercidas sobre as organizações. Duas dimensões são importantes na explicação da aquiescência ou resistência das organizações: a incerteza ambiental e o grau de interconectividade no ambiente de negócios. DiMaggio e Powell (1983) referem que num ambiente de incerteza as organizações tendem a imitar outras organizações. Outro fator importante é a interconetividade do campo organizacional que pode favorecer a difusão de valores e práticas. As organizações têm maior probabilidade de estar em conformidade com o ambiente institucional quando o ambiente está mais interconectado. As ligações são favorecidas pela participação das organizações em associações profissionais ou associações comerciais, as quais são um mecanismo importante para difundir as normas e expectativas institucionais (Oliver, 1991).

As respostas organizacionais são afetadas pelo tipo de pressão exercida pelos constituintes externos. Pressões coercivas resultam de relações de poder de dependência de recursos que grandes atores exercem para adotar práticas ou estruturas específicas. À medida que as pressões institucionais aumentam, a aquiescência vem a ser a resposta mais provável. Na perspetiva de Christensen (2005) existe uma forte consistência entre o isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (1983) e a tática de imitação de Oliver (1991), dentro de uma estratégia de aquiescência. No entanto, o cumprimento parcial ou compromisso também pode ser esperado, porque as organizações dependentes têm interesses que querem promover, e porque os relacionamentos dependentes raramente são unidirecionais (Oliver, 1991).

Segundo Guerreiro, Rodrigues e Craig (2020), a análise das respostas organizacionais às pressões institucionais permite uma melhor compreensão das motivações para adoção de práticas e processos de mudança institucional, nomeadamente no que respeita à escolha de normas de contabilidade. Todavia, esta abordagem centrada numa racionalidade instrumental deve ser combinada

com abordagens mais recentes da teoria institucional que consideram a importância das lógicas institucionais da atuação das organizações.

Uma outra abordagem da teoria institucional procura explicitar o papel dos atores institucionais na criação, difusão e estabilização das instituições. DiMaggio (1988) introduziu a ideia de empreendedorismo institucional para explicar como os atores podem contribuir para mudar uma instituição, argumentado que os empreendedores institucionais consideram as instituições como uma oportunidade de realizar interesses que eles valorizam muito. Battilana, Leca e Boxenbaum (2009) defendem que os empreendedores institucionais são atores que alavancam recursos para criar ou transformar instituições existentes. Podem ser organizações, grupos de organizações, indivíduos ou grupos de indivíduos. Estes autores argumentam ainda que os empreendedores institucionais são agentes de mudança, embora nem todos possam ser considerados empreendedores institucionais. Para isso devem preencher duas condições: iniciar ativamente mudanças e participar ativamente na implementação dessas mudanças, sendo consideradas mudanças aquelas que rompem com o modelo institucionalizado dentro de um determinado contexto institucional. A participação ativa em esforços de mudança é um requisito para o empreendedorismo institucional, em que os atores mobilizam ativamente recursos para implementar mudanças.

Dentro dos princípios da teoria institucional, o conceito de empreendedorismo institucional, como definido anteriormente, parece paradoxal. A questão de como as organizações ou indivíduos cujas crenças e ações são determinadas pelas instituições existentes podem romper com essas mesmas instituições é designado por *paradoxo da agência incorporada*, que alude à tensão entre agência e estrutura (instituições) (Seo & Creed, 2002).

O debate da agência versus estrutura, que deriva de suposições sobre as relações entre atores e o seu ambiente, está em curso no campo dos estudos organizacionais, particularmente no campo da teoria institucional, o qual tem sido fonte de discórdia entre institucionalistas. A resolução do paradoxo da agência incorporada é crucial porque é um pré-requisito para estabelecer a base teórica para o empreendedorismo institucional. Battilana *et al.* (2009) propõem duas categorias chave de condições facilitadoras do empreendedorismo institucional: condições do campo organizacional e a posição social dos atores. As características de campo organizacional podem influenciar os atores a tornarem-se empreendedores institucionais. Todavia, a posição social é igualmente importante porque condiciona a sua perspectiva do campo organizacional e o seu acesso aos recursos. Relativamente às condições de campo organizacional, Battilana *et al.* (2009) referem as crises, a agitação social, as alterações tecnológicas, as alterações na concorrência e as mudanças regulamentares como algumas das

condições que podem quebrar o consenso social e permitir a introdução de novas ideias. Adicionalmente, elevada heterogeneidade e baixa institucionalização são também condições do campo organizacional que favorecem o empreendedorismo institucional. Relativamente à posição social dos atores, Battilana *et al.* (2009) referem estudos em que a mudança foi iniciada quer por atores posicionados na periferia do campo organizacional, quer por atores posicionados centralmente, quer por atores posicionados entre campos organizacionais.

Segundo Guerreiro *et al.* (2020), o empreendedorismo institucional foi criticado por retratar empreendedores institucionais como sub-socializados e racionais. Assim, uma abordagem coletiva da racionalidade, baseada no conceito das lógicas institucionais introduzidas na teoria institucional por Friedland e Alford (1991), permite conceber a agência como um fenómeno institucionalmente incorporado - os meios e os fins dos interesses e da agência dos indivíduos são possibilitados e restringidos por lógicas institucionais predominantes. Esta perspetiva é abordada no ponto seguinte.

1.3.2 As lógicas institucionais

O termo *lógica institucional* foi introduzido por Friedland e Alford (1991) que exploram as inter-relações entre indivíduos, as organizações e a sociedade. As instituições são definidas como padrões supra-organizacionais de atividade que estão enraizados nas práticas materiais e nos sistemas simbólicos pelos quais indivíduos e organizações produzem e reproduzem as suas experiências. Cada uma das ordens institucionais tem uma lógica central que orienta os princípios organizativos e sociais com vocabulários de motivação e um sentido de identidade (Thornton & Ocasio, 2008).

A perspetiva de lógicas institucionais pressupõe que as instituições são historicamente contingentes, o que geralmente é consistente com a teoria institucional. Uma premissa fundamental é que os interesses, identidades, valores e suposições dos indivíduos e organizações estão inseridos dentro das lógicas institucionais predominantes (Thornton, *et al.*, 2012). Os indivíduos e as organizações precisam de estar situados nas estruturas institucionais da sociedade para entenderem o seu comportamento. Mas, ao mesmo tempo, estas estruturas não são totalmente determinantes. Esta suposição está de acordo com as observações empíricas de que as instituições estão em conflito, mas também simultaneamente fornecem restrições e oportunidades de mudança aos atores (Friedland & Alford, 1991).

De acordo com Thornton e Ocasio (2008), a abordagem das lógicas institucionais, assenta em cinco princípios. O primeiro consiste na agência integrada (*embedded agency*), que tem como pressuposto central que os interesses, identidades, valores das organizações estão dentro das lógicas

institucionais predominantes. As decisões e os resultados são o produto da interação entre a agência individual e a estrutura institucional. Os atores sociais podem procurar o poder, *status* e vantagem económica, sendo que os meios e fins dos seus interesses e agência são ambos habilitados e restringidos pelas instituições. O segundo pressuposto consiste em considerar a sociedade como um instrumento interinstitucional. A sociedade moderna é constituída por cinco instituições centrais: o mercado capitalista, o Estado burocrático, a família, a democracia e a religião (Friedland & Alford, 1991). Posteriormente, Thornton e Ocasio (1999) estabeleceram o mercado, a família, a religião, o Estado, a profissão e as corporações como as instituições centrais da sociedade. A teorização de um sistema interinstitucional com vários setores da sociedade, em que cada setor representa um conjunto diferente de expectativas para as relações sociais e humanas do comportamento organizacional, permite incluir fontes de heterogeneidade e agência, dadas as contradições entre as lógicas de ordens institucionais diferentes. Não há apenas uma fonte de racionalidade, mas múltiplas fontes. O terceiro princípio baseia-se no pressuposto-chave que cada instituição possui determinadas características materiais e culturais. Por exemplo, a família e a religião, enquanto normalmente não são consideradas como parte da esfera económica, estão diretamente envolvidas na produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Da mesma forma, os mercados, embora muitas vezes não sejam considerados parte da esfera cultural, são diretamente moldados pela cultura e estrutura social, incluindo redes de relações sociais como estruturas de poder, *status* e dominação. O quarto princípio considera que há vários níveis de instituições, podendo as lógicas institucionais desenvolverem-se em níveis diferentes. As sociedades têm três níveis: os indivíduos a competir e a negociar, as organizações em conflito e em coordenação, e as instituições em contradição, mas interdependentes. O nível superior condiciona a ação do nível inferior. Assim, as lógicas são regras e convenções que podem pertencer ao campo organizacional, mas que têm a sua origem em instituições de um nível social superior. Por fim, o quinto princípio respeita à contingência histórica, que realça o facto de cada ordem institucional variar ao longo do tempo. Esta abordagem assume que os efeitos das forças económicas, políticas, estruturais e normativas nas organizações são condicionados historicamente (Thornton & Ocasio, 2008).

Assim, os valores, crenças e regras que constituem as lógicas institucionais são essenciais para compreender as estratégias que estão disponíveis às organizações e que são consideradas adequadas na sua realidade económica, cultural e política. Os atores sociais estão expostos a diferentes lógicas institucionais que ativam diferentes identidades e objetivos, ajudando por isso a compreender a variedade de práticas organizacionais (Thornton *et al.*, 2012).

Ao contrário das premissas iniciais da teoria institucional em que os indivíduos “supersocializados” são assumidos para aceitar as normas sociais e segui-las sem questionar ou apresentar resistência comportamental, as lógicas institucionais são consistentes com a visão de que o comportamento organizacional reflete a capacidade dos indivíduos agirem com base em visões alternativas da racionalidade (Friedland & Alford, 1991; Thornton *et al.*, 2012). Este facto é particularmente importante quando a administração pública enfrenta evoluções e mudança na lógica institucional em direção à supremacia da lógica de mercado (Jayasinghe, Adhikari, Soobaroyen, Wynne, Malagila & Abdurafiu, 2021).

Pode-se ainda verificar lógicas híbridas, em que se pode combinar práticas de diferentes lógicas dentro de uma organização. Assume-se que as organizações geram conscientemente respostas a múltiplas lógicas. A influência da lógica institucional depende da relação entre indivíduos ou grupos dentro de uma organização. As características da organização são importantes influência sobre a combinação das lógicas. Neste sentido, a construção da identidade organizacional é um mecanismo importante através do qual as organizações lidam com a complexidade institucional (Greenwood, Raynard & Kodeih, 2011). Na mesma linha de pensamento, Polzer Meyer, Höllerer, e Seiwald (2016) apontam para identidades híbridas, formas organizacionais híbridas e a coexistência de múltiplas lógicas institucionais dentro de uma organização ou entidade social. Gradualmente, ocorreu uma alteração dos paradigmas na administração pública, estando presente uma lógica híbrida que decorre da combinação da lógica burocrática tradicional da administração pública com a lógica de mercado associada à *New Public Management* (NPM) e à contabilidade do acréscimo (Polzer *et al.*, 2016).

O estudo das práticas organizacionais deve, por isso, incorporar a análise das lógicas institucionais presentes no seu ambiente institucional.

1.4 A aplicação da Teoria Institucional no estudo da adoção das IPSAS

1.4.1 Argumentos institucionais que explicam a adoção das IPSAS

A teoria institucional revela-se um quadro teórico extremamente pertinente no estudo dos processos de mudança decorrentes da adoção das IPSAS. Esta lente teórica permite compreender, de modo aprofundado, a forma como as pressões institucionais e as lógicas institucionais moldam a evolução do processo de mudança das entidades públicas e as suas práticas contabilísticas, para além de motivações estritamente económicas ou de eficiência (Gomes *et al.*, 2015; Jorge *et al.*, 2020).

Em particular, vários estudos salientam a importância das pressões coercivas na explicação da adoção das IPSAS por vários países (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca *et al.*, 2013; Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos, 2016; Brusca & Martínez, 2016; Jorge *et al.*, 2020; Gomes *et al.*, 2015). Gomes *et al.* (2015) entendem que as mudanças da contabilidade pública estão associadas ao contexto político, contexto institucional e às pressões externas, os quais condicionam o compromisso dos participantes internos com o processo de mudança. Segundo Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), o mecanismo coercivo, especialmente no setor público, está vinculado à intervenção estatal e à pressão dos provedores de recursos. Como o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) não tem o poder de impor a adoção das IPSAS, esta está dependente da decisão de governos e reguladores que estabelecem a sua obrigatoriedade e respetivos mecanismos de *enforcement*, sendo expectável “que os governos europeus centrais e locais implementem as IPSAS como prática geralmente aceite” (Argento, Peda & Grossi, 2018, pp. 40–41). Ao longo dos anos, tem-se assistido a várias pressões institucionais a nível económico e político, nomeadamente por parte de organizações internacionais, como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI), de reguladores supranacionais, como a Comissão Europeia (CE), e de organismos emissores de normas como o IPSASB e a *International Federation of Accountants* (IFAC), que, em conjunto, têm imposto ou incentivado reformas contabilísticas no setor público (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca *et al.*, 2013; Brusca *et al.*, 2016; Brusca & Martínez, 2016). Estas organizações evoluíram como atores institucionais dominantes, assumindo o papel de reguladores e especialistas no campo da contabilidade do setor público (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). A pressão coerciva, nomeadamente do FMI e do Banco Mundial, influencia os sistemas contabilísticos e os relatórios financeiros dos governos que são seus beneficiários no sentido da adoção das IPSAS por considerarem que estas normas proporcionam uma maior consistência e uma melhor transparência da gestão financeira de um país (Brusca & Martínez, 2016). Este tipo de pressão tem assumido especial relevância nos países em desenvolvimento, onde estas normas podem ser ainda de mais difícil implementação (Oulasvirta, 2014). Nos países desenvolvidos, a crise das dívidas soberanas também foi um estímulo à adoção das IPSAS na medida em que os governos, face aos défices excessivos e considerando a necessidade de controlar a dívida pública, precisaram de uma prestação de contas mais rigorosa e transparente (Brusca & Martínez, 2016).

Simultaneamente, as pressões normativas têm-se sentido ao longo dos anos, com a crescente aceitação generalizada pela profissão contabilística da qualidade superior das normas internacionais e das vantagens da harmonização contabilística. Apesar desta aceitação ter sido mais fortemente sentida

na esfera das empresas privadas, houve uma disseminação dos mesmos valores para a esfera da contabilidade pública. Vários autores referem a contribuição de uma rede de profissionais, que inclui consultores internacionais, empresas multinacionais de auditoria, organizações profissionais de contabilidade, entre outros, que constitui uma comunidade epistémica com forte influência na difusão internacional das IPSAS (Christensen, Newberry, & Potter, 2019; Jayasinghe *et al.*, 2021). Esta rede contribuiu para a problematização das práticas contabilísticas tradicionais do setor público e para a defesa das IPSAS como principal estratégia na superação desses problemas. Com efeito, as “normas e regras recomendadas pelos profissionais de contabilidade e de auditoria podem ser forças normativas importantes para apoiar a adoção das IPSAS” (Gomes *et al.*, 2015, p. 272). Adicionalmente, o papel ativo do IPSASB é um estímulo na adoção e divulgação das IPSAS, nomeadamente ao nível da tradução das normas em vários idiomas, o que facilita a adoção por parte dos governos. Por outro lado, o IPSASB coopera com os órgãos normalizadores nacionais na preparação e emissão de normas de forma a existir uma partilha de recursos e promove o debate entre os profissionais de todo o mundo com o objetivo de identificar novas necessidades de normas e orientações (Brusca & Martínez, 2016).

Existe também um efeito mimético na adoção das IPSAS por parte dos organismos governamentais internacionais. Dada a falta de poder legislativo do IPSASB, a difusão das IPSAS depende, em grande parte, da sua aceitação pelo exemplo. A tendência para imitar as melhores práticas das instituições internacionais, nomeadamente na UE, tem vindo a contribuir para a consolidação das IPSAS como principal modelo de contabilidade no setor público (Brusca *et al.* 2013).

As IPSAS tornaram-se, portanto, num instrumento de legitimidade para os países que as adotam, na medida em que lhes permitem ir ao encontro das expectativas de vários atores institucionais. As organizações públicas introduzem mudanças e reformas nas normas e sistemas de gestão financeira, não apenas para alcançar maior economia e eficiência, mas também para se legitimarem em resposta às diferentes pressões institucionais (Baskerville & Grossi, 2019). Com efeito, assegurar a legitimidade tem sido indispensável para as entidades do setor público, não só para evitar críticas em relação às suas atividades, mas também para retratar uma imagem da entidade como moderna e racional (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). “A legitimidade invoca perceções geralmente aceites de que as ações são desejáveis, adequadas e apropriadas dentro de um sistema particular de normas, valores e crenças” (Baskerville & Grossi, 2019, p. 96). Para Brusca *et al.*, (2016, p.57), a teoria institucional explica a introdução “de inovações contabilísticas para atender a necessidades externas e assim reforçar a legitimidade, dando apenas uma impressão de racionalidade e eficiência, não usando necessariamente o sistema para melhorar o desempenho ou eficiência interna”. Ou seja,

os estímulos para a mudança são explicados pela intenção de apresentar melhorias nos processos e sistemas, decorrentes das pressões externas e da procura de legitimidade, independente da sua eficácia ao nível interno. Existem outros estímulos para a adoção das IPSAS, para além das pressões institucionais e o argumento da legitimidade. A aceitação generalizada das IPSAS é também resultado de várias ordens institucionais (Friedland & Alford, 1991) que estão presentes no setor público, nomeadamente a ordem do mercado capitalista e a ordem da profissão. Estas ordens contêm lógicas de atuação que condicionam a ação dos atores institucionais e fornecem bases de legitimação (Thornton *et al.*, 2012). A ordem institucional do mercado preconiza a adoção de práticas do setor privado para o setor público, de modo a que o serviço público seja prestado com eficácia e eficiência (Jayasinghe *et al.*, 2021). Esta ordem privilegia argumentos utilizados na harmonização contabilística do setor privado como a melhoria da comparabilidade das informações financeiras e a alocação dos recursos, influenciando positivamente a economia mundial (Baskerville & Grossi, 2019; Brusca & Martínez, 2016; Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020; Jorge *et al.*, 2020). Adicionalmente, os defensores das IPSAS preconizam que a adoção das normas tem benefícios significativos, incluindo maior transparência e *accountability*. A introdução das IPSAS é vista como um importante instrumento nas reformas do setor público, num contexto em que se exige maior rigor, responsabilidade e transparência (Opanyi, 2016). A informação comparável no setor público é necessária para o cumprimento de tratados internacionais como, por exemplo, o tratado da União Europeia, em particular o tratado de Maastricht. A harmonização dos relatórios financeiros nacionais e da informação estatística é outro argumento para adoção das IPSAS, pois o objetivo dos governos é harmonização da informação quer de uma forma micro quer macro (Brusca & Martínez, 2016). Outro racional para a adoção das IPSAS é a preparação dos relatórios das entidades públicas com os mesmos critérios das entidades empresariais, já que são baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), com a devida adaptação para o setor público. Estes são alguns dos argumentos que são coerentes com a ordem institucional do mercado e que validam a ascensão das IPSAS como lógica dominante na esfera da contabilidade pública, tal como as IFRS se tornaram na lógica dominante na esfera da contabilidade empresarial (Guerreiro, Rodrigues, & Craig, 2012b; Suddaby, Cooper, & Greenwood, 2007). Simultaneamente, a ordem institucional da profissão baseia-se na experiência profissional e na integridade orientada por um código de ética e pela avaliação pelos pares gerida por associações externas (Thornton *et al.*, 2012). No setor público, esta ordem assenta na valorização da experiência profissional e das qualificações relacionadas que proporcionam conhecimentos especializados sobre a contabilidade do acréscimo e sobre as IPSAS (Jayasinghe *et al.*, 2021). Assim, as IPSAS tornaram-se

num quadro de referência e numa base de legitimação que promove um sentido de identidade coletiva entre profissionais, académicos, e decisores políticos (Brusca & Martínez, 2016), constatando-se que os vários argumentos conduzem à apresentação das IPSAS como a solução racional a ser adotada. Todavia, é de salientar que, simultaneamente, há a marginalização de normativos locais que não correspondam às práticas contabilísticas *mainstream* e consideradas apropriadas, assim como processos de adoção sem o devido debate acerca de perda de soberania, da perda da cultura contabilística local ou dos benefícios efetivos que decorrem deste normativo (Baskerville & Grossi, 2019; Brusca *et al.*, 2013; Jayasinghe *et al.*, 2021).

1.4.2 A adoção das IPSAS pelos países explicada pela Teoria Institucional

Vários estudos utilizaram a teoria institucional para compreender quais os fatores que explicam a adoção das IPSAS pelos países, e o processo de conversão para este normativo.

No caso de Portugal, esta lente teórica foi usada por diversos autores, nomeadamente por Gomes *et al.* (2015) e por Jorge *et al.* (2020). Gomes *et al.* (2015) realçam a importância da pressão coerciva de instituições internacionais, como o FMI, decorrente do contexto de crise soberana vivida pelo país. Os autores destacam também o compromisso do governo com o processo de mudança ao criar o Comité de Normalização Contabilística Público, a par do maior escrutínio feito pelos cidadãos e pela imprensa, que conduziram a uma preocupação acrescida com toda a legitimidade do processo. Todavia, vários argumentos racionais foram apresentados como justificativos da adoção das IPSAS, nomeadamente, a necessidade de harmonizar os sistemas de contabilidade pública e privada, de melhorar a produção de contas consolidadas, de harmonizar as contas públicas com o Sistema de Contas Nacionais e Regionais 95 (SEC) e, mais genericamente, de um novo modelo de gestão pública. Estes argumentos coincidem com uma lógica institucional que apresenta as IPSAS como a solução mais apropriada e legítima, conforme referimos anteriormente. Adicionalmente, os autores sugerem cinco estratégias a seguir para executar uma reforma de sucesso para implementação das IPSAS, de acordo com as respostas dos entrevistados. As estratégias são: a existência de uma estratégia de comunicação eficaz com todos os *stakeholders*; a implementação de um plano de formação bem articulado com as organizações profissionais, governo e universidades; a certificação dos profissionais da contabilidade pública por uma organização profissional competente; a implementação de mecanismos de auditoria e *enforcement*, combinada com a monitorização e controlo do processo de implementação e avaliação dos resultados obtidos; e uma implementação gradual em conformidade com a realidade dos diferentes subsectores públicos.

Jorge *et al.* (2020) analisaram a atuação das entidades piloto no processo de reforma da contabilidade do setor público português. Através do D.L. n.º 192/215, de 11 de setembro, foi estabelecida a figura de *entidade piloto* com o propósito de obter um *feedback* sobre as principais dificuldades na implementação do SNC-AP. Os autores concluíram que as entidades piloto assumiram uma postura mais “individualista” no processo, na medida em que a sua maior preocupação consistia no conjunto de benefícios que poderiam retirar de serem entidades piloto, em detrimento de preocupações mais focadas no bem comum. Isto deve-se ao facto de estas entidades não terem sido envolvidas nas decisões, de terem estruturas complexas e de não terem tido o apoio que esperavam, nomeadamente ao nível da qualificação profissional. Consequentemente, o SNC-AP foi visto por estas entidades como uma solução com mais custos do que benefícios, e como mais uma obrigação que deveria ser cumprida.

Brusca *et al.* (2013) analisaram as implicações da adoção das IPSAS em Espanha. Os autores concluíram que existiram três fatores que levaram o governo Espanhol a adotar as IPSAS: o setor empresarial espanhol adotou as IFRS e o governo espanhol tem uma tradição de basear as normas do setor público na contabilidade empresarial; as IPSAS têm legitimidade porque muitas organizações internacionais também as adotaram e, por fim, o desejo do governo espanhol alinhar o setor público com as mais recentes inovações contabilísticas internacionais e com a lógica considerada apropriada.

Baskerville e Grossi (2019) analisaram o processo de “glocalização” das IPSAS na Nova Zelândia. Em 2012, a Nova Zelândia alcançou níveis de transparência que outros países não conseguiram com o desenvolvimento de normas para o setor público e para o setor privado, assim como a publicação de relatórios financeiros de alta qualidade. A Nova Zelândia é o país com melhor classificação no índice de percepção de transparência e corrupção 2017 (*Transparency International's 2017 Corruption Perceptions Index*). Segundo os autores, as IFRS foram utilizadas durante algum tempo como base dos relatórios financeiros, o que era consistente com a decisão dos reguladores que defendiam a adoção das IPSAS. No entanto, dois anos depois, esta decisão foi revertida, sendo as IPSAS consideradas como o quadro de referência. Para os autores, a adaptação das IPSAS às características e necessidades de cada país pode ser realizada mais facilmente, comparativamente ao processo de harmonização do setor privado (IFRS), uma vez que a pressão para a comparabilidade internacional é menor. A *glocalização* das IPSAS que ocorreu na Nova Zelândia aumentou a aceitação das novas normas pelos vários *stakeholders*. Todavia, os autores alertam que este processo de

¹ Termo utilizado pelos autores para identificar o processo de difusão de práticas globais que são adotadas a nível local.

adaptação pode reduzir a transparência e o controlo das contas públicas, devendo ser asseguradas as necessidades dos utilizadores de informação.

Argento *et al.* (2018) investigaram a adoção das IPSAS pelo governo da Estónia. Este país foi um dos primeiros países da UE a adotar as IPSAS. O caso da Estónia implicou uma mudança da lógica dominante, ao nível macro, nomeadamente político (com a passagem de uma economia do estilo soviético para uma economia de mercado), criando-se a necessidade de novos padrões de contabilidade. O processo de integração da Estónia na UE desencadeou um mecanismo coercivo que implicou alterações na legislação da Estónia, a qual teve de ser alinhada com a estrutura contabilística internacional. O setor público da Estónia foi recetivo às mudanças contabilísticas. Sendo um país em transição sem forte enraizamento da cultura contabilística no setor público, a resistência foi menor, o que favoreceu a aceitação de novos sistemas contabilísticos e relatórios financeiros. Os responsáveis pela reforma da contabilidade na Estónia consideram que as IPSAS contribuem para o aumento da comparabilidade internacional das finanças da Estónia com os outros países da UE e da OCDE.

Nos países menos desenvolvidos, a adoção das IPSAS resulta maioritariamente de pressões coercivas por parte de organismos financiadores, como é o caso do Banco Mundial, investidores estrangeiros e empresas de contabilidade internacionais (Goddard, Assad, Issa, Malagila & Mkasiwa, 2016; Opanyi, 2016).

Na análise da adoção das IPSAS pelo governo do Quênia, Opanyi (2016) conclui que o governo tende a imitar outros considerados como mais legítimos e mais bem-sucedidos e que os organismos profissionais, como o IPSASB, tendem a influenciar a adoção das normas internacionais. O estudo avaliou as diferenças de qualidade que são produzidas por relatórios financeiros baseados nas IPSAS e os produzidos pelas normas locais anteriores. Conclui-se que os relatórios financeiros produzidos com base nas IPSAS aumentam a comparabilidade, oportunidade, representação fiel e relevância. Por outro lado, os resultados indicam que os objetivos das reformas de gestão das finanças públicas, como maior transparência e responsabilidade, podem não ser alcançadas com base das IPSAS. Portanto, a adoção das IPSAS teve um efeito moderado sobre a qualidade dos relatórios financeiros no setor público do governo do Quênia. Apesar de tudo, o autor conclui que apenas as IPSAS baseadas no regime do acréscimo permitem atingir maior transparência, responsabilidade e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões.

Em Cabo Verde, Brito e Jorge (2020) analisaram a reforma contabilística no setor público, tendo identificado vários estímulos, nomeadamente a mudança no regime político, o domínio da contabilidade empresarial e as pressões financeiras. Neste estudo, as autoras constataram a presença

de forças miméticas, visto que outros parceiros serviram de referência de boas práticas no âmbito da reforma. Além do isomorfismo mimético, também se observou o isomorfismo coercivo, na medida em que as entidades financiadoras externas e o Ministério das Finanças começaram a fazer exigências ao nível da gestão financeira do setor público.

Goddard *et al.* (2016) analisaram as reformas da contabilidade pública introduzidas pela NPM na Tanzânia, através da lente teórica da teoria institucional. Os autores concluem que o argumento da legitimidade é essencial à compreensão das práticas contabilísticas do governo central, governo local e organizações não-governamentais (ONG) da Tanzânia. A legitimidade foi mais forte e evidente no governo central, onde os atores organizacionais implementaram reformas cumprindo os requisitos das entidades financiadoras, apesar das dificuldades sentidas. O governo local estava mais preocupado com os mecanismos da *accountability*, tendo sido mais afetado por fatores como a incerteza de financiamento, interferência política, sistemas regulamentares frágeis e, acima de tudo, influência das entidades financiadoras. As ONG estavam mais centradas na perceção das entidades financiadoras no que concerne à política de financiamento, e com a adoção de práticas contabilísticas que poderiam aumentar a sua legitimidade, de forma a atrair mais fundos. Os autores concluem que a legitimidade e o isomorfismo estão relacionados. Contudo, o isomorfismo coercivo está mais presente nos governos centrais, onde foram impostas determinadas regras, estando o isomorfismo normativo e mimético mais presentes nos governos locais e nas ONG, onde as organizações não tinham apenas que adotar práticas impostas, mas optaram por copiar outras práticas usadas por organizações externas consideradas com mais legitimidade.

Jayasinghe *et al.* (2021) analisaram as múltiplas lógicas institucionais presentes no processo de mudança de reforma da contabilidade pública em países da África subsariana, nomeadamente Botswana, Gana, Quênia, Nigéria, Ruanda, entre outros. Os autores referem que, genericamente, os processos de mudança foram efetuados com pouca consideração pela cultura contabilística local, ultrapassando a lógica da comunidade local. As lógicas da profissão, do mercado e do estado têm o efeito primordial. As comunidades epistémicas de profissionais problematizam os normativos e práticas locais, reforçando a sua desadequação ao que é considerado como apropriado ao nível internacional. O seu poder relacional, aliado a uma lógica de mercado que advoga a adoção de práticas do setor privado para melhorar a eficácia e eficiência dos serviços prestados pelo setor público, são essenciais para compreender a difusão das IPSAS nos países em vias de desenvolvimento e, em particular, nos países da região em análise. Os autores concluem, ainda, que existe necessidade do FMI e do Banco Mundial e outras organizações internacionais definirem o mandato das comunidades epistémicas no

âmbito das reformas de contabilidade. Os autores enfatizam a necessidade de haver uma mudança no mandato do FMI, Banco Mundial e outras organizações, para que os membros da comunidade epistêmica sejam incentivados a trabalhar com os atores locais e a valorizar as práticas definidas no âmbito da reforma contabilística.

Gómez-Villegas *et al.*, (2020) investigaram o processo de reforma da gestão de finanças públicas na América Latina e o estado de implementação das IPSAS. Embora a maioria dos países da América Latina tenha iniciado um processo de convergência com a contabilidade do acréscimo, existem diferenças importantes da taxa de sucesso. As reformas na América Latina foram promovidas, apoiadas e monitorizadas por organizações internacionais, tais como o Banco Mundial e FMI. O facto da implementação das IPSAS nos países da América Latina se encontrar em diferentes estádios dificulta a comparabilidade dos relatórios financeiros no setor público. O estudo concluiu que, apesar das reformas ainda estarem em curso, as IPSAS estão a tornar-se uma referência útil na apresentação da contabilidade do acréscimo. Contudo, existem quatro estímulos para a adoção das IPSAS que são comuns a todos os países: a luta contra a corrupção e o aumento da transparência e da *accountability*, a pressão por parte das instituições superiores de auditoria (ex: Tribunais de Contas de cada país) que pediram aos governos que melhorassem as suas finanças; a dependência de recursos financeiros externos, assim como a necessidade de prestar contas aos investidores externos; e o papel das organizações internacionais como o Banco Mundial e o FMI. No entanto, existem obstáculos à adoção das IPSAS, como a falta de recursos, a instabilidade política, limitações de *software* e de tecnologias de informação (Gómez-Villegas *et al.*, 2020).

Segundo Brusca *et al.* (2016), os países de América Latina que tiveram um maior avanço da adoção das IPSAS são o Perú e Colômbia, que foram pioneiros na adoção das normas internacionais de contabilidade pública. Contudo, nestes países o processo de implementação tem gerado algumas dificuldades, nomeadamente a aplicação do conceito do acréscimo no reconhecimento nas receitas, a dificuldade da estimação das perdas por imparidade e, por último, dificuldades no reconhecimento e mensuração de ativos como sejam as infraestruturas, onde a aplicação do justo valor tem tido alguns problemas. Na Costa Rica existiu uma tentativa de adoção das IPSAS, embora a implementação prática tivesse sido adiada três vezes. Outros países latino-americanos como o Brasil, Chile, Uruguai e México, declararam publicamente que estão a transpor as IPSAS e a realizar avaliações e estudos para definir a sua política em relação às IPSAS.

Abaixo apresentamos um resumo dos principais artigos que usam a teoria institucional como lente teórica na explicação da adoção das IPSAS nos diversos países.

Tabela 1.3 - Artigos que usam a Teoria Institucional como lente teórica na explicação da adoção das IPSAS

Autores	Abordagem da teoria institucional utilizada	País/amostra	Método de recolha de dados	Conclusões
Brusca <i>et al.</i> (2013)	Isomorfismo institucional	Espanha	Artigo teórico	<p>Três argumentos legitimam a adoção das IPSAS em Espanha:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o setor empresarial adotou as IFRS e o governo espanhol tem a tradição de basear as suas normas para o setor público com base no setor empresarial; • desejo de alinhar o setor público espanhol com as inovações contabilísticas a nível internacional; • legitimidade da adoção das IPSAS nos países e organizações internacionais. <p>Simultaneamente, os esforços do IPSASB, dos organismos profissionais e a adoção por parte da UE e da ONU têm reforçado a legitimidade da adoção das IPSAS nos governos nacionais.</p>
Gomes <i>et al.</i> (2015)	Isomorfismo institucional	Portugal	Análise documental e entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> • Forte relação entre o contexto institucional do país e os estímulos e o conteúdo da reforma. • Os estímulos da reforma são influenciados pelo contexto institucional e político e pela combinação de forças coercivas, normativas e miméticas. • Participação e envolvimento político dos diferentes <i>stakeholders</i> no novo modelo de contabilidade pública, incluindo na implementação.
Adhikari & Gårseth-Nesbakk (2016)	Isomorfismo institucional	Países membros da OCDE	Análise documental (<i>site</i> da OCDE) e	<ul style="list-style-type: none"> • A maioria, senão todos os Estados-Membros da OCDE, subestimaram a complexidade na implementação da contabilidade do acréscimo e, portanto, acabaram por

			observação anual dos simpósios de contabilidade e discussões informais com os participantes dos simpósios	<p>necessitar de mais tempo, recursos e esforços na sua adoção do que o inicialmente planeado.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existe um aumento das pressões institucionais exercidas sobre os Estados-Membros para a adoção do orçamento na ótica do acréscimo. • A aplicabilidade das IPSAS foi uma questão controversa no âmbito da aplicabilidade da contabilidade do acréscimo no setor público. • Os principais atores ao nível político e económico expressaram posições divididas conduzindo a pressões institucionais exercidas pelos Estados-Membros para adoção das IPSAS.
Brusca & Martínez (2016)	Isomorfismo institucional	19 Países da UE e 18 Países continentais americanos	Questionário enviado a funcionários de contabilidade responsáveis pelos relatórios financeiros do governo central	<ul style="list-style-type: none"> • Organizações internacionais como ONU, OCDE e CE comprometeram recursos na adoção das IPSAS, surgindo o efeito mimético. • A responsabilidade e a transparência são consideradas essenciais para instalar a confiança dos cidadãos nos governos. Os países que adotam e os que não adotam as IPSAS consideram que existem benefícios na adoção IPSAS para alcançar a comparabilidade internacional e melhoram a qualidade dos relatórios financeiros. A UE tomou consciência da importância de modernizar e harmonizar os sistemas de contabilidade nos seus países-membros.
Brusca <i>et al.</i> (2016)	Isomorfismo institucional	Colômbia e Perú	Abordagem metodológica qualitativa - entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> • O processo de isomorfismo foi um fator-chave para a adoção das IPSAS na Colômbia e no Peru. • Os governos consideram que a modernização dos sistemas contabilísticos melhora a transparência e os

				<p>relatórios financeiros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • As IPSAS são a principal forma de alcançar a legitimidade. • Na Colômbia as reformas ainda estão em curso e por esse motivo a utilidade das IPSAS para a melhoria da tomada de decisão ainda não pode ser avaliada. • No Perú a modernização é mais retórica do que real e ainda necessitam de ser realizados muitos esforços para a efetiva implementação das IPSAS.
Goddard <i>et al.</i> (2016)	Isomorfismo institucional	Tanzânia	Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> • A legitimidade e o isomorfismo estão intimamente relacionados. • A pressão das entidades financiadoras na mudança contábilística das organizações é uma evidência clara de isomorfismo coercivo. • O isomorfismo coercivo foi mais evidente nas organizações do governo central onde a implementação foi supervisionada de perto. • O isomorfismo mimético e normativo foi mais evidente das organizações do governo local e particularmente nas ONG's.
Opanyi (2016)	Isomorfismo institucional	19 Ministérios do governo nacional no Quênia	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • A adoção das IPSAS do governo do Quênia foi influenciada por pressões coercivas, miméticas e normativas. • Houve melhoria na qualidade das características de comparabilidade, relevância, oportunidade e representação fiel com a adoção das IPSAS, enquanto a qualidade das características da compreensibilidade diminuiu. • Existem diferenças entre os relatórios baseados nas IPSAS e os relatórios que se baseavam nas anteriores normas. Os relatórios são mais abrangentes quando elaborados

				<p>segundo as IPSAS na ótica do acréscimo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apenas as IPSAS na ótica do acréscimo atingem plenamente a transparência e a <i>accountability</i> e fornecem as informações necessárias para a tomada de decisões.
Argento <i>et al.</i> (2018)	Isomorfismo institucional, lógicas institucionais e empreendedores institucionais	Estônia	Estudo de caso	<ul style="list-style-type: none"> • O processo de adoção das IPSAS na Estônia foi gerido centralmente pelo Ministério das Finanças e representa uma mudança no paradigma contabilístico anterior, tendo proporcionado novas bases metodológicas para a condução da contabilidade financeira no setor público. O processo de integração da Estônia na UE desencadeou um mecanismo coercivo porque a legislação contabilística da Estônia teve que ser alinhada com a estrutura contabilística internacional (<i>International Accounting Standards</i> (IAS) / IFRS). • Embora a adesão à UE exigisse a adoção das IAS/IFRS (mecanismo coercivo) no setor privado, a adoção das IPSAS foi uma escolha voluntária. • O isomorfismo normativo caracterizou-se pela influência dos profissionais de contabilidade, com experiência em contabilidade no setor privado da Estônia, que encorajou o desenvolvimento das IPSAS no governo da Estônia. • As pressões coercivas e miméticas tiveram menor preponderância no processo de adoção das IPSAS.
Baskerville & Grossi (2019)	Isomorfismo institucional	Nova Zelândia	Análise documental	<ul style="list-style-type: none"> • O processo de adoção das IPSAS pode ser compreendido de uma melhor forma utilizando os argumentos de legitimidade. • Na Nova Zelândia, a modificação das normas às IPSAS está a ser um processo cada vez mais bem-recebido.

				<ul style="list-style-type: none"> • O processo de adaptação das IPSAS à realidade local de cada país (glocalização) pode resultar num processo mais abrangente.
Gómez-Villegas <i>et al.</i> (2020)	Isomorfismo institucional	América Latina	Análise documental sobre documentos legais e oficiais, combinado com entrevista realizada a um membro da equipa do Banco Mundial para a América Latina	<ul style="list-style-type: none"> • A reforma para a implementação das IPSAS ainda está em curso na América Latina. Países como Colômbia, Peru, Chile, Brasil e Costa Rica já iniciaram a implementação, mas em diferentes velocidades e diversos níveis de realização. Equador, El Salvador, Guatemala, Panamá e Paraguai, encontram-se na fase implementação das IPSAS. • Os avanços mais notáveis são a institucionalização dos escritórios de contabilidade, a profissionalização dos técnicos especialistas na gestão das finanças públicas e a melhoria da informação sobre ativos do setor público. • Há evidências de um processo de institucionalização das IPSAS na região. • Os resultados do processo de isomorfismo no campo internacional sugerem que o mimetismo entre governos e a pressão internacional e as organizações conduzem à adoção das IPSAS.
Jorge <i>et al.</i> (2020)	Isomorfismo institucional e lógicas institucionais	Portugal	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • As entidades piloto são importantes na institucionalização de reformas de contabilidade num sistema baseado nas IPSAS. • Esta mudança é explicada pelo isomorfismo coercivo e normativo, através de imposição política e na sequência de recomendações dos credores. • As entidades piloto identificaram uma oportunidade para ter o adequado apoio, com um comportamento de interesse próprio em vez de contribuir para a

				<p>implementação do novo sistema contabilístico no âmbito da reforma do setor público, ou seja, uma “atitude egoísta” que se sobrepôs ao “bem comum”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dentro da abordagem das lógicas institucionais isto pode refletir uma lógica de mercado, em que as entidades se preocupam em cumprir individualmente o que é exigido por lei, descurando o comportamento coletivo. • As entidades piloto necessitam de ser incluídas no processo de decisão para perceberem os benefícios das IPSAS e deve ser fornecido o adequado apoio técnico, humano e financeiro. • A lógica institucional também pode justificar a forma como as entidades piloto atuam em relação à reforma no setor público e que depende do tipo de impacto que as inovações têm a sua gestão.
Jayasinghe <i>et al.</i> (2021)	Lógicas institucionais	África subsariana	Análise de conteúdo Entrevistas semiestruturadas	<ul style="list-style-type: none"> • As organizações internacionais têm desempenhado um papel fundamental na reforma das práticas contabilísticas; • A lógica de mercado, as lógicas profissionais da comunidade epistémica e as lógicas do estado condicionaram a transição para as IPSAS, no âmbito da reforma de contabilidade pública. • A comunidade epistémica teve um papel fundamental, uma vez que conquistou a legitimidade, apoio financeiro das organizações internacionais e dos políticos locais na disseminação das IPSAS.
Brito & Jorge (2020)	Isomorfismo institucional	Cabo Verde	Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> • Existência de vários estímulos que impulsionaram a reforma da contabilidade no setor público em Cabo Verde. • A reforma do setor público em Cabo Verde materializou-se

				<p>com várias mudanças no regime político, no domínio da contabilidade empresarial e ao nível das pressões financeiras.</p> <ul style="list-style-type: none">• Observaram-se comportamentos de busca de legitimidade, e a presença de forças miméticas (através das referências das boas práticas de outros países) e forças coercivas por parte das entidades externas que fazem cada vez mais exigências no âmbito da gestão pública e dos sistemas contabilísticos para o setor público.
--	--	--	--	--

1.5 Conclusão

O novo institucionalismo baseia-se nas noções de legitimidade e isomorfismo, sendo que o isomorfismo pode ser competitivo ou institucional. O isomorfismo institucional divide-se em coercivo, normativo e mimético. A teoria institucional de uma forma tradicional materializa-se por uma visão isomórfica, explicando a mudança dos comportamentos das organizações. No entanto, a teoria institucional evoluiu com o desenvolvimento de várias correntes teóricas que procuram ultrapassar as limitações da sua abordagem inicial, como sejam o modelo de Oliver (1991), o empreendedorismo institucional e as lógicas institucionais. O modelo de Oliver (1991) prevê um conjunto de respostas estratégicas às pressões institucionais por parte das organizações que incluem além da *aquiescência*, o *compromisso*, a *escusa*, o *desafio* e a *manipulação*. O conceito de empreendedorismo institucional é paradoxal, sendo designado por *paradoxo da agência incorporada*, tendo evoluído para uma perspetiva de agência embebida no ambiente institucional (Battilana *et al.*, 2009). A perspetiva de lógicas institucionais pressupõe que as instituições são historicamente contingentes, o que é consistente com a teoria institucional. Os indivíduos e as organizações precisam de estar situados nas estruturas institucionais da sociedade para se entender o seu comportamento.

Vários são os autores que analisaram em vários países a adoção das IPSAS à luz da teoria institucional, com grande prevalência da vertente teórica do isomorfismo institucional, mas utilizando também o empreendedorismo institucional e as lógicas institucionais. No que se refere à adoção das IPSAS nos vários países, os autores são consistentes em referir a existência de pressões isomórficas no âmbito das reformas e na adoção da contabilidade do acréscimo. As pressões institucionais condicionam a forma da atuação e das práticas contabilísticas das várias entidades públicas dos diversos países. A adoção das IPSAS constitui um instrumento de legitimidade para os países que as adotam de forma a ir ao encontro das várias expectativas dos atores institucionais. Existem fatores que legitimam a adoção das IPSAS, tal como a adoção por parte do setor empresarial das IFRS, o alinhamento do setor público com o setor empresarial e a aceitação generalizada das IPSAS por parte das organizações de profissionais de contabilidade. Atualmente, é consensual a ideia de que as IPSAS permitem uma melhor tomada de decisão por proporcionarem maior comparabilidade nos relatórios financeiros, informação financeira mais transparente na prestação de contas no setor público, e maior *accountability*. Esta visão tornou-se a lógica de atuação prevaiente entre os principais atores institucionais. Organizações como a OCDE, CE e o FMI evoluíram como atores institucionais dominantes na área de contabilidade do setor público. Estas organizações exercem pressões coercivas junto dos países no sentido de estes adotarem as IPSAS, quer através de regulamentação, quer

enquanto entidades financiadoras. Este tipo de pressão é particularmente evidente nos países menos desenvolvidos, em que os organismos financiadores, como é o caso do Banco Mundial, são uma importante pressão coerciva para a adoção das IPSAS. Na UE assiste-se a uma crescente consciencialização da importância da harmonização dos sistemas contabilísticos nos Estados-Membros e uma convergência gradual dos normativos nacionais com as IPSAS.

Capítulo 2 – Evolução da contabilidade pública à Luz da Teoria Institucional

2.1 Introdução

Este capítulo pretende apresentar os principais desenvolvimentos teóricos relacionados com a evolução da contabilidade pública em Portugal à luz da teoria institucional.

A análise realizada no âmbito deste capítulo começa, em primeiro lugar, por fazer um estudo da evolução da contabilidade pública antes da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), abrangendo os séculos XIII até ao século XX. Posteriormente, é abordada a evolução da contabilidade pública no período de publicação do POCP, seguindo-se a análise da influência internacional na publicação do SNC-AP em Portugal. Por último, é feito o enquadramento do período da publicação do SNC-AP em Portugal.

2.2 Período pré-publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública

Na segunda metade do séc. XIII, com D. Dinis (1279-1325), começou a desenhar-se o embrião de uma repartição contabilística: a Casa dos Contos. Com o objetivo de concentrar as contas da fazenda real, foi instituída em Portugal a repartição dos contos, mais tarde designada a Casa dos Contos, conforme documento de 16 de junho de 1296 (Gonçalves, Lira & Marques, 2013).

O Monarca, através dos seus magistrados, procurava regulamentar a apresentação das contas, assim como das instituições fiscalizadoras, no sentido de estabelecer uma maior organização da fiscalização financeira. Foram várias as regulamentações publicadas (Paixão & Lourenço, 1999):

- Regimento dos contos de 5 de julho de 1389, o qual foi o primeiro regulamento de uma repartição contabilística que tinha como finalidade arrecadar e fiscalizar as receitas e despesas efetuadas;
- Regimento dos contadores da cidade de Lisboa, de 28 de novembro de 1419;
- Regimento do contador Mor dos Contos da Cidade de Lisboa, de 22 de março de 1434;
- Em 1514, os Contos d'el Rei transformaram-se nos Contos do Reino e Casa;
- Regimento e Ordenações da Fazenda, de 17 de outubro de 1516, que sistematizou as normas contabilísticas;
- Alvará de 1 de abril de 1560, que unificou a contabilidade pública ligando os contos de Lisboa aos Contos do Reino e da Casa;
- Regimento da Casa dos Contos de Goa, de 19 de agosto de 1589;
- Regimento da Fazenda, de 20 de novembro de 1591, que criou um único tribunal da Fazenda;

- Regimento dos Contos, de 3 de setembro de 1627, que centralizou nos Contos do Reino e Casa toda a contabilidade pública (da Metrópole e do Ultramar);
- Regimento dos Contos de Estado do Brasil, de 17 de dezembro de 1648.

Neste sentido, até ao século XVIII, os Contos do Reino e Casa constituíram o primeiro organismo criado em Portugal para fiscalização e execução das receitas e despesas do Reino, que teve o seu 1º Regimento em 1389, nos tempos de D. João I (Rodrigues, 2011).

Em setembro de 1755, ano do terramoto em Lisboa, o Marquês de Pombal aproveitou a completa destruição da sede da Casa dos Contos, para extinguir os Contos do Reino e Casa e criar o Erário Régio, mediante a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761. A referida Carta, que continha uma estrutura diferente da anterior, constitui uma referência importante, na medida em que fixou normas exaustivas sobre a organização e o funcionamento da Fazenda Real, salientando-se o facto inovador do método da escrita contabilística ser o método digráfico (Lira, 2011). Nesta data (1755) foi criada a Junta de Comércio, que era o organismo regulador das atividades económicas e que financiou a Aula do Comércio em Lisboa, a primeira Escola de ensino público de contabilidade (Rodrigues, Craig & Gomes, 2010).

Com a oficialização do Erário Régio promulgada por Carta de Lei, de 22 de dezembro de 1761, o governo de Marquês de Pombal procurou controlar e tornar mais eficiente a arrecadação dos impostos públicos (Gonçalves *et al.*, 2013). O Erário Régio foi criado na época do Despotismo Esclarecido, com características profundamente centralistas, onde no cume da pirâmide se encontravam o tesoureiro-mor, o inspetor geral e o Rei; existia um grande secretismo, onde apenas quatro pessoas em todo o reino tinham conhecimento da situação financeira do Erário e subsistia um grande controlo exercido em pirâmide: os contadores controlavam-se reciprocamente e o inspetor controlava todos (Rodrigues, 2000).

Nesta época, a contabilidade era realizada por partidas dobradas nas quatro contadorias do Reino, o que permitia uma prestação de contas mais sofisticada e uma maior transparência das contas (Rodrigues, 2011). As filosofias e os ideais do mercantilismo e do despotismo esclarecido constituíram as lógicas do governo Português durante a Era Pombalina (Rodrigues, Gomes & Craig, 2004). A política contabilística era traduzida por regras, especialmente as regras de contabilidade, o que era uma forma de integrar e harmonizar a administração do Império Português disperso em todo do mundo. Nesta época assistiu-se ao exercício de pressões coercivas por parte do Governo Português através do seu poder legislativo, para exigir que a Fazenda Real adotasse o método de partidas dobradas (Gomes, Carnegie & Rodrigues, 2008). Podemos afirmar que a Criação do Erário Régio, associado ao

mercantilismo, e o despotismo iluminado da época constituíram uma forma de isomorfismo coercivo, tal como defendido por Meyer, Boli, Thomas e Ramirez (1997). Os modelos do mercantilismo e iluminismo definiam e legitimavam o poder local, moldando as estruturas e as políticas dos Estados-nação e outros atores nacionais e locais em praticamente todos os domínios de atividade, tal como a vida social, política, educação, medicina, ciência, até mesmo a família e religião (Meyer *et al.*, 1997, p. 145).

Contudo, consideramos que o isomorfismo normativo relacionado com a profissionalização esteve presente na criação da Junta de Comércio, dado que está relacionado com a profissionalização, e a legitimação cognitiva através de especialistas da área de contabilidade. O isomorfismo normativo reconhece que os indivíduos organizam-se dentro de uma “organização profissional para promover uma base cognitiva, orientações partilhadas e práticas organizacionais e legitimar as suas atividades” (Rodrigues & Craig, 2007, p. 743). Este isomorfismo deriva de dois aspetos fundamentais: “primeiro a educação formal e da legitimação da base cognitiva por especialistas das disciplinas das universidades; e segundo através da elaboração de redes profissionais que abrangem organizações e facilitam a rápida difusão de novos modelos e práticas” (Rodrigues & Craig, 2007, p. 743).

No início do século XIX, em 1832, assistiu-se à extinção do Erário Régio, o que se deveu à queda do despotismo e aos reinados fracos que se tornaram incontroláveis (Rodrigues, 2000). Contribuíram para este facto, as invasões francesas, em 1807, e a fuga do Príncipe Regente na época para o Brasil, o que tornou Portugal instável e diluiu o poder da Monarquia. Adicionalmente, as características de centralismo e secretismo do Erário Régio colidiam com a lógica da revolução que adotava os valores do liberalismo. Não obstante a influência britânica nos negócios externos em 1820 começou a revolução liberal, que se refletiu na constituição Portuguesa de 1822, e que enunciava o apoio aos direitos individuais e liberais. Nesta altura, o liberalismo dominou Portugal, em alinhamento com parte da Europa, sendo que com as revoluções de 1830 e 1848, o liberalismo acentuou-se ainda mais. Consequentemente, a nível comercial começou-se a sentir um clima menos favorável, verificando-se alguma desregulamentação no que concerne à contabilidade como consequência dos valores que se viviam na sociedade portuguesa da época (Rodrigues *et al.*, 2004).

Em 1832, sob a influência das novas ideias políticas, com o advento da Monarquia Constitucional, e na sequência do relatório de Mouzinho da Silveira sobre a organização da Fazenda, Justiça e Administração Pública, foi criado, em substituição do Erário Régio, o Tribunal do Tesouro Público, tendo-se retrocedido às partidas simples como método de registo (Almeida & Marques, 2002). Nesta época, assistimos à desinstitucionalização das práticas contabilísticas existentes, o que resultou

do ambiente político e das pressões coercivas que, uma vez mais, refletiam as lógicas de atuação presentes na sociedade da época.

Podemos, portanto, concluir que, tal como Jepperson e Meyer (1991) advogam, que as interligações entre a economia, a política e a competição militar marcam o ambiente institucional e a forma como o isomorfismo ocorre. Tal tem implicações na esfera da contabilidade, na medida em que as mudanças e a difusão de práticas inerentes ao isomorfismo são mais condicionadas pelo contexto externo do que pelas estruturas internas das organizações.

Em 1833, é publicado o Código Comercial que conferia ao sector privado a faculdade de seguir o modelo de escrituração que lhe aprovesse, desde que utilizassem como livros obrigatórios o livro de diário, o livro copiador de cartas comerciais e o livro de balanços, sendo que as partidas dobradas não eram obrigatórias (Gonçalves, Lira & Marques, 2017). Neste sentido, a regulamentação imposta pelo código de 1833 “pode ser explicada como um reflexo da heterogeneidade de pontos de vista sobre o comércio que foram tomados num Estado liberal em desenvolvimento” (Rodrigues *et al.*, 2004, p. 29). Posteriormente, e ainda no âmbito do setor privado, o código comercial de 1888 proporciona um exemplo claro da influência e desregulamentação, permitindo aos comerciantes e sociedades anónimas que conduzissem a sua própria contabilidade ou autorizassem qualquer outra pessoa para o fazer (Rodrigues *et al.*, 2004). Consequentemente, a contabilidade pública seguiu o mesmo ritmo e desenvolvimento. Em 1881, foi aprovado o Regulamento Geral da Contabilidade Pública, de 31 de agosto, que estabelecia que a contabilidade se dividia em legislativa, administrativa e judiciária. A contabilidade legislativa compreendia as leis, os impostos, a autorização da despesa, a fiscalização e a prestação de contas; a contabilidade administrativa compreendia a arrecadação dos rendimentos do Estado; e a contabilidade judiciária abarcava a responsabilidade individual de todos os gerentes de dinheiros públicos que seriam determinados pelo Tribunal de Contas (Almeida & Marques, 2002).

A perda de prestígio da Aula do Comércio, extinta em 1844, também contribuiu, na segunda metade do século XIX, para a desvalorização das partidas dobradas em comparação com o protagonismo que as mesmas evidenciavam na segunda metade do século anterior (Gonçalves *et al.*, 2017).

No início do século XX, no período compreendido entre 1907 e 1936, foram publicadas algumas medidas legislativas tendentes à criação de sistemas de contabilidade pública e relativas ao controlo dos dinheiros públicos (Ribeiro & Pascoal, 2000). A reforma da Contabilidade Pública de 1907, instituída pela Lei de 20 de março, inclui um conjunto de disposições que alteram a legislação em vigor até à data, nomeadamente o facto de o orçamento incluir, sem exceção, todas as receitas e

despesas ordinárias extraordinárias do Estado, incluindo as entidades públicas que tenham administração especial. Pela carta de Lei de 1908 são aprovadas disposições legais relativas à gestão financeira do Estado, nomeadamente todas as receitas, sem distinção da sua natureza, deveriam ser entregues ao Tesouro à medida que fossem cobradas, constituindo rendimentos do Estado, e devendo ser inscritas nas contas públicas (Almeida & Marques, 2002). A 5 de outubro de 1910 foi proclamada a República, e Portugal vive uma época de instabilidade social e política (Almeida & Marques, 2002). Apesar de nesta época existir um grupo de contabilistas republicanos que pretendiam que fosse aplicado o sistema digráfico à contabilidade pública, a verdade é que esta tentativa não vingou e a contabilidade pública continuou a processar-se pelo método unigráfico ou de partidas simples (Almeida & Marques, 2002).

Em 28 de maio de 1926, o Estado Novo, criado sobretudo por razões ideológicas e propagandísticas, serviu para assinalar a entrada num novo período político, que ficou marcado por uma conceção presidencialista, autoritária e antiparlamentar do Estado. Neste sentido, o Estado Novo encerrou o período do liberalismo em Portugal, abrangendo, não só a Primeira República, como também o Constitucionalismo Monárquico.

Este regime político fez-se refletir na contabilidade pública, através das normas aprovadas naquele período (Almeida & Marques, 2002). No decurso deste regime, em 1928, foi instituída uma reforma orçamental, aprovada pelo Decreto n.º 15465, de 14 de maio, que adotou o modelo de Orçamento Geral do Estado, o qual compreendia “vários mapas destinados não só à expressão das receitas e despesas do Estado, mas também à apreciação da situação financeira das autarquias locais e colónias” (Ribeiro & Pascoal, 2000, p. 9). Esta lei aplicava-se a todos os serviços públicos, gerais, regionais ou locais, que gozassem ou não de autonomia administrativa e financeira, estando sujeitos às leis e regulamentos de contabilidade pública, quanto à organização e execução dos seus orçamentos, sendo a contabilidade pública nesta época meramente orçamental (Almeida & Marques, 2002).

De acordo com o preambulo do Decreto n.º 15465, de 14 de maio de 1928, esta reforma é necessária para se ter uma ideia exata do estado financeiro, económico e social da nação e, por outro lado, para repor a falta de ordem, homogeneidade e clareza das contas públicas.

Em 1930, o Decreto n.º 18381, de 24 de maio, estabeleceu que a contabilidade pública deveria ser realizada por anos económicos que se iniciavam a 1 de julho e terminam a 30 de junho e deveria ter por missão a escrituração de todas as operações de despesa e receita que pertencem ao ano económico em que foram realizadas. Este decreto continha ainda algumas disposições relacionadas com a execução orçamental: cobrança das receitas e realização de despesa. Pelo D.L. n.º

25299, de 6 de maio de 1935, estabelece-se que a partir de 1936 os anos económicos passam a coincidir com os anos civis (Almeida & Marques, 2002). A contabilidade pública continua a centrar-se na execução do orçamento, no controlo da despesa e cobrança da receita, ou seja, uma contabilidade meramente orçamental.

Em termos políticos, o Estado Novo foi também designado por *Salazarismo*, em referência a António de Oliveira Salazar, seu fundador e líder. Salazar assumiu o cargo de Ministro das Finanças em 1928 e tornou-se, nessa função, uma figura preponderante no governo da ditadura militar, tendo ascendido a Presidente do Conselho de Ministros em Julho de 1932. Entre 1961 e 1975, apesar do envolvimento nas guerras coloniais com Guiné, Angola e Moçambique, Salazar controlava a contabilidade pública e a economia, num ambiente favorável, particularmente depois da sua integração na *European Free Trade Association* (EFTA) (zonas regionais de comércio livre) em 1961 (Carvalho, Conde & Paixão, 2002). Durante este regime político, Portugal não foi favoravelmente aceite pela comunidade internacional.

Conforme o descrito, podemos afirmar que existe uma integração entre a agência individual, caracterizada por Salazar, pela busca do poder e *status*, e a estrutura institucional (Thornton & Ocasio, 2008). Também se pode referir que nos contextos históricos, o isomorfismo proeminentemente encontrado é o coercivo exercido pelo Estado. As pressões coercivas podem ser identificadas quando exercidas por meio de documentos, como leis que persistem ao longo dos séculos (Gomes *et al.*, 2008).

Com a “Revolução dos Cravos”, em 1974, o país consolida um regime político multipartidário, apesar da grande instabilidade governamental até 1985. Desta forma, “a revolução de Abril de 1974 põe fim ao regime ditatorial, abrindo portas à possibilidade de modernizar um sector público que estava caracterizado por modelos de atuação próprios desse tipo de regime” (Fernandes, 2009, pp. 157–158). Nesta altura, a mudança do regime político de ditadura para a democracia acabou por trazer profundas alterações ao sector público português. Assistiu-se à separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à independência dos tribunais, como foi o caso do Tribunal de Contas (TC), sendo que a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo e regime. Em 1986, com a entrada de Portugal para a UE, tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos, contudo não existiram alterações na contabilidade pública, ressalvando-se o facto de que nesta altura se observou um grande impulsionamento na contabilidade do setor privado, com a alteração, em 1989, do Plano Oficial de Contabilidade (POC), em consequência da emissão da IV Diretiva da Comunidade de Europeia (Nogueira & Carvalho, 2006).

Neste sentido, assistimos à presença de pressões coercivas com a imposição da diretiva comunitária na contabilidade empresarial.

Nesta década, foram publicados alguns diplomas legais mais direcionadas para a administração local, em virtude da publicação da primeira Lei das Finanças Locais, Lei 1/79, de 2 de janeiro, que determinava a modificação dos sistemas contabilísticos das autarquias locais. Em consequência disso, foi publicado o D.L. n.º 243/79, de 25 de julho, que aprovou as regras relativas à elaboração, aprovação e execução dos orçamentos, bem como à elaboração e aprovação da conta de gerência (termo que se refere à prestação de contas, apenas na ótica orçamental). Posteriormente o D.L. acima referido é revogado pelo D.L. n.º 341/83, de 21 de julho, e que aprovou as formas de execução da contabilidade das autarquias locais, mas ainda na base do caixa. No âmbito deste diploma introduziram-se profundas alterações no que concerne aos planos de atividades e à classificação funcional das despesas, de forma a tornar o orçamento, o plano de atividades e a prestação de contas, um instrumento de gestão que permitisse às autarquias locais uma maior eficiência na aplicação dos recursos distribuídos e maior facilidade de análise por parte dos seus destinatários (Ribeiro & Pascoal, 2000).

Depois de Portugal entrar para a Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, o país viveu um período de estabilidade e de grande desenvolvimento económico (Carvalho *et al.*, 2002). O Estado continuou a impor regulamentação e a exercer pressões coercivas, também agora exercidas pelos países pertencentes à CEE.

Assim, no âmbito da regulamentação para a administração local, em 1987, é aprovada a nova lei das finanças locais (Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro), que reafirma a autonomia financeira das autarquias locais, conferindo-lhes os poderes de elaborar, alterar e aprovar os planos de atividades e orçamentos; elaborar e aprovar planos de contas; dispor de receitas próprias e processar as respetivas despesas que por lei forem destinadas às autarquias locais e gerir o património autárquico. Esta Lei dispunha ainda que o regime relativo à contabilização das autarquias locais visava a uniformização, normalização e simplificação de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeiro que permitisse a apreciação e o julgamento da execução orçamental patrimonial (Ribeiro & Pascoal, 2000). Contudo, a contabilidade da administração local continuou em regime de caixa, e sistema unigráfico, considerando que não existia nenhum plano de contas aprovado que permitisse alterar para a digrafia e que permitisse uma análise patrimonial das entidades do setor local.

Em 1988, foi aprovado para as instituições de segurança social o D.L. n.º 24/88, de 29 de janeiro, que tinha como objetivos dotar as instituições de um sistema de gestão que tivesse em conta

as necessidades de gestão, tanto nos aspetos orçamentais e patrimoniais, como nos aspetos de cálculo de controlo de custos.

Em 1989, com a publicação da Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho (segunda revisão da Constituição) “foi dado o primeiro passo legislativo da reforma orçamental e da contabilidade pública, que dão origem ao novo regime da administração financeira do estado” (Almeida & Marques, 2003, p. 3). Posteriormente, com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, designada por Lei de bases de contabilidade pública, da Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro) e do D.L. n.º 155/92, de 28 de julho, é estabelecido o novo regime de administração financeira do Estado (Almeida & Marques, 2003, p. 3). Segundo Jorge, Carvalho e Fernandes (2007), no âmbito desta reforma, e na sequência da Lei n.º 6/91, revogada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, foram aprovadas novas regras e princípios para o enquadramento geral do Estado. Este novo regime, reflete uma preocupação evidente com a modernização da administração pública, tendo em vista:

“melhor racionalização das despesas públicas; a realização da legalidade; mais eficiente controlo dos gastos públicos; uma maior e mais atempada informação financeira e reforço da responsabilidade dos gestores públicos” (Jorge *et al.*, 2007, p. 414).

A reforma em curso aprovou princípios inovadores no que diz respeito à organização dos serviços. Neste sentido, o regime geral aplicava-se aos serviços e organismos da Administração Central que dispõem, em regra, de autonomia administrativa e o regime excecional aplicava-se aos serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira (Marques & Almeida, 2001). A Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro e o D.L. n.º 155/92, de 28 de julho, deram corpo à necessidade de “implementação de um sistema de contabilidade digráfico que procedesse à valorização e registo contabilístico do património do Estado, tendo como suporte o Plano Oficial de Contabilidade (POC)” (Marques & Almeida, 2001, p. 572). Assim, os organismos com autonomia administrativa enquadrados no regime geral passaram a ter de adotar uma contabilidade de compromissos, que devia registar os encargos ou as obrigações assumidas, e o regime de contabilidade de base caixa, que registava as saídas e entradas de dinheiro (artigos 12º e 15º do D.L. n.º 155/92). Os organismos autónomos, enquadrados no regime excecional, passaram a adotar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC, com o objetivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem com uma estrita verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (artigo 45º do D.L. n.º 155/92). As pressões sentidas para alteração das práticas contabilísticas, como verificamos, são coercivas, por parte dos Governo através da emissão de vários diplomas legais.

Nesta sequência, e decorrente desta exigência, após 1992 verificaram-se quatro situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar integralmente o POC, situação que se verificou em alguns organismos da administração central;
2. Serviços para os quais foram aprovados e passaram a utilizar um POC específico, como foi o caso em 1991 do Plano de Contabilidade para o sector da Saúde e em 1993 o Plano de contas dos Serviços Municipalizados;
3. Serviços para os quais se iniciou a elaboração de um POC específico, mas que não chegaram a ser aprovados devido à posterior publicação de um POC para toda a administração pública, de que foi exemplo o Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Públicas, que nunca chegou a ser aprovado;
4. Serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumpriam com a nova reforma da contabilidade pública, ou seja, continuavam apenas com um sistema de contabilidade de base caixa (Fernandes, 2009).

Contudo, em 1995, através da publicação da Resolução n.º 23/95, de 12 de junho,

“é nomeada pelo governo uma “Estrutura de missão” com o objetivo de proceder à elaboração do Plano Oficial de Contabilidade Pública que veio a ser aprovado pelo Decreto-lei 232/97, de 3 de setembro e que surge no contexto da Reforma da Administração Financeira do Estado” (Marques & Almeida, 2001, p. 572).

Apesar das origens e da filosofia da reforma que ocorreu em Portugal serem compartilhadas por outros países da OCDE, as estratégias delineadas para a implementação foram diferentes, tendo em conta os objetivos, o alcance e a intensidade que se pretendia da reforma, o que conduziu a diferentes modelos da administração pública nos diferentes países (Jorge *et al.*, 2007).

Durante as últimas décadas, as iniciativas de reforma das administrações públicas tiveram como objetivo a transformação do Estado tradicional burocrático num Estado mercantil, que privilegie o desempenho, a produção, os resultados e a eficiência, sendo que o foco principal das organizações públicas é conduzido por mudanças das lógicas institucionais (Meyer, Egger-Peitler, Höllner & Hammerschmid, 2014). Normalmente, as reformas introduzidas na contabilidade pública são impostas por lei, podendo-se, assim, dizer que as forças coercivas e normativas parecem ter implicações importantes sobre os estímulos e o conteúdo dessas reformas (Gomes *et al.*, 2015).

A teoria institucional ajuda a destacar como é que os processos de mudança nos procedimentos e práticas contabilísticas forneceram credibilidade, visibilidade e legitimidade às partes envolvidas no processo perante os seus constituintes externos (Gomes *et al.*, 2008).

2.3 Período da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública

A Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) levou a uma proliferação de planos e a uma normalização descoordenada, a pouca harmonização, a dificuldades de comparação da informação financeira. Mais importante, resultou na impossibilidade de obtenção de informação financeira consolidada para todo o setor público. Desta forma, face às lacunas existentes que foram detetadas, era necessário complementar o sistema existente e definir uma estrutura base de referência para toda a contabilidade das entidades que integram a esfera da administração pública (Fernandes, 2009).

Para colmatar esta situação e as deficiências da informação existente, foi publicado, em 1997, o POCP (D.L. n.º 232/97, de 3 de setembro) que teve como objetivo principal a integração, num único sistema contabilístico, da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica de forma a constituir um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas. Na opinião de Marques (2003), o POCP podia constituir um poderoso instrumento de apoio à tomada de decisões dos gestores e deveria permitir o controlo financeiro e a disponibilização de informação de forma a garantir uma maior transparência da situação financeira e patrimonial das entidades públicas. Além disso, o POCP também permitia o acompanhamento da execução orçamental, a obtenção de informação contabilística relevante para a obtenção de dados agregados para a contabilidade nacional e o acesso à informação sobre a situação patrimonial de cada organismo.

O POCP aplicava-se, obrigatoriamente, a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tivessem natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social e às organizações de direito privado sem fins lucrativos que dispusessem de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.

As principais fontes que estiveram na origem da elaboração e aprovação do POCP foram o POC das empresas privadas e o *Plan General de Contabilidad Pública* Espanhol. Conforme referido no preâmbulo do diploma, o POCP baseou o modelo de contabilidade orçamental no *Plan General de Contabilidad Pública* Espanhol e a contabilidade patrimonial seguiu o definido no POC para as empresas privadas, nomeadamente no que concerne aos critérios e princípios contabilísticos e ainda aos modelos de mapas de prestação de contas (com a exceção dos mapas orçamentais).

De acordo com Fernandes (2009), permaneciam algumas diferenças entre o modelo aprovado e as fontes para a sua elaboração, apresentadas na Tabela 2.1.

Tabela 2.1 - Características dos sistemas de Contabilidade Pública de Portugal e Espanha

	Portugal	Espanha
Contabilidade orçamental	Base de caixa	Base de caixa
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigação Autorização de pagamento Pagamento	Autorização Disponibilização Obrigação Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Compromissos de exercícios futuros	Registo obrigatório na contabilidade orçamental	Não registo
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos do exercício
IVA	Operação orçamental	Operação extra-orçamental
Bens de domínio público e privado	Ativo Separa-os em função do aspeto legal: <ul style="list-style-type: none"> • Bens de domínio público, (que inclui bens de uso geral ou privado) • Bens de domínio privado 	Ativo Separa-os em função do aspeto económico: <ul style="list-style-type: none"> • Bens de uso público • Bens de uso privado
Contabilidade Financeira	Designa-a por contabilidade patrimonial porque o aspeto patrimonial prevalece sobre o aspeto económico	Designa-a por contabilidade financeira porque o aspeto económico prevalece sobre o aspeto patrimonial
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com exceção dos bens adquiridos pelo sistema <i>leasing</i> , registados como imobilizado corpóreo	É um dos princípios consagrados no PGCP
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória

Fonte: Fernandes (2009, pp. 166–167)

Em 1998, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), com a publicação do D.L. n.º 68/98, de 20 de março.

Em 1999, houve a publicação dos planos setoriais específicos para alguns subsectores da administração pública, designadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo D.L. n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. Em 2000, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 798/2000, de 28 de setembro. No mesmo ano foi aprovado o POC-Educação pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS) aprovado pelo D.L. n.º 12/2002, de 25 de janeiro. Estes planos têm um significado histórico na reforma da contabilidade pública em Portugal, assinalando a passagem da contabilidade pública tradicional, que tinha como principal objetivo o cumprimento da Lei e do Orçamento, para uma contabilidade pública moderna, que proporciona um sistema contabilístico adequado e capaz de responder às necessidades da gestão, contribuindo para a implementação da NPM (Jorge *et al.*, 2007).

Com a publicação do POCP e dos planos setoriais introduziu-se o método das partidas dobradas como método de registo contabilístico para a administração pública, sendo o seu propósito alcançar um aumento da quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores; uma maior harmonização dos procedimentos contabilísticos de forma a facilitar a comparabilidade da informação, a consolidação de contas públicas e a integração, numa única contabilidade pública, dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Fernandes, 2009).

Ao nível do governo local este processo de reforma requeria que os municípios reportassem informação não só na perspetiva da conformidade legal, mas também numa perspetiva de economia e eficiência, reportando a sua situação económica e financeira, o que traz melhorias inegáveis quer em relação à qualidade como à quantidade da informação financeira produzida (Jorge, Carvalho & Fernandes, 2008).

Contudo, segundo Jorge *et al.* (2007), a aprovação deste plano representa apenas um dos primeiros passos necessários para a implementação total dos objetivos preconizados no âmbito da RAFE, sendo que representa um “choque cultural”, uma vez que implica grandes mudanças, nomeadamente a adoção da gestão por objetivos e que resultará numa maior responsabilização e supervisão dos serviços públicos. Segundo Lapsley, Mussari e Paulsson (2009), do ponto de vista da gestão tem-se questionado os benefícios da mudança para a contabilidade do acréscimo no setor

público. Esta adoção pode ser vista como imposição das pressões de um mundo padronizado, em que as determinadas corporações pressionam a regulação das práticas contabilísticas e em que o mimetismo das práticas do setor privado influencia o setor público (Lapsley *et al.*, 2009).

Nos últimos anos, quer os organismos de supervisão nacional, quer investigadores têm desenvolvido estudos (e.g., contabilidade governamental em Portugal, o novo governo local em Portugal, indicadores de gestão nos municípios Portugueses) sobre a aplicação do regime do acréscimo e dos objetivos da reforma governamental, concluindo que o novo sistema faculta mais informação para a tomada de decisão dos gestores públicos (Carvalho, Jorge & Fernandes, 2006; Fernandes, 2004; Jorge *et al.*, 2007). Neste âmbito, um estudo publicado, em 2003, pelo Tribunal de Contas (questionário aplicado em 2002 às entidades do sector do ensino superior público sujeitos ao novo sistema de contabilidade), aponta como dificuldades na implementação do POCP a elaboração do inventário inicial, valorização dos ativos, nomeadamente livros das bibliotecas e obras de arte e a implementação do sistema de controlo interno. As entidades inquiridas reconhecem a utilidade das contas consolidadas, mas têm dificuldades na sua preparação uma vez que não existe uma correta harmonização da informação entre as diferentes entidades do grupo, e não existem programas de *software* específicos que facilitem este tratamento contabilístico. As entidades reconhecem, ainda a necessidade de existir uma estrutura concetual e entendem a necessidade da transposição de determinados conceitos da contabilidade empresarial para a contabilidade pública, nomeadamente que os resultados líquidos possam ser uma medida de desempenho e um indicador da posição financeira das entidades públicas (Jorge *et al.*, 2007). Todavia, as principais conclusões do relatório final desenvolvido pelo EUROSTAT (2012), com a comparação de práticas de contabilidade e auditoria pública de 27 Estados da UE, referem que, apesar de Portugal ter iniciado a mudança para a contabilidade do acréscimo em 1990, ainda foi implementada num número limitado de entidades, pelo que o processo de mudança ainda não estava concluído, à data do estudo (Gomes *et al.*, 2015).

2.4 A influência internacional no SNC-AP em Portugal

Em 1977, foi fundada a IFAC. Este organismo reúne associações de profissionais de contabilidade de todo o mundo, tendo sido criado, em 1987, o comité para o setor público (IFAC – *Public Sector Committee - PSC*) com os objetivos de disponibilizar informação contabilística normalizada para todos os profissionais, e informação sobre o relato financeiro para as entidades governamentais (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013).

Em 2008, por mudança do estatuto, o IFAC-PSC deu lugar ao IPSASB. Este é um organismo normalizador independente que desenvolve as IPSAS e outras orientações para serem usadas por entidades do setor público à escala mundial, sendo o enfoque das atividades do IPSASB o relato financeiro do setor público (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013).

Desde 1997, o IPSASB já desenvolveu e publicou 43 IPSAS (IFAC, 2022) adaptadas para o setor público “e uma IPSA para a contabilidade e relato financeiro em base de caixa, particularmente útil para países que ainda estão no processo de transição para a base de acréscimo” (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013, p. 5). Neste sentido, o IPSASB, como organismo normalizador constituído por profissionais de contabilidade, apenas tem conferida a legitimidade para a emissão e recomendação das IPSAS, não possuindo o poder de *enforcement* (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013). Assim, a difusão destas normas necessita do poder coercivo dos governos nacionais. Todavia, a imposição destas normas a nível nacional é o resultado de mudanças que ocorreram previamente ao nível mundial. Gradualmente, o reconhecimento do paradigma de qualidade e de transparência das IFRS como lógica dominante na área da contabilidade empresarial (Suddaby *et al.*, 2007) transpôs-se para a esfera da contabilidade pública. Segundo Jorge *et al.* (2007), o processo de harmonização internacional que se iniciou no setor privado está a ter grande relevância no contexto do setor público, nomeadamente no que se refere ao aumento da responsabilização das entidades públicas, tendo o IPSASB grande influência neste processo de harmonização e responsabilização. As tendências internacionais da harmonização contabilística criaram pressões institucionais para adoção das normas de contabilidade (Argento *et al.*, 2018). Segundo Christiaens, Reyniers e Rolle (2010, p. 540) “o IPSASB está convencido de que o objetivo dos relatórios financeiros para o setor público é o mesmo que para o setor privado. Por isso, cada IAS/IFRS é revista e adaptada para desenvolver as IPSAS”.

Apesar das mudanças introduzidas nas últimas décadas e de toda a evolução contabilística, nomeadamente com a adoção do regime de contabilidade na base do acréscimo “a atual crise das Finanças Públicas na Europa, tem relevado a necessidade de reformas adicionais no contexto da UE com vista a uma maior transparência e *accountability* das contas públicas” (Gomes, 2014, p. 65). A UE iniciou a nova década mergulhada numa grave crise económica e social, sendo o ano de 2010 um ano dominado pela crise da dívida soberana que afetou a zona euro. “A crise revelou uma falta de respeito pelas regras de disciplina orçamental e a incapacidade de assegurar que os Estados-Membros sigam políticas económicas sólidas orientadas para a competitividade” (CE, 2010, p. 12). Desta forma, existe necessidade de maior rigor orçamental, de relatórios com dados orçamentais mais rigorosos e

transparentes. Neste sentido, o Relatório Geral sobre a Atividade da UE, de 2010, refere a necessidade de publicação de uma diretiva relativa aos requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros, que garantirá a transposição para os quadros orçamentais nacionais de forma adequada, nomeadamente no que se refere aos sistemas de contabilidade, estatísticas, regras fiscais e procedimentos orçamentais (CE, 2010).

Assim, em 2011, a UE publicou a Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro, que refere que os Estados-Membros devem adotar práticas de contabilidade pública exaustivas e fiáveis em todos os setores da administração pública. No mesmo ano da publicação da diretiva referida, e como consequência da crise que Portugal atravessava nesta data, foi publicado o memorando de entendimento sobre os condicionalismos de política económica, designado por Memorando da Troika, que obrigava Portugal a adotar medidas de eficiência e eficácia na administração pública. Desta forma, tornava-se imperativo a harmonização dos sistemas contabilísticos de forma a garantir a transparência das contas públicas e a comparabilidade da informação. Assim, perante uma situação de dependência do FMI e, perante as imposições da EU, Portugal assumiu o compromisso de melhorar a contabilidade e os relatórios financeiros, representando isto uma pressão externa importante que determina as mudanças de contabilidade pública em Portugal (Gomes *et al.*, 2015).

Pelo acima exposto podemos concluir que, a introdução das mudanças nos sistemas de contabilidade pública foi imposta por lei, o que significa que as forças coercivas têm implicações importantes sobre os estímulos e o conteúdo das reformas ao nível da contabilidade pública (e.g., Baker & Rennie, 2006; Carpenter & Feroz, 2001; Gomes *et al.*, 2015; Lapsley *et al.*, 2009; Oulasvirta, 2014).

No seio da UE existe unanimidade quanto à necessidade de harmonização das normas de contabilidade para o setor público de forma a aumentar a transparência, a comparabilidade e como base para uma melhor governação no setor público (CE, 2013a).

A CE (2013a) refere que a maioria dos Estados-Membros já aplica o regime de contabilidade de acréscimo de acordo com normas nacionais na administração pública, ou está em vias de o fazer. “Onze Estados-Membros têm sistemas mistos, na medida em que aplicam práticas contabilísticas diferentes em diferentes níveis da administração pública” (CE, 2013a, p. 4). Apesar de tudo isto, a CE refere que “atualmente, as normas IPSAS não descrevem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, o que, na prática, limitaria a harmonização” (CE, 2013a, p. 9). O EUROSTAT (2013) considera que as IPSAS não são

suficientemente estáveis, uma vez que se previa que, durante o ano de 2014, algumas dessas normas viessem a ser atualizadas de forma a completar o quadro conceptual das IPSAS.

Em consequência, o EUROSTAT publicou, em novembro de 2013, o documento de consulta pública sobre a aplicação das normas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) para os Estados-Membros da UE. Segundo o EUROSTAT, a adoção das EPSAS tem algumas vantagens uma vez que permitiria a adoção por parte dos Estados-Membros da UE de normas de contabilidade harmonizadas para o setor público segundo o regime de contabilidade de acréscimo, e também diminuiria a complexidade dos métodos e processos de compilação utilizados para transformar os dados numa base semi-harmonizada e minimizaria os riscos no que diz respeito à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-Membros e publicados pelo EUROSTAT (2013). Existe todo o interesse que os Estados-Membros da UE adotem as EPSAS, uma vez que estas são semelhantes às IPSAS e baseiam-se nas *International Accounting Standards* (IAS)/IFRS (Oulasvirta & Bailey, 2016). Por outro lado, as IPSAS tal como estão definidas não são adequadas para implementação direta pelo Estados-Membros da UE, e por esse facto, a CE lançou o projeto EPSAS (Caruana, 2016). O objetivo das EPSAS é desenvolver um conjunto de normas de relatórios financeiros que seriam aplicáveis aos relatórios financeiros do governo dos Estados-Membros da UE. A intenção é manter as diferenças entre EPSAS, IPSAS, e IFRS que forem relacionadas com diferentes objetivos (Caruana, 2016; Heald & Hodges, 2015; Jones & Caruana, 2015).

Contudo, segundo a CE (2013a) existem limitações, nomeadamente para os Estados-Membros que ainda adotam o regime de contabilidade de base caixa, pois a adoção do regime de contabilidade de base acréscimo levaria a uma reforma considerável e, neste âmbito, poderiam surgir alguns problemas, tais como: (1) problemas conceptuais e técnicos em matéria de contabilidade; (2) necessidade de conhecimentos especializados do pessoal e dos consultores; (3) necessidade de comunicação com os gestores e decisores e formação destes; (4) ligação com os auditores e formação destes; (5) ajustamento ou modernização dos sistemas informáticos; (6) adaptação dos atuais quadros regulamentares nacionais.

Em Portugal, a CNC considerou que, à semelhança do que aconteceu na realidade Portuguesa pelo setor empresarial e pelo setor privado não lucrativo, era necessário o ajustamento das normas internacionais de contabilidade para o setor público (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013). A mudança para as IPSAS foi justificada por ser “indispensável por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas, e de

consistência na normalização contabilística nacional” (CNC - Comité de Normalização Contabilística Público, 2013, p. 3).

Em 2012, a Lei Orgânica do Ministério das Finanças procedeu à extinção da CNCAP sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na CNC, reestruturada pelo D.L. n.º 160/2009, de 13 de julho. O D.L. n.º 134/2012, de 29 junho, incumbiu a CNC da realização de trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único SNCP adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas. As pressões coercivas exercidas pelo Ministério das Finanças através da legislação emitida são essenciais na explicação da imposição de normas adaptadas das IPSAS em Portugal. Os interesses políticos resultam numa imposição coerciva por parte dos governos e reguladores nacionais por meio de atos jurídicos e de regulamentação (Gomes *et al.*, 2015). Oulasvirta (2014) defende que o impacto das IPSAS pode ser reforçado se o quadro conceptual das normas internacionais for convincente, e se existirem eficiências no modelo de contabilidade governamental dos vários países.

Neste sentido, e segundo Gomes *et al.* (2015, p. 279), “os estímulos de reforma são influenciados, principalmente, pelo contexto institucional e político (também enfatizado por Lapsley *et al.* (2009) e pela combinação de forças coercivas, normativas e miméticas (isomorfismo institucional)”.

2.5 Período da publicação do SNC-AP em Portugal

O período de apresentação e teorização do SNC-AP fica marcado em Portugal com a publicação da Lei 64-C/2011, de 30 de dezembro que “aprova a estratégia e os procedimentos a adotar no âmbito da lei de enquadramento orçamental, bem como a calendarização para a respetiva implementação até 2015”. Esta foi a primeira Lei a referir a necessidade de adoção das IPSAS em Portugal, apesar de prever ainda uma contabilidade de caixa, como forma de reporte de informação necessário, “devido à necessidade de prever as necessidades de tesouraria e financiamento em termos globais” (Lei 64-C/2011, de 30 de dezembro). Este processo de teorização é aplicado quando se pretende impor uma nova filosofia, evidenciando as desvantagens do modelo anterior, realçando as vantagens do novo modelo como forma de aceitação para os constituintes. Pretende-se com esta Lei evidenciar as desvantagens do normativo anterior, nomeadamente no que se refere à prestação de contas, prevendo-se possíveis adaptações às normas internacionais.

Assim, em 2015, é publicado o SNC-AP e conforme referido no preâmbulo do D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro, a materialização da reforma da administração financeira do Estado

esperava concretizar-se com a aprovação do SNC-AP, decorridos mais de 18 anos desde a aprovação do POCP.

O SNC-AP pretendeu 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.

Este novo sistema permite:

- Implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, tal como previsto na Lei de enquadramento Orçamental (LEO), publicada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, em que refere que as entidades gestoras dos programas orçamentais dispõem do prazo de três anos para implementar os procedimentos contabilísticos e outros que se revelem necessários à apresentação no Orçamento do Estado das demonstrações financeiras que envolvam uma ótica de acréscimo;
- Fomentar a harmonização contabilística;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

Na Tabela 2.2 poderemos analisar as principais diferenças entre do SNC-AP comparativamente com o POCP:

Tabela 2.2 - Principais diferenças entre POCP e SNC-AP

SNC-AP	POCP
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Estrutura concetual da informação financeira pública	Princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Omisso
Norma relativa à contabilidade orçamental	Classe zero do plano de contas
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e Orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC
Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma.

Nos termos do art.º 3.º do D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP aplica-se “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao setor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”.

Este diploma vai ao encontro das exigências da UE e, conseqüentemente, da tendência de harmonização internacional. Para o efeito, foram inseridos vários conteúdos que não tinham sido previstos anteriormente no POCP.

O SNC-AP prevê a consolidação de contas orçamental e financeira das administrações públicas compreendendo os subperímetros referentes à administração central, segurança social, administração local e regiões autónomas. Pressupõe ainda a certificação legal de contas das demonstrações financeiras e orçamentais, exceto para as entidades abrangidas pelo regime simplificado que estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas. Obriga à implementação de um sistema de controlo interno que englobe, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e

a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

O SNC-AP prevê ainda a figura de um contabilista público que deve assegurar a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública.

O diploma era 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 (Jorge *et al.*, 2020).

Contudo, ainda no ano de 2016, foi publicado o D.L. n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que impôs que as entidades públicas iniciassem a implementação a 1 de janeiro de 2018. No caso da Administração Local, a prorrogação foi sucessiva para janeiro de 2020. A Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (art.º 98.º), que aprova o Orçamento de Estado para 2019 refere no art.º 86º que “em 2019, as entidades integradas no setor da administração local aplicam o referencial contabilístico de 2018”. Contudo as entidades da Administração Local deveriam garantir a plena transição para o SNC-AP, “sem prejuízo de a respetiva prestação de contas relativa a 2019 obedecer às normas de contabilidade pública previstas no D.L. n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, na sua redação atual”. Posteriormente, o Decreto de Execução Orçamental – D.L. n.º 84/2019, de 28 de junho, de 2019, refere no art.º 86º que o prazo estabelecido para as entidades da Administração local, é prorrogado para 1 de janeiro de 2020.

Estas entidades deveriam prestar informações através do Sistema de Informação do Setor da Administração Local (SISAL) da Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL). O Decreto de Execução Orçamental, de 2019 vem reforçar no seu art.º 86.º que:

“Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 98.º da Lei do Orçamento do Estado, a partir de 1 de julho de 2019 todas as entidades da Administração local que adotem o regime completo do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) ou o regime geral do SNC-AP, reportam no SISAL da DGAL, a informação orçamental e económico-financeira com a periodicidade e os requisitos especificados e divulgados pela DGAL”.

No que se refere ao estado de implementação do SNC-AP em 2020, à data de 30 de setembro de 2021, segundo o Tribunal de Contas prestaram contas em SNC-AP, 3.209 entidades, apesar das várias exceções que a Lei permitiu. “Verifica-se que de 2019, para 2020, o número de contas prestadas em SNC-AP passou de 1.215 para 3.209, essencialmente devido às entidades da administração local às quais se aplicou o regime pela primeira vez” (Tribunal de Contas, 2021, p. 29).

2.6 Conclusão

A contabilidade pública passou por diversas reformas legislativas ao longo dos séculos. De referir que, com a entrada de Portugal da UE veio-se exigir a institucionalização de práticas contabilísticas não existentes até à data. Posteriormente, com a publicação do POCP, marco fundamental na história da contabilidade pública, nomeadamente na adoção por parte das entidades públicas da contabilidade do acréscimo, deu-se um passo muito importante na história da contabilidade pública. Já no presente século, com a crise das dívidas soberanas na Europa, e com a entrada da Troika em Portugal, o Governo português, através da CNC, obrigou as entidades públicas a moldar os seus sistemas contabilísticos às normas internacionais, nomeadamente as IPSAS.

Assiste-se no decorrer dos séculos do nosso estudo à imposição legal por parte do Estado, ou seja, forças coercivas que obrigam à implementação de novas práticas contabilísticas. Contudo, em determinados períodos (criação da junta de comércio em 1755, século XX e presente século) também se assiste ao isomorfismo normativo, relacionado com a profissionalização. As pressões miméticas observam-se nos períodos em que Portugal tenta imitar as práticas contabilísticas de outros países, o que ocorreu fundamentalmente a partir da adesão de Portugal à União Europeia em 1986 e ainda no momento atual. Existem muitos países a adotar as normas internacionais que são consideradas como as melhores práticas.

As lógicas empresariais e internacionais influenciaram a evolução das práticas contabilísticas na administração pública.

Capítulo 3 – Estudos prévios sobre a adoção das IPSAS que não usam a lente da Teoria Institucional

3.1 Introdução

O presente capítulo tem como objetivo fazer uma análise dos estudos que não utilizam a teoria institucional na análise da adoção e implementação das IPSAS, quer em Portugal, quer nos restantes países do mundo. Estes estudos não usam a teoria institucional, todavia a pertinência das suas conclusões revelou-se fundamental numa revisão de literatura que se pretende abrangente sobre a adoção e implementação das IPSAS.

3.2 Estudos prévios sobre a adoção das IPSAS

As IPSAS tem como objetivo a harmonização e comparabilidade contabilística, bem como a melhoria da fiabilidade e transparência das contas públicas, sendo que podem ser uma oportunidade para os países modernizarem os seus sistemas contabilísticos (Bellanca & Vandernoot, 2014).

De acordo com Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano e van Cauwenberge (2015), os estudos realizados sobre os governos centrais e locais em todo mundo demonstram que existe uma grande diversidade na forma como são aplicadas as reformas, quer nos diferentes níveis de governo dentro de um país, quer entre diferentes países. Existe também uma diversidade significativa no momento e no processo de adoção. A transição para as IPSAS exige um longo período de execução, pois as autoridades têm de cumprir um conjunto de regulamentos que dificultam a implementação das normas internacionais. Adicionalmente, alguns países receiam perder a sua autoridade no estabelecimento de normas contabilísticas, pelo facto das IPSAS ainda serem desconhecidas ou porque optaram por implementar os seus próprios regulamentos contabilísticos baseados no regime do acréscimo. Estes fatores condicionam quer a opção de adotar as IPSAS, quer a forma como a implementação das mesmas decorre nos países.

O estudo de Christiaens *et al.* (2010) mostram que existe uma contradição no que diz respeito à adoção das IPSAS na Europa. Os autores referem que, à data do estudo, quer nos governos centrais, quer nos governos locais, havia uma aplicação limitada das IPSAS. Embora alguns países adotassem as IPSAS no âmbito das reformas dos seus sistemas contabilísticos, outros países ainda davam prevalência às regras locais de contabilidade empresarial no âmbito da reforma dos seus sistemas contabilísticos. Vários países estavam a planear adotar a contabilidade do acréscimo num futuro próximo, mas não as IPSAS. As razões para alguns países não adotarem as IPSAS são duplas: por um lado consideram que as IPSAS são relativamente desconhecidas, e por outro lado, porque existe

predominância da contabilidade empresarial. Na opinião dos autores, apesar das IPSAS serem baseadas das IFRS/IAS, que são normas internacionais, o poder da contabilidade empresarial específica de cada país retarda o processo de conformidade com as IPSAS, sendo necessária uma mudança cultural. Adicionalmente, os sistemas de contabilidade das instituições públicas são, geralmente, incompatíveis com o das entidades empresariais. Contudo, a implementação de normas internacionais pode reduzir os problemas de interface, pois as IPSAS convergem com as IFRS emitidas pelo IASB adaptando o seu contexto às entidades do setor público (Ilie & Miose, 2012).

O estudo de Roje, Vašiček e Vašiček (2010) analisou a adequação das IPSAS ao modelo contabilístico existente na Eslovênia, na Croácia, na Bósnia e Herzegovina. O estudo conclui que os países em transição têm feito esforços para acompanhar os desenvolvimentos internacionais ao nível da contabilidade, nomeadamente quanto à implementação da contabilidade do acréscimo e à aplicação consistente de uma estrutura internacionalmente reconhecida e comparável para os relatórios financeiros e estatísticos. O estudo identifica certas semelhanças, mas também discrepâncias em relação à contabilidade dos governos da Eslovênia, Croácia e Bósnia e Herzegovina e sugere algumas orientações para o seu desenvolvimento. A introdução das IPSAS na Eslovênia, Croácia e Bósnia e Herzegovina foi analisada no contexto da adesão à UE, concluindo-se que o incentivo para o cumprimento integral das IPSAS tem sido o aumento da compreensão dos gastos públicos dos países em transição no nível internacional. Contudo, existem riscos na mudança para as IPSAS, e mesmo sendo uma prioridade, os custos e benefícios não são muito bem compreendidos pelos países em transição.

Ilie e Miose (2012) consideram que a introdução das IPSAS na Roménia veio colmatar algumas deficiências sentidas nas atividades contabilísticas do setor público, nomeadamente porque não era fornecida uma visão real sobre os ativos e as finanças do Estado. As instituições públicas na Roménia tiveram de implementar um sistema de contabilidade do acréscimo, mesmo com todas as dificuldades que o processo de transição levanta. Apesar dos benefícios de longo prazo excederem os custos incorridos na implementação de um novo sistema contabilístico com base nas IPSAS, esta implementação deve ser realizada de forma gradual para que não exista uma destabilização do sistema financeiro. Estes autores salientam que o envolvimento do elemento humano na mudança de normativo é muito importante para o seu sucesso, porque as pessoas são afetadas por essas mudanças.

Segundo Bellanca e Vandernoot (2014), o nível de implementação das IPSAS (à data do estudo) era diverso. Os autores dividem a implementação das IPSAS dos Estados-Membros da UE, em dois níveis: por um lado, os países, onde nenhuma ação foi realizada para adotar as IPSAS, e por outro, onde as IPSAS estão a ser adotadas, sendo que o processo legislativo está em andamento. Os autores referem que, a maioria dos Estados-Membros não tomou nenhuma ação para adotar as IPSAS. Isto tanto é válido para governos centrais como locais, com exceção da Áustria e da Bélgica. No caso da Áustria, a nível central as IPSAS estão a ser implementadas. No caso da Bélgica apenas algumas entidades locais aplicam um sistema contabilístico de acordo com a IPSAS. Em Portugal, é referido que a CNC mencionou a necessidade de ter um sistema de contabilidade baseado nas IPSAS, Portugal está a traduzir as IPSAS, e que o grupo de trabalho criado no âmbito da CNC pretende criar um sistema de normalização contabilístico para o setor público baseado nas IPSAS. Os estudos nem sempre são consensuais quanto ao nível de implementação das IPSAS, sendo que os autores Bellanca e Vandernoot (2014) referem que o seu estudo quanto à implementação das IPSAS na UE diverge de estudos anteriores, pois concentra-se na implementação formal das normas pelos Estados-Membros da UE.

Para além da implementação formal, interessa também analisar que tipo de contabilidade é adotada por cada país e se é ou não próxima das IPSAS. Apesar da relutância de alguns governos centrais e locais em enfrentar uma implementação cara e demorada baseada em normas internacionais, a maioria já cumpre as metas de transparência e fiabilidade definidas pela Diretiva do Conselho 2011/85/UE, de 8 de novembro de 2011. Além disso, o debate sobre o estabelecimento das EPSAS está cada vez mais presente (Bellanca & Vandernoot, 2014).

Segundo Christiaens *et al.* (2015), há um número importante de governos locais (28%) e de governos centrais (33%) dos países europeus e resto do mundo, que planeiam implementar a contabilidade do acréscimo, em particular usando as IPSAS. No continente asiático muitas jurisdições têm encetado esforços por implementar uma contabilidade baseada nas IPSAS. Na América Latina, as reformas da adoção das IPSAS ainda estão em implementação. Países como Colômbia, Perú, Chile, Brasil e Costa Rica já iniciaram a implementação, mas em diferentes ritmos e diferentes níveis de realização. Países como Equador, El Salvador, Guatemala, Panamá e Paraguai, que também já aprovaram as IPSAS encontram-se na fase de implementação. De acordo com Christiaens *et al.* (2015, p. 171), a América Latina revela uma situação favorável para a adoção das IPSAS, estando alinhada com as “reformas da segunda geração, em que orçamentos públicos e a modernização da gestão e das finanças públicas tornaram-se necessários”. Relativamente aos países africanos, estes têm um

sistema burocrático e centralizado, sendo que predomina a contabilidade de base caixa. No caso dos países em desenvolvimento, é necessário um grande investimento na formação dos contabilistas públicos e auditores para desenvolver competências contabilísticas, embora nem sempre seja fácil uma vez que os governos têm recursos limitados. Por outro lado, os países da Europa Oriental parecem adotar as IPSAS de uma forma mais intensa, explicada pelos esforços em aderir à UE.

Na Nova Zelândia, a contabilidade do acréscimo faz parte de um conjunto de reformas de gestão do setor público com o objetivo de melhorar a eficiência e responsabilidade nos relatórios financeiros. Segundo o estudo de Laswad e Redmayne (2015), os benefícios de relatórios financeiros produzidos com base das IPSAS, excedem os custos, enfatizando-se que existe no setor público uma necessidade de *accountability* e transparência dos dinheiros públicos. Estes autores referem, ainda, que a demonstração dos resultados é mais relevante para os utilizadores da informação financeira (nomeadamente para fins bancários) seguindo-se o balanço e a demonstração dos fluxos de caixa. Este resultado não vai ao encontro da perspetiva da UE que pretende melhorias no reconhecimento, mensuração e divulgação de passivos, sendo que a demonstração financeira privilegiada é o balanço. A ênfase no desempenho financeiro e consequentemente da demonstração dos resultados, na Nova Zelândia, “é um legado das reformas na NPM da década de 1980, onde alguns indicadores-chave de desempenho de entidades do setor público foram baseados na demonstração de receitas” (Laswad & Redmayne, 2015, p. 180).

Jorge *et al.* (2019) referem que, com base em estudos anteriores (Bellanca & Vandernoot, 2014; Christiaens *et al.*, 2010, 2015), os países podem ser diferenciados dentro da UE em três grupos: 1) países que aplicam as IPSAS ou têm normas semelhantes às IPSAS, como a Áustria, República Checa, Estónia, Irlanda, Letónia, Lituânia, Malta, Polónia, Portugal, Romênia, Eslováquia, Espanha, Suécia e Reino Unido (neste caso aplicam-se a IFRS); 2) países que planeiam adotar as IPSAS, nomeadamente o Chipre, Hungria e Itália; e 3) países que ainda não começaram a implementar reformas para adotar as IPSAS, como a Bélgica, Bulgária, Croácia, França, Dinamarca, Finlândia, Alemanha, Grécia, Luxemburgo, Holanda e Eslovénia. Jorge *et al.* (2019) analisaram a adoção das IPSAS em Portugal e Espanha, sendo que as razões que explicam a adoção das normas são diferentes. Em Espanha, a harmonização com o setor empresarial que já adotava as IFRS foi um motivo essencial; em Portugal existiu um fator adicional que deu impulso às mudanças contabilísticas – a crise financeira do país que se encontrava em resgate entre 2011 e 2015 e os credores internacionais (conhecidos como Troika) que pressionaram para a introdução de práticas internacionais no setor público, nomeadamente as IPSAS. Apesar de tudo, os benefícios da adoção das IPSAS, segundo os

entrevistados, quer em Portugal, quer em Espanha são evidentes. O entrevistado espanhol refere que as IPSAS tornarão o sistema de contabilidade do governo central mais informativo e com a possibilidade de comparar relatórios financeiros dos diferentes níveis de governo. O entrevistado português afirma que o sistema baseado nas IPSAS permitirá maior transparência, *accountability*, rigor e precisão nas contas do setor público.

Na Tabela 3.1 poderemos verificar as principais conclusões dos estudos acima examinados.

Tabela 3.1 - Artigos que explicam a adoção das IPSAS nos diversos países

Autores	País/amostra	Método de recolha de dados	Conclusões
Chan (2006)	Países em desenvolvimento	Revisão da literatura (análise documental)	<ul style="list-style-type: none"> • As IPSAS podem dar uma contribuição para a construção da capacidade institucional nos países em desenvolvimento. • Os credores internacionais defendem a adoção das IPSAS nos países em desenvolvimento, sendo que estas são uma garantia da integridade financeira. • É fundamental a adoção das IPSAS, nomeadamente quanto à contabilidade do acréscimo, nos países em desenvolvimento, de forma a medir e identificar os ativos e passivos dos governos.
Roje <i>et al.</i> (2010)	Países em transição: Eslovênia, Croácia e Bósnia e Herzegovina	Análise documental	<ul style="list-style-type: none"> • A adoção das IPSAS tem ajudado a melhorar a compreensão dos gastos públicos nos países em transição: Eslovênia, Croácia Bósnia e Herzegovina. • Apesar dos países em transição terem feito um esforço para acompanhar os desenvolvimentos internacionais, ainda é necessário um maior desenvolvimento dos sistemas contabilísticos desses países para que possam acompanhar as reformas contabilísticas a nível internacional. • O grau e a dinâmica dos sistemas de contabilidade dos governos de países em transição dependem de vários fatores específicos que devem ser levados em consideração ao avaliar os sistemas. Também se deve ter em atenção esses fatores quando de pretende fazer a comparação das reformas do sistema de contabilidade dos governos desses países.
Christiaens <i>et al.</i> (2010)	17 Países europeus	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • Existe diversidade no processo de adoção das IPSAS e da contabilidade do acréscimo, apesar de alguns governos ainda adotarem a contabilidade do caixa. • As IPSAS ainda são pouco aplicadas nos governos centrais e locais da Europa. Embora algumas jurisdições que adotem o modelo das

			IPSAS para reformar os seus sistemas contabilísticos, outros países ainda adotam as regras locais de contabilidade empresarial.
Grossi & Soverchia (2011)	UE	Análise documental e entrevistas semiestruturadas aos funcionários da CE	<ul style="list-style-type: none"> • A adoção das IPSAS representa um modelo de referência, não apenas para os membros da UE, mas também para os países candidatos à adesão à UE e que têm de cumprir requisitos rigorosos de sustentabilidade financeira e transparência. • A abordagem da UE representa uma síntese das culturas anglo-saxônicas e europeia continental e mostra todos os benefícios e também os limites das IPSAS para a consolidação numa organização supranacional pública.
Ilie & Miose (2012)	Roménia	Revisão de literatura	<ul style="list-style-type: none"> • A reforma da contabilidade pública visa transferir princípios contabilísticos e técnicas de gestão do setor privado para o setor público. • Com base nas mudanças impostas pelas reformas das instituições, a Roménia teve de implementar um novo sistema de contabilidade pública adaptado às IPSAS, tendo colmatado algumas deficiências no setor público, apesar das dificuldades que esse processo de transição levanta. • As IPSAS ajudam a melhorar a qualidade da informação financeira e permite o acompanhamento das instituições públicas quanto às informações financeiras de rentabilidade económica.
Bellanca & Vandernoot (2014)	Estados-Membros da UE (28 Estados-Membros, 11 respostas obtidas)	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • Existem disparidades importantes entre os Estados-Membros, tanto quanto à aplicação das IPSAS como quanto ao tipo de contabilidade utilizada. • No entanto, na UE, existe uma tendência de adotar sistemas contabilísticos baseados no acréscimo como as IPSAS, promovendo a transparência e melhoria da governação da gestão dos fundos públicos.
Christiaens <i>et al.</i>	Amostra de 59 países	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • Existe um movimento importante para adoção da contabilidade do

(2015)	de todo o mundo, com base na lista da ONU, excluindo os países com menos de 1 milhão de habitantes		<p>acréscimo, particularmente as IPSAS. Contudo, ainda permanece um nível de relutância nos governos centrais, especialmente onde a contabilidade empresarial se tem desenvolvido.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A adoção das IPSAS contribui para a transparência pois permite melhorar a comparabilidade (inter)nacional das informações financeiras e a consolidação das demonstrações financeiras.
Laswad & Redmayne (2015)	Nova Zelândia	Questionário	<ul style="list-style-type: none"> • A Nova Zelândia encontrava-se à data do estudo do artigo num processo de mudança para as IPSAS. • Os preparadores da informação financeira têm a perceção da importância e da utilidade dos relatórios financeiros no setor público de acordo com as IPSAS, o que contradiz a visão de que tais relatórios são principalmente documentos de conformidade que fornecem pouco valor.
Jorge <i>et al.</i> (2019)	Portugal e Espanha	Análise documental e questionário	<ul style="list-style-type: none"> • As evidências demonstram que a adoção das IPSAS tem vindo a ser reforçada por atores como profissionais de contabilidade empresarial e membros que participam no processo de definição de normas internacionais. • Ambos os países, Portugal e Espanha, reconhecem a importância e o papel das IPSAS no âmbito da reforma dos seus sistemas contabilísticos no setor público: enquanto Espanha já percebeu os benefícios da adoção das IPSAS, Portugal, à data do estudo, ainda está numa perspetiva de “expectativa otimista” relativamente ao SNC-AP.

3.3 Conclusão

Os estudos revistos revelam que as IPSAS são uma fonte de normalização a nível internacional para o setor público, permitindo maior transparência, *accountability* e rigor na prestação de contas.

As vantagens da adoção das IPSAS referidas são a elaboração de relatórios mais rigorosos, transparentes e que permitem analisar melhor o desempenho das entidades públicas. Apesar dos custos incorridos com a adoção das IPSAS, os benefícios de produzir informação fiável e comparável superam esses custos.

Como se pode verificar nos estudos referidos, vários são os países que adotaram ou estão em vias de adotar as IPSAS: países da Europa, países da América Latina, entre outros. Contudo, alguns países ainda têm receio de perder a sua autoridade relativamente ao cumprimento dos regulamentos de cada país, o que dificulta a adoção das IPSAS. Os estudos referenciados também apontam para o facto de as IPSAS ainda serem relativamente desconhecidas e para a predominância da contabilidade empresarial, considerando-se que as IPSAS são baseadas nas IFRS/IAS.

Apesar de tudo, há um consenso elevado nos vários estudos analisados sobre as várias vantagens que decorrem de adotar as IPSAS, o que explica que apesar das dificuldades de implementação e constrangimentos identificados nos estudos, se assista a um movimento global no sentido da adoção destas normas.

Capítulo 4 - O contexto Institucional

4.1 Introdução

O presente capítulo tem como objetivo enquadrar o contexto político-económico que marcou o desenvolvimento e a implementação do SNC-AP, desde o momento da crise da dívida soberana portuguesa, e a consequente entrada da Troika em Portugal, até ao momento atual.

Assim dividimos este capítulo em dois momentos: o primeiro que se refere ao período da crise da dívida soberana, desde que esta se iniciou, até à alteração de governo de 2015 e o segundo depois de 2015 até ao momento atual.

4.2 A Crise das Dívidas Soberanas

A crise financeira internacional começou nos EUA, em 2007, com os primeiros sinais de dificuldades no setor imobiliário e no setor financeiro. Esta crise agravou-se em setembro de 2008 com a falência do banco de investimento *Lehman Brothers* e, posteriormente, transformou-se numa crise financeira à escala global (Alexandre, Aguiar-Conraria & Bação, 2016; Lourtie, 2011). Em 2008, a Europa sofreu o impacto da crise financeira proveniente dos EUA, nomeadamente a nível bancário (Costa & Caldas, 2014; Pereira, 2019). A crise financeira deu origem à crise das dívidas soberanas devido aos consequentes défices orçamentais, ao aumento das dívidas públicas e à situação financeira debilitada de alguns bancos (Pereira, 2019).

Para Albuquerque (2014), a causa da crise está relacionada com a criação do euro (*Tratado de Maastricht em 1991*) e com a forma como a política monetária e orçamental foi seguida na Zona Euro. Foram adicionadas um conjunto de normas designadas de Pacto de Estabilidade, ao Tratado de Maastricht “com o objetivo dos membros da UE evitarem défices orçamentais excessivos, de forma a manter-se a estabilidade da moeda e a estabilidade monetária ou económica dos países” (Pereira, 2019, p. 4). Com a adesão ao euro, Portugal e os restantes países perderam a capacidade de emitir moeda, o que leva a uma perda de soberania monetária, que teve por consequência a obtenção de financiamentos internos e externos e a cobrança de impostos para conseguirem suportar as despesas. Anos depois da integração dos países no euro, o excesso de liquidez nos mercados, taxas de juro baixas “fez aumentar o crédito e consequentemente fez disparar o nível do endividamento das economias mais fracas da zona euro, sem capacidade de desvalorização da moeda,” como foi o caso de Portugal sobretudo nos anos de 2009 e 2010 (Pereira, 2019, p. 4).

No ano de 2008, a UE “preocupou-se sobretudo em evitar o colapso do sistema financeiro mediante a mobilização de vultosos recursos públicos para resgate a bancos” (Costa & Caldas, 2014,

p. 72). Isto refletiu-se nas políticas nacionais, nomeadamente na economia portuguesa (Costa & Caldas, 2014). No que concerne à dívida pública portuguesa, desde a adesão ao Euro que o governo Português tinha um défice quase sempre acima dos 3% do Produto Interno Bruto (PIB). No final de 2011, a proporção da dívida do governo em relação ao PIB aproximou-se dos 100%, enquanto em 2004 estava abaixo de 60%. O período anterior ao pedido de assistência financeira foi marcado por evoluções desfavoráveis das finanças públicas e por um agravamento das perspetivas económicas. Verificou-se uma deterioração da confiança no governo Português e assistiu-se a pressões crescentes sobre a dívida portuguesa, acentuada pela evolução negativa do Euro (CE, 2011).

Na Tabela 4.1 podemos verificar a cronologia dos acontecimentos político-económicos:

Tabela 4.1 - Cronologia de acontecimentos da crise da dívida soberana

2 de dezembro de 2009	O Conselho da UE dirige recomendações a Portugal, com o fim de pôr termo à situação de défice orçamental excessivo, até 2013 (défice notificado em 2010: 9.1% do PIB)
8 de maio de 2010	Portugal anuncia uma meta revista de 7,3% do PIB para o défice de 2010, 2,1 pontos percentuais abaixo do resultado do défice de 2009
13 de maio de 2010	A meta do défice de 2011 foi revista para 4,6 % do PIB refletindo a consolidação das medidas anunciadas naquele dia
Novembro de 2010	O Parlamento aprova um orçamento de austeridade com o objetivo de reduzir os altos níveis de dívida pública. A meta orçamental para 2011 é fixada em 4,6% do PIB
Fevereiro de 2011	Governo português anuncia que alcançou com sucesso o défice de 2010 abaixo de 7,3% do PIB
11 de março de 2011	O Governo português dirige à Comissão Europeia e ao BCE uma nota na qual se compromete a realizar medidas fiscais e estruturais substanciais
23 de março de 2011	O Programa de Estabilidade, detalhando as medidas incluídas na nota enviada à Comissão e ao BCE, não é aprovado no Parlamento
24 de março de 2011	O governo português renuncia, mas permanece como um governo interino.
29 de março de 2011	O Instituto Nacional de Estatística (INE) reporta um défice governamental de 8,6% do PIB para 2010, acima da meta de 7,3%, resultado da inclusão de três empresas estatais nas contas do setor público
7 de abril de 2011	Portugal solicita assistência financeira ao Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira (<i>European Financial Stabilisation Mechanism - EFSM</i>) e ao FMI
8 de abril de 2011	O Presidente da República convoca eleições gerais para 5 de junho
11 de abril de 2011	Missão técnica da Troika inicia discussões com autoridades portuguesas
23 de abril de 2011	O INE reporta um défice governamental de 9,1% do PIB para 2010, em resultado da reclassificação estatística de três contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP)
3 de maio de 2011	O Programa é acordado a nível técnico entre a missão da Troika e as autoridades portuguesas
17 de maio de 2011	Assinatura do Memorando de Entendimento
20 de maio de 2011	O Programa é aprovado pelo conselho do FMI

30 de maio de 2011 O Conselho adota a decisão de execução sobre a concessão de assistência financeira à União no valor de 78 mil milhões de euros

5 de junho de 2011 Eleições nacionais

Fonte: CE (2011, p. 15)

Na sequência dos acontecimentos referidos na Tabela 4.1, entre 2010 e 2011 foram emitidos vários Programas de Estabilidade e Crescimento (PEC) com o objetivo de o governo Português responder à crise. O primeiro programa foi instalado em março de 2010, conhecido como PEC I.

A este Programa haveria de suceder, em junho de 2010, um novo pacote de medidas (PEC II), logo seguido de um reforço em setembro (PEC III), “sendo que o PEC IV, apresentado em março de 2011², que apesar de rejeitado na Assembleia da República acabou por ser integrado no memorando de entendimento celebrado com o FMI e a UE em maio de 2011 (Costa & Caldas, 2014, p. 73). De acordo com Alexandre *et al.* (2016), alguns dos argumentos para a rejeição deste PEC IV foram:

- . o aumento asfixiante da carga fiscal;
- . o aumento galopante do desemprego;
- . os “sacrifícios injustos” impostos aos portugueses;
- . falta da componente de crescimento económico (alguns argumentos invocados pelo Partido Social Democrata (PSD));
- . a imensa insensibilidade social do PEC IV;
- . PEC IV era vago no emagrecimento do Estado (alguns argumentos do partido do Centro Democrático Social – (CDS));
- . a desistência da criação de estímulos anti-recessivos e da prioridade de criação de emprego;
- . as políticas de empobrecimento da sociedade portuguesa que tinham vindo a ser aplicadas;
- . o projeto de privatização de empresas estratégicas, ou daquelas que constituem monopólios naturais, como a empresa dos Transportes Aéreos Portugueses (TAP), a empresa dos Aeroportos de Portugal (ANA), a empresa da Rede Energética Nacional (REN) a empresa de Correios de Portugal (CTT), partes da empresa dos Comboios de Portugal (CP) e da Caixa Geral de Depósitos (CGD) (alguns argumentos do Bloco de Esquerda);

² As medidas foram avaliadas positivamente pela CE e FMI. Contudo, apesar de aprovadas pelo Governo do Primeiro-Ministro José Sócrates foram reprovadas pelo Parlamento, tendo o Presidente da República convocado eleições para 5 junho (CE, 2011).

- . objetivos totalmente contrários à necessidade de crescimento económico e diminuição do desemprego;
- . facilitação de despedimentos (alguns argumentos do partido comunista).

Apesar do PEC IV ter sido rejeitado pela oposição da Assembleia da República, passou-se a um processo de privatização que iria permitir arrecadar uma receita de aproximadamente 5 mil milhões de euros e que iria contribuir para aliviar a dívida do governo (CE, 2011). Segundo Alexandre *et al.* (2016), o setor empresarial do Estado, em Portugal, era um dos maiores da OCDE em termos relativos, representando um encargo muito elevado para o Orçamento de Estado, sendo questionável do ponto de vista económico e do bem-estar social. A própria Comissão Europeia refere que “o Estado ainda detém uma rede relativamente grande e complexa de empresas, total ou parcialmente, dentro de muitas delas o envolvimento do Estado não é economicamente justificado” (CE, 2011, p. 22). Tal explica que o memorando tenha estabelecido objetivos em termos de privatizações, impulsionando a aceleração de aplicação do programa aprovado pelo último governo de José Sócrates. Para além da privatização das empresas acima referidas, o memorando referia a existência de um compromisso do Governo incluindo mais duas grandes empresas no plano de privatizações, vendendo todas as participações que ainda detivesse no capital da empresa Energias de Portugal (EDP) e da REN (Alexandre *et al.*, 2016, p. 178).

Os vários PEC aprovados tinham como prioridade a contenção do défice e o controlo da dívida pública. Isto passaria por uma redução dos encargos da função pública, das pensões e das prestações sociais. Teria ainda o governo que diminuir as transferências para o setor público empresarial, congelar o investimento público, reduzir os benefícios fiscais, aumentar os impostos diretos e indiretos (incluindo a aplicação das sobretaxas de imposto extraordinário) e acelerar o programa de privatizações (Costa & Caldas, 2014).

A partir de 2011, as diretivas do Memorando de Entendimento com a Troika, e as opções políticas do Governo Português concorreram para criar medidas de austeridade e resolver o problema da crise instalada (Madureira, 2015). Entre as várias medidas impostas pelo Memorando de Entendimento com a Troika, destacamos a limitação da novas admissões à administração pública (central, local e regional); o congelamento de salários e compressão das promoções e a redução do custo dos esquemas de saúde para os empregados do governo, baixando a contribuição do Estado e ajustando a abrangência dos benefícios de saúde (Troika, 2011). Com vista ao incremento da eficiência e eficácia, o Memorando estipula ainda a redução dos cargos dirigentes e dos serviços em, pelo menos, 15% na administração central e a “regulamentação de fundações, associações e outras

entidades semelhantes sob alçada da administração central e local, e o encerramento das mesmas quando tal se justificasse até final de 2011” (Madureira, 2015, p. 555). Este objetivo inicial foi ultrapassado. A maioria das competências dos organismos extintos foi transferida para outras estruturas, não tendo havido uma extinção significativa das competências, mas antes um reenquadramento e uma redistribuição das mesmas por um número mais reduzido de organismos (Madureira, 2015).

Com o objetivo de alcançar metas, Portugal entrou num programa ambicioso de consolidação orçamental. Para além do esforço a nível fiscal que iria representar cerca de 10% ao longo dos anos 2011-2013, Portugal tinha como medidas a diminuição da despesa e aumento da receita pública. A redução das despesas seria alcançada com menores despesas operacionais nomeadamente pela redução da massa salarial do governo, redução das transferências sociais, redução dos benefícios aos desempregados, menores transferências para empresas estatais e cortes dos gastos de capital. O aumento da eficiência, seria alcançado através da redefinição das funções realizadas pelo setor público e da eliminação de serviços cujo custo-benefício não seja positivo para as contas públicas. Neste sentido, os gastos dos governos locais também seriam monitorizados e a administração do governo reorganizada. Do lado das receitas, o aumento recaiu essencialmente sobre o aumento de impostos sobre o consumo e sobre a propriedade. O programa de estabilidade tentou restaurar a confiança no governo português, detalhando-se medidas tais como atingir um défice de 4,6% do PIB em 2011 e 3% em 2012 (CE, 2011).

De forma a alcançar os objetivos propostos, foram também tomadas medidas ao nível dos serviços e organismos da administração pública. A Lei do Orçamento do Estado (OE) para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro) estabeleceu as diversas cativações e as regras de descativação (artigo 2.º), abrangendo 12,5% do Capítulo 50 (financiamento nacional), 2,5% do total das verbas de funcionamento dos serviços da Administração Central e cativações em rubricas de despesas correntes, que variaram entre os 10% (nomeadamente, para encargos com instalações e conservações de bens) e os 60%, para o caso de estudos, pareceres, projetos e consultadoria. O artigo 13.º previa a redução, em 15% do total das verbas orçamentadas, de transferências para as fundações de direito privado cujo financiamento dependesse em mais de 50 % de verbas do OE. A partir do final de abril, foram suspensos os novos compromissos no âmbito do Capítulo 50 – Investimentos do Plano (Despacho n.º 154/2011 do Ministro de Estado e das Finanças) (Tribunal de contas, 2013).

No memorando das políticas económicas e financeiras, o governo Português comprometeu-se a divulgar à CE e ao FMI relatórios consolidados mais sólidos. É referido ainda que iriam, até final de

2012, adotar um contabilidade de “dupla entrada”, baseada em políticas consistentes com as normas internacionais do setor público (CE, 2011).

Nesta sequência, a Lei n.º 3-A/2010, de 28 de abril, que aprova as Grandes Opções do Plano para 2010-2013, refere que o XVIII Governo Constitucional tinha preocupações, com a valorização do posicionamento externo de Portugal e a inserção internacional da defesa nacional e reforço do apoio às comunidades portuguesas. Contudo, as cativações nos organismos públicos continuaram sendo os serviços integrados e serviços e fundos autónomos os mais penalizados por esta crise. No que se refere à política orçamental e modernização do processo orçamental, na referida lei é mencionada a intenção do reforço da sustentabilidade e da qualidade das finanças públicas, sendo que iriam ser prosseguidas duas iniciativas essenciais: (i) a modernização dos sistemas de informação e da contabilidade pública e (ii) a reforma do quadro orçamental. Para dar corpo a estas iniciativas, refere-se que iria ser generalizada a todas as administrações públicas o POCP, incluindo a sua extensão à administração regional, o que permitiria passar de “uma contabilidade de caixa para o sistema de contabilidade digráfica utilizado nas empresas” (Lei n.º 3-A/2010, de 28 de abril, p.18).

Por outro lado, em 2011, a Diretiva 2011/85/UE, de 8 de novembro, refere que os Estados-Membros devem criar sistemas contabilísticos que “abranjam de forma integral e coerentes, todos os setores da administração pública que contenham informações necessárias para gerar dados do exercício, com vista à elaboração dos dados baseados no SEC 95”. Os Estados-Membros devem “garantir a divulgação regular e atempada dos dados orçamentais” baseados na “contabilidade de caixa (ou valores equivalentes da contabilidade pública se os dados da contabilidade do caixa não estiverem disponíveis.” (art.º 3º da diretiva 2011/85/UE, de 8 de novembro). De referir que o SEC 95 foi substituído em setembro de 2014 por um novo sistema europeu de contas: o SEC 2010 (Instituto Nacional de Estatística, 2010).

Os desvios do défice orçamental em 2011 obrigaram a adoção de novas medidas de austeridade no Orçamento de Estado para 2012. De entre as várias medidas destacaram-se, a suspensão do pagamento dos subsídios de férias e natal dos funcionários públicos e dos pensionistas (corte total para remunerações acima de 1.100 euros mensais e parcial para remunerações entre 600 e 1.100 euros) e passagem de determinados produtos para a taxa intermédia ou para a taxa normal do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). Contudo, a suspensão dos subsídios de férias e natal vieram a ser considerados inconstitucionais em julho de 2012, mas o Tribunal Constitucional permitiu que a medida continuasse a ser adotada até final do ano, dada a situação das finanças públicas. No orçamento de 2012, continuavam as medidas de austeridade: cortes salariais, criação de uma taxa

adicional de solidariedade (de 2,5% sobre os rendimentos do último escalão do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares - IRS), aumento da tributação das mais-valias mobiliárias, aumento da derrama para as empresas com lucros elevados e aumento do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). Apesar destas medidas, a recessão continuou a agravar-se, especialmente a partir do segundo trimestre. Este agravamento levou a que fossem revistas as metas para o défice orçamental. “As medidas adicionais para garantir o cumprimento da meta de 5% em 2012 passaria pela suspensão de projetos de investimento, pela contenção da despesa da Segurança Social, pela antecipação de aumentos de impostos previstos para 2013” (Alexandre *et al.*, 2016, p. 156).

Juntamente com a publicação da Lei do Orçamento de 2012, em 30 de dezembro de 2011, foi aprovada a Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro, que aprovou as Grandes Opções do Plano de 2012-2015. As grandes linhas orientadoras desta Lei eram “a) o desafio da mudança: a transformação estrutural da economia portuguesa; b) finanças públicas e crescimento: a estratégia orçamental; c) cidadania, solidariedade, justiça e segurança; d) políticas externa e de defesa nacional e e) o desafio do futuro: medidas sectoriais prioritárias” (art.º 3.º da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro). No que se refere às políticas públicas, a fragmentação do processo orçamental continha dois planos distintos. No primeiro plano, as diferenças de metodologia entre a ótica da contabilidade nacional e da contabilidade pública tinham levado a diferenças que nos últimos anos tiveram particular expressão, quer ao nível do universo das entidades que fazem parte do setor público, quer ao nível do apuramento da receita e despesa do ano (Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro). Este facto levou à falta de transparência das contas públicas e dificultou o controlo orçamental em “tempo real”. No segundo plano considerou-se a fragmentação orgânica dentro da contabilidade pública. É de salientar o facto de que na administração central existiam mais de 500 entidades repartidas entre serviços integrados (sem autonomia financeira e financiados essencialmente pelo Orçamento de Estado) e fundos e serviços autónomos com autonomia financeira e que, para além das transferências do Orçamento de Estado, possuem receitas próprias, o que leva a uma fragmentação do processo orçamental. Esta orgânica da contabilidade pública e o facto da elaboração e execução do orçamento e a prestação de contas não serem centralizadas nos vários ministérios, fazia com que o ministério das finanças fosse obrigado a lidar com vários interlocutores tornando difícil manter uma visão global e analítica do orçamento e impedindo um controlo orçamental eficaz e tempestivo. Esta situação era agravada pelo facto das regras relativas à elaboração e execução do orçamento assentarem em detalhe e complexidade excessivos (Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro). Ainda neste âmbito, a Lei refere que os sistemas contabilísticos e a informação disponível necessitavam de ser melhorados para fornecer informação

atempada para uma boa gestão efetiva das contas públicas, dado que a informação sobre a execução orçamental ainda era baseada na ótica de caixa, o que impedia um conhecimento atempado da totalidade dos compromissos assumidos. Assim, a complexidade e fragmentação do orçamento prejudicavam a obtenção de informação consolidada sobre a posição financeira do setor público.

A 29 de junho de 2012, a Lei Orgânica do Ministério das Finanças procedeu à extinção da CNCAP, criada pelo D.L. n.º 68/98, de 20 de março, sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na CNC (D.L. n.º 134/2012, de 29 de junho).

A 14 de março de 2013 ocorreu em Portugal a sétima avaliação da Troika, sendo a avaliação mais difícil que o Governo de Pedro Passos Coelho teve de enfrentar. A sétima avaliação do 'Memorando de Entendimento', demorou vários meses para além do que estava previsto, tendo, no final, a Troika cedido à flexibilização das metas orçamentais: de 4,5% para 5,5% do PIB em 2014, e de 2,5% para 4% do PIB em 2015, o que era um dos grandes objetivos do Governo (Pereira, 2019). No ano de 2013, no decorrer da sétima avaliação discutiu-se medidas de contingência, nomeadamente o corte da despesa. Este tema não foi consensual a nível político. O Partido Socialista (PS) não concordou e o partido do Centro Democrático Social (CDS) pediu menos rigidez (Pereira, 2019). Contudo, ficou acordado com a CE e FMI que o corte na despesa fosse repartido entre 2014 e 2015. O objetivo do acordo consistia em que o défice orçamental estrutural ficasse abaixo dos 0,5% do PIB até 2015. Para se atingir esse objetivo, seria necessária uma consolidação adicional de 2,25% do PIB em termos estruturais primários durante os anos de 2014 e 2015 (Pereira, 2019). Assim, este acordo ficou definido na última revisão do Memorando de Políticas Económicas e Financeiras do FMI e na última revisão do Memorando de Entendimento de Condicionalidade de Políticas, o que significava que a consolidação orçamental dependia mais de cortes na despesa do que no aumento de receita. Neste sentido, a redução de despesa do Estado seria assim estendida até 2015 (Pereira, 2019). A redução da despesa prevista no orçamento de 2014 assentava ainda no corte das despesas com pessoal, mas parte dessa redução resultaria da diminuição de efetivos e de horas extraordinárias em resultado da passagem para 40 horas de trabalho semanais. Outras medidas incluíam um aumento dos descontos dos beneficiários dos subsistemas públicos de saúde (ADSE 3,5%) e aumento da receita com a contribuição extraordinária de solidariedade (CES) (Alexandre *et al.*, 2016). Em 2014, sentiu-se uma evolução e foi concluído o programa de assistência da Troika. Contudo o processo de ajustamento da economia portuguesa não ficou concluído.

“Portugal, continuava a violar os limites para o défice público imposto pelos tratados europeus, a dívida pública mantinha-se em valores elevadíssimos, sem perspetivas de

uma inversão da sua tendência crescente e o processo de recuperação da economia era ainda muito frágil” (Alexandre *et al.*, 2016, p. 164).

Nesse sentido, foi importante continuar a prosseguir o processo de consolidação orçamental. Assim, o Governo na preparação do Orçamento de Estado para 2015 reviu várias vezes os seus planos ao longo de 2014, reagindo às decisões do tribunal constitucional (Alexandre *et al.*, 2016).

No orçamento para 2015, a reforma do imposto sobre os rendimentos, iniciada em 2014, continuou. Esta reforma foi desenhada para promover a competitividade e o investimento. Por outro lado, a reforma da Lei de Enquadramento Orçamental e outras reformas ao nível da gestão e finanças públicas vieram melhorar o quadro orçamental (CE, 2015). Segundo o relatório de 2015 da Comissão Europeia (CE, 2015), Portugal deveria continuar os esforços para melhorar a estrutura da contabilidade e os relatórios financeiros. Assim, o Ministério das Finanças, através da CNC, ficaria responsável por apresentar uma nova estrutura contabilística baseada em padrões contabilísticos aceites internacionalmente, cuja aprovação e elaboração ocorreu em 2015 através do D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP. Todavia, a sua implementação prática estava apenas prevista para 2017. Neste sentido, a Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro, que aprovou as Grandes Opções do Plano para 2015, definia como grandes medidas a transformação estrutural da economia portuguesa e, no que se refere às finanças públicas, a estratégia de consolidação orçamental, a reforma do processo orçamental e a reforma da administração pública, entre outras iniciativas com impacto orçamental. No que se refere à reforma do processo orçamental e mais concretamente ao aumento da transparência orçamental, o orçamento de 2015 ficou marcado pela convergência entre os universos da contabilidade pública e da contabilidade nacional. Conforme previsto na Lei acima referida, e estipulado na Lei de enquadramento orçamental, desde 2011 que o perímetro do orçamento de Estado é definido pelo INE, I.P. que determina para efeitos de delimitação do setor das Administrações Públicas na elaboração das contas nacionais referentes ao ano anterior ao da apresentação do Orçamento. Com o OE para 2012, foram incluídas 53 novas entidades no perímetro orçamental, “passando a estar obrigadas a reportar mensalmente a execução orçamental, o que permitiu uma melhoria do controlo da execução orçamental e também uma aproximação entre os dois universos da contabilidade” (Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro, pp. 6546(9)).

Na preparação do Orçamento de Estado para 2015 voltou-se a proceder ao alargamento do perímetro orçamental, agora como resultado da entrada em vigor do novo SEC 2010. Ainda no âmbito da reforma do processo orçamental, refere a Lei supracitada (Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro), que a contabilidade financeira deve ser aplicada a todo o perímetro orçamental, sendo essencial para

melhorar a qualidade da informação, nomeadamente informação sobre custos de bens e serviços produzidos ou prestados. A disseminação a praticamente a todas as entidades das administrações públicas permitiu a criação das bases contabilísticas para um melhor sistema contabilístico, referindo esta lei que estavam em curso projetos que visam a adaptação das IPSAS, com um classificador económico multidimensional, estando o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas a cargo da CNC e a sua apresentação esperada até final de 2015 (Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro).

Desde 2009 até 2015, as leis dos vários Orçamentos de Estado previam, no que se refere à disciplina orçamental, a cativação das verbas dos serviços da administração central. Ao longo dos anos em que o Estado pretendia o controlo dos défices públicos, foi aumentando quer o tipo de despesas que ficavam cativas, quer a percentagem de cativação de verbas. Por exemplo, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o orçamento para 2012, refere no n.º 3 do art.º 3º, relativamente aos cativos, que ficam cativas “c) 30 % das dotações iniciais das rubricas 020213 – «Deslocações e estadas», 020220 – «Outros trabalhos especializados» e 020225 – «Outros serviços»; d) 60 % das dotações iniciais da rubrica 020214 – «Estudos, pareceres, projetos e consultadoria»”. Ao analisar a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento de Estado para 2013, verificamos que ficam cativas, nomeadamente “d) 35 % das dotações iniciais das rubricas 020220 – «Outros trabalhos especializados» e 020225 – «Outros serviços»; e) 40 % das dotações iniciais das rubricas 020121 – «Outros bens», 020216 – «Seminários, exposições e similares» e 020217 – «Publicidade»; f) 65 % das dotações iniciais da rubrica 020214 – «Estudos, pareceres, projetos e consultadoria». No ano de 2015, a Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro que aprova o orçamento de estado para 2015, refere a cativação em 15% de todas as rubricas do agrupamento 02 «Aquisição de bens e serviços», com as devidas exceções, para além de outro tipo de cativações. Esta redação foi-se mantendo mais ou menos consistente ao longo dos anos. Para além das cativações previstas nas Leis dos Orçamentos de Estado, existiram em alguns anos cativações adicionais contempladas nos Decretos de Execução Orçamental, que eram promulgadas já no decorrer do ano económicos, sendo um facto desestabilizador, criando restrições adicionais para a gestão dos organismos públicos (exemplo Decreto Lei 72-A/2010, de 18 de junho, Decreto Lei 18/2016, de 13 de abril).

Com estas medidas, o Governo promovia a contenção da despesa pública por parte dos organismos públicos. Sendo a DGAL um serviço central da administração direta do Estado integrado no Ministério da Modernização do Estado e da Administração Pública,³ também ficou sujeita às várias

³ Consultado em <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/dgal/quem-somos/>

cativações previstas da Lei do Orçamento de Estado, podendo ser esse um dos motivos (falta de verbas) para o atraso na implementação do SNC-AP.

4.3 Portugal no período de 2015 a 2019 – Mudança partidária

As eleições gerais de outubro de 2015 inauguraram um novo governo com o PS a substituir a coligação do Partido Social Democrata (PSD)/CDS-PP. A verdade é que o PS, o Bloco de Esquerda e a coligação do Partido Comunista e Verdes garantiram uma maioria parlamentar que, “junto com um cansaço de austeridade, fomentaram condições para um arranjo parlamentar em apoio ao novo governo do PS” (Louçã, Cabral, Abreu, Peniche & Ferreira, 2020, p. 16). Nesta coligação, foram acordados compromissos para diversas áreas: aumento do salário mínimo de 505 euros para 600 euros ao longo de quatro anos; descongelamento de pensões e eliminação de cortes no setor público; introdução de medidas progressivas ao nível da política fiscal, nomeadamente a criação de novos escalões de IRS e redução da taxa de Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) (para restaurantes e cafés); cancelamento e ou reversão de privatizações e renúncia de novas privatizações ou concessões; alargamento da tarifa social da eletricidade e do gás a um número significativo de consumidores de baixo rendimento; restauração de quatro feriados que foram eliminados no governo anterior e a promessa de não fechar nenhum serviço público. Estes acordos visavam estabelecer uma política com vista à promoção de direitos sociais e económicos, à criação de emprego, aumento de salários e pensões, redução da pobreza e da desigualdade e defesa dos serviços públicos. Estas medidas criaram alguma resistência a nível europeu durante o primeiro mandato do novo governo. Apesar da Troika e o programa de ajuste financeiro ter formalmente terminado em 2014, o PEC que estavam em vigor desde 2009, apenas foi rescindido em 2017 (Louçã *et al.*, 2020).

No decorrer de 2015, o Conselho de Finanças Públicas (CFP)⁴ realizou uma análise económica e orçamental até ao final do 3º trimestre e perspetivas para 2015. De entre os desenvolvimentos orçamentais o CFP refere que

“entre janeiro e setembro de 2015, o défice (não ajustado) apurado em contas nacionais (3,6% do PIB) foi superior em 1,1 p.p. do PIB ao registado na ótica da contabilidade pública (défice de 2,5% do PIB). Trata-se de um diferencial menor do que o verificado em igual período do ano passado, resultante em grande parte do apoio financeiro do Estado ao Novo Banco” (Conselho das Finanças Públicas, 2016, p. 18).

⁴ O Conselho das Finanças Públicas é um órgão independente, criado pelo artigo 3.º da Lei n.º 22/2011, de 20 de maio, que procedeu à 5.ª alteração da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, republicada pela Lei n.º 37/2013, de 14 de junho).

A maioria, cerca de 80% da diferença, do saldo entre as diferentes óticas “é explicada pela diferença entre juros pagos e os juros devidos, (-0,6 p.p. do PIB), bem como pelo ajustamento temporal dos impostos e contribuições sociais (-0,3 p.p. do PIB)” (Conselho das Finanças Públicas, 2016, p. 18).

Como se pode verificar pelo exposto acima, é fundamental a criação de um sistema contabilístico que permita a obtenção de forma automática e agregada dos dados contabilísticos das contas das administrações públicas numa ótica da contabilidade pública para as contas nacionais. De acordo com Alexandre *et al.* (2016), no final do ano de 2015, o défice atingiu 4,4% do PIB, quando o objetivo estabelecido pelo Conselho Europeu da União Europeia (em 2013) era de 2,5%. Estes autores referem ainda que, no período de 2015-2018, a diminuição do défice orçamental resultou de um aumento da receita maior do que o da despesa. O aumento de receita foi mais acentuado nos impostos indiretos, nomeadamente no IVA, e nas contribuições sociais, do que nos impostos diretos, embora seja de destacar um aumento significativo na receita de Imposto de Rendimento sobre Pessoas Coletivas (IRC) tal como já apontado pelo CFP.

Em janeiro de 2016, quando o Governo submeteu à CE a proposta de orçamento para 2016, é referido que fossem introduzidas medidas adicionais de consolidação orçamental. Assim, o governo português na sua proposta propôs um aumento de impostos, nomeadamente sobre a aquisição de veículos, produtos petrolíferos e reavaliação de ativos e abandonou a proposta de redução da taxa social única. A pressão das instituições europeias continuou e, em junho de 2016, o Conselho da UE determinou que Portugal não tinha aplicado medidas suficientes para eliminar o défice excessivo, e recomendou que Portugal fosse multado. No entanto, esta medida acabaria por não prosseguir, “tendo em atenção o esforço de consolidação e as reformas estruturais adotadas durante a aplicação do Plano de Assistência Económica e Financeira (PAEF), bem como a reafirmação do compromisso do governo português com as regras europeias” (Alexandre *et al.*, 2016, p. 208). O elemento essencial do compromisso foram as cativações que permitiam controlar a despesa com os consumos. Em 2016, o défice orçamental acabaria em 2% do PIB abaixo dos 2,6% previstos pelo governo português (Alexandre *et al.*, 2016).

Em 2017, as autoridades europeias acabaram por abrandar a sua rigidez, devido aos bons resultados macroeconómicos e orçamentais da nova estratégia de Portugal, sendo agora visto como um exemplo de recuperação na Europa. Iniciou-se a partir de junho de 2017, um período de descontinuação do défice excessivo. As novas políticas levaram a resultados positivos, à restauração da confiança económica que impulsionam significativamente a procura interna: “o consumo privado cresceu ligeiramente acima de 2% por ano entre 2016 e 2018, enquanto o investimento nominal

cresceu 13,8% em 2016 e 9,0% em 2017 (embora isso tenha seguido os baixos níveis de investimento em anos de recessão anteriores)” (Louçã *et al.*, 2020, p. 20). Acresce ainda, as circunstâncias externas favoráveis que impulsionaram as exportações em 2,7% em 2016, 11,6% em 2017 e 6,0% em 2018, e o processo do *boom* turístico nos últimos anos que também beneficiou Portugal. Em combinação, estes desenvolvimentos geraram um crescimento real do PIB de 2,0% em 2016, 3,5% em 2017 e 2,4% em 2018, permitindo a convergência real em relação à EU. Ainda como consequência da alteração da política económica, a taxa de desemprego também continuou a decrescer tendo atingido cerca de 6% em 2019. Outro fator que permitiu o governo do PS manter o orçamento quase equilibrado foi o baixo investimento público, sendo o mais baixo de todos os países da OCDE. Contudo, os gastos do governo no setor financeiro tiveram um efeito negativo nas finanças do Estado. Os sucessivos resgastes bancários e outras formas de apoio ao setor financeiro, nomeadamente do Novo Banco, a venda em resolução do Banif ao Santander, em 2017, o apoio à CGD, levaram a um impacto negativo dos défices orçamentais do governo nos anos de 2015, 2017, 2018, 2019 e presumivelmente também em 2020 (Louçã *et al.*, 2020).

Durante este governo a despesa de capital diminuiu fortemente no primeiro ano, recuperando parcialmente nos seguintes. Os juros da dívida pública também diminuíram e que contribuiu para esta diminuição a descida da taxa de juro que se beneficiou da política seguida pelo Banco Central Europeu (BCE). Na análise das contas públicas do atual governo, verifica-se que a austeridade diminuiu para os “funcionários públicos e pensionistas, mas continuou a fazer-se sentir para os utilizadores dos serviços públicos e sobretudo para os contribuintes”. A tendência de recuperação económica conjugada com a manutenção de uma certa austeridade centrada nos impostos, nos consumos intermédios e no investimento permitiram ao governo alcançar dois feitos importantes: por um lado a saída do procedimento por défices excessivos e a saída da dívida pública da condição de “lixo” (Alexandre *et al.*, 2016, p. 215).

A austeridade continuou também a estender-se aos organismos da administração pública, tal como já verificado anteriormente. De acordo com Ribeiro (2018b), o Executivo de Costa e Centeno não autorizou despesas de 1.506 milhões de euros, decorrente das cativações finais nos organismos públicos. As cativações previstas nas leis dos orçamentos de Estado, que poderão no final ser descativadas mediante autorização ministerial, ascenderam a dois mil milhões de euros no período de 2016 a 2018, de acordo com dados avançados pelo Ministro das Finanças, Mário Centeno, e outras entidades que seguem as contas públicas. O valor superou os 1.950 milhões cativados no governo PSD/CDS, entre 2011 e 2015 (Ribeiro, 2018a). Os valores cativos foram mais baixos no governo de

Passos Coelho, dado que este recorreu a medidas de austeridades de tal envergadura ao nível dos impostos e outros instrumentos que não precisou de recorrer tanto às cativações. Quando o PS chegou ao poder, e com a instalação de medidas de devolução de rendimentos, necessitou de recorrer às cativações dos organismos públicos. Em 2016, a despesa cativada aumentou para 1.733 milhões de euros. “Só para se ter um termo de comparação, no primeiro ano do ajustamento da Troika e do PSD-CDS (2011), os cativos iniciais foram 675 milhões; no ano seguinte (2012), quando o governo avançou para cortes profundos e diretos em salários, pensões e apoios sociais, o valor congelado foi de 669 milhões; em 2013, o ano do "enorme aumento de impostos", os cativos iniciais foram de 420 milhões” (Ribeiro, 2018a).

No ano de 2018, o decreto de execução orçamental (D.L. n.º 33/2018, de 15 de maio) previa para além das cativações previstas da Lei do OE, que ficassem sujeitos a cativação nos orçamentos totais das entidades da Administração Central do Estado os valores que, face à execução orçamental de 2017, excedam em 2 % o valor global de cada um dos agrupamentos respeitantes a despesas com pessoal, a outras despesas correntes e a transferências para fora das administrações públicas (Art.º 5º, n.º 1, do D.L. 33/2018, de 15 de maio). Estas cativações não se aplicavam a Forças Nacionais destacadas, às instituições de ensino superior, às atividades cofinanciadas por fundos europeus e internacionais de natureza não reembolsável, às transferências associadas a encargos com pensões e outros abonos suportados pela Caixa Geral de Aposentações no âmbito das políticas ativas de emprego. Ficavam ainda sujeitos a uma “cativação de 40 % os orçamentos das entidades da Administração Central do Estado nas despesas relacionadas com papel, consumíveis de impressão, impressoras, fotocopiadoras, *scanner* e em contratos de impressão, com exceção dos contratos em vigor e das despesas relativas à produção de manuais escolares em *braille*” (Art.º 5º, n.º 3 do D.L. n.º 33/2018, de 15 de maio). Estas cativações do decreto de execução orçamental também se encontravam previstas do decreto de execução orçamental anterior (D.L. n.º 25/2017, de 3 de março), para o orçamento de 2017 comparativamente ao ano de 2016. As cativações de despesa dos serviços públicos - que são decididas centralmente pelo ministro das Finanças auxiliaram a contenção orçamental, levando o défice global acumulado a reduzir mais de 30% em julho face a igual período de 2017 (Ribeiro, 2018b).

Em 2018, o CFP no seu documento sobre “riscos orçamentais e sustentabilidade das finanças públicas” refere que o POCP, que previa a definição de um sistema de contabilidade do acréscimo, não conseguiu ser implementado de forma generalizada e coordenado em quase vinte anos. Contudo, a Lei de Enquadramento Orçamental de 2015 consagrou um novo sistema de acréscimo aprovado pelo

SNC-AP, adaptado às normas internacionais de contabilidade pública (Conselho das Finanças Públicas, 2018).

Em termos económicos, a situação de Portugal, segundo a OCDE (2019), melhorou entre 2018 e 2020, isto segundo as projeções iniciais⁵. Em 2018, o PIB estava de volta ao seu nível pré-crise, a taxa de desemprego diminuiu, as exportações aumentaram impulsionadas pelo forte desempenho do turismo. Verificou-se que o aumento do PIB se situou nos 2,1% em 2018 e em 2019, estando previsto em 2019 que em 2020 se situaria nos 1,9%. (OCDE, 2019). Os custos com os juros diminuíram, e em 2019 as taxas de juro de longo prazo dos títulos do governo encontravam-se abaixo dos 2%, quando em 2012 atingiram os 14%. Com a melhoria dos saldos fiscais, a dívida caiu de 130,6% do PIB em 2014, para cerca de 121,1% do PIB em 2018 (de acordo com os critérios de Maastricht). No entanto, o peso da dívida pública continua muito alto em comparação com outros países da OCDE. Apesar disso, tanto a receita como a despesa do governo permitem melhorar a sustentabilidade fiscal (OCDE, 2019). Do lado da despesa, o governo adotou medidas de revisão da despesa pública para estimular os ministérios a gerar eficiência que irão contribuir para a contenção de despesas. A capacidade de o governo alcançar a redução prevista para a dívida pública depende das poupanças realizadas em termos de despesa. Neste âmbito, todos os anos o Orçamento de Estado fornece linhas de orientação sobre a revisão em curso e sobre as linhas de atuação em cada um dos anos (OCDE, 2019). Assim, a Lei n.º 7-B/2016, de 31 de março, que aprova as Grandes Opções do Plano para 2016-2019, refere que “de um ponto de vista económico e social, o Governo pretende gerar mais crescimento, com melhor emprego e mais igualdade” (Lei n.º 7-B/2016, de 31 de março, 1110(3)). Neste sentido, define, entre outras, como linhas de orientação do Governo para o período de 2016-2019: aumentar o rendimento disponível das famílias para relançar a economia; resolver o problema do financiamento das empresas; dar prioridade à inovação e internacionalização das empresas; promover o emprego, proceder à simplificação administrativa e valorização de funções públicas e descentralização, base da reforma do Estado. Segundo a referida lei a “política orçamental do XXI Governo está estruturada em torno de uma estratégia de crescimento económico aliada à sustentabilidade das Finanças Públicas” (Lei n.º 7-B/2016, de 31 de março, 1110(9)). A verdade é que as cativações dos organismos públicos continuaram durante o ano de 2019, como forma de controlar a despesa pública. Na Lei do Orçamento de Estado para 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro) a política do governo de Costa e Centeno continua com as cativações. “O ministro das Finanças, Mário Centeno, decidiu alterar a forma como são feitas as cativações e em vez de reter 15%

⁵ Com a crise pandémica da Covid 19, em 2020 a OCDE no início de dezembro de 2020 estima uma quebra no PIB de 8,4% (Lusa, 2020).

da verba transferida e 15% da receita própria dos serviços públicos faz agora uma retenção única, de 30% sobre o montante transferido” (Pereira, 2019). O decreto de execução orçamental (D.L. n.º 84/2019, de 28 de junho) continuou com a política de cativações adicionais relativamente ao previsto na Lei do OE. Em entrevista ao expresso, a Direção Geral do Orçamento (DGO) referiu que "os cativos e a reserva foram inferiores em 88,4 milhões de euros face a igual período de 2018". A mesma informação frisa que as cativações procuram essencialmente controlar a dinâmica de crescimento da despesa "e não a sua redução" (Lusa, 2019). “As cativações de despesa são um instrumento de gestão orçamental comum a todos os orçamentos, dependentes da decisão do ministro das Finanças, que permitem adequar o ritmo da execução da despesa às necessidades. Os cativos destinam-se também a assegurar a manutenção de uma folga orçamental que permita suprir riscos e necessidades emergentes no decurso da execução” (Lusa, 2019).

No que concerne aos sistemas contabilísticos e regimes aplicáveis para a administração pública, a lei que aprova as Grandes Opções do Plano para 2020-2023 (Lei 3/2020, de 31 março) nada refere sobre a política do governo nesta matéria. Contudo, a lei que aprova o Orçamento de Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) refere que o SNC-AP será de carácter obrigatório para a Administração Local a partir de 2020. Contudo, a Lei que aprova o Orçamento de Estado para 2021 (Lei 75-B/2020, de 31 de dezembro) refere no seu artigo 132º que “nos anos de 2021 e 2022, não é obrigatória para as entidades da administração local a elaboração das demonstrações financeiras previsionais previstas no parágrafo 17 da Norma de Contabilidade Pública 1 (NCP 1) do SNC-AP”.

4.4 Conclusão

Do exposto podemos concluir que, no período da Troika, e com o governo do CDS/PSD, as medidas de austeridade incidiram essencialmente sobre os impostos, privatização de empresas públicas, corte nos salários, ou seja em medidas que se refletiam nos particulares e empresas e menos nos organismos públicos. Com o governo do PS, no final de 2015, em que já tinha sido aprovado o SNC-AP, imposto pela Troika e aprovado no mandato do governo anterior, a austeridade incidiu em grande parte sobre os organismos públicos, nomeadamente nas cativações como forma de controlar a despesa pública.

A imposição do SNC-AP constitui uma importante pressão coerciva por parte do governo e dos organismos internacionais aos organismos públicos. Este sistema de normalização fez parte de uma estratégia política associada a rigor e contenção orçamental que apostou na melhoria da qualidade da informação financeira e orçamental do Estado como instrumento de maior controlo das contas

públicas. Todavia, as medidas de austeridade sobre os organismos públicos podem ter condicionado a implementação do SNC-AP, devido aos orçamentos restritivos que limitaram o acesso à dotação orçamental necessária para fazer face aos gastos com a implementação do novo normativo, nomeadamente para aquisição de sistemas informáticos e formação do pessoal. Por este motivo, apesar da imposição coerciva por parte do governo da implementação do SNC-AP, os organismos públicos tiveram algumas condicionantes na implementação, o que reforça a importância de desenvolver uma investigação que analise o processo de implementação do SNC-AP e que aumente o conhecimento sobre este processo de mudança.

Capítulo 5 – Hipóteses de investigação

5.1 Introdução

Realizado o enquadramento teórico da teoria institucional, e efetuada a contextualização da evolução da contabilidade pública em Portugal através desta lente teórica, dedicamos este próximo capítulo às hipóteses de investigação. As hipóteses de investigação encontram-se divididas em três subsecções: as hipóteses associadas a um modelo das pressões isomórficas (subsecção 5.2.1), ao modelo de Oliver (1991) (subsecção 5.2.2) e, por fim, ao modelo das lógicas institucionais (subsecção 5.2.3).

5.2 Hipóteses de investigação

5.2.1 Hipóteses relacionadas com as pressões institucionais

Numa primeira análise, pretendemos investigar se o nível de preparação das entidades públicas se relaciona com as pressões isomórficas para adotar o SNC-AP.

5.2.1.1 Isomorfismo coercivo e o grau de preparação

O mecanismo coercivo no setor público tem sido identificado com a intervenção estatal e com os provedores de recursos (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Rajib, Adhikari, Hoque & Akter, 2019). A intervenção Estatal revela-se, quer em termos regulatórios, quer em termos de financiamento das entidades públicas. Como são os governos que garantem a maior parte, ou mesmo a totalidade do financiamento dessas entidades, estes acabam por representar importantes pressões coercivas sobre estas entidades (Verbruggen, Christiaens & Milis, 2009). Assim, as pressões coercivas são ainda maiores em entidades com maior dependência de financiamento estatal (Ashworth, Boyne & Delbridge, 2009).

Neste sentido, propomos a seguinte hipótese:

H1: O grau de preparação das entidades públicas para adoção do SNC-AP é tanto maior quanto maior for a dependência dos recursos dessas entidades.

A influência da entidade-mãe tem sido identificada como uma fonte de pressão coerciva na alteração dos procedimentos contabilísticos (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2012a), a qual também pode estar presente na esfera pública, constituindo uma pressão coerciva no sentido da adoção de normas baseadas nas IPSAS. A consolidação de contas no setor público segue as tendências internacionais do setor privado, nomeadamente das normas de relato financeiro (IFRS) (Gomes *et al.*, 2019), devendo permitir uma melhoria da transparência, responsabilidade e ainda a tomada de decisão. A entidade-mãe, com base no controlo detido, determina as orientações e os padrões contabilísticos a adotar pelas entidades controladas (Grossi, Newberry, Bergmann, Bietenhader, Tagesson, Christiaens, Cauwenberge & Rommel., 2009). Adicionalmente, as práticas contabilísticas e sistemas de informação semelhantes dentro do mesmo grupo público podem trazer benefícios de partilha da mesma cultura, e na medição e responsabilização pelo desempenho (Guerreiro *et al.*, 2012a). As pressões coercivas da entidade-mãe nas entidades controladas levam a mudanças dos sistemas contabilísticos, podendo abranger ainda a mudança dos sistemas de informação, de forma a facilitar a coordenação e tomada de decisão (Tsamenyi, Cullen & González, 2006). Assim, as mudanças nas entidades controladas dependem das pressões exercidas pela entidade-mãe que influenciam o seu ambiente institucional (Rosenzweig & Singh, 1991; Yazdifar *et al.*, 2008).

Neste sentido, propomos a seguinte hipótese:

H2: O grau de preparação das entidades públicas para adoção do SNC-AP é maior nas entidades que fazem parte de um grupo público do que nas entidades que não fazem parte de um grupo público.

As pressões coercivas podem ser medidas pelo nível de discordância que as entidades têm em relação à adoção do SNC-AP, sendo expectável que quando há discordância sobre o momento em que o novo sistema está a ser imposto, a sua adoção seja considerada coerciva e, conseqüentemente, a sua preparação seja inferior. Fontes, Rodrigues e Craig (2016) argumentam que as perceções sobre a mudança contabilística estão relacionadas com a adequação do calendário da reforma. Nunes, Fernandes e Gonçalves (2017) consideram que os responsáveis pela contabilidade do Sistema Nacional de Saúde (SNS) acolheram de forma positiva a transição para o SNC-AP e que consideram que as demonstrações financeiras segundo este novo normativo sejam mais úteis para os utilizadores da informação financeira. Assim, a forma como as entidades públicas acolhem a imposição do SNC-AP

é diversa, sendo a pressão coerciva sentida de forma mais evidente quando estas consideram a imposição pouco oportuna.

Neste sentido, propomos a seguinte hipótese:

H3: O grau de preparação das entidades públicas para adoção do SNC-AP será tanto maior quanto maior for a concordância com o momento em que o SNC-AP está a ser imposto às entidades públicas.

5.2.1.2 Isomorfismo normativo e o grau de preparação

As pressões normativas derivam principalmente da profissionalização e do ensino (DiMaggio & Powell, 1983). Este tipo de isomorfismo ocorre quando as organizações são pressionadas a seguir as melhores práticas ou diretrizes profissionais, internalizando as normas e introduzindo reformas (Akbar, Pilcher & Perrin, 2015; Gomes *et al.*, 2015). Vários autores estudaram o isomorfismo normativo (e.g., Amiri & Hamza, 2020; Martínez-Ferrero & García-Sánchez, 2017; Mizruchi & Fein, 1999; Ricón-Soto & Gomez-Villegas, 2020). Dumitru, Stanciu, Dumitru e Feleaga (2014) estudaram o conceito de isomorfismo aplicado à educação. Este isomorfismo normativo é gerado pela profissionalização, pela formação/grau académico e a participação dos membros em organismos profissionais. Quanto maior a profissionalização, mais se espera que os membros tenham certas características definidas à *priori* para a legitimidade da profissão. Numa perspetiva semelhante, Christensen e Parker (2010) referem que a formação em contabilidade do acréscimo dos contabilistas do setor público do governo de New South Wales contribuiu para o isomorfismo normativo. Também Fontes *et al.* (2016) concluem que as perceções dos *stakeholders* sobre um sistema de contabilização baseado nas normas internacionais estão relacionadas com o seu nível de educação. Adam, Brusca, Caperchione, Heiling, Jorge e Rossi (2019) consideram que a adoção das IPSAS exige a disponibilidade de profissionais qualificados com o conhecimento adequado sobre contabilidade do acréscimo e das especificidades do setor público. Consideram ainda que um dos desafios das IPSAS é a educação de profissionais, uma vez que os custos de formação de pessoal nesta matéria são muito elevados. Segundo Gomes *et al.*, (2021) as condições institucionais que influenciam a resposta das entidades públicas portuguesas às pressões para se prepararem para implementar o SNC-AP, passou essencialmente por um processo formativo dos profissionais das entidades públicas e ao nível da adaptação dos sistemas informáticos. Como se verifica, vários autores referem a importância do nível de educação e de programas de formação enquanto forças normativas que estimulam o desenvolvimento e difusão de normas internacionais,

nomeadamente das IPSAS (Adam *et al.*, 2019; Costa, 2008; Hassan, Rankin & Lu, 2014; Sellami & Gafsi, 2019; Zeghal & Mhedhbi, 2006). Estes estudos referem que sendo as IPSAS normas complexas e de alta qualidade, a sua compreensão exige um nível de competências adequado. Assim, a adoção das IPSAS está positivamente associada ao nível de educação, qualificação e formação dos profissionais de contabilidade.

Assim, podemos deduzir a seguinte hipótese:

H4: O grau de preparação das entidades públicas para a adoção do SNC-AP será maior quanto mais habilitações académicas na área de contabilidade ou áreas afins⁶ possuírem os profissionais na área de contabilidade dessas entidades públicas.

5.2.1.3 Isomorfismo mimético e o grau de preparação

A teoria institucional argumenta que, numa situação de incerteza, os empreendedores institucionais imitarão as organizações percebidas como as mais bem-sucedidas, sendo que isso poderá contribuir para o êxito do sucesso das outras organizações (e.g., Beckert, 2010; Frumkin & Galaskiewicz, 2004; Mizuchi & Fein, 1999). Diversos autores consideram que as pressões miméticas contribuem para a disseminação das IPSAS (e.g., Brito & Jorge, 2020; Brusca *et al.*, 2013; Goddard *et al.*, 2016). Existe uma tendência para imitar políticas, estruturas, tecnologias, estratégias e até práticas administrativas, de outras instituições (ou mesmo países) que servem como modelo de referência de boas práticas.

Caruana (2016) defende que a mudança das organizações é o resultado de processos que visam tornar as organizações mais semelhantes, sem, necessariamente, as tornar mais eficientes. Guerreiro *et al.* (2012a) concluíram que as empresas mais bem preparadas para adoção do SNC foram as empresas que imitaram as práticas contabilísticas das empresas com as melhores práticas no setor. No setor público também se assiste à imitação das práticas do sector privado, nomeadamente das práticas consideradas como mais eficazes e eficientes (Adhikari, Kuruppu & Matilal, 2013). À semelhança do que aconteceu nas empresas privadas, aquando da adoção do SNC, pode-se considerar que no setor público foi criado um ambiente de incerteza que encorajou o isomorfismo mimético. Segundo Rincon-Soto e Gomez-Villegas (2020), o isomorfismo mimético ocorre devido à necessidade de confiança, credibilidade, reconhecimento e modernização das entidades, sendo que

⁶ Considerou-se áreas afins as áreas de gestão, economia, administração pública, auditoria, ciências empresariais, administração e controlo financeiro, controlo de gestão, fiscalidade, análise financeira, administração autárquica e gestão financeira.

estes fatores podem influenciar o seu grau de preparação para adotar um novo normativo contabilístico.

Assim, concluímos que:

H5: O grau de preparação das entidades públicas para adoção do SNC-AP é tanto maior quanto maior for o grau de mimetismo das práticas de contabilidade das entidades do mesmo setor.

5.2.2 Hipóteses do modelo de Oliver (1991)

De modo a incluirmos no nosso estudo fatores explicativos que reflitam a agência e o comportamento estratégico das organizações no seu ambiente institucional, escolhemos o modelo proposto por Oliver (1991) para complementar as hipóteses desenvolvidas do ponto anterior baseadas nas pressões isomórficas. Assim, neste ponto, desenvolvemos um conjunto de hipóteses baseadas no modelo de Oliver (1991) que relacionam as diferentes respostas estratégicas às pressões institucionais com o grau de preparação das entidades públicas para adotarem o SNC-AP.

5.2.2.1 A legitimidade e o grau de preparação

De acordo com Oliver (1991), a resposta das organizações às pressões institucionais está relacionada com a legitimidade e o ganho económico que advêm da conformidade com essas pressões. Assim, se a legitimidade e o ganho económico associados à conformidade da organização com as pressões institucionais forem elevados, as organizações assumem como resposta a *quiescência* a essas pressões.

A difusão internacional das IPSAS está amplamente relacionada com argumentos de legitimidade, com vários autores a considerarem que os benefícios efetivos da sua adoção ficam aquém dos benefícios aclamados pelos atores internacionais (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca *et al.*, 2013). Assim, a adoção destas normas é altamente explicável pela legitimidade que conferem, com o objetivo de melhorar a imagem e o prestígio das entidades (ou dos países) (Lande, 2005). À medida que as IPSAS se desenvolveram, com as devidas adaptações das IFRS ao setor público, a sua legitimidade aumentou (Brusca *et al.*, 2013). Sendo as normas contabilísticas usadas como racionalizações para manter a aparência da legitimidade (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004), as entidades públicas portuguesas podem ver na adoção do SNC-AP uma oportunidade para aumentar a sua legitimidade. Simultaneamente, a não conformidade com a imposição legal do SNC-AP e a

possibilidade de incumprimento, após a adoção, devido a uma preparação insuficiente e a atrasos no processo de conversão, acarretam custos elevados de legitimidade para as entidades públicas.

Por outro lado, se as entidades públicas não identificarem ganhos de legitimidade nessa adoção, pode-se esperar estratégias de maior resistência (Oliver, 1991) e um menor grau de preparação.

Neste sentido, podemos formular a seguinte hipótese:

H6: Quanto maior o grau de legitimidade decorrente da adoção do SNC-AP percebido pelas entidades públicas, maior o nível de resposta às pressões institucionais e maior a sua preparação para adotar este normativo.

5.2.2.2 A eficiência e o grau de preparação

Delmas e Toffell (2008) consideram que os constituintes num ambiente de mercado tendem a preocupar-se com os custos e ganhos de eficiência. Na literatura há vários argumentos que fazem a associação da adoção das IPSAS a ganhos de eficiência nas entidades públicas. Pode-se dizer que as IPSAS permitem ganhos de eficiência na medida em que permitem uma maior transparência, *accountability*, rigor e precisão das contas do setor público (Jorge *et al.*, 2019, Matos, Jorge & Sá , 2021). No mesmo sentido, Brusca e Martínez (2016) referem que a adoção das IPSAS, além das contribuições referidas, também melhoram a comparabilidade e facilitam a consolidação das demonstrações financeiras, o que melhora a eficiência dos processos contabilísticos. A melhoria da qualidade da informação orçamental e financeira permite aos governos e investidores avaliar melhor a condição financeira e a sustentabilidade das contas públicas (Adebisi, Oyewole & Wright, 2019). Contudo, dependendo do tipo de organizações, quando o ganho económico for baixo, as organizações tentarão comprometer os requisitos de conformidade, evitar as condições que tornam a conformidade necessária e desafiar os requisitos institucionais (Oliver, 1991). Neste sentido, se houver a perceção de que os objetivos do SNC-AP colidem com os objetivos de eficiência das entidades, é expectável a ocorrência de comportamentos de maior resistência às pressões institucionais e um menor grau de preparação para a adoção deste normativo.

Com base nestes argumentos, formulamos a seguinte hipótese:

H7: Quanto maior a eficiência decorrente da adoção do SNC-AP percebida pelas entidades públicas, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar este normativo e maior o seu grau de preparação.

5.2.2.3 A multiplicidade dos constituintes e o grau de preparação

Em relação aos constituintes dos quais as organizações dependem de recursos e de legitimidade, Oliver (1991) refere que quanto maior a multiplicidade de constituintes que exerçam pressões conflitantes, maior a probabilidade de resistência ativa às pressões institucionais. A crescente dependência de um constituinte dominante reduz a resistência e restringe a capacidade de, simultaneamente, responder aos interesses dos vários constituintes (Modell, 2001). No estudo de Gomes *et al.* (2019) todos os constituintes – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), atualmente, Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), DGO, Comité de Normalização Contabilístico Público (CNCP) e TC, são unânimes relativamente à necessidade de adoção de normas internacionais no âmbito da reforma da contabilidade pública em Portugal, e os motivos são convergentes. Os constituintes identificaram que as pressões são essencialmente por parte de organizações financeiras a nível internacional, pela UE e também pela EUROSTAT. De uma forma geral, todos os constituintes esperam que a adoção do SNC-AP permita uma maior *accountability*, transparência, aumento da comparabilidade da informação financeira, melhor informação e mais fiável. Gomes *et al.* (2019, p. 278) referem que: “verifica-se um elevado nível de coesão entre os diferentes *stakeholders* sobre os estímulos da reforma e o seu conteúdo”. Todavia, pode haver setores em que as entidades públicas identifiquem uma maior divergência de opiniões entre os seus constituintes relativamente à adoção do SNC-AP e, conseqüentemente, a aquiescência às pressões e a preparação para a adoção sejam menores.

Isto leva-nos a formular a seguinte hipótese:

H8: Quanto menor a multiplicidade de opiniões relativamente à adoção do SNC-AP entre os constituintes da entidade, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.2.4 A dependência de recursos dos constituintes e o grau de preparação

De acordo com Oliver (1991), as respostas organizacionais são também afetadas pelo grau de dependência de recursos externos dos constituintes. No caso das entidades públicas, uma importante

fonte financiamento são as receitas do Orçamento de Estado, ou receitas provenientes de outras entidades públicas. As organizações do setor público dependem, na maioria dos casos, dos recursos dos governos centrais (Pina, Torres & Yetano, 2009). Contudo, as verbas do Orçamento de Estado podem ser complementadas com receitas próprias, que podem ter um maior ou menor peso no valor total das receitas de cada entidade, ou mesmo com outras receitas provenientes de fundos comunitários. A dependência de recursos torna as organizações mais permeáveis às pressões coercivas (DiMaggio & Powell, 1983). Assim, à medida que a dependência de recursos aumenta, a aquiescência torna-se a resposta mais provável (Oliver, 1991). Logo, as entidades que têm um valor baixo de receitas próprias, têm uma maior dependência do Orçamento do Estado, sendo expectável que apresentem uma maior aquiescência às pressões para se prepararem para adotar o SNC-AP. Pelo contrário, as entidades com mais receitas próprias têm um maior controlo da sua situação financeira, podendo optar por estratégias de maior resistência.

Por tudo isto podemos definir a seguinte hipótese:

H9: Quanto maior a dependência de recursos dos seus constituintes externos, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.2.5 A consistência das pressões com os objetivos organizacionais e o grau de preparação

Oliver (1991) afirma que quando as pressões ou expectativas institucionais são coerentes com os objetivos de uma organização, há mais predisposição para aquiescer a essas pressões. Caso contrário, as organizações começam a duvidar da legitimidade das expectativas institucionais, o que conduz a estratégias mais ativas.

De uma forma geral, as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público são consistentes com a adoção das IPSAS em vários países anglo-saxónicos, como a Austrália e Nova Zelândia (Brusca & Martínez, 2016). Todavia, em Portugal, o SNC-AP difere significativamente do POCP e dos planos setoriais que eram aplicados aos vários setores da administração pública. Assim, o processo de mudança de normativo coloca vários desafios às entidades públicas, que têm de alterar os procedimentos que estavam instituídos. Se as entidades reconhecerem as diversas vantagens que usualmente são identificadas nas IPSAS, nomeadamente, de fornecer uma imagem mais abrangente e precisa da posição financeira e desempenho e, melhoria da transparência e a *accountability*, redução de oportunidades de corrupção, melhor base para a tomada de decisão em diferentes níveis dos

governos (Brusca *et al.*, 2013; Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2020), estas podem considerar que a adoção do SNC-AP vai ao encontro dos seus objetivos. Todavia, vários fatores podem comprometer a vontade e a capacidade das entidades aquiescerem às pressões, o que resulta num maior conflito com os seus objetivos organizacionais (Oliver, 1991). Se as entidades públicas não compreenderem a utilidade da mudança de normativo e as vantagens que o mesmo proporciona, se anteciparem o aumento de despesas administrativas e da complexidade administrativa, e não tiverem o devido apoio nesse processo em termos de reforço de qualificações profissionais, sistemas informáticos apropriados e meios financeiros, o seu empenho no processo de mudança fica prejudicado (Jorge *et al.*, 2020).

Consequentemente, podemos formular a seguinte hipótese:

H10: Quanto maior a consistência entre os objetivos organizacionais e a adoção do SNC-AP, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.2.6 Grau de constrangimento decorrente das IPSAS e o grau de preparação

De acordo com a Oliver (1991), as entidades estão mais dispostas a aquiescer às pressões institucionais se estas não impuserem maiores restrições às decisões organizacionais e, consequentemente, não houver perda de autonomia e de poder de decisão. Segundo Guerreiro *et al.* (2012a), no caso da adoção do SNC (baseado nas IFRS), as empresas privadas identificaram uma perda de autonomia que, todavia, era compensada pelos ganhos de legitimidade, pela consistência com os seus objetivos e com as expectativas dos seus constituintes. No caso do setor público, segundo Bellanca e Vandernoot (2014), as IPSAS proporcionam uma melhor tomada de decisão, quer dos governos, quer ao nível das entidades públicas, proporcionando maior autonomia da tomada de decisões. Ainda segundo Chow e Pontoppidan (2019), as IPSAS melhoram a transparência e facilitam o processo de decisão dos políticos e gestores, dando maior liberdade para as entidades. Assim, se as entidades públicas reconhecerem este ganho de autonomia na adoção do SNC-AP, é expectável que tenham um maior empenho na sua preparação para este normativo. Se, pelo contrário, as entidades públicas partilharem a opinião das empresas privadas portuguesas identificada no estudo de Guerreiro *et al.* (2012a), o seu empenho na mudança de normativo será menor.

Decorrente do exposto, podemos afirmar que:

H11: Quanto menor o grau de constrangimento decorrente da adoção do SNC-AP percebido pelas entidades, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o seu grau de preparação.

5.2.2.7 A eficácia dos sistemas de *enforcement* e o grau de preparação

Uma das formas das pressões institucionais serem exercidas é através do poder legal. Este pode ser exercido através de mecanismos que garantem o cumprimento com a lei (DiMaggio & Powell, 1983). Se o cumprimento das regras for efetivamente verificado e a não conformidade tiver consequências graves para as entidades, a aquiescência às pressões institucionais é a resposta mais expectável (Oliver, 1991). Apesar das IPSAS não serem juridicamente vinculativas, estas normas passam a ter carácter obrigatório quando uma jurisdição opta por adoptá-las (Caruana, Dabbicco, Jorge & Jesus., 2019). A adoção da contabilidade do acréscimo no setor público é vista como ferramenta fundamental para atingir os princípios de gestão, como a eficiência, a eficácia, a transparência e a *accountability* (Grossi & Soverchia, 2011). Todavia, estes objetivos só são alcançados se as normas forem devidamente implementadas. Doorgakunt, Omoteso, Mirosea e Boolaky (2021) consideram que o poder de *enforcement* para adoção das IPSAS é concretizado pelo sistema político, que constitui uma pressão de nível legal. Com efeito, a implementação de mecanismos de auditoria e *enforcement*, combinada com a monitorização e controlo do processo de implementação e a avaliação dos resultados obtidos são considerados essenciais para uma reforma efetiva da contabilidade pública em Portugal (Gomes *et al.*, 2015). Todavia, se as entidades considerarem que não haverá um sistema de *enforcement* efetivo e que o incumprimento não tem consequências graves, o seu empenho na preparação para adotar o SNC-AP pode ser menor.

Assim, pode-se formular a seguinte hipótese:

H12: Quanto maior o nível de eficácia dos sistemas de *enforcement* do SNC-AP percebido pelas entidades, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.2.8 A difusão das IPSAS a nível internacional e o grau de preparação

Uma outra forma de as pressões institucionais serem exercidas, além do poder legal, é através da difusão generalizada de uma prática que é aceite amplamente. Tal conduz as organizações a

acquiescer às pressões institucionais, uma vez que a validade social e a legitimidade da prática é, praticamente, inquestionável (Oliver, 1991). A difusão das IPSAS em todo o mundo e a sua adoção por um vasto número de países confirma a validade social que estas normas adquiriram. O apoio de organizações internacionais como a CE, a OCDE, a ONU, o Banco Mundial e o FMI reforça a legitimidade destas normas e é um fator decisivo na sua difusão (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016), quer em países desenvolvidos, quer em países em vias de desenvolvimento (Oulasvirta, 2014; Pérez & Hernández, 2003). A globalização da atividade económica é também um importante fator que explica a difusão das IPSAS, uma vez que reforça a necessidade de harmonização das práticas e padrões contabilísticos no setor público (Christiaens *et al.*, 2010). Assim, gradualmente, “as IPSAS tornaram-se numa referência internacional para avaliação das práticas de contabilidade do subsector público em todo o mundo” (Kazaryan, 2018, p. 2). No caso português, as entidades públicas tiveram oportunidade de assistir à aproximação da UE às IPSAS, à discussão da eventual emissão das EPSAS para os Estados-Membros, e às pressões exercidas pela Troika no sentido da adoção destas normas durante o período de resgate financeiro do país. Considerando este contexto, e o facto de o setor privado já adotar um normativo baseado nas IFRS, desde 2010, a adoção de um normativo baseado nas IPSAS pelo setor público parecia, em certa medida, inevitável. Todavia, as entidades públicas podem ter diferentes perceções desta realidade, o que pode resultar em diferentes estratégias institucionais durante o período de preparação para a adoção do SNC-AP.

Isto conduz-nos à seguinte hipótese:

H13: Quanto maior o nível de difusão internacional das IPSAS percebido pelas entidades, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC- AP e maior o seu grau de preparação.

5.2.2.9 A incerteza e o grau de preparação

Dada a preferência organizacional pela estabilidade e pela previsibilidade, num ambiente com incerteza elevada, as organizações atuam de forma a manter o controlo sobre os resultados organizacionais, quer em termos efetivos, quer apenas aparentemente (Oliver, 1991). Assim, a incerteza está associada a comportamentos de aquiescência, mas também de escusa, incluindo a ocultação e o *decoupling*. Uma vez que a não conformidade com o ambiente institucional implica um risco acrescido num contexto de incerteza, é expectável que as organizações aquiesçam às pressões

institucionais através da imitação do comportamento de organizações similares consideradas como mais bem-sucedidas (DiMaggio & Powell, 1983), mesmo que com práticas de *decoupling* associadas.

As entidades públicas portuguesas enfrentam várias condições de incerteza, nomeadamente ao nível orçamental, legislativo, de equipas de gestão, entre outras, muitas vezes associadas a mudanças dos partidos políticos no governo ou ao contexto económico do próprio país. A incerteza pode também estar associada à ausência de práticas bem definidas, ou ambíguas e inconsistentes (Goodrick & Salancik, 1996). Todavia, o nível de incerteza pode ser diferente entre os vários setores públicos e entre as entidades públicas. A imitação de práticas existentes no setor privado consideradas mais eficazes e eficientes (Adhikari *et al.*, 2013), ou a imitação das melhores práticas de gestão de outras entidades mais bem-sucedidas do setor (Tolofari, 2005; Yapa & Ukwatte, 2015) são algumas das formas das entidades públicas lidarem com a incerteza do ambiente institucional. Assim, é expectável que as entidades que atuem num ambiente de maior incerteza considerem a aquiescência às pressões institucionais para se preparem para o SNC-AP a melhor resposta estratégica. Porém, entidades que percecionem menor incerteza no seu ambiente institucional podem optar por respostas com maiores níveis de resistência.

Assim, podemos formular a seguinte hipótese:

H14: Quanto maior o grau de incerteza do ambiente institucional das entidades, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.2.10 A interconetividade e o grau de preparação

As organizações são mais propensas a aderir aos valores ou requisitos do ambiente institucional quando esse ambiente é altamente interconectado. A interconetividade facilita a difusão voluntária de normas, valores e informações compartilhadas (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Os ambientes com altos graus de interconetividade favorecem a existência de redes relacionais através das quais se estabelecem os mitos e valores coletivos, criando maior coordenação entre os atores institucionais, maior consenso sobre as normas difundidas e uma maior conformidade com os elementos institucionais, ao contrário de ambientes altamente fragmentados ou competitivos (Oliver, 1991).

Em Portugal, o setor da saúde, da educação, ou da administração local, partilham problemas comuns que podem resultar em abordagens idênticas a esses problemas. Esta coesão é favorecida pela existência de regulamentação específica, como acontece, por exemplo, no setor da educação

(Marques, 2018). No caso do setor da saúde, as entidades já reportavam informação em SNC antes do SNC-AP (Nunes *et al.*, 2017), existindo, portanto, uma maior aproximação às normas internacionais de contabilidade por parte das entidades deste setor. Com efeito, em setores altamente coesos é expectável a existência uma maior homogeneização de práticas e o desenvolvimento da consciência por partes dos participantes de um objetivo comum ao sector, o que é próprio do processo de estruturação do setor organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). Assim, é expectável que quanto maior a coesão do setor, mais semelhante seja a sua abordagem na preparação para o SNC-AP, o que pode resultar em maiores níveis de preparação. Pelo contrário, em setores fragmentados, a inexistência de uma abordagem comum ao SNC-AP pode resultar em menores níveis de preparação.

Do exposto, podemos deduzir a seguinte hipótese:

H15: Quanto maior a interconetividade existente no setor a que a entidade pertence, maior o nível de resposta às pressões institucionais para adotar o SNC-AP e maior o grau de preparação.

5.2.3 Hipóteses do modelo das Lógicas Institucionais

Com base no quadro teórico definido no capítulo 1, relativo às lógicas institucionais, delineamos várias hipóteses que pretendem explicar o grau de preparação das entidades públicas para o novo modelo baseado nas IPSAS.

5.2.3.1 A lógica das IPSAS

Foram vários os argumentos adotados para legitimar a lógica das IPSAS, nomeadamente a harmonização da contabilidade pública com a contabilidade empresarial, a sua aceitação por organizações internacionais e o alinhamento com as recentes inovações a nível da contabilidade (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Brusca *et al.*, 2013). Os defensores das IPSAS referem que as normas IPSAS têm vantagens significativas, nomeadamente maior transparência, maior *accountability* e melhores relatórios financeiros (Baskerville & Grossi, 2019; Jayasinghe *et al.*, 2021). A legitimidade é conferida pela OCDE, UE, FMI, Banco Mundial, entre outros, que apoiam esta “lógica convencional e dominante, caracterizada pela crença de que a abordagem “*one-size-fits-all*” é adequada para todo o tipo de países (Jayasinghe *et al.*, 2021). Na preparação para o novo sistema contabilístico baseado nas IPSAS, os apoiantes destas normas têm os seus objetivos e motivações condicionados pela lógica das IPSAS. Neste sentido, isto deve levar a um processo de preparação mais eficaz para o SNC-AP,

considerando que este sistema é visto como um sistema de contabilidade mais adequado dentro das normas consideradas como referência.

Assim, podemos deduzir a seguinte hipótese:

H16: Quanto mais forte a influência da lógica das IPSAS nas entidades do setor público, maior o grau de preparação para implementação do SNC-AP.

5.2.3.2 Lógica híbrida do setor público

Alguns autores argumentam que, quando as ideias de reforma da NPM desafiam a antiga orientação administrativa do setor público, os atores podem recorrer a diferentes camadas de lógicas (Meyer & Hammerschmid, 2006). Os autores Meyer *et al.*, (2014) referem que existe uma constelação de lógicas institucionais nas entidades públicas dos países da Europa continental, que são a lógica burocrática-legalista orientada para o interesse público, caracterizada por valores como a equidade, profissionalismo e forte orientação para o bem comum; e a lógica de gestão e de mercado, influenciada por reformas da NPM e das IPSAS, que valorizam a eficiência, desempenho e *accountability*. O processo de conjugação de camadas de lógicas das entidades do setor público está presente quando as entidades estão focadas na prestação de serviços aos cidadãos e, simultaneamente, na eficiência económica. Em Portugal esperava-se que o novo paradigma da NPM, baseado numa lógica de mercado substituísse a lógica burocrática ao longo do tempo. No entanto, existem várias características da lógica burocrática que permaneceram no tempo, como uma abordagem de gestão baseada no direito, a resistência à mudança, o controlo formal dos procedimentos e baixos níveis de comunicação (Araújo & Branco, 2009). A lógica burocrática valoriza as regras, procedimentos formais e normas. Caracteriza-se por valores fundamentais como a equidade, profissionalismo e uma forte orientação para o bem comum (Meyer *et al.*, 2014). Na lógica burocrática os procedimentos contabilísticos e princípios orçamentais são estabelecidos por lei, com base em diploma legal (Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota, & Seiwald, 2014; Polzer *et al.*, 2016). A lógica burocrática está profundamente enraizada nas entidades públicas portuguesas devido a um princípio fundamental da administração pública portuguesa que é a legalidade. A lógica de mercado das reformas da NPM, que valoriza a eficiência económica, deve sempre obedecer aos princípios da legalidade e do orçamento. Isto sugere a coexistência de duas camadas de lógicas, onde as ideias da NPM são construídas sobre a lógica burocrática que também permaneceu presente (Polzer *et al.*, 2016). Este processo de camadas, onde uma nova lógica não substitui a antiga, mas adiciona uma

nova camada (Hyndman *et al.*, 2014) é consistente com o estudo das reformas públicas austríacas de Polzer *et al.* (2016) que constataram que as ideias da NPM e da Nova Governação Pública foram construídas ou conciliadas com a lógica dominante da administração pública do estilo Weberiano. Esta lógica híbrida também ocorre no setor público português, onde se conjuga a lógica tradicional burocrática com as reformas da NPM no contexto da adoção de um sistema contabilístico baseado nas IPSAS. A adoção das IPSAS pode ser considerada um instrumento de gestão que, além de poder trazer benefícios em termos de eficiência e de qualidade da informação da entidade, permite, simultaneamente, melhorar a qualidade dos produtos e serviços prestados. Assim, as entidades que acumulam estas camadas de lógicas institucionais de forma mais evidente devem estar mais envolvidas no processo de mudança e mais preparadas para a conversão.

Isto conduz-nos à seguinte hipótese:

H17: Quanto maior é a acomodação da lógica de mercado sobre a lógica burocrática das entidades do setor público, maior o grau de preparação para implementação do SNC-AP.

5.2.3.3 Lógica da competitividade

A competitividade está associada à ordem institucional de mercado que valoriza a eficiência e a eficácia. As entidades que operam em áreas mais competitivas devem estar inseridas em lógicas orientadas para o mercado, consistente com a ideia da contabilidade do acréscimo e de *accountability* (Jayasinghe *et al.*, 2021). Em Portugal algumas empresas públicas foram reclassificadas para o perímetro da administração pública, o que obrigou a adoção do SNC-AP por parte destas entidades. Assim, estas entidades, assim como entidades que estão sujeitas a um nível de competitividade mais alto, devem converter mais rapidamente o seu sistema contabilístico para um sistema baseado nas IPSAS, como é o caso do SNC-AP, e, conseqüentemente, devem estar mais preparadas. Em contrapartida, a lógica burocrática deverá estar presente em entidades menos competitivas. Esta lógica limita a iniciativa das entidades públicas, o que leva a menos empenho na adoção de um novo sistema de contabilidade baseado nas IPSAS (Jorge *et al.*, 2020).

Este facto leva-nos à seguinte hipótese:

H18: Quanto maior a influência da lógica de competitividade das entidades do setor público, maior o grau de preparação para implementação do SNC-AP.

5.2.3.4 Lógica da contabilidade financeira

Com a publicação do POCP, em 1997, as entidades do setor público tiveram de preparar demonstrações financeiras na ótica do acréscimo. No entanto, em muitas entidades do setor público, a lógica burocrática continuou a prevalecer. Este facto atrasa ou adia as reformas da contabilidade pública (Araújo, 2002; Jorge *et al.*, 2020). Apesar do POCP exigir demonstrações financeiras, muitas entidades públicas continuaram a preparar apenas demonstrações orçamentais durante muitos anos (EUROSTAT, 2012; Gomes *et al.*, 2015). Desta forma, essas entidades deveriam ter maior dificuldade em adotar a lógica da contabilidade financeira baseada em características geralmente aceites como a compreensibilidade, a relevância, a oportunidade da informação, entre outras (Jayasinghe *et al.*, 2021). Em oposição, as entidades do setor público que durante o POCP elaboravam demonstrações financeiras e que incorporavam já a lógica da contabilidade financeira devem ter mais ferramentas e uma maior resposta no processo de preparação para o SNC-AP.

Isto conduz-nos à seguinte hipótese:

H19: Entidades do setor público que já prepararam demonstrações financeiras durante o POCP têm um maior grau de preparação para implementação do SNC-AP, do que as entidades do setor público que não prepararam demonstrações financeiras durante o período do POCP.

5.2.3.5 Lógica de grupo

Existem vários argumentos quanto às vantagens das demonstrações financeiras consolidadas que referem que estas proporcionam uma informação mais útil para avaliar de forma mais completa a posição financeira do grupo público, o seu desempenho e, acima de tudo, proporcionam maior *accountability* dos recursos públicos (Gomes *et al.*, 2019). O POCP não estabeleceu procedimentos de consolidação de contas e, por esse motivo, o governo português aprovou a Orientação Genérica n.º 1/2020, anexa à Portaria n.º 474/2010, baseada nas IPSAS 6 a 8 (estas normas foram substituídas, em 2015, pela IPSAS 35 a 37). Esta portaria foi o primeiro passo no sentido da adoção das IPSAS nos grupos públicos do setor público português. Assim, desde 2010, os grupos públicos devem ter vindo a substituir a lógica do POCP pela lógica das IPSAS, alterando os seus critérios, os seus entendimentos e práticas (Meyer & Hammerschmid, 2006). Neste sentido, estas entidades já tinham nos seus quadros de referência comportamentos moldados pela lógica das IPSAS, devendo ter uma maior receptividade ao SNC-AP e um maior empenho na preparação para o mesmo.

Assim, podemos deduzir a seguinte hipótese:

H20: As entidades que pertencem a um grupo público têm um maior grau de preparação para implementação do SNC-AP do que as entidades que não pertencem a um grupo público.

5.2.3.6 Lógica Educacional

Ao longo dos anos, os contabilistas e suas associações profissionais, empresas e consultores de países desenvolvidos, evoluíram para uma comunidade epistêmica cuja experiência e competência em termos de questões técnicas de contabilidade do setor público foram sendo reconhecidas (Christensen *et al.*, 2019). A academia também abraçou estes valores ao incorporar as IPSAS nos seus programas curriculares, o que aconteceu também em Portugal (Adam *et al.*, 2019). Segundo Fontes *et al.* (2016, p. 305) “ a receptividade dos indivíduos à mudança está associada ao seu nível de escolaridade”. Além disso, como as IPSAS são normas complexas e de alta qualidade, a sua compreensão e aplicação adequada requerem conhecimentos e competências especializados (Sellami & Gafsi, 2019). Tanjeh (2016) confirmou que o nível de escolaridade está positivamente associado à adoção das IPSAS. Assim, níveis mais elevados de educação devem fornecer maior consciência da lógica das IPSAS, redes relacionais mais extensas e um nível mais alto de resposta às expectativas profissionais e, nesse sentido, proporcionar um maior comprometimento no processo de preparação para o SNC-AP.

Tudo isto, pode-nos conduzir à seguinte hipótese:

H21: Quanto maior a escolaridade do responsável pela preparação da entidade, maior o grau de preparação para implementação do SNC-AP.

5.2.3.7 Comunidade e lógica setorial

Os campos organizacionais contêm múltiplas lógicas que podem levar a diferentes identidades, objetivos e esquemas organizacionais, dependendo da resistência a algumas lógicas em favor de outras (Thornton *et al.*, 2012). Subsectores do setor público específicos como, por exemplo, os serviços integrados, os serviços e fundos autónomos e a administração local, podem desenvolver interações ou entendimentos distintos sobre assuntos que envolvam as suas atividades organizacionais (Wooten, & Hoffman, 2008). Após a publicação do POCP, foram aprovados diversos planos setoriais

específicos dos subsetores do Estado, como o POCAL, POC-Educação e POCMS. Assim, poderemos esperar respostas divergentes das entidades pertencentes a cada subsetor do setor público, decorrentes das combinações específicas dos princípios das organizações, quadros de referência e bases de legitimação que emergiram de lógicas subsetoriais estabelecidas (Greenwood *et al.*, 2011).

Durante o período do POCP, os serviços integrados continuaram a adotar a contabilidade do caixa, conforme evidenciado no relatório da Comissão Europeia, que refere que, à data da publicação do relatório, “a administração central aplica a contabilidade do caixa ou contabilidade do caixa modificado, enquanto a administração local utiliza a contabilidade do acréscimo” (CE, 2013a, CE, 2013b, p. 43). Adicionalmente, existiram vários decretos de execução orçamental, nos anos de 2013, 2014 e 2015, que dispensaram os serviços integrados da elaboração do balanço, demonstração dos resultados e das notas às demonstrações financeiras (D.L. n.º 36/2013, de 11 de março; D.L. n.º 52/2014, de 7 de abril e D.L. n.º 36/2015, de 9 de março), o que não aconteceu para os serviços e fundos autónomos, em que se refere que “as entidades contabilísticas autónomas apresentam o balanço e demonstração dos resultados e anexos às demonstrações financeiras” (D.L. n.º 36/2013, de 11 de março, p. 1298). Este facto permitiu que os serviços integrados permanecessem separados da contabilidade financeira e da lógica das IPSAS. Assim, podemos esperar práticas de preparação mais baixas nos serviços integrados, em contraste com os serviços e fundos autónomos e a administração local que adotavam integralmente a contabilidade financeira durante o período do POCP (Fernandes, Camões e Jorge, 2020).

Os sistemas duplos implementados pelos governos locais nos países continentais europeus permitiram uma maior transparência e *accountability*, por um lado, por meio da contabilidade financeira na ótica do acréscimo e, por outro, com a manutenção das demonstrações orçamentais tradicionais que permitiram monitorizar o cumprimento da legalidade e apoiar a tomada de decisão a nível orçamental (Pina *et al.*, 2009). Adicionalmente, o subsetor local tem maior autonomia financeira e dispõe de mais meios, nomeadamente para formação de pessoal (Carvalho *et al.*, 2006; Figueira, Domingues, Caeiro, Painho, Antunes, Santos, Videira, Walker, Huisingh, & Ramos, 2018), e tem uma lógica que valoriza os relatórios financeiros e as IPSAS. No entanto, assistiu-se a um adiamento da entrada em vigor do SNC-AP para o subsetor local, também devido a restrições orçamentais da DGAL que atrasaram a aquisição do software SISAL, o que pode indicar que estas entidades, no momento do questionário, estariam menos preparadas.

Relativamente às empresas públicas reclassificadas, a sua lógica empresarial é profundamente consistente com os objetivos das IPSAS e do SNC-AP, pelo que se espera que estas entidades tenham

um maior nível de preparação. Adicionalmente, a sua experiência prévia com o SNC, em muitos aspetos semelhante ao SNC-AP, possibilitou o desenvolvimento de enquadramentos cognitivos, critérios de racionalidade e formas de atuar de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Adicionalmente, o facto destas entidades não terem implementado a contabilidade orçamental durante o POCP exige-lhes um maior empenho na preparação para adotar o SNC-AP. Assim, as entidades públicas reclassificadas devem apresentar o maior nível de preparação, comparativamente às entidades dos restantes subsetores.

Como existem quatro categorias de subsetores, a regra geral é usar uma variável *dummy* a menos do que categorias (cada variável *dummy* é comparada com o grupo de referência, ou seja, com o subsetor excluído). Assim, o modelo de regressão linear múltipla apresentado no ponto 7.4.3 não inclui o subsetor das entidades públicas reclassificadas, sendo as hipóteses formuladas em comparação com este subsetor.

Neste sentido, podemos esperar diferentes níveis de práticas de preparação, especialmente para os serviços integrados, serviços e fundos autónomos e para as autarquias locais.

Assim, podemos deduzir as seguintes hipóteses:

H22.1: Entidades do setor público que pertencem aos serviços integrados têm um menor grau de preparação para implementação do SNC-AP, comparativamente às entidades públicas reclassificadas.

H22.2: Entidades do setor público que pertencem aos serviços e fundos autónomos têm um menor grau de preparação para implementação do SNC-AP, comparativamente às entidades públicas reclassificadas.

H22.3: Entidades do setor público que pertencem ao governo local têm um menor grau de preparação para implementação do SNC-AP, comparativamente às entidades públicas reclassificadas.

5.3 Conclusão sobre as hipóteses formuladas

A revisão de literatura efetuada na presente tese abrange os princípios fundamentais da teoria institucional e diversos ramos desta teoria que evoluíram no sentido de ultrapassar as críticas e limitações que a teoria apresentava na sua génese. O modelo das respostas institucionais proposto por Oliver (1991) e as lógicas institucionais são duas correntes teóricas que identificamos como

particularmente úteis no estudo da atuação das entidades públicas portuguesas durante o seu período de adaptação ao SNC-AP.

Assim, neste capítulo, recorreremos aos argumentos presentes nos diversos estudos revistos para formular hipóteses que devem ser investigadas, de modo a compreender a atuação das entidades públicas durante o período de preparação para o SNC-AP. Estas hipóteses foram subdivididas em três grupos que resultarão em três modelos em que se pretende investigar os condicionantes institucionais que explicam diferentes graus de preparação das entidades públicas portuguesas: o modelo das pressões institucionais, o modelo de Oliver (1991) e o modelo das lógicas institucionais.

Capítulo 6 – Metodologia

6.1 Introdução

O período de investigação decorreu entre 2015-2019, pelo facto de a publicação do SNC-AP ocorrer durante o ano de 2015, conforme aprovação em Conselho de Ministros, de 9 de julho de 2015, e posterior publicação em Diário da República, em 11 de setembro de 2015. Contudo, existiram várias prorrogações ao diploma: o D.L. n.º 85/2016, de 21 de dezembro, adiou a entrada em vigor do SNC-AP para 2018, estabelecendo a obrigação de elaboração de uma estratégia de disseminação e implementação do SNC -AP durante o ano de 2017, sendo que a prestação de contas referentes aos anos de 2016 e 2017 seria realizada segundo os planos setoriais em vigor. No caso da Administração Local, a prorrogação foi sucessiva, tendo sido publicada através de circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais, em 28 de dezembro de 2017, o adiamento para 2019. Posteriormente, a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2019, prorrogou para 2020 a implementação do SNC-AP para a Administração Local, sendo que a prestação de contas relativa ao ano de 2019 deveria obedecer às normas de contabilidade pública previstas no D.L. n.º 54 -A/99, de 22 de fevereiro (que aprovou o POCAL), sem prejuízo destas entidades assegurarem a transição dos sistemas contabilísticos locais, promovendo uma adequada conversão para o SNC-AP através do Sistema SISAL, a partir de 1 de julho de 2019.

Esta investigação adota uma abordagem de investigação positivista (Vieira, 2017). Além da revisão da literatura e da formulação das hipóteses de investigação, apresentadas nos capítulos anteriores, esta tese inclui neste capítulo, e nos seguintes, a metodologia, os modelos de análise e os respetivos resultados e conclusões. A pesquisa bibliográfica, realizada numa primeira fase, suportou também o desenvolvimento do questionário que foi utilizado como método principal de recolha dos dados usados nos estudos empíricos realizados.

Este capítulo está estruturado em seis partes: na primeira é efetuada a descrição do estudo, na segunda é apresentado o instrumento de recolha de dados, na terceira é caracterizada a população e amostra. Posteriormente, apresenta-se a definição das variáveis, seguindo-se os modelos de análise e, por fim, os procedimentos estatísticos utilizados.

6.2 Descrição do estudo - Objetivos do estudo

O objetivo geral do estudo é analisar e explicar a evolução da contabilidade pública em Portugal e o processo de mudança do setor público português das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade pública, através de uma perspetiva institucional.

Em conformidade com o objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos para a parte empírica da presente tese:

1. Avaliar e interpretar o grau de preparação das entidades públicas portuguesas para a adoção do SNC-AP;
2. Investigar as pressões institucionais que influenciam o nível de preparação das entidades públicas portuguesas, para adotar o SNC-AP;
3. Investigar quais as respostas estratégicas que as entidades públicas portuguesas evidenciam aquando da sua preparação para adotar o SNC-AP;
4. Investigar quais as lógicas institucionais que influenciam o nível de preparação das entidades públicas portuguesas, para adotar o SNC-AP.

Conforme os objetivos definidos, irá ser possível identificar quais as pressões institucionais que moldaram o processo de preparação para a adoção do SNC-AP, que respostas estratégicas as entidades exibem às pressões institucionais para se prepararem para o SNC-AP. Por fim, será possível identificar quais as lógicas institucionais que influenciam as práticas de preparação dessas entidades.

6.3 Instrumentos de recolha de dados - O questionário

Conforme referido anteriormente, foi utilizado o questionário como método principal de recolha de informação.

O questionário foi enviado aos responsáveis da contabilidade das entidades do setor público, que inclui o SPA e o SPE, das entidades que tiveram que adotar o regime geral do SNC-AP, ou seja, que apresentaram nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga superior a 5.000.000 €. Estas entidades constituem uma população de 623 entidades.

O questionário decorreu de 11 de janeiro de 2018 a 15 de maio de 2018. O primeiro contacto foi efetuado a 11 janeiro de 2018. Com vista a aumentar a taxa de resposta, um segundo contacto foi feito a 19 de fevereiro, um terceiro contacto a 14 de março e, finalmente, um quarto contacto a 17 de abril de 2018. Para além dos contactos realizados via e-mail, foram ainda efetuados contactos telefónicos a 4 e 10 de maio de 2018. O questionário foi baseado no estudo de Guerreiro, Rodrigues e Craig (2008) e foi desenvolvido de forma a responder às questões de investigação delineadas, tendo

sido solicitado aos responsáveis pela contabilidade das entidades referidas, que estariam a implementar o SNC-AP, que respondessem ao mesmo. Antes de ser enviado, o questionário foi testado, com os responsáveis de entidades da Administração Local e uma Instituição do Ensino Superior, como entidade da Administração Central, o que permitiu melhorar a redação das questões de forma a clarificar aspetos menos claros. O questionário foi posteriormente desenvolvido e aplicado no *Google Forms*.

Os dados da população, nomeadamente as entidades que cumpriam os requisitos acima referidos, relativos à Administração Central e empresas públicas reclassificadas, foram facultados pela Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UNILEO), e os dados da Administração Local (municípios) foram facultados pelo Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade (CICF) do Instituto Politécnico de Cávado e do Ave (IPCA) no âmbito do estudo para o Anuário dos Municípios Portugueses, sendo reportados ao ano de 2017.

6.4 População e amostra / Análise da representatividade

As entidades da população e da amostra têm a distribuição por subsetores da administração pública conforme apresentado na Tabela 6.1.

Tabela 6.1 - Dados da população e amostra

	Amostra		População	
	N.º respostas	%	N.º Total de organismos	%
Serviços Integrados (SI)	28	12,23%	72	11,56%
Serviços e Fundos Autónomos (SFA)	51	22,27%	155	24,88%
Empresas Públicas Reclassificadas (EPR)	26	11,35%	93	14,93%
Administração Local (Municípios)	124	54,15%	303	48,64%
	229	100,00%	623	100,00%

Como se pode verificar na Tabela 6.1, o subsetor da administração pública mais representativo, quer na população, quer na amostra, é a Administração Local, apesar de à data do envio do questionário (janeiro de 2018) ainda não ser obrigatória a implementação do SNC-AP para este subsetor, tal como referido anteriormente. Contudo, foi decisão manter estas entidades no estudo porque algumas delas também se voluntariaram para ser entidades piloto, sendo que, à data da aplicação do questionário, o adiamento estava previsto para 2019 e, desta forma, poder-se-ia analisar o grau de preparação até à data.

A população totaliza 623 entidades. Dada a falta de informação para 52 entidades, a população a testar totalizou 571 entidades. A amostra é constituída por 229 entidades (36,76%).

A representatividade da amostra foi testada através da análise da execução da despesa. O Tribunal de Contas facultou informação sobre a execução da despesa da população, sendo os dados reportados ao ano de 2016. Assim, começamos por verificar se a execução de despesa segue uma distribuição normal. O teste *Komolgorov-Smirnov* confirma que os dados não seguem uma distribuição normal ($p=0,000$). Consequentemente, realizamos o teste não paramétrico *U* de *Mann-Whitney*, para comparar se a execução de despesa difere entre a amostra e a população. O p não significativo ($p=0,252$) indica que não há diferenças significativas entre a amostra e a população. Analisando a representatividade ao nível de cada subsetor, concluímos que a representatividade se mantém em dois subsectores: no subsector dos serviços integrados ($p=0,304$) e no subsector das autarquias locais ($p=0,055$). Todavia, esta conclusão não é válida para o subsector dos serviços e fundos autónomos ($p=0,000$) e para o subsector das EPR ($p=0,015$).

6.5 Definição das variáveis

6.5.1 Variável dependente – O grau de preparação das entidades públicas

A adoção do SNC-AP por parte das entidades públicas portuguesas implicou que as mesmas iniciassem o processo de preparação necessário para essa transição. Neste contexto, desenvolvemos inicialmente uma variável dependente que reflete o nível de preparação de todas as entidades do questionário (229 entidades), que designamos como variável PREP. Esta variável foi incluída como variável dependente nos três modelos, sendo que, o primeiro modelo de regressão linear múltipla analisa a influência das pressões institucionais no nível de preparação, e o segundo modelo investiga as respostas estratégicas das entidades públicas portuguesas nas suas práticas de preparação, e o terceiro modelo analisa a influência das lógicas institucionais no grau de preparação das entidades públicas. A estimação da variável PREP foi baseada nos estudos de Guerreiro *et al.* (2008, 2012a). A variável PREP foi obtida a partir do conjunto das perguntas A, B, e C, do nosso questionário, conforme Tabela 6.2. As questões colocadas, apresentadas na Tabela 6.2, incidem sobre o processo de preparação para o SNC-AP. Cada pergunta tem uma escala diferente: a pergunta A, de 0 a 5, depende de quando a entidade tenha iniciado a conversão para o SNC-AP; as perguntas B e C, de 0 a 5 e de 0 a 8, respetivamente, têm o seu valor de acordo com o número de opções que cada entidade tenha selecionado.

Tabela 6.2 - Perguntas do questionário

A: Quando iniciou o processo de conversão para o SNC-AP (0 a 5, de acordo com a opção selecionada)	<ul style="list-style-type: none"> . Não planeia iniciar (0) . Iniciou no 2º trimestre de 2018 (1) . Iniciou no 1º trimestre de 2018 (2) . Iniciou no 4º trimestre de 2017 (3) . Iniciou no 3º trimestre de 2017 (4) . Iniciou no antes do 3º trimestre de 2017 (5)
B: O que efetuou/está a efetuar no processo de conversão, relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP (0 a 5, de acordo com o número de opções selecionadas)	<ul style="list-style-type: none"> . Identificação dos ativos e passivos que não são reconhecidos no normativo atual, mas que são reconhecidos no SNC-AP . Identificação dos ativos e passivos que são reconhecidos no normativo atual, mas que não são reconhecidos no SNC-AP . Identificação das alterações na classificação de ativos e passivos . Identificação das diferenças na valorização de ativos e passivo . Outros (p.f. indique)
C: O que efetuou/está a efetuar no processo de conversão, relativamente à conversão do sistema de gestão de informação (0 a 8, de acordo com o número de opções selecionadas)	<ul style="list-style-type: none"> . Definição do plano de contas da entidade no âmbito do SNC-AP . Definição dos novos modelos de demonstrações financeiras gerados pelo sistema informático . Preparação do sistema de informação para fornecer a informação pormenorizada das notas do Anexo . Preparação do sistema informático para contemplar a possibilidade de mudar a vida útil, dos ativos durante a sua permanência na entidade . Preparação do sistema informático para adotar uma abordagem por componentes nos ativos fixos tangíveis . Preparação do sistema de informação para fornecer informação para o cálculo de imparidades . Alteração do sistema de contabilidade de gestão (se não tem contabilidade de gestão p.f. coloque aqui um x) . Outros (p.f. indique)

A variável PREP foi estimada através do método *Principal Componentes Analysis* (PCA), conforme explicado no ponto 6.7.

6.5.2 Variáveis independentes

Nos estudos a realizar, vamos investigar a relação entre diversas variáveis independentes e a variável preparação, de modo a aferir se as variáveis independentes são explicativas da variável dependente.

6.5.2.1 Variáveis independentes do modelo das pressões institucionais

As variáveis independentes são apresentadas na Tabela 6.3. Foram definidas três variáveis para as pressões coercivas, uma variável para as pressões normativas e uma variável para as pressões miméticas.

Tabela 6.3 - Variáveis independentes do modelo das pressões institucionais

Variáveis	
Pressões coercivas	
H1: Dependência de recursos	DR - % de receitas próprias
H2: Pertence a um grupo	GR – 1 se a entidade pertence a um grupo público, 0 - caso contrário
H3: Oportunidade da imposição do SNC-AP para entidade	OPORT- A imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade (-1 sem opinião; 1 discordo totalmente; 2 discordo; 3 indiferente; 4 concordo; e 5 concordo totalmente)
Pressões normativas	
H4: Habilitações académicas	HA – Área das habilitações académicas do diretor financeiro ou responsável pela contabilidade que preencheu o questionário (1 - secundário; 2 - licenciatura noutra área; 3 - bacharelato na área de contabilidade; 4 - licenciatura na área de contabilidade; 5 - Licenciatura noutra área e mestrado/ PG na área; 6 - Licenciatura na área e mestrado/ PG noutra área; 7 - Licenciatura e mestrado na área; 8 - Doutoramento na área)
Pressões miméticas	
H5: Influência das opções contabilísticas das empresas do subsector	MIM - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector: práticas e mensuração; práticas de reconhecimento; práticas de divulgação e práticas de preparação e de conversão para o SNC-AP (0 – Não são observadas; 1 – São observadas, mas não influenciam; 2 – Alguma influência (positiva ou negativa) e 3 - Muita influência (positiva ou negativa)

Para as pressões coercivas consideramos três variáveis: a variável dependência de recursos (que é medida pela percentagem de receitas próprias da entidade face à sua execução orçamental global), a pertença da entidade a um grupo público (esta variável é uma variável *dummy*) e, por último, para análise das pressões coercivas, analisamos a opinião da entidade quanto à oportunidade de imposição do SNC-AP.

As pressões normativas foram analisadas através das habilitações académicas do diretor financeiro ou dos responsáveis pela contabilidade das entidades e que responderam ao questionário.

A variável mimetismo (MIM) foi estimada pelo método PCA, refletindo em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente do mesmo setor, no que respeita a práticas de mensuração, práticas de reconhecimento, práticas de divulgação, e práticas de preparação e de conversão para SNC-AP.

6.5.2.2 Variáveis independentes do modelo de Oliver (1991)

Nas variáveis independentes do modelo de Oliver (1991) foram consideradas: a Legitimidade (LEG), que associamos à dimensão da entidade e que é medida pelo volume de despesa executada reportada ao ano de 2016; a Eficiência (EFI) que pretende medir se a adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade; a Multiplicidade dos constituintes (MULCONST) que pretende analisar a diversidade de expectativas dos utilizadores da informação financeira da entidade face à adoção do SNC-AP; a Dependência (DEP) que é medida pela percentagem de receitas próprias face ao

orçamento global da entidade; a Consistência (CONSIST) que pretende aferir se a adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade; Constrangimento (CONSTR) que reflete a opinião sobre o maior ou menor julgamento profissional permitido pelo SNC-AP, comparativamente com o normativo anterior, no que respeita à aplicação de normas de contabilidade; o Controlo (CONTRL) que reflete a expectativa do funcionamento dos sistemas de fiscalização; a Difusão (DIF), que mede a opinião relativa à difusão das IPSAS a nível internacional; a Incerteza (INC), que reflete, nomeadamente a capacidade de a entidade prever evolução das transferências do Orçamento de Estado, as receitas próprias, gastos operacionais, possibilidade de obter financiamento, entre outros e, por fim, a Interconetividade (INTERC) que pretende aferir a organização do setor onde a entidade está inserida.

Tabela 6.4 - Variáveis independentes do modelo de Oliver (1991)

Variáveis	
Legitimidade (LEG)	Volume de despesa executada em 2016
Eficiência (EFI)	A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade (-1 sem opinião; 1 discordo totalmente; 2 discordo; 3 indiferente; 4 concordo; e 5 concordo totalmente)
Multiplicidade dos constituintes (MULCONST)	Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP, para: <ul style="list-style-type: none"> • Entidades Fiscalizadoras • Órgãos Internos da Entidade • Utentes/ Clientes • Fornecedores • Funcionários • Entidade-mãe (-1 sem opinião e não aplicável; 1 muito negativa; 2 negativa; 3 razoável; 4 positiva; 5 muito positiva)
Dependência (DEP)	% de receitas próprias
Consistência (CONSIST)	A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade (-1 sem opinião; 1 discordo totalmente; 2 discordo; 3 indiferente; 4 concordo; e 5 concordo totalmente)
Constrangimento (CONSTR)	Em que medida o SNC-AP permite maior ou menor julgamento profissional comparativamente ao normativo anterior no que respeita à aplicação das normas de contabilidade à sua entidade (-1 sem opinião; 1 muito menor; 2 ligeiramente menor; 3 idêntico; 4 ligeiramente maior; 5 muito maior)
Controlo (CONTRL)	Como espera que funcionem os sistemas de fiscalização do cumprimento do SNC-AP (-1 sem opinião; 1 ineficazes; 2

	pouco eficazes; 3 razoavelmente eficazes; 4 bastante eficazes; 5 muito eficazes)
Difusão (DIF)	O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de entidades (-1 sem opinião; 1 discordo totalmente; 2 discordo; 3 indiferente; 4 concordo; e 5 concordo totalmente)
Incerteza (INC)	No decurso da sua atividade, como avalia a capacidade de a entidade prever a evolução dos seguintes fatores: <ul style="list-style-type: none"> • Evolução anual das transferências do Orçamento do Estado • Valor das receitas próprias • Valor dos gastos operacionais • Taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia • Possibilidade de obter financiamento • Surgimento de concorrência significativa • Preços praticados no mercado • Normas de contabilidade do SNC-AP • Regulamentação do subsetor • Tecnologia utilizada na atividade (negócio) • Falhas técnicas na entidade • Erros relevantes dos funcionários (-1 sem opinião; 1 nula; 2 reduzida; 3 razoável; 4 elevada; 5 muito elevada)
Interconetividade (INTERC)	Como caracteriza o subsetor em que a sua entidade atua (0 - Nada organizado; 1- Pouco organizado; 2 – Razoavelmente organizado; 3- Bastante organizado; 4 – Muito organizado)

A variável Multiplicidade dos constituintes (MULCONST) e a variável Incerteza (INC) foram estimadas pelo *Categorical Principal Components Analysis* (CATPCA). O CATPCA é “apropriado quando se pretende reduzir a dimensionalidade de variáveis medidas em escalas diferentes em um ou mais índices que expliquem uma proporção considerável da informação” (Marôco, 2018, p. 440).

De seguida foi realizada a análise fatorial exploratória para verificar quantas componentes se deveria extrair na variável Multiplicidade dos constituintes e Incerteza (INC). Segundo Marôco (2018, p. 466) “dadas p variáveis X_1, X_2, \dots, X_p , interrelacionadas medidas numa amostra representativa a análise fatorial exploratória procura estimar n fatores comuns”.

Da análise fatorial exploratória realizada, concluiu-se que se deveria extrair uma componente da variável MULCONST e extrair três componentes da variável INC, sendo a componente 1 constituída pelos seguintes itens: taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia; possibilidade de obter financiamento; surgimento de concorrência significativa e preços praticados no mercado. A componente 2 é constituída pelos seguintes itens: evolução anual das transferências do Orçamento do Estado; valor das receitas próprias; valor dos gastos operacionais; normas de contabilidade do SNC-AP; regulamentação do subsector e tecnologia utilizada na atividade (negócio), e a componente 3 é constituída pelas falhas técnicas na entidade e erros relevantes dos funcionários⁷.

6.5.2.3 Variáveis independentes do modelo das lógicas institucionais

Para avaliar as várias dimensões de cada lógica institucional que influencia o processo de preparação, utilizamos os dados obtidos através de um conjunto de perguntas do questionário. Algumas das perguntas foram usadas individualmente para refletir uma lógica específica. Outras pertencem a um conjunto de perguntas, de modo a formar várias dimensões de uma variável componente.

Adotou-se o PCA para identificar as lógicas institucionais subjacentes às variáveis observadas. As respostas às perguntas foram avaliadas por meio de uma escala de *Likert* de cinco pontos que varia de “discordo totalmente” (com pontuação de 1) a “concordo totalmente” (com pontuação de 5).

O conjunto de doze questões incluídas foi o seguinte:

1. A imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade
2. A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade
3. A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade
4. A adoção do SNC-AP pode melhorar a imagem e o prestígio da entidade
5. A qualidade da informação financeira divulgada melhora significativamente com a adoção do SNC-AP
6. O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de Entidades
7. A atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão
8. A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica
9. A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica

⁷ Ver resultados dos testes estatísticos associados à estimação das componentes no ponto 7.2.2.2 do capítulo seguinte.

10. A concorrência no subsetor é elevada
11. A entidade é competitiva nos serviços que presta
12. Na sua entidade a avaliação de desempenho reflete-se na progressão da carreira dos trabalhadores

As componentes foram agrupadas da seguinte forma: questões 1 a 6 para a componente 1, as questões 7, 8 e 9 para a componente 2 e as questões 10 e 11 para a componente 3⁸. As questões da primeira componente refletem a lógica principal e dominante de que a contabilidade do acréscimo e as IPSAS são as soluções adequadas e desejáveis. Esta componente foi identificada como lógica IPSAS (LIPSAS) (H16). A segunda componente reflete a opinião das entidades sobre a importância de prestar serviços públicos com eficiência económica, o qual foi denominado de lógica híbrida (LHib) (H17). A terceira componente revela as opiniões sobre o nível de competitividade do subsetor a que pertencem as entidades. Esta foi identificada como a lógica de competitividade (LCmptv) (H18). Os valores estimados do PCA passaram a ser as variáveis LIPSAS, LHib e LCmptv.

As restantes variáveis foram estimadas conforme Tabela 6.5.

Tabela 6.5 - Restantes variáveis independentes do modelo das lógicas institucionais

<i>H19</i>		1 se a entidade elaborou demonstrações financeiras previamente à adoção do SNC-AP
<i>Elaboração de demonstrações financeiras prévias</i>	<i>DF</i>	0 caso contrário
<i>H20</i>		1 se a entidade pertence a um grupo do setor público
<i>Pertence a um grupo do setor público</i>	<i>GR</i>	0 caso contrário
<i>H21</i>		1 ensino médio
		2 Bacharelato
<i>H21</i>		3 Licenciatura
<i>Qualificações académicas</i>	<i>HA</i>	4 Pós-Graduação / MBA
		5 Mestrado
		6 Doutoramento
<i>H22.1</i>		1 se a entidade pertence à administração direta (serviços integrados)
<i>Sector dos serviços integrados</i>	<i>SI</i>	

⁸ Ver resultados dos testes estatísticos associados à estimação das componentes no ponto 7.2.2.3 do capítulo seguinte.

		0 caso contrário
<i>H22.2</i>	<i>SFA</i>	1 se a entidade é um serviço e fundo autónomo
<i>Setor dos serviços e fundos autónomos</i>		0 caso contrário
<i>H22.3</i>	<i>AL</i>	1 se a entidade pertence ao subsetor da administração local
<i>Setor da administração local</i>		0 caso contrário

6.6 Modelos de análise

Os modelos de regressão linear resultantes das hipóteses de investigação desenvolvidas e das variáveis dependentes e independentes apresentadas são os seguintes:

1) Modelo das pressões institucionais - Com o objetivo de analisar quais as pressões institucionais que explicam o grau de preparação para adotar o SNC-AP evidenciado pelas entidades, definimos o seguinte modelo

$$PREP_i = \beta_0 + \beta_1 DR_i + \beta_2 GR_i + \beta_3 OPORT_i + \beta_4 HA_i + \beta_5 MIM_i + \varepsilon_i$$

2) Modelo de Oliver (1991) - Com o objetivo de analisar quais os fatores condicionantes da resposta às pressões institucionais para as entidades efetuarem a sua preparação para adotar o SNC-AP, definimos o seguinte modelo

$$PREP_i = \beta_0 + \beta_1 LEG_i + \beta_2 EFI_i + \beta_3 MULCONST_i + \beta_4 DEP_i + \beta_5 CONSIT_i + \beta_6 CONSTR_i + \beta_7 CONTRL_i + \beta_8 DIF_i + \beta_9 INC1_i + \beta_{10} INC2_i + \beta_{11} INC3_i + \beta_{12} INTERC_i + \varepsilon_i$$

3) Modelo das lógicas institucionais - Para inferir quais as lógicas institucionais que explicam o nível de práticas de preparação das entidades do setor público português para adoção do SNC-AP, estimou-se o seguinte modelo

$$PREP_i = \beta_0 + \beta_1 LIPSAS_i + \beta_2 LHib_i + \beta_3 LCmptv_i + \beta_4 DF_i + \beta_5 GR_i + \beta_6 HA_i + \beta_7 SI_i + \beta_8 SFA_i + \beta_9 AL_i + \varepsilon_i$$

6.7 Procedimentos estatísticos utilizados

O tratamento dos dados recolhidos do questionário foi realizado através da utilização do programa *Statistical Package for the Social Science* (SPSS), tendo-se procedido à construção de uma base de dados e, posteriormente, ao seu tratamento estatístico.

Com objetivo de analisar o conteúdo genérico dos dados obtidos, realizou-se uma análise descritiva dos resultados de forma a compreender e a contextualizar a situação das entidades públicas no processo de preparação para o SNC-AP.

De seguida, estimamos uma variável que reflete o nível de preparação das entidades para adotar o SNC-AP, através do método PCA.

Definida a variável dependente, efetuou-se uma análise bivariada, com o objetivo de analisar a correlação entre as variáveis independentes e a preparação das entidades para o SNC-AP. Estas relações foram aferidas através do cálculo do coeficiente de correlação de *Pearson*, para as variáveis contínuas, e a correlação de *Spearman* para as variáveis *dummy*. É de notar que a análise bivariada foi precedida de uma investigação da presença de casos com valores atípicos nas variáveis (*outliers*).

Relativamente aos *missing values* (resultantes da opção “sem opinião”), segundo Tabachnick e Fidell (2007, p. 69), para se estimar os *missing values* existem várias formas, tais como *Mean substitution*, *Regression*, *Expectation maximization* e *Multiple imputation*. O método escolhido para a estimação dos *missing values* no modelo das pressões institucionais e das lógicas institucionais foi o *Mean substitution*. Contudo, como no modelo das pressões institucionais os *missing values* concentravam-se apenas numa única variável, pelo que se optou por uma posição mais conservadora (Tabachnick & Fidell, 2007, p. 67), enquanto que no modelo das lógicas institucionais verificou-se que os *missing values* são *Missing Completely at Random* (MCAR) (Little's MCAR test Chi-Square = 416,080, DF = 444, Sig. = ,825). Para o modelo de Oliver (1991), o método utilizado para a estimação dos *missing values* foi o *Multiple imputation*, sendo um método mais popular que estima os *missing values* (Tabachnick & Fidell, 2007).

Por fim, realizou-se a análise multivariada para os três modelos definidos. Como a variável PREP é uma variável contínua, foram estimados modelos de regressão linear múltipla.

6.8 Conclusão

Face aos objetivos do estudo relativos à parte empírica, considerou-se que o método mais adequado para recolha de dados seria o questionário. Foi analisada a representatividade da amostra, concluindo-se que a mesma é genericamente representativa, e que ao nível dos subsetores é

representativa para o subsetor dos serviços integrados e o subsetor das autarquias locais, não sendo representativa para o subsetor dos serviços e fundos autónomos e para as EPR.

Foi definida uma variável dependente a utilizar nos três modelos que mede o grau de preparação das entidades para o SNC-AP.

Foram ainda definidas variáveis independentes para o modelo das pressões institucionais, para o modelo de Oliver (1991) e para o modelo das lógicas institucionais, de forma a ir ao encontro dos objetivos do estudo e das hipóteses de investigação desenvolvidas.

Por fim, foram definidos os modelos de regressão para os modelos referidos.

Capítulo 7 – Análise e discussão dos resultados

7.1 Introdução

Neste capítulo irão ser analisados os resultados, da análise descritiva das variáveis dependente e independentes, e das questões do questionário. Posteriormente, serão apresentados os resultados da análise bivariada e, por último, da análise multivariada.

7.2 Análise descritiva

7.2.1 Análise descritiva das variáveis relativas à preparação das entidades

Neste ponto começamos por apresentar as estatísticas descritas da variável relativa à preparação (PREP).

7.2.1.1 Análise descritiva das variáveis das questões que compõe a variável PREP

Conforme referido no ponto 6.5.1, a variável PREP foi obtida a partir das perguntas A, B, e C, apresentadas na Tabela 6.2. A questão A aborda quando é que a entidade iniciou o processo de conversão para o SNC-AP; a questão B aborda o que a entidade efetuou/está a efetuar no processo de conversão, relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP, e a questão C aborda o que a entidade efetuou/está a efetuar no processo de conversão, relativamente à conversão do sistema de gestão de informação.

No que diz respeito à conversão para o SNC-AP, conforme a Tabela 7.1, verifica-se que do total da amostra (229 entidades), 75,5% (173 entidades) já tinham iniciado o processo de conversão para o SNC-AP e apenas 24,5% (56 entidades) ainda planeava iniciar.

Tabela 7.1 - A entidade começou a proceder à conversão para o SNC-AP

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não, planeia iniciar	56	24,50%	24,50%
Sim, iniciou o processo	173	75,50%	100%
Total	229	100%	

Do total das entidades que já iniciaram o processo de conversão para o SNC-AP, conforme a Tabela 7.2 (173 entidades), 32,8% (75 entidades) iniciaram a conversão no quarto trimestre de 2017;

21,4% (49 entidades) iniciaram no primeiro trimestre de 2018; 13,5% (31 entidades) iniciaram antes do terceiro trimestre de 2017; 7,9% (18 entidades) iniciaram no terceiro trimestre de 2017. Como já referimos anteriormente, existem 56 entidades que não tinham iniciado o processo de conversão para o SNC-AP à data da implementação do nosso questionário.

Tabela 7.2 - Se iniciou o processo à conversão do SNC-AP, p.f. indique quando

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não, planeia iniciar	56	24,50%	24,50%
Iniciou no 1.º trimestre de 2018	49	21,40%	45,90%
Iniciou no 4.º trimestre de 2017	75	32,80%	78,60%
Iniciou no 3.º trimestre de 2017	18	7,90%	86,50%
Iniciou antes do 3.º trimestre de 2017	31	13,50%	100%
Total	229	100%	

Efetuada a análise do início do processo de preparação por subsectores, na Tabela 7.3 podemos verificar que 79 (51+11+17) de 124 autarquias (63,7%) iniciaram o processo de conversão até ao 4º trimestre de 2017, comparativamente a 45 (3+1+1 para SI, 15+3+8 para SFA e 6+3+5 EPR) de 105 (42,8%) das restantes entidades. A administração local iniciou o processo de conversão mais cedo do que as restantes entidades, apesar da sua implementação ter sido adiada para 2020. O adiamento do SNC-AP nas autarquias locais não foi por falta de preparação por parte das autarquias, uma vez que também foram constituídas entidades piloto deste subsector, mas pode ser explicado porque a DGAL não possuía os sistemas de informação adaptados para o novo sistema contabilístico, mas apenas para o POCAL (Tribunal de Contas, 2017). Por outro lado, “a não adequação do Sistema SISAL decorre de, entre outros fatores, da falta de disponibilidade orçamental da DGAL para lançar concurso para o desenvolvimento do sistema” (Tribunal de Contas, 2018, p. 14).

Tabela 7.3 - Início do processo de conversão por subsetor

	Não planeia iniciar	Iniciou no 1.º trimestre de 2018	Iniciou no 4.º trimestre de 2017	Iniciou no 3.º trimestre de 2017	Iniciou antes do 3.º trimestre de 2017	Total
Subsetor	SI	8	15	3	1	28
	SFA	4	21	15	3	51
	EPR	3	9	6	3	26
	Adm. Local	41	4	51	11	124
Total		56	49	75	18	229

As entidades foram inquiridas sobre se efetuaram a avaliação do impacto da adoção do SNC-AP e que procedimentos implementaram nesse sentido.

No que diz respeito à avaliação do impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da entidade, conforme se pode verificar na Tabela 7.4, 31,4% (72 entidades) referem que a avaliação está a ser efetuada; 22,3% (51 entidades) referem que a avaliação vai ser efetuada e 7% (16 entidades) referem que a avaliação já foi efetuada. Todavia, 20,5% (47 entidades) referem que não vai ser efetuada uma avaliação e 18,8% (43 entidades) não têm conhecimento sobre a resposta a esta questão.

Tabela 7.4 - Foi efetuada ou vai ser efetuada a avaliação do impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da entidade

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não sei	43	18,80%	18,80%
Não vai ser efetuada uma avaliação	47	20,50%	39,30%
Sim, a avaliação está a ser efetuada	72	31,40%	70,70%
Sim, a avaliação já foi efetuada	16	7,00%	77,70%
Sim, a avaliação vai ser efetuada	51	22,30%	100,00%
Total	229	100,00%	

Assim, podemos concluir, conforme Tabela 7.4, que 139 (72+16+51) entidades (60,7%) optaram por realizar uma avaliação prévia do impacto do SNC-AP nos procedimentos da entidade.

Relativamente a estas 139 entidades que efetuaram, estão a efetuar ou vão efetuar uma avaliação do impacto do SNC-AP na entidade, conforme se verifica na Tabela 7.5, no que diz respeito aos aspetos que foram ou irão ser incluídos na avaliação, constatamos que as mudanças no sistema de contabilidade de gestão são assinaladas por 20,1% (28 entidades), assim como as mudanças ao nível no código de contas são referidas por 18,7% (26 entidades). Relativamente a outros aspetos incluídos na conversão, verificamos que 12,9% (18 entidades) incluem as alterações ao nível do sistema informático; 11,5% (16 entidades) referem que irá ser avaliado o impacto dos custos envolvidos e a mesma percentagem, 11,5% (16 entidades), referem que irão incluir as mudanças no sistema de controlo interno e na documentação produzida; 10,8% (15 entidades) referem que irão avaliar o impacto no valor dos rácios e indicadores de desempenho.

Tabela 7.5 - O que foi ou vai ser incluído na avaliação do impacto do SNC-AP na entidade

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Identificação das rubricas mais problemáticas para a entidade	4	2,90%	2,90%
Mudança das políticas contabilísticas e o seu impacto nos valores das demonstrações financeiras	10	7,20%	10,10%
Impacto no valor de rácios e indicadores de desempenho	15	10,80%	20,90%
Mudanças no sistema informático	18	12,90%	33,80%
Mudanças no código de contas	26	18,70%	52,50%
Mudanças no sistema de contabilidade de gestão	28	20,10%	72,70%
Mudanças no sistema de controlo interno e na documentação produzida	16	11,50%	84,20%
Necessidades de formação do pessoal	6	4,30%	88,50%
Custos envolvidos	16	11,50%	100,00%
Total	139	100,00%	

Assim, conclui-se que as três preocupações mais presentes nas entidades inquiridas consistem na alteração do código de contas e do sistema de contabilidade de gestão, a na alteração do sistema informático.

As entidades foram ainda inquiridas sobre o que incluíram no processo de conversão relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP. Conforme Tabela 7.6, do total das entidades que tinham respondido que já iniciaram o processo de conversão para o SNC-AP (173 entidades), 48,6% (84 entidades) procederam à identificação dos ativos e passivos que não eram reconhecidos no normativo anterior mas que são reconhecidos no SNC-AP; 23,1 % (40 entidades) referem que procederam à identificação dos ativos e passivos que eram reconhecidos no normativo anterior mas que não são reconhecidos no SNC-AP; 14,5% (25 entidades) identificaram as diferenças na valorização de ativos e passivos; 11,6% (20 entidades) identificaram as alterações na classificação de ativos e passivos; 0,6% (1 entidade) realizaram outras operações. Assim, conclui-se que há uma especial preocupação com as alterações nas regras de reconhecimento de ativos e passivos.

Tabela 7.6 - Relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Sem resposta	3	1,70%	1,70%
Identificação dos ativos e passivos que não são reconhecidos no normativo atual, mas que são reconhecidos no SNC-AP	84	48,60%	50,30%
Identificação dos ativos e passivos que são reconhecidos no normativo atual, mas que não são reconhecidos no SNC-AP	40	23,10%	73,40%
Identificação das alterações na classificação de ativos e passivos	20	11,60%	85,00%
Identificação das diferenças na valorização de ativos e passivos	25	14,50%	99,40%
Outros	1	0,60%	100,00%
Total	173	100,00%	

Na Tabela 7.7 podemos analisar o processo de conversão, relativamente à adoção pela primeira vez do SNC-AP por subsetores, verificando-se que 84 entidades adotaram apenas um procedimento no processo de conversão para o SNC-AP, sendo que isso se verifica com mais

predominância na administração local e nos serviços e fundos autônomos. A adoção de 2 e até 4 procedimentos no processo de conversão continua a verificar-se nos mesmos subsetores anteriormente referidos, sendo sempre menores nos serviços integrados e nas EPR.

Tabela 7.7 - Processo de conversão pela primeira vez para o SNC-AP por subsetor

	Nenhum procedimento	1 Procedimento	2 Procedimentos	3 Procedimentos	4 Procedimentos	5 Procedimentos	Total
SI	8	11	3	1	4	1	28
SFA	4	29	10	3	5	0	51
Subsetor EPR	3	14	3	4	2	0	26
Adm. Local	44	30	24	12	14	0	124
Total	59	84	40	20	25	1	229

Na Tabela 7.8 podemos observar o processo de conversão dos sistemas de informação por subsetores, constatando-se que 71 entidades apenas adotaram um procedimento no processo de conversão dos sistemas de informação, preocupando-se fundamentalmente com a definição do plano de contas no âmbito do SNC-AP. Esta situação predomina maioritariamente na administração local e nos serviços integrados. A adoção de 2 procedimentos de conversão nos sistemas de informação ocorre também da administração local e, em segundo lugar, nos serviços e fundos autônomos.

Tabela 7.8 - Processo de conversão dos sistemas de informação por subsetores

	Nenhum procedimento	1 Procedimento	2 Procedimentos	3 Procedimentos	4 Procedimentos	5 Procedimentos	6 Procedimentos	7 Procedimentos	Total
SI	8	13	3	3	0	0	0	1	28
SFA	4	10	8	9	8	4	4	4	51
Subsetor EPR	3	5	6	4	1	3	2	2	26
Adm. Local	41	43	16	8	5	4	2	5	124
Total	56	71	33	24	14	11	8	12	229

7.2.1.2 Análise descritiva da variável PREP

As variáveis A, B e C são a base da variável a estimar PREP, que deve refletir o nível de preparação das entidades para adotar o SNC-AP. Com o intuito de apresentar de forma sucinta os valores das variáveis que compõem a PREP, incluímos na Tabela 7.9 a síntese das frequências destas variáveis.

Podemos verificar que os valores da variável A indicam que 78,6% das entidades iniciou a conversão a partir do 4º trimestre de 2017, o que revela o início tardio do processo, dada a entrada em vigor do SNC-AP em janeiro de 2018. Constata-se, também, que a maioria não incluiu nenhum procedimento ou incluiu apenas um procedimento de identificação de alterações contabilísticas (de reconhecimento, classificação, mensuração ou outro) e até um procedimento de conversão do seu sistema de informação (entre as várias opções dadas a escolher).

Tabela 7.9 - Frequência das variáveis A, B e C

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Não, planeia iniciar	56	24,5%	24,5%
Iniciou no 1.º trimestre de 2018	49	21,4%	45,9%
Iniciou no 4.º trimestre de 2017	75	32,8%	78,6%
Iniciou no 3.º trimestre de 2017	18	7,9%	86,5%
Iniciou antes do 3.º trimestre de 2017	31	13,5%	100,0%
Nenhum procedimento	59	25,8%	25,8%
1 Procedimento	84	36,7%	62,4%
2 Procedimentos	40	17,5%	79,9%
3 Procedimentos	20	8,7%	88,6%
4 Procedimentos	25	10,9%	99,6%
5 Procedimentos	1	0,4%	100,0%
Nenhum procedimento	56	24,5%	24,5%
1 Procedimento	71	31,0%	55,5%
2 Procedimentos	33	14,4%	69,9%
3 Procedimentos	24	10,5%	80,3%
4 Procedimentos	14	6,1%	86,5%
5 Procedimentos	11	4,8%	91,3%
6 Procedimentos	8	3,5%	94,8%
7 Procedimentos	12	5,2%	100,0%

Antes de proceder à estimação da variável PREP, começamos por analisar a consistência interna das questões individuais que compõem a PREP. O Alfa de Chronback mede “a consistência interna de um grupo de variáveis (itens), podendo definir-se como a correlação que se espera obter entre a escala usada e outras escalas hipotéticas do mesmo universo” (Pestana & Gageiro, 2005, pp. 525–526). Segundo os autores, a consistência interna do Alfa de Chronback pode variar entre 0 e 1, sendo que o Alfa de Chronback estimado para as questões A, B e C de 0,779 se encontra entre 0,7 e 0,8, o que é considerada uma consistência razoável. De seguida, estimamos a variável PREP através

do PCA, com base nas variáveis A, B e C. A medida de adequação de amostragem de Kaiser–Meyer–Olkin (KMO) é de 0,706, e os valores do teste de Bartlett ($p=0,000$) indicam que o PCA pode ser realizado de forma aceitável. A componente estimada explica 71,38% da variância cumulativa das três variáveis originais.

A estatística descritiva das variáveis utilizadas na estimação da PREP, que constam na Tabela 7.10 é consistente com a análise atrás apresentada⁹. Da análise das medianas das variáveis A, B e C, podemos concluir que 50% da amostra iniciou a conversão a partir do 4º trimestre de 2017, tendo incluído apenas um procedimento de identificação de alterações contabilísticas e de conversão do sistema de informação.

Tabela 7.10 - Estatística descritiva das variáveis A, B e C e da variável PREP

		A	B	C	PREP
Média		2,40	1,44	1,97	,00
Desvio Padrão		1,64	1,28	1,99	1,00
Mediana		3,00	1,00	1,00	0,86
Mínimo		0,00	0,00	0,00	-1,41
Máximo		5,00	5,00	7,00	2,21
Percentis	25	2,00	,00	1,00	
	50	3,00	1,00	1,00	
	75	3,00	2,00	3,00	
N		229	229	229	229

7.2.2 Análise descritiva das variáveis independentes

7.2.2.1 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo das pressões institucionais

Conforme referido no capítulo anterior, para as pressões coercivas consideramos três variáveis: dependência de recursos (DR), grupo público (GR), e a opinião da entidade quanto à oportunidade de imposição do SNC-AP (OPORT). As pressões normativas foram analisadas quanto às habilitações académicas (HA) e a variável mimetismo pretende medir em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela entidade são influenciadas pelas práticas contabilísticas de outras entidades, nomeadamente do mesmo subsetor.

⁹ A variável PREP, sendo um fator estimado, apresenta uma média de 0,00 e um desvio padrão de 1.

As entidades foram questionadas se pertenciam ou não a um grupo público. Conforme se verifica na Tabela 7.11, a maioria, 67,7% das entidades não pertencem a um grupo público.

Tabela 7.11 - Entidades pertencem a um grupo público

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não	155	67,70%	67,70%
Sim	74	32,30%	100%
Total	229	100%	

Quanto à influência da entidade-mãe na contabilidade das entidades, podemos verificar na Tabela 7.12, que do total das entidades que pertencem a um grupo público (74 entidades), 75,7% reconhecem que há influência, considerando 27% (20 entidades) que tem muita influência, 24,3% (18 entidades) que tem bastante influência, e 24,3% (18 entidades) que existe uma influência razoável. Isto significa que a maior parte das entidades estão sujeitas à influência das políticas contabilísticas da entidade-mãe e a pressões coercivas.

Tabela 7.12 - Como classifica a influência das políticas contabilísticas da entidade-mãe na contabilidade praticada na sua entidade

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Muito influente	20	27,00%	27,00%
Bastante influente	18	24,30%	51,40%
Razoavelmente influente	18	24,30%	75,70%
Pouco influente	4	5,40%	81,10%
Nada influente	14	18,90%	100,00%
Total	74	100,00%	

Apesar da influência e pressões que possam existir por parte da entidade-mãe, podemos observar na Tabela 7.13, que 78,4% (58 entidades) das entidades estavam a elaborar elas próprias a adaptação das demonstrações financeiras para o atual SNC-AP. A entidade-mãe estava a fazer adaptação das demonstrações financeiras individuais da entidade do normativo anterior para o SNC-AP em apenas 21,6% (16 entidades).

Tabela 7.13 - Quem está a fazer a adaptação das demonstrações financeiras individuais da entidade do normativo atual para o SNC-AP

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
A entidade-mãe	16	21,60%	21,60%
A própria entidade	58	78,40%	100,00%
Total	74	100,00%	

Quanto à variável mimetismo, e em relação à questão em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector, a Tabela 7.14 mostra que, no que se refere às práticas de mensuração, 44,5% (102 entidades) consideram que não são observadas as opções contabilísticas de outras entidades, enquanto 26,2% (60 entidades) referem que são observadas, mas que não influenciam as suas práticas. É de notar que 28% (64 entidades) referem que as políticas praticadas por outras entidades têm alguma ou muita influência positiva nas suas práticas. Assim, podemos concluir que as pressões miméticas decorrentes das práticas de mensuração de outras entidades não estão presentes na maioria das entidades inquiridas.

Tabela 7.14 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector [Práticas de mensuração]

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não observadas	102	44,50%	44,50%
São observadas, mas não influenciam	60	26,20%	70,70%
Muita influência negativa	1	0,40%	71,20%
Alguma influência negativa	2	0,90%	72,10%
Alguma influência positiva	48	21,00%	93%
Influência muito positiva	16	7,00%	100%
Total	229	100%	

Quanto à influência de outras entidades nas práticas de reconhecimento, também se constata na Tabela 7.15 que a maioria das entidades inquiridas não é influenciada, pois 45% (103 entidades) referem que não foram observadas quaisquer influências e 26,6% (61 entidades) referem que foram observadas as práticas de outras entidades, mas não influenciam a contabilidade praticada pela

entidade. Todavia, 27,1% (62 entidades) consideram que existe alguma ou muita influência positiva por parte das entidades do mesmo setor.

Tabela 7.15 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de reconhecimento de outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não observadas	103	45%	45%
São observadas, mas não influenciam	61	26,60%	71,60%
Muita influência negativa	1	0,40%	72,10%
Alguma influência negativa	2	0,90%	72,90%
Alguma influência positiva	45	19,70%	92,60%
Influência muito positiva	17	7,40%	100%
Total	229	100%	

No que se refere à influência das práticas de divulgação nas opções contabilísticas escolhidas pela entidade, pelas entidades do mesmo sector, verificamos na Tabela 7.16, que 43,7% (100 entidades) referem que não são observadas quaisquer influências e 27,5% (63 entidades) referem que são observadas, mas não influenciam, o que denota a inexistência de pressões miméticas para a maioria das entidades inquiridas. Uma parte importante, 27,1% (62 entidades) reconhece a existência de alguma e muita influência positiva.

Tabela 7.16 - Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de divulgação de entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não observadas	100	43,70%	43,70%
São observadas, mas não influenciam	63	27,50%	71,20%
Muita influência negativa	1	0,40%	71,60%
Alguma influência negativa	3	1,30%	72,90%
Alguma influência positiva	43	18,80%	91,70%
Influência muito positiva	19	8,30%	100%
Total	229	100%	

Quanto à influência nas práticas de preparação e de conversão para o SNC-AP das entidades do mesmo sector, verificamos na Tabela 7.17, que 40,2% (92 entidades) referem que não são observadas quaisquer influências e 25,8% (59 entidades) referem que são observadas, mas não

influenciam as opções contábilísticas, revelando a inexistência de pressões miméticas. Todavia, no que respeita a este tipo de práticas há mais entidades a reconhecer a existência de pressões miméticas por parte das entidades do mesmo setor, com 21,8% (50 entidades) a referirem que existe alguma influência positiva e 10% (23 entidades) a referirem que existe influência muito positiva, o que totaliza 31,8% (73 entidades).

Tabela 7.17 - Em que medida as opções contábilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pelas práticas de preparação e de conversão para o SNC-AP de outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo sector

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não observadas	92	40,20%	40,20%
São observadas, mas não influenciam	59	25,80%	65,90%
Muita influência negativa	1	0,40%	66,40%
Alguma influência negativa	4	1,70%	68,10%
Alguma influência positiva	50	21,80%	90%
Influência muito positiva	23	10%	100%
Total	229	100%	

As questões atrás descritas relativas à influência das práticas de mensuração, reconhecimento, divulgação e de preparação e conversão para o SNC-AP nas práticas contábilísticas das entidades foram utilizadas para estimar a variável Mimetismo através do PCA. O KMO de 0,831 é bom e os valores do teste de Bartlett ($p=0,000$) indicam que o PCA pode ser realizado. As variáveis originais explicam 93,15% da variância da componente estimada MIM. A variável MIM é uma variável estimada pelo PCA, pelo que apresenta uma média de 0,00 e desvio padrão de 1.

Na Tabela 7.18 apresentamos os resultados da estatística descritiva das variáveis independentes do modelo 1.

Tabela 7.18 - Estatística descritiva das variáveis independentes do modelo 1- Pressões institucionais

	Frequência	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
DR (%)		0	100	41,97	27,67
GR					
Sim	74 (32,3%)				
Não	155 (67,7%)				
OPORT		1	5,00	3,25	1,03
HA		1,00	8,00	3,07	1,56
MIM		-,99	2,12	,00	1,00

A dependência de recursos do Orçamento de Estado, medida através da percentagem de receitas próprias, é, em média, de 41,97%. Em média, as entidades concordam que a imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade (média de 3.25 no máximo de 5). A maioria das entidades inquiridas não pertence a um grupo público (67,7%). No que diz respeito às habilitações académicas, a maioria tem grau superior, na área de contabilidade, ou em áreas afins (3,07 média, no máximo de 8).

7.2.2.2 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo de Oliver (1991)

Conforme referido na Tabela 6.4, no capítulo anterior, as variáveis independentes do modelo de Oliver (1991) são: a Legitimidade (LEG); a Eficiência (EFI); a Multiplicidade dos constituintes (MULCONST); a Dependência (DEP); a Consistência (CONSIST); o Constrangimento (CONSTR); o Controlo (CONTRL); a Difusão (DIF); a Incerteza (INC) e a Interconetividade (INTERC).

A legitimidade foi medida pelo volume de despesa executada, relativa ao ano de 2016. Na Tabela 7.19 é apresentada a estatística descritiva desta variável.

Tabela 7.19 - Volume da despesa executada

N	229
Média	75 595 814,03
Mediana	13 500 000,00
Erro Desvio	578 018 272,90
Mínimo	0
Máximo	8 661 310 218,00

Quanto à opinião se a adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade, a Tabela 7.20 indica que 6,25% (12 entidades) dos que responderam concordam totalmente e 51,04% (98 entidades) concordam que a adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade.

Tabela 7.20 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	8	3,50%	4,17%	4,17%
Discordo	19	8,30%	9,90%	14,06%
Indiferente	55	24,00%	28,65%	42,71%
Concordo	98	42,80%	51,04%	93,75%
Concordo Totalmente	12	5,20%	6,25%	100,00%

Total	192	83,80%	100,00%
Sem opinião	37	16,20%	
Total	229	100,00%	

Quanto à multiplicidade dos constituintes, foram avaliadas as expectativas das entidades relativamente à reação de diversos utilizadores da sua informação financeira com a adoção do SNC-AP, nomeadamente de entidades fiscalizadoras; dos órgãos internos da entidade; dos utentes/clientes; fornecedores; funcionários a ainda quanto à Entidade-mãe.

No que se refere às expectativas da entidade no que diz respeito às entidades fiscalizadoras, na Tabela 7.21 podemos verificar que, 27,38% (46 entidades) dos respondentes têm expectativas muito positivas e 58,33% (98 entidades) referem que têm expectativas positivas, o que poderá levar a um maior grau de preparação.

Tabela 7.21 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Entidades Fiscalizadoras]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Negativa	1	0,40%	0,60%	0,60%
Razoável	23	10,00%	13,69%	14,29%
Positiva	98	42,80%	58,33%	72,62%
Muito Positiva	46	20,10%	27,38%	100,00%
Total	168	73,30%	100,00%	
Não aplicável/sem opinião	61	26,60%		
Total	229	100,00%		

No que concerne às expectativas da entidade quanto à reação dos órgãos internos da Entidade, na Tabela 7.22, podemos constatar que, 11,24% (19 entidades) dos respondentes têm expectativas muito positivas e 57,99% (98 entidades) referem que têm expectativas positivas.

Tabela 7.22 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Órgãos Internos da Entidade]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Negativa	5	2,20%	2,96%	2,96%
Razoável	47	20,50%	27,81%	30,77%
Positiva	98	42,80%	57,99%	88,76%
Muito Positiva	19	8,30%	11,24%	100,00%
Total	169	73,80%	100,00%	

Não aplicável / Sem opinião	60	26,20%
Total	229	100,00%

No que diz respeito às expectativas da entidade quanto à reação dos utentes/clientes, na Tabela 7.23, podemos verificar que 9,92% (12 entidades) respondentes têm expectativas muito positivas e 55,37% (67 entidades) referem que têm expectativas positivas.

Tabela 7.23 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Utentes/ Clientes]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Negativa	1	0,40%	0,83%	0,83%
Razoável	41	17,90%	33,88%	34,71%
Positiva	67	29,30%	55,37%	90,08%
Muito Positiva	12	5,20%	9,92%	100,00%
Total	121	52,80%	100,00%	
Não aplicável / sem opinião	108	47,20%		
Total	229	100,00%		

Em relação às expectativas da entidade quanto à reação dos fornecedores, podemos verificar na Tabela 7.24, que do total dos respondentes, 12,20% (15 entidades) têm expectativas muito positivas e 56,10% (69 entidades) referem que têm expectativas positivas.

Tabela 7.24 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Fornecedores]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Negativa	3	1,30%	2,44%	2,44%
Razoável	36	15,70%	29,27%	31,71%
Positiva	69	30,10%	56,10%	87,80%
Muito Positiva	15	6,60%	12,20%	100,00%
Total	123	53,70%	100,00%	
Não aplicável / sem opinião	106	46,30%		
Total	229	100,00%		

No que diz respeito às expectativas da entidade quanto à reação dos funcionários, podemos constatar na Tabela 7.25, que do total dos respondentes, 8,02% (13 entidades) têm expectativas muito positivas e 54,32% (88 entidades) referem que têm expectativas positivas.

Tabela 7.25 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Funcionários]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Muito Negativa	2	0,87%	1,23%	1,23%
Negativa	10	4,37%	6,17%	7,41%
Razoável	49	21,40%	30,25%	37,65%
Positiva	88	38,43%	54,32%	91,98%
Muito Positiva	13	5,68%	8,02%	100,00%
Total	162	70,74%	100,00%	
Não aplicável / Sem opinião	67	29,26%		
Total	229	100%		

Em relação às expectativas da entidade quanto à reação da entidade-mãe, podemos verificar na Tabela 7.26 que, do total que responderam, 24,69% (20 entidades) têm expectativas muito positivas e 50,62% (41 entidades) referem que têm expectativas positivas.

Tabela 7.26 - Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP [Entidade-mãe]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Negativa	1	0,40%	1,23%	1,23%
Razoável	19	8,30%	23,46%	24,69%
Positiva	41	17,90%	50,62%	75,31%
Muito Positiva	20	8,70%	24,69%	100,00%
Total	81	35,30%	100,00%	
Não aplicável / Sem opinião	148	64,60%		
Total	229	100,00%		

As questões relativas às expectativas da entidade sobre a reação dos vários utilizadores da informação financeira, designadamente das entidades fiscalizadoras, dos órgãos internos das entidades, dos utentes/clientes, dos fornecedores, dos funcionários e da entidade-mãe dos utilizadores da informação financeira, face à adoção do SNC-AP, permitem-nos aferir se há divergência entre as suas opiniões, ou seja, multiplicidade de expectativas, ou, se pelo contrário, há uniformidade nas expectativas. Assim, conforme referido no ponto 6.5.2.2, estimamos uma variável MULCONST com base nas questões individuais através do CATPCA. O Alfa de Chronback para as seis questões individuais é de 0,918. A análise da matriz de componentes revela a extração de uma componente que explica 71,47% da variância das componentes originais. O teste KMO é de 0,862 e a significância

estatística do teste de Bartlett é $p=0,000$. Foi usado o método *Multiple imputation*. para estimar os *missing values*.

A Tabela 7.27 apresenta de forma resumida a estatística descritiva das questões que compõem a variável multiplicidade dos constituintes e da componente estimada, sendo que esta apresenta uma média de 0 e desvio padrão de 1. A média das variáveis varia entre 3,59 e 4,06, o que revela que as expectativas da entidade são em geral positivas para todas as questões da variável multiplicidade dos constituintes. O valor máximo é de cerca de 5, o que representa expectativas muito positivas. Tudo isto vai ao encontro do referido nas Tabelas anteriores.

Tabela 7.27 - Estatística descritiva da variável multiplicidade dos constituintes e da componente estimada

	Entidades fiscalizadoras	Órgãos internos da entidade				Entidade-mãe	Componente estimada	
		Utentes/Cientes	Fornecedores	Funcionários				
Média	4,06	3,71	3,65	3,72	3,59	3,92	0,00	
Desvio padrão	0,63	0,68	0,61	0,63	0,71	0,71	1,00	
Mediana	4,00	4,00	3,80	3,94	3,93	4,00	-0,31	
Mínimo	1,43	0,89	2,00	2,00	1,00	1,08	-1,94	
Máximo	5,00	5,00	5,00	5,54	5,08	5,46	3,14	
Percentis	25	3,95	3,00	3,02	3,19	3,00	3,51	-0,55
	50	4,00	4,00	3,80	3,94	3,93	4,00	-0,31
	75	4,33	4,00	4,00	4,00	4,00	4,29	0,56
N	229	229	229	229	229	229	229	

A variável dependência é medida pela percentagem de receitas próprias. Conforme se pode verificar na Tabela 7.28, a percentagem de receitas próprias da nossa amostra é em média 41,97%.

Tabela 7.28 - Percentagem de receitas próprias

N	229
Média	41,97
Mediana	41
+Desvio padrão	27,67
Mínimo	0
Máximo	100

Quanto à consistência as entidades foram questionadas se a adoção do SNC-AP vai ao encontro dos seus objetivos, e conforme se pode verificar na Tabela 7.29, 6,06% (12 entidades) concordam totalmente, e 56,27% (112 entidades) concordam com a afirmação.

Tabela 7.29 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade]

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulada
Discordo totalmente	7	3,10%	3,54%	3,54%
Discordo	13	5,70%	6,57%	10,10%
Indiferente	54	23,60%	27,27%	37,37%
Concordo	112	48,90%	56,57%	93,94%
Concordo totalmente	12	5,20%	6,06%	100,00%
Total	198	86,50%	100,00%	
Sem opinião	31	13,50%		
Total	229	100,00%		

Relativamente ao constrangimento, as entidades foram questionadas em que medida o SNC-AP permite maior ou menor julgamento profissional comparativamente ao normativo anterior no que respeita à aplicação das normas de contabilidade à sua entidade. Conforme descrito na Tabela 7.30, do total das respondentes, 28,72% (54 entidades) considera que o SNC-AP permite um julgamento profissional muito maior, 47,87% (90 entidades) considera que o SNC-AP permite um julgamento profissional ligeiramente maior e 22,87% (43 entidades) considera que o SNC-AP permite um julgamento profissional idêntico ao normativo anterior. Pelo que verificamos, a autonomia de decisão em relação ao SNC-AP é maior do que o normativo anterior.

Tabela 7.30 - Em que medida o SNC-AP permite maior ou menor julgamento profissional comparativamente ao normativo anterior no que respeita à aplicação das normas de contabilidade à sua entidade

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulada
Muito menor	1	0,40%	0,53%	0,53%
Idêntico	43	18,80%	22,87%	23,40%
Ligeiramente maior	90	39,30%	47,87%	71,28%
Muito maior	54	23,60%	28,72%	100,00%
Total	188	82,10%	100,00%	
Sem opinião	41	17,90%		
Total	229	100,00%		

No que concerne à variável controlo, as entidades emitiram a sua opinião quanto ao funcionamento do sistema de fiscalização no que diz respeito ao cumprimento do SNC-AP. Conforme se pode analisar na Tabela 7.31, 8,25% (16 entidades) consideraram que irá funcionar de forma muito

eficaz; 40,72% (79 entidades) consideram que irá funcionar de forma bastante eficaz; e 43,81% (85 entidades) consideram que irá funcionar de forma razoavelmente eficaz.

Tabela 7.31 - Como espera que funcionem os sistemas de fiscalização do cumprimento do SNC-AP? [Funcionamento do sistema de fiscalização]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Ineficazes	5	2,20%	2,58%	2,58%
Pouco eficazes	9	3,90%	4,64%	7,22%
Razoavelmente eficazes	85	37,10%	43,81%	51,03%
Bastante eficazes	79	34,50%	40,72%	91,75%
Muito eficazes	16	7,00%	8,25%	100,00%
Total	194	84,70%	100,00%	
Sem opinião	35	15,30%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à variável difusão, as entidades foram questionadas se concordavam que o aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada do SNC-AP e, conforme podemos verificar na Tabela 7.32, 21,65% (42 entidades) concordam totalmente, e 68,04% (132 entidades) responderam que concordam com a afirmação.

Tabela 7.32 - Em relação à adoção do SNC-AP na entidade, indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações: [O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo totalmente	4	1,75%	2,06%	2,06%
Discordo	2	0,87%	1,03%	3,09%
Indiferente	14	6,11%	7,22%	10,31%
Concordo	132	57,64%	68,04%	78,35%
Concordo Totalmente	42	18,34%	21,65%	100,00%
Total	194	84,72%	100,00%	
Sem opinião	35	15,28%		
Total	229	100,00%		

Em relação à variável incerteza foram avaliados os seguintes itens: evolução anual das transferências do Orçamento de Estado; a evolução das receitas próprias; o valor dos gastos operacionais; taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia; a possibilidade de obter

financiamento; surgimento de concorrência significativa, preços praticados no mercado; normas de contabilidade; regulamentação do subsetor; tecnologia utilizada na atividade (negócio), falhas técnicas na entidade e erros relevantes dos funcionários.

Em relação à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução anual das transferências do Orçamento do Estado, podemos verificar na Tabela 7.33 que, do total das entidades respondentes, 11% (23 entidades) consideram que a previsão pode ser muito elevada, 18,66% (39 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada e 40,67%, (85 entidades) consideram prever de forma razoável as transferências do Orçamento do Estado.

Tabela 7.33 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Evolução anual das transferências do Orçamento do Estado]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	21	9,17%	10,05%	10,05%
Reduzida	41	17,90%	19,62%	29,67%
Razoável	85	37,12%	40,67%	70,33%
Elevada	39	17,03%	18,66%	89,00%
Muito elevada	23	10,04%	11,00%	100,00%
Total	209	91,27%	100,00%	
Sem opinião	20	8,73%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução do valor das receitas próprias, conforme se verifica na Tabela 7.34, do total das entidades respondentes, 8,68% (19 entidades) consideram que a previsão pode ser muito elevada, 36,99% (81 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada, e 42,92% (94 entidades) consideram prever de forma razoável as receitas próprias.

Tabela 7.34 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Valor das receitas próprias]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	8	3,50%	3,65%	3,65%
Reduzida	17	7,40%	7,76%	11,42%
Razoável	94	41,00%	42,92%	54,34%
Elevada	81	35,40%	36,99%	91,32%
Muito elevada	19	8,30%	8,68%	100,00%
Total	219	95,60%	100,00%	
Sem opinião	10	4,40%		
Total	229	100,00%		

No que diz respeito à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução do valor dos gastos operacionais, conforme Tabela 7.35, do total das entidades respondentes, 5% (11 entidades) consideram que a previsão pode ser muito elevada, 35,45% (78 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada, e 53,64% (118 entidades) consideram prever de forma razoável o valor dos gastos operacionais.

Tabela 7.35 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Valor dos gastos operacionais]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	4	1,75%	1,82%	1,82%
Reduzida	9	3,93%	4,09%	5,91%
Razoável	118	51,53%	53,64%	59,55%
Elevada	78	34,06%	35,45%	95,00%
Muito elevada	11	4,80%	5,00%	100,00%
Total	220	96,07%	100,00%	
Sem opinião	9	3,93%		
Total	229	100,00%		

No que se concerne à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução da taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia, conforme Tabela 7.36, do total das entidades respondentes, 3,09% (5 entidades) consideram que a previsão pode ser muito elevada, 15,43% (25 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada, e 38,27% (62 entidades) consideram prever de forma razoável a taxa de juro dos mercados. Estas percentagens podem ser influenciadas pelo grau de autonomia (financeira e patrimonial) das entidades, que lhes pode permitir ao não o recurso ao endividamento.

Tabela 7.36 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	42	18,30%	25,93%	25,93%
Reduzida	28	12,20%	17,28%	43,21%
Razoável	62	27,10%	38,27%	81,48%
Elevada	25	10,90%	15,43%	96,91%
Muito Elevada	5	2,20%	3,09%	100,00%
Total	162	70,70%	100,00%	
Sem opinião	67	29,30%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a possibilidade de obter financiamento, conforme se pode analisar na Tabela 7.37 do total das entidades respondentes, 6,94% (12 entidades) consideram que a previsão pode ser muito elevada, 23,70% (41 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada, e 39,31% (68 entidades) consideram prever de forma razoável a possibilidade de obter financiamento.

Tabela 7.37 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Possibilidade de obter financiamento]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	33	14,40%	19,08%	19,08%
Reduzida	19	8,30%	10,98%	30,06%
Razoável	68	29,70%	39,31%	69,36%
Elevada	41	17,90%	23,70%	93,06%
Muito elevada	12	5,20%	6,94%	100,00%
Total	173	75,50%	100,00%	
Sem opinião	56	24,50%		
Total	229	100,00%		

No que diz respeito à questão de como no decurso da atividade a entidade avalia a capacidade de prever o surgimento de concorrência significativa, como se verifica na Tabela 7.38, do total das entidades respondentes, 1,36% (2 entidades) consideram que a previsão sobre o surgimento de concorrência significativa pode ser muito elevada, 4,76% (7 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada; e 31,97% (47 entidades) consideram prever de forma razoável o surgimento de concorrência significativa. O número elevado de entidades que escolheu a opção “sem opinião” pode-se justificar pelo facto da maioria das entidades, nomeadamente do subsetor público administrativo, serviços integrados não estarem sujeitas à concorrência, como por exemplo os gabinetes ministeriais, as secretárias de Estado e entidades do ensino não superior. Apenas entidades do subsetor empresarial do Estado, como as empresas públicas reclassificadas, nomeadamente a maioria dos hospitais, estão sujeitos à concorrência, e ainda as entidades do ensino superior que são serviços e fundos autónomos e fazem parte do subsetor público administrativo.

Tabela 7.38 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Surgimento de concorrência significativa]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	65	28,38%	44,22%	44,22%
Reduzida	26	11,35%	17,69%	61,90%
Razoável	47	20,52%	31,97%	93,88%
Elevada	7	3,06%	4,76%	98,64%
Muito elevada	2	0,87%	1,36%	100,00%
Total	147	64,19%	100,00%	
Sem opinião	82	35,81%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução dos preços praticados no mercado, conforme se pode analisar na Tabela 7.39, do total das entidades respondentes, e 1,22% (2 entidades) consideram que a previsão sobre a evolução dos preços praticados no mercado pode ser muito elevada; 9,15% (15 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada e 45,73% (68 entidades) consideram prever de forma razoável a evolução dos preços praticados no mercado.

Tabela 7.39 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Preços praticados no mercado]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	41	17,90%	25,00%	25,00%
Reduzida	31	13,54%	18,90%	43,90%
Razoável	75	32,75%	45,73%	89,63%
Elevada	15	6,55%	9,15%	98,78%
Muito elevada	2	0,87%	1,22%	100,00%
Total	164	71,62%	100,00%	
Sem opinião	65	28,38%		
Total	229	100,00%		

No que concerne à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução das normas de contabilidade do SNC-AP, conforme se verifica na Tabela 7.40, do total das entidades respondentes, 3,70% (7 entidades) consideram que a previsão sobre as normas de contabilidade pode ser muito elevada, 19,58% (37 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada e 45,50% (86 entidades) consideram prever de forma razoável.

Tabela 7.40 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Normas de contabilidade do SNC-AP]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	19	8,30%	10,05%	10,05%
Reduzida	40	17,47%	21,16%	31,22%
Razoável	86	37,55%	45,50%	76,72%
Elevada	37	16,16%	19,58%	96,30%
Muito elevada	7	3,06%	3,70%	100,00%
Total	189	82,53%	100,00%	
Sem opinião	40	17,47%		
Total	229	100,00%		

No que diz respeito à questão de como no decurso da atividade a entidade avalia a sua capacidade de prever a evolução da regulamentação do subsetor, conforme exposto na Tabela 7.41, do total das entidades respondentes, 3,33% (6 entidades) consideram que a previsão sobre a regulamentação do subsetor pode ser muito elevada, 22,22% (40 entidades) consideram que a previsão pode ser elevada, e 41,67% (75 entidades) consideram prever de forma razoável a evolução da regulamentação do subsetor.

Tabela 7.41 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Regulamentação do subsetor]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	21	9,17%	11,67%	11,67%
Reduzida	38	16,59%	21,11%	32,78%
Razoável	75	32,75%	41,67%	74,44%
Elevada	40	17,47%	22,22%	96,67%
Muito elevada	6	2,62%	3,33%	100,00%
Total	180	78,60%	100,00%	
Sem opinião	49	21,40%		
Total	229	100,00%		

No que diz respeito à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução da tecnologia utilizada na atividade (negócio), conforme se verifica na Tabela 7.42, do total das entidades respondentes, 4,48% (9 entidades) consideram que a previsão sobre a tecnologia utilizada na atividade pode ser muito elevada, 20,40% (41 entidades) consideram que pode ser elevada e 52,74% (106 entidades) consideram prever de forma razoável a evolução da tecnologia utilizada na atividade.

Tabela 7.42 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Tecnologia utilizada na atividade (negócio)]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	11	4,80%	5,47%	5,47%
Reduzida	34	14,85%	16,92%	22,39%
Razoável	106	46,29%	52,74%	75,12%
Elevada	41	17,90%	20,40%	95,52%
Muito elevada	9	3,93%	4,48%	100,00%
Total	201	87,77%	100,00%	
Sem opinião	28	12,23%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à questão no decurso da atividade como a entidade avalia a capacidade de prever a evolução das falhas técnicas na entidade, conforme se pode analisar na Tabela 7.43, do total das entidades respondentes, 1,01% (2 entidades) consideram que a previsão sobre a evolução das falhas técnicas na entidade pode ser muito elevada, 14,14% (28 entidades) consideram que a previsão sobre a evolução das falhas técnicas na entidade pode ser elevada, e 52,53% (104 entidades) consideram prever de forma razoável a evolução das falhas técnicas na entidade.

Tabela 7.43 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Falhas técnicas na entidade]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	11	4,80%	5,56%	5,56%
Reduzida	53	23,14%	26,77%	32,32%
Razoável	104	45,41%	52,53%	84,85%
Elevada	28	12,23%	14,14%	98,99%
Muito elevada	2	0,87%	1,01%	100,00%
Total	198	86,46%	100,00%	
Sem opinião	31	13,54%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à questão de como no decurso da atividade a entidade avalia a capacidade de prever a evolução dos erros relevantes dos funcionários, conforme demonstrado na Tabela 7.44, do total das entidades respondentes, 1,01% (2 entidades) consideram que a previsão sobre a evolução dos erros relevantes dos funcionários pode ser muito elevada, 16,67% (33 entidades) consideram que a

previsão sobre a evolução dos erros relevantes dos funcionários pode ser elevada, e 50% (99 entidades) consideram prever de forma razoável a evolução dos erros relevantes dos funcionários.

Tabela 7.44 - No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores: [Erros relevantes dos funcionários]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nula	6	2,62%	3,03%	3,03%
Reduzida	58	25,33%	29,29%	32,32%
Razoável	99	43,23%	50,00%	82,32%
Elevada	33	14,41%	16,67%	98,99%
Muito elevada	2	0,87%	1,01%	100,00%
Total	198	86,46%	100,00%	
Sem opinião	31	13,54%		
Total	229	100,00%		

Conforme referido no ponto 6.5.2.2, a variável incerteza foi dividida em 3 componentes decorrente da inspeção da matriz de componentes. A matriz de componentes revela que a componente 1 é constituída pelos seguintes itens: taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia; possibilidade de obter financiamento; surgimento de concorrência significativa e preços praticados no mercado. A componente 2 é constituída pelos seguintes itens: evolução anual das transferências do Orçamento do Estado; valor das receitas próprias; valor dos gastos operacionais; normas de contabilidade do SNC-AP; regulamentação do subsector e tecnologia utilizada na atividade (negócio). E a componente 3 é constituída pelas falhas técnicas na entidade e erros relevantes dos funcionários. Para cada uma das componentes estimou-se o Alfa de Chronback, percentagem da variância das componentes originais explicada e realizou-se o teste KMO e teste de Bartlett. Em todos os casos, o método para estimar os *missing values* foi o *Multiple imputation*. No caso da componente 1, o Alfa de Chronback é de 0,839, a componente explica 64,65% da variância das variáveis originais. O teste de KMO é de 0,668 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. Para a componente 2, o Alfa de Chronback é de 0,848 e a variância das variáveis originais explicada é de 68,7%. O teste de KMO é de 0,785 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. A componente 3 tem um Alfa de Chronback de 0,816, e explica 82,42% da variância das variáveis originais. O teste de KMO é de 0,500 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. As três componentes foram estimadas através do CATPCA, apresentando-se de seguida a análise descritiva das variáveis originais e de cada componente estimada.

Conforme se verifica na Tabela 7.45, a média da componente 1 varia entre 2,46 e 2,91, o que representa uma tendência razoável relativamente às questões observadas em que o valor máximo de 5 representa uma incerteza de previsão dos fatores muito elevada. A componente estimada apresenta uma média de 0 e desvio padrão de 1.

Tabela 7.45 - Estatística descritiva da estimação da componente 1 da variável incerteza

		Taxa Juro	Poss. obter financiamento	Surgimento concorrência significativa	Preços praticados mercado	Componente estimada 1
Média		2,55	2,91	2,06	2,46	0,00
Desvio padrão		1,05	1,06	0,90	0,90	1,00
Mediana		2,95	3,00	2,00	2,68	0,30
Mínimo		0,53	1,00	-0,01	1,00	-4,05
Máximo		5,00	5,00	5,00	5,00	1,33
Percentil	25	1,99	2,19	1,00	2,00	-0,42
	50	2,95	3,00	2,00	2,68	0,30
	75	3,00	3,99	3,00	3,00	0,70
N		229	229	229	229	229

Na Tabela 7.46, pode-se verificar que a capacidade da entidade prever os itens incluídos na componente 2 é em média de 3 (varia entre 2,83 e 3,39), o que indica uma capacidade razoável, o que vai ao encontro do descrito nas Tabelas anteriores. A componente estimada representa uma média de 0 e desvio padrão de 1.

Tabela 7.46 - Estatística descritiva da estimação da componente 2 da variável incerteza

		Evolução anual transf. OE	Valor RP	Valor ganhos operacionais	Normas contabilidade SNC-AP	Regulamentação subsetor	Tecnologia utilizada	Componente estimada 2
Média		3,01	3,39	3,38	2,84	2,83	2,99	0,00
Desvio padrão		1,07	0,87	0,71	0,90	0,93	0,85	1,00
Mediana		3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	-0,28
Mínimo		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	-3,29
Máximo		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	1,61
Percentis	25	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	2,82	-0,36
	50	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	-0,28
	75	4,00	4,00	4,0	3,02	3,05	3,16	0,58
N		229	229	229	229	229	229	229

Na Tabela 7.47, podemos verificar que, em média, a avaliação da entidade prever as falhas técnicas na entidade e os erros relevantes dos funcionários é razoável. Este facto também vai ao encontro do apresentado nas Tabelas anteriores. A componente estimada apresenta uma média de 0 e desvio padrão de 1.

Tabela 7.47 - Estatística descritiva da estimação da componente 3 da variável incerteza

	Falhas técnicas	Erros relevantes funcionários	Componente estimada 3
Média	2,79	2,83	0,00
Desvio padrão	0,75	0,74	1,00
Mediana	3,00	3,00	-0,30
Mínimo	1,00	1,00	-1,19
Máximo	5,00	5,00	2,24
Percentis	25	2,00	2,00
	50	3,00	3,00
	75	3,00	3,00
N	229	229	229

Uma vez que a Interconetividade pretende aferir a importância das relações entre a entidade e o ambiente institucional onde a entidade está inserida, foi avaliada a organização do subsetor onde a entidade atua.

No que se refere à caracterização do subsetor em que a entidade atua, conforme se pode verificar na Tabela 7.48, 5,16% (11 entidades) referem que é muito organizado, 34,74% (74 entidades) referem que é bastante organizado e 53,99% (115 entidades) referem que é razoavelmente organizado.

Tabela 7.48 - Como caracteriza o subsetor em que a sua entidade atua: [Subsetor]

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Nada organizado	1	0,44%	0,47%	0,47%
Pouco organizado	12	5,24%	5,63%	6,10%
Razoavelmente organizado	115	50,22%	53,99%	60,09%
Bastante organizado	74	32,31%	34,74%	94,84%
Muito organizado	11	4,80%	5,16%	100,00%
Total	213	93,01%	100,00%	
Sem opinião	16	6,99%		
Total	229	100,00%		

7.2.2.3 Análise descritiva das variáveis independentes do modelo das lógicas institucionais

Este terceiro estudo tem três componentes baseadas em doze questões do questionário, que são utilizadas para estimar três variáveis independentes do modelo e cuja análise descritiva se encontra apresentada nas Tabelas 7.49 a 7.60.

Conforme demonstrado na Tabela 7.49, 5,53% das entidades referem que concordam totalmente com o facto da imposição do SNC-AP ter sido oportuna para a entidade, enquanto 45,73% refere que apenas concorda com a afirmação.

Tabela 7.49 - A imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	13	5,68%	6,53%	6,53%
Discordo	37	16,16%	18,59%	25,13%
Indiferente	47	20,52%	23,62%	48,74%
Concordo	91	39,74%	45,73%	94,47%
Concordo Totalmente	11	4,80%	5,53%	100,00%
Total	199	86,90%	100,00%	
Sem opinião	30	13,10%		
Total	229	100,00%		

Na Tabela 7.50 verifica-se que 6,60% das entidades concordam com a afirmação de que o SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade, enquanto 56,57% referem que concordam.

Tabela 7.50 - A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	7	3,06%	3,54%	3,54%
Discordo	13	5,68%	6,57%	10,10%
Indiferente	54	23,58%	27,27%	37,37%
Concordo	112	48,91%	56,57%	93,94%
Concordo Totalmente	12	5,24%	6,06%	100,00%
Total	198	86,46%	100,00%	
Sem opinião	31	13,54%		
Total	229	100,00%		

Verifica-se na Tabela 7.51 que 6,25% das entidades concordam totalmente que a adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade e 51,04% concorda com a afirmação.

Tabela 7.51 - A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulada
Discordo Totalmente	8	3,49%	4,17%	4,17%
Discordo	19	8,30%	9,90%	14,06%
Indiferente	55	24,02%	28,65%	42,71%
Concordo	98	42,79%	51,04%	93,75%
Concordo Totalmente	12	5,24%	6,25%	100,00%
Total	192	83,84%	100,00%	
Sem opinião	37	16,16%		
Total	229	100,00%		

Pode-se verificar na Tabela 7.52 que 6,50% das entidades concordam totalmente que a adoção do SNC-AP pode melhorar a imagem e o prestígio da entidade e 51,50% das entidades concorda com a afirmação.

Tabela 7.52 - A adoção do SNC-AP pode melhorar a imagem e o prestígio da entidade

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulada
Discordo Totalmente	9	3,93%	4,50%	4,50%
Discordo	12	5,24%	6,00%	10,50%
Indiferente	63	27,51%	31,50%	42,00%
Concordo	103	44,98%	51,50%	93,50%
Concordo Totalmente	13	5,68%	6,50%	100,00%
Total	200	87,34%	100,00%	
Sem opinião	29	12,66%		
Total	229	100,00%		

No que se refere à qualidade da informação divulgada melhorar significativamente com a adoção do SNC-AP, conforme se pode verificar na Tabela 7.53, 13,13% das entidades concorda totalmente e 60,10% concorda com a afirmação.

Tabela 7.53 - A qualidade da informação financeira divulgada melhora significativamente com a adoção do SNC-AP

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulada
Discordo Totalmente	5	2,18%	2,53%	2,53%
Discordo	11	4,80%	5,56%	8,08%
Indiferente	37	16,16%	18,69%	26,77%
Concordo	119	51,97%	60,10%	86,87%

Concordo Totalmente	26	11,35%	13,13%	100,00%
Total	198	86,46%	100,00%	
Sem opinião	31	13,54%		
Total	229	100,00%		

Relativamente ao aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos e se a mesma tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de entidades, podemos verificar na Tabela 7.54 que, 21,65% das entidades concordam totalmente e 68,04% concordam com a afirmação.

Tabela 7.54¹⁰ - O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de Entidades

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	4	1,75%	2,06%	2,06%
Discordo	2	0,87%	1,03%	3,09%
Indiferente	14	6,11%	7,22%	10,31%
Concordo	132	57,64%	68,04%	78,35%
Concordo Totalmente	42	18,34%	21,65%	100,00%
Total	194	84,72%	100,00%	
Sem opinião	35	15,28%		
Total	229	100,00%		

Na Tabela 7.55, podemos verificar que 29,86% das entidades concordam totalmente que a atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão e 56,87% concordam com a afirmação.

Tabela 7.55 - A atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo	11	4,80%	5,21%	5,21%
Indiferente	17	7,42%	8,06%	13,27%
Concordo	120	52,40%	56,87%	70,14%
Concordo Totalmente	63	27,51%	29,86%	100,00%
Total	211	92,14%	100,00%	
Sem opinião	18	7,86%		
Total	229	100,00%		

¹⁰ Esta informação também se encontra disponível no ponto 7.2.2.2, mas para haver uma apresentação sistemática das variáveis independentes optamos por apresentar novamente a informação.

Por outro lado, verifica-se na Tabela 7.56, que 12,32% concordam totalmente que a atuação da entidade está mais focada na eficiência económica e que 60,66% concorda com a afirmação.

Tabela 7.56 - A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	3	1,31%	1,42%	1,42%
Discordo	24	10,48%	11,37%	12,80%
Indiferente	30	13,10%	14,22%	27,01%
Concordo	128	55,90%	60,66%	87,68%
Concordo Totalmente	26	11,35%	12,32%	100,00%
Total	211	92,14%	100,00%	
Sem opinião	18	7,86%		
Total	229	100,00%		

Na Tabela 7.57 constata-se que 24,30% das entidades concordam totalmente que a atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica e 59,81% concorda com a afirmação.

Tabela 7.57 - A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	1	0,44%	0,47%	0,47%
Discordo	14	6,11%	6,54%	7,01%
Indiferente	19	8,30%	8,88%	15,89%
Concordo	128	55,90%	59,81%	75,70%
Concordo Totalmente	52	22,71%	24,30%	100,00%
Total	214	93,45%	100,00%	
Sem opinião	15	6,55%		
Total	229	100,00%		

Conforme se pode verificar na Tabela 7.58, 3,16% das entidades concordam totalmente que a concorrência no subsector é elevada, enquanto 18,95% das entidades concordam com a afirmação. A baixa concorrência identificada pelas entidades pode estar associada ao facto de algumas entidades, como gabinetes ministeriais, direções gerais e outro tipo de serviços não estarem sujeitos à concorrência.

Tabela 7.58 - A concorrência no subsetor é elevada

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	28	12,23%	14,74%	14,74%
Discordo	43	18,78%	22,63%	37,37%
Indiferente	77	33,62%	40,53%	77,89%
Concordo	36	15,72%	18,95%	96,84%
Concordo Totalmente	6	2,62%	3,16%	100,00%
Total	190	82,97%	100,00%	
Sem opinião	39	17,03%		
Total	229	100,00%		

Na Tabela 7.59 verifica-se que 6,91% das entidades concorda totalmente que a entidade é competitiva nos serviços que presta, quanto 41,49% concorda que é competitiva.

Tabela 7.59 - A entidade é competitiva nos serviços que presta

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	8	3,49%	4,26%	4,26%
Discordo	16	6,99%	8,51%	12,77%
Indiferente	73	31,88%	38,83%	51,60%
Concordo	78	34,06%	41,49%	93,09%
Concordo Totalmente	13	5,68%	6,91%	100,00%
Total	188	82,10%	100,00%	
Sem opinião	41	17,90%		
Total	229	100,00%		

Pode-se verificar na Tabela 7.60 que 14,66% das entidades concorda totalmente que na sua entidade a avaliação de desempenho reflete-se na progressão da carreira dos trabalhadores, enquanto 46,07% apenas concorda que a avaliação de desempenho tem reflexo na progressão da carreira dos trabalhadores.

Tabela 7.60 - Na sua entidade a avaliação de desempenho reflete-se na progressão da carreira dos trabalhadores

	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulada
Discordo Totalmente	20	8,73%	10,47%	10,47%
Discordo	25	10,92%	13,09%	23,56%
Indiferente	30	13,10%	15,71%	39,27%

Concordo	88	38,43%	46,07%	85,34%
Concordo Totalmente	28	12,23%	14,66%	100,00%
Total	191	83,41%	100,00%	
Sem opinião	38	16,59%		
Total	229	100,00%		

Conforme referido no ponto 6.5.2.3 foram utilizadas as respostas a estas 12 questões para extrair componentes que revelam as lógicas institucionais presentes nas entidades. A análise do Alfa de Cronbach levou a que fosse excluída a última questão, o que melhorou o Alfa de Cronbach de 0,762 para 0,770. O PCA foi aplicado para as onze questões restantes. Os valores do KMO (0,765) e do teste de Bartlett ($p=0,000$) indicam que o PCA pode ser realizado. Foram identificadas três componentes principais que explicam 68,3% da variância cumulativa das variáveis originais. As componentes foram agrupadas da seguinte forma: questões 1 a 6 para a componente 1, as questões 7, 8 e 9 para a componente 2 e as questões 10 e 11 para a componente 3. As questões da primeira componente refletem uma lógica orientada para a aceitação das IPSAS, tendo sido denominada por lógica IPSAS (LIPSAS). A segunda componente reflete a opinião das entidades sobre a importância de prestar serviços públicos e ter eficiência económica, e que foi denominada por lógica Híbrida (LHib). A terceira componente revela as opiniões sobre o nível de competitividade do subsector a que pertencem as entidades, que se identifica com uma lógica de competitividade (LCmptv).

Para cada uma das componentes estimou-se o Alfa de Chronback, analisou-se a matriz das componentes que explicam a variância das componentes originais e realizou-se o teste KMO e teste de Bartlett. No caso da componente 1 (LIPSAS), o Alfa de Chronback é de 0,888, a componente explica 65,04% da variância das componentes originais. O teste de KMO é de 0,824 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. A análise descritiva das variáveis e da componente estimada da LIPSAS, encontra-se na Tabela 7.61.

Tabela 7.61 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LIPSAS

	Imposição oportuna	A adoção vai ao encontro dos objetivos	Proporciona ganhos eficiência	Melhorar imagem e prestígio	A qualidade da informação melhora significativamente	Aumento da aceitação internacional das IPSAS	Componente estimada LIPSAS
Média	3,25	3,55	3,45	3,50	3,76	4,06	0,00
Desvio padrão	1,03	0,85	0,91	0,88	0,84	0,72	0,98
Mediana	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	0,16
Mínimo	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	-3,96

Máximo		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	2,01
Percentis	25	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00	4,00	-0,44
	50	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	0,16
	75	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	0,52
N		199	198	192	200	198	194	173
Missing values		30	31	37	29	31	35	56

A média da componente estimada é zero, conforme esperado para uma componente estimada por PCA. Da média das componentes da Tabela 7.61 verifica-se que aquela que reflete um maior valor é o aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos e que tornou inevitável a adoção generalizada das normas como o SNC-AP, com uma média de 4,06. Com média de 3,76 segue-se a qualidade da informação financeira divulgada melhora significativamente com a adoção do SNC-AP. As restantes variáveis apresentam uma média entre 3,25 e 3,5.

Para a componente 2 (LHib), o Alfa de Chronback é de 0,712, a componente que explica 63,72% da variância das componentes originais. O teste de KMO é de 0,616 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. A análise descritiva das variáveis e da componente estimada da LHib encontra-se na Tabela 7.62.

Tabela 7.62 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LHib

	Atuação mais focada na prestação serviço ao cidadão	Atuação mais focada na eficiência económica	Atuação focada na prestação de serviços ao cidadão e eficiência económica	Componente estimada LHib	
Média	4,11	3,71	4,01	0,00	
Desvio padrão	0,76	0,88	0,80	0,99	
Mediana	4,00	4,00	4,00	0,03	
Mínimo	2,00	1,00	1,00	-3,44	
Máximo	5,00	5,00	5,00	2,37	
Percentis	25	4,00	3,00	4,00	-0,49
	50	4,00	4,00	4,00	0,03
	75	5,00	4,00	4,00	0,44
N	211	211	214	173	
Missing values	18	18	15	56	

Na Tabela 7.62 verifica-se que a média da componente estimada é zero, conforme esperado para uma componente estimada por PCA. A variável que representa uma média maior é aquela em que a atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão (média de 4,11, no

máximo de 5). Segue-se a variável em que a atuação da entidade está focada na prestação de serviços ao cidadão e eficiência económica, com uma média de 4,01, no máximo de 5.

Na componente 3 (LCmptv), o Alfa de Chronback é de 0,671, a componente explica 75,42% da variância das componentes originais. O teste de KMO é de 0,500 e a significância do teste de Bartlett é $p=0,000$. A análise descritiva das variáveis e da componente estimada da LCmptv encontra-se na Tabela 7.63.

Tabela 7.63 - Estatística descritiva das variáveis independentes e da componente LCmptv

	A concorrência no subsetor é elevada	A entidade é competitiva nos serviços que presta	Componente estimada LCmptv
Média	2,73	3,38	0,00
Desvio padrão	1,03	0,90	0,99
Mediana	3,00	3,00	0,00
Mínimo	1,00	1,00	-2,92
Máximo	5,00	5,00	3,11
Percentis	25	2,00	3,00
	50	3,00	3,00
	75	3,00	4,00
N	190	188	173
Missing values	39	41	56

Pode-se constatar na Tabela 7.63 que a média da componente estimada é zero, conforme esperado para uma componente estimada por PCA. A média mais alta das variáveis é aquela que se refere se a entidade é competitiva nos serviços que presta, representando uma média de 3,38 no máximo de 5. Apesar da média da concorrência do subsetor ser de 2,73, há uma tendência de os respondentes concordarem com as questões.

As estatísticas descritivas das variáveis independentes incluídas no modelo das lógicas institucionais são as que constam na Tabela 7.64 e 7.65.

Tabela 7.64 - Resumo da estatística descritiva das variáveis contínuas e ordinais que compõe o modelo das lógicas institucionais

	Logica IPSAS	Lógica Híbrida	Lógica de Competitividade	Qualificações académicas
Média	0,00	0,00	0,00	3,31
Desvio padrão	0,98	0,98	0,98	0,92
Mediana	0,07	0,04	0,00	3,00

Mínimo	-4,01	-3,21	-2,90	1,00
Máximo	2,14	2,75	3,24	6,00

Podemos concluir da Tabela 7.64 que a média das habilitações literárias dos respondentes situa-se entre licenciatura (3) e pós-graduação/MBA (4).

Tabela 7.65 - Resumo da estatística descritiva das variáveis dummy que compõe o modelo das lógicas institucionais

	Elaboração de demonstrações financeiras anteriores	Pertence a um grupo público	Serviços integrados	Serviços e fundos autónomos	Administração local
Sim	198 (86,50%)	74 (32,30%)	28 (12,20%)	51 (22,30%)	124(54,10%)
Não	31 (31,50%)	155 (67,70%)	201(87,80%)	178 (77,70%)	105 (45,90%)

7.2.3 Análise descritiva das restantes questões incluídas no questionário

No âmbito do questionário aplicado, as entidades foram inquiridas sobre as alterações esperadas nas demonstrações financeiras, resultantes da adoção do SNC-AP (ativos, passivos, património e resultados).

Conforme se pode verificar nas Tabelas 7.66 a 7.72, a maioria das entidades refere que não tem opinião sobre a alteração ou não dos elementos das demonstrações financeiras (ativos, passivos, património e resultados): 47,6% (109 entidades) no caso dos ativos, 47,6% (109 entidades) para os passivos, 45% (103 entidades) para o património e 52% (119 entidades) para os resultados, o que significa que, à data do questionário, as entidades ainda não tinham concluído a avaliação do impacto da mudança.

Conforme Tabela 7.66, apenas 6,6% (15 entidades) consideram que os ativos aumentam significativamente e 1,3% (3 entidades) consideram que os ativos reduzem significativamente.

Tabela 7.66 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Ativos]

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Sem opinião	109	47,6%	47,6%
Reduzem significativamente	3	1,3%	48,9%
Reduzem Ligeiramente	28	12,2%	61,1%
Não se alteram	45	19,7%	80,8%

Aumentam ligeiramente	29	12,7%	93,4%
Aumentam significativamente	15	6,6%	100%
Total	229	100%	

No que se refere aos passivos, conforme demonstrado na Tabela 7.67 3,5% (8 entidades) consideram que os passivos aumentam significativamente e 4,4% (10 entidades) consideram que os passivos reduzem significativamente.

Tabela 7.67 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Passivos]

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Sem opinião	109	47,60%	47,60%
Reduzem significativamente	10	4,40%	52%
Reduzem ligeiramente	14	6,10%	58,10%
Não se alteram	63	27,50%	85,60%
Aumentam ligeiramente	25	10,90%	96,50%
Aumentam significativamente	8	3,50%	100%
Total	229	100%	

No que respeita à alteração do património nas demonstrações financeiras da entidade, conforme se pode verificar na Tabela 7.68, 10% (23 entidades) consideram que o património aumenta significativamente e 1,3% (3 entidades) consideram que o património reduz significativamente.

Tabela 7.68 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Património]

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Sem opinião	103	45%	45%
Reduzem significativamente	3	1,30%	46,30%
Reduzem ligeiramente	18	7,90%	54,10%
Não se alteram	47	20,50%	74,70%
Aumentam ligeiramente	35	15,30%	90%
Aumentam significativamente	23	10%	100%
Total	229	100%	

Na Tabela 7.69, podemos analisar, quanto à alteração dos resultados, 2,2% (5 entidades) consideram que os resultados aumentam significativamente e 0,9% (2 entidades) consideram que os resultados reduzem significativamente.

Tabela 7.69 - Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade [Resultados]

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Sem opinião	119	52%	52%
Reduzem significativamente	2	0,90%	52,80%
Reduzem ligeiramente	17	7,40%	60,30%
Não se alteram	56	24,50%	84,70%
Aumentam ligeiramente	30	13,10%	97,80%
Aumentam significativamente	5	2,20%	100%
Total	229	100%	

Na Tabela 7.70, podemos verificar que do total das 229 entidades respondentes, 91,70% (210 entidades) têm as suas demonstrações financeiras auditadas, sendo que apenas 8,30% (19 entidades) não têm as suas demonstrações financeiras auditadas. Isto significa que grande parte das entidades podem ter pressões normativas associadas à presença de auditores durante o processo de conversão para o SNC-AP.

Tabela 7.70 - As demonstrações financeiras da entidade são auditadas

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não	19	8,30%	8,30%
Sim	210	91,70%	100%
Total	229	100%	

Conforme se constata na Tabela 7.71, 57,2% (131 entidades) não usufruiu de apoio técnico institucional na implementação do SNC-AP. Apenas 42,8% (98 entidades) tiveram acompanhamento técnico institucional.

Tabela 7.71 - A entidade tem usufruído de apoio técnico institucional na implementação do SNC-AP

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não	131	57,20%	57,20%
Sim	98	42,80%	100,00%
Total	229	100,00%	

Das 98 entidades que usufruíram de apoio técnico institucional, conforme Tabela 7.72, verificamos que 49% (48 entidades) consideraram que o apoio se traduziu, em primeiro lugar, na possibilidade de contratar mais recursos humanos para o setor/departamento de contabilidade e, em

segundo lugar, em dispor de um consultor a tempo inteiro na entidade na fase de transição 34,7%, (34 entidades). Recursos humanos formados em SNC-AP e o apoio de consultores indiciam, também, a presença de influências normativas no processo de conversão. Em terceiro lugar, 14,3% (14 entidades) responderam que uma vantagem foi a obtenção de orientações mais precisas da DGO/DGAL/outras entidades, e por último, 2% (2 entidades) referem como vantagem a disponibilização de um contabilista certificado.

Tabela 7.72 - Se seleccionou a opção "Sim" na questão anterior que tipo de apoio obteve

	Frequência	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Possibilidade de contratar mais recursos humanos para o setor/departamento de contabilidade	48	49,00%	49,00%
Dispor de um consultor a tempo inteiro na entidade na fase de transição	34	34,70%	83,70%
Orientação mais precisa da DGO/DGAL/outras entidades	14	14,30%	98,00%
Dispor de um contabilista certificado	2	2,00%	100,00%
Total	98	100%	

7.3 Análise bivariada

Na análise bivariada vamos analisar a correlação entre as variáveis usadas nos modelos definidos anteriormente: o modelo das pressões institucionais, o modelo de Oliver (1991) e o modelo das lógicas institucionais.

7.3.1 Modelo das pressões institucionais

Na Tabela 7.73 apresentamos a correlação entre a variável dependente e as variáveis independentes do modelo das pressões institucionais.

Tabela 7.73 - Matriz de correlação das variáveis do modelo das pressões institucionais

	PREP	GR	DR	OPORT	HA	MIM
PREP	1					
GR	0,086 ^s	1				
DR	0,051 ^p	0,143 ^{*s}	1			
OPORT	0,120 ^p	0,052 ^s	-0,001 ^p	1		
HA	0,168 ^{*p}	-0,061 ^s	0,055 ^p	-0,084 ^p	1	
MIM	0,153 ^{*p}	0,014 ^s	-0,004 ^p	0,053 ^p	0,080 ^p	1

^p=pearson, ^s=spearman

* Correlação significativa a um nível de 0,05

Foi estimada a correlação de *Pearson* para as variáveis contínuas e a correlação de *Spearman* para a variável *dummy*. Nesta análise de correlação, concluímos que a maioria das variáveis independentes não estão correlacionadas, havendo, contudo, uma correlação entre a variável DR e GR que é estatisticamente significativa, mas cujo coeficiente de correlação é muito baixo. Assim, podemos concluir que não existe multicolinearidade entre as variáveis independentes¹¹. Na análise verificamos que existem correlações positivas entre o grau de preparação das entidades e as variáveis habilitações académicas na área de contabilidade ou áreas afins (HA) e mimetismo (MIM). Tal leva-nos a concluir que quanto maior o nível de habilitações académicas, maior a preparação das entidades, assim como quanto maior a imitação de práticas das entidades do mesmo subsetor, maior a preparação.

¹¹ Verifica-se que é cumprido este requisito da Regressão Linear Múltipla (RLM).

7.3.2 Modelo de Oliver (1991)

Na Tabela 7.74 apresentamos a correlação da variável dependente e das variáveis independentes para o modelo de Oliver (1991).

Para todas as variáveis foi estimada a correlação de *Pearson* uma vez que todas as variáveis são contínuas.

Tabela 7.74 - Matriz de correlação das variáveis do modelo de Oliver (1991)

	PREP	LEG	EFI	MULCONST	DEP	CONSIST	CONSTR	CONTRL	DIF	INC1	INC2	INC3	INTERC
PREP	1												
LEG	0,177*	1											
EFI	0,055	-0,034	1										
MULCONST	-0,118*	-0,166*	-0,421**	1									
DEP	0,047	0,230*	-0,058	0,025	1								
CONSIST	0,132*	0,103*	0,710*	-0,505*	0,003	1							
CONSTR	0,082*	-0,008	0,305*	-0,201*	0,011	0,296*	1						
CONTRL	0,095*	0,007	0,431*	-0,342*	-0,073*	0,420*	0,138*	1					
DIF	0,054	0,075*	0,447*	-0,354*	-0,019	0,543*	0,301*	0,130*	1				
INC1	-0,007	0,018	-0,033	-0,034	-0,159*	-0,016	0,004	0,019	-0,053	1			
INC2	-0,083*	-0,165*	-0,076*	0,271*	-0,160*	-0,220*	-0,023	-0,154*	-0,247*	0,260*	1		
INC3	-0,120*	-0,098*	0,133*	-0,027	-0,099*	0,069*	0,216*	0,081*	0,007	0,238*	0,386*	1	
INTERC	0,138*	0,137*	0,025	-0,241*	0,159*	0,107*	-0,140*	0,032	0,021	-0,107*	-0,357*	-0,211*	1

* Correlação significativa a um nível de 0,05

** Correlação significativa a um nível de 0,01

Na análise da Tabela 7.74, podemos verificar que a maioria das variáveis independentes estão correlacionadas, umas de forma positiva e outras de forma negativa, embora os coeficientes de correlação sejam baixos.

A variável legitimidade está relacionada positivamente com a variável PREP para um $p < 0,01$, o que indica que as entidades públicas ao identificarem ganhos de legitimidade da adoção do SNC-AP, maior o grau de preparação.

O coeficiente de correlação positivo da variável eficiência com a variável PREP é estatisticamente significativo para um $p < 0,05$, assim quanto maior os ganhos de eficiência com a adoção do SNC-AP, maior o grau de preparação. As variáveis consistência, constrangimento, controlo, e interconetividade são estatisticamente significativas para um $p < 0,01$. Estas variáveis apresentam coeficientes de correlação positivos, o que revela que se relacionam com o grau de preparação de forma positiva. Neste sentido, as entidades ao compreenderem a utilidade da mudança para os SNC-AP e as vantagens que o mesmo proporciona, ao perceberem que o SNC-AP permite uma melhor e maior autonomia da tomada de decisões (que o seu grau de autonomia não está ameaçado), maior eficácia dos sistemas de *enforcement* e maior coesão nos setores resulta em níveis de preparação maiores. No entanto, a multiplicidade de constituintes e as duas componentes de incerteza apresentam coeficientes de correlação negativos estatisticamente significativos para um $p < 0,01$, o que evidencia uma relação inversa com o grau de preparação. Isto significa que, o grau de preparação correlaciona-se negativamente com a multiplicidade dos constituintes e a incerteza, considerando que podem existir divergências de opiniões entre os constituintes quanto à adoção e preparação do SNC-AP e consequentemente a aquiescência às pressões ser menor. Acresce ainda o facto das entidades ao perceberem maiores graus de incerteza no seu ambiente institucional serem propensas a um menor grau de preparação.

7.3.3 Modelo das Lógicas Institucionais

Na Tabela 7.75 apresentamos a correlação de *Pearson* entre as variáveis dependente e independentes do modelo das lógicas institucionais.

Tabela 7.75 - Matriz de correlação das variáveis do modelo das Lógicas Institucionais

	PREP	LIPSAS	LHib	LComptv	DF	GR	HA	SI	SFA	AL
PREP	1									
LIPSAS	,132*	1								
LHib	,159*	0,000	1							
LComptv	-0,045	0,000	0,000	1						
DF	,130*	,242**	-0,090	-0,065	1					
GR	0,109	0,099	0,073	0,073	-0,081	1				
HA	,259**	0,026	0,013	0,029	0,007	0,004	1			
SI	-0,111	-0,034	-0,112	-0,039	0,031	-0,030	0,021	1		
SFA	,173**	0,078	0,034	,166*	0,120	,214**	,198**	-,200**	1	
AL	-,139*	0,083	0,041	-,237**	,174**	-,170**	-,237**	-,406**	-,582**	1

*.Correlação significativa a um nível de 0,05

** .Correlação significativa a um nível de 0,01

O coeficiente de correlação das variáveis LIPSAS, LHib, DF e AL com a variável PREP é estatisticamente significativo para um $p < 0,05$. Estas variáveis, exceto para a AL apresentam coeficientes de correlação positivos, o que revela que se relacionam com o grau de preparação de forma positiva. O que já não acontece para a AL em que a sua relação com a variável PREP se relaciona de forma negativa. A correlação positiva da LIPSAS indicia que as entidades que aceitam as vantagens das IPSAS, os seus objetivos e motivações têm maiores níveis de preparação. O mesmo acontece com as entidades que combinam a lógica burocrática com a lógica da NPM. Também se verifica que as entidades que já elaboravam demonstrações financeiras na altura do POCP também se encontram mais preparadas do que as entidades que não elaboravam. O coeficiente das variáveis SFA e HA é estatisticamente significativo para um $p < 0,01$, e apresenta um coeficiente de correlação positivo, o que evidencia uma relação positiva, com o grau de preparação. Assim, pertencer ao subsector dos SFA relaciona-se de forma positiva com o grau de preparação. Acresce ainda o facto, de quanto maior o nível de escolaridade do responsável da preparação pela implementação do SNC-AP, maior o grau de preparação das entidades públicas.

7.4 Análise multivariada

Nesta secção vamos analisar os resultados obtidos para os modelos apresentados anteriormente: o modelo das pressões institucionais, o modelo de Oliver (1991) e o modelo das lógicas institucionais.

7.4.1 Modelo das pressões institucionais

Com o objetivo de analisar quais as pressões institucionais que explicam o grau de preparação para adotar o SNC-AP evidenciado pelas entidades, foi estimado um modelo de regressão linear múltipla. Conforme referido anteriormente, para as pressões coercivas consideramos três variáveis: dependência de recursos (DR), grupo público (GR), e a opinião da entidade quanto à oportunidade de imposição do SNC-AP (OPORT). As pressões normativas foram analisadas quanto às habilitações académicas (HA) e a variável mimetismo (MIM) que trata em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela entidade são influenciadas pelas práticas contabilísticas de outras entidades, nomeadamente do mesmo subsector. Os resultados da estimação do modelo de regressão são apresentados na Tabela 7.76.

Tabela 7.76 - Resultados da regressão linear múltipla – Modelo das pressões institucionais

Variável	Coefficiente	Std Error	Sig
GR	0,106	0,139	0,107
DR	0,028	0,002	0,671
OPORT	0,115	0,067	0,076
HA	0,169	0,042	0,010
MIM	0,132	0,065	0,042
R ² = 7,74%	Sig.=0,004	R ² ajustado =5,4%	

Podemos verificar na Tabela 7.76, que o modelo apresenta um $p < 0,01$, e que explica 7,74% da variância da variável dependente a partir das variáveis independentes incluídas no modelo, o que significa que o modelo se encontra ajustado ¹².

No que se refere às variáveis independentes, verificamos que temos duas variáveis significativas com um $p < 0,05$ (HA, $p = 0,010$ e MIM, $p = 0,042$) e uma variável com um $p < 0,1$ (OPORT, $p = 0,076$). Os seus coeficientes apresentam um sinal positivo. Assim, podemos concluir que o grau de

¹² Foram cumpridos todos os pressupostos da RLM, verificada a normalidade dos resíduos, e analisada a heterocedasticidade. Verificamos que o *Variance Inflation Factor* (VIF) é inferior a 10 e que a tolerância é superior a 0,1 pelo que se depreende que não existe multicolinearidade.

preparação das entidades para adotar o SNC-AP é influenciado positivamente pelas habilitações académicas dos profissionais das entidades e pelas práticas de mimetismo dessas entidades.

Os resultados confirmam que o grau académico dos profissionais influencia a preparação das entidades, o que indicia a maior permeabilidade destes profissionais a pressões normativas. Níveis de educação mais elevados estão associados a maiores níveis de conhecimento, nomeadamente ao nível da contabilidade do acréscimo, o que é consistente com a ideia de que profissionais mais qualificados são mais recetivos às normas internacionais de contabilidade pública (Adam *et al.*, 2019; Christensen & Parker, 2010). No nosso estudo, estas características contribuem para um maior nível de preparação das entidades para adotar o SNC-AP.

A importância de comportamentos miméticos na preparação mostra que as entidades públicas que estão atentas às práticas do seu setor organizacional apresentam maior preparação para adotar o SNC-AP. Guerreiro *et al.* (2012a), também concluíram que referem que os comportamentos miméticos influenciaram o grau de preparação das empresas portuguesas para adotar o SNC, em 2010. Os autores referem que o ambiente de incerteza encorajou as organizações a imitarem o seus pares percebidos como bem-sucedidos ou influentes. A influência dos comportamentos miméticos nos níveis de preparação mostra a importância de as empresas imitarem os procedimentos contabilísticos de outras que parecem ser mais legítimas e que essas práticas de imitação se refletem em melhores níveis de preparação para adotar o SNC-AP. Estes resultados confirmam os resultados de um vasto leque de estudos que referem a importância das pressões miméticas nas práticas contabilísticas das entidades públicas (Adhikari *et al.*, 2013; Rincon-Soto & Gomez-Villegas, 2020; Baker & Rennie, 2006; Brusca *et al.*, 2016; Jones & Caruana, 2015; Jorge *et al.*, 2019; Latif, Mahmood, San, Said e Bakhsh, 2020).

A concordância com a oportunidade da implementação do SNC-AP também explica, com um nível de significância estatística menor (10%), o grau de preparação das entidades públicas, o que indicia que há maiores níveis de preparação quando a adoção do SNC-AP não é percebida como uma imposição. Ou seja, a percepção da adoção do SNC-AP como uma imposição prejudica os níveis de preparação das entidades públicas para adotar o novo normativo, havendo uma maior recetividade ao mesmo quando este é considerado oportuno e consistente com os objetivos das entidades.

As pressões coercivas através das entidades-mãe não explicam um maior nível de preparação, ao contrário do estudo de Guerreiro *et al.* (2012a) em que se verifica uma influência positiva sobre o grau de preparação associado à participação da entidade-mãe nas decisões sobre o processo de conversão. A entidade-mãe tem influência e, por vezes, determina orientações e normas para as

entidades controladas (Grossi *et al.*, 2009). Contudo, e apesar de no setor público o processo ser idêntico, não constatamos que a entidade-mãe constitua uma pressão coerciva que influencie o grau de preparação.

A dependência de recursos da entidade, enquanto pressão coerciva, também não explica o nível de preparação. Verifica-se o inverso do que refere Gomes *et al.* (2015), Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) e Cohen e Karatzimas (2018), pois os autores consideram que a dependência de recursos consiste num mecanismo coercivo, especialmente no setor público, que influencia as práticas contabilísticas das entidades públicas. Apesar das entidades públicas em Portugal dependerem, na maioria, dos recursos do Estado, ou de outras entidades estatais, não se verifica a influência deste tipo de pressão na preparação das entidades, e que pode ser explicado pelo facto de não existirem penalizações nem qualquer *enforcement* do SNC-AP, na medida em que as entidades não deixam de obter recursos do Estado em caso de incumprimento. O D.L. n.º 192/2015, de 11 de setembro, que estabeleceu o SNC-AP, ao contrário do SNC, não prevê coimas por não cumprimento.

Assim, os resultados permitem confirmar as hipóteses definidas, exceto quanto à dependência de recursos e à influência da entidade-mãe nas entidades controladas.

7.4.2 Modelo da Oliver (1991)

Na análise do modelo da Oliver (1991) foram consideradas as seguintes variáveis: a Legitimidade (LEG) que é medida pelo volume de despesa executada; a Eficiência (EFI) que pretende medir se a adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade; a Multiplicidade dos constituintes (MULCONST) que pretende analisar quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da informação financeira face à adoção do SNC-AP; a Dependência (DEP) que é medida pela percentagem de receitas próprias, a Consistência (CONSIST) que pretende aferir se a adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade; o Constrangimento (CONSTR) no que se refere ao maior ou menor julgamento profissional associado à adoção do SNC-AP comparativamente com o normativo anterior, no que respeita à aplicação de normas de contabilidade; o Controlo (CONTRL) quanto à expectativa do funcionamento dos sistemas de fiscalização; a Difusão (DIF), quanto à adoção das normas IPSAS a nível internacional; a Incerteza (INC), nomeadamente quanto à capacidade de entidade prever evolução das transferências do Orçamento de Estado, valor das receitas próprias, valor dos gastos operacionais, possibilidade de obter financiamento, surgimento de concorrência significativa, preços praticados no mercado, normas de contabilidade, Regulamentação do subsector, tecnologia utilizada na atividade, falhas técnicas na entidade e erros relevantes dos

funcionários. Por fim, a Interconetividade (INTERC) que pretende aferir quanto à coesão do subsetor onde a entidade está inserida.

Como já referido, a variável Incerteza (INC) foi dividida em três componentes, sendo a componente 1 constituída pelos seguintes itens: Taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia; Possibilidade de obter financiamento; Surgimento de concorrência significativa e Preços praticados no mercado. A componente 2 constituída pelos seguintes itens: Evolução anual das transferências do Orçamento do Estado; Valor das receitas próprias; Valor dos gastos operacionais; Normas de contabilidade do SNC-AP; Regulamentação do subsetor e Tecnologia utilizada na atividade (negócio) e a componente 3 pelas Falhas técnicas na entidade e Erros relevantes dos funcionários.

No modelo de regressão, e de forma a eliminar os casos *outliers*, iniciou-se a análise dos valores standardizados que indicou 6 casos *outliers* ($Z > 3,29$). Assim estimou-se o modelo com esses seis casos (modelo 2.1), e sem esses seis casos (modelo 2.2). Isso permitiu-nos avaliar as diferenças nos resultados globais.

Na Tabela 7.77 apresentamos o resumo dos dois modelos.

Tabela 7.77 - Modelo de Regressão linear múltipla do modelo de Oliver – com e sem outliers

Variável	Modelo 2.1			Modelo 2.2		
	Coefficiente	Std. Error	Sig.	Coefficiente	Std. Error	Sig.
LEG	0,054	0,041	0,160	0,151	0,000	0,000
EFI	-0,048	0,042	0,244	-0,047	0,045	0,252
MULCONST	0,036	0,033	0,276	-0,031	0,034	0,365
DEP	0,031	0,028	0,275	-0,017	0,001	0,555
CONSTIT	0,071	0,043	0,099	0,086	0,053	0,050
CONSTR	0,092	0,035	0,009	0,113	0,041	0,000
CONTRL	0,116	0,032	0,000	0,074	0,039	0,020
DIF	0,004	0,037	0,925	-0,024	0,047	0,475
INC 1	0,167	0,030	0,000	0,068	0,034	0,045
INC 2	0,071	0,033	0,033	0,022	0,290	0,448
INC 3	0,050	0,029	0,088	-0,152	0,031	0,000
INTERC	0,106	0,031	0,001	0,119	0,044	0,000
	R ² =5,9% Sig. 0,000			R ² =8,6% Sig. 0,000		
	R ² ajustado=5,0%			R ² ajustado=7,7%		

Ambos os modelos apresentam um $p < 0,01$, sendo que o modelo com os casos *outliers*, apresenta um R^2 de 5,9% e sem os casos *outliers* um R^2 de 8,6%, o que indica que as variáveis independentes explicam 5,9% e 8,6%, da variável PREP, respetivamente, o que significa que os modelos se encontram ajustados ¹³.

No modelo 2.1, conforme a Tabela 7.77, temos como variáveis significativas o constrangimento, o controlo, as componentes 1 e 2 da incerteza e a interconetividade. Também se verifica que todas as variáveis têm sinal positivo o que significa que variam no mesmo sentido da variável PREP. No modelo 2.2, temos a acrescentar como variáveis significativas a legitimidade, a consistência, e a terceira componente da incerteza, deixando, todavia, de ser significativa a segunda componente. Todas as variáveis têm sinal positivo, ou seja, variam no mesmo sentido da variável PREP.

Quanto à primeira variável do modelo 2.1 (constrangimento), que também é estatisticamente significativa no modelo 2.2, podemos referir que o grau de preparação é influenciado pela autonomia e pelo poder de decisão das entidades. Segundo Oliver (1991), é importante a discrição organizacional e a autonomia da tomada de decisão nas relações organizacionais. A resistência das entidades irá variar com a perda de autonomia associadas às pressões institucionais. Espera-se que as entidades concordem com as pressões que não restrinjam as decisões organizacionais, permitindo-lhes manter autonomia e poder de decisão. Relativamente às normas internacionais, estas são conotadas com maior transparência, com melhoria na tomada de decisões, proporcionando maior autonomia às entidades (Bellanca & Vandernoot, 2014). Além disso, as mudanças organizacionais impulsionadas pela adoção das normas internacionais desencadeiam maior responsabilidade das entidades nos processos de decisão e representam maior autonomia (Chow & Pontoppidan, 2019). Os nossos resultados corroboram estes argumentos dado que verificamos que quanto maior o grau de julgamento profissional atribuído ao SNC-AP, maior a preparação das entidades. Assim, podemos referir que o grau de preparação é maior, quanto menor o grau de constrangimento associado ao SNC-AP.

Relativamente à segunda variável independente (controlo) estatisticamente significativa do modelo 2.1, também estatisticamente significativa no modelo 2.2, verificamos que quanto mais as entidades esperam que os sistemas de fiscalização funcionem, maior o grau de preparação. O controlo legal exercido pelas pressões institucionais através da coerção legal constituem uma forma de imposição para cumprimento das normas (DiMaggio & Powell, 1983). Quando a força de lei ou de

¹³ Foram cumpridos todos os pressupostos da RLM, verificada a normalidade dos resíduos, analisada a heterocedasticidade.

mandato governamental reforça as expectativas organizacionais, as entidades ficam mais conscientes dos interesses públicos e têm menos probabilidade de responder de forma desafiadora. “A aquiescência atende melhor aos interesses da organização quando a coerção legal é alta, ou seja quando as consequências da não conformidade são altamente punitivas e estritamente aplicadas” (Oliver, 1991, p. 168). Desta forma, podemos referir que os mecanismos de *enforcement* constituem um fator essencial no processo de conversão para as normas internacionais (Silva, Jorge & Rodrigues, 2020). A adoção ou imposição das IPSAS não é apenas impulsionada pelos ganhos de eficiência e pela necessidade de obter legitimidade, sendo que o ambiente legal e político têm poder de *enforcement* na adoção das IPSAS (Doorgakunt *et al.*, 2021). Em Portugal, em que o SNC-AP tornou-se obrigatório, os sistemas de *enforcement* percecionados pelas entidades aquando da adoção deste normativo e a sua eficácia influenciam positivamente a resposta às pressões institucionais e o grau de preparação destas entidades.

A variável incerteza para a componente 1 (constituída pelos seguintes itens: taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia; possibilidade de obter financiamento; surgimento de concorrência significativa e preços praticados no mercado), que reflete, em certa medida, a incerteza do contexto económico da entidade, é estatisticamente significativa em ambos os modelos. A componente 2 (é constituída pelos seguintes itens: evolução anual das transferências do Orçamento do Estado; valor das receitas próprias; valor dos gastos operacionais; normas de contabilidade do SNC-AP; regulamentação do subsetor e tecnologia utilizada na atividade) estimada para a incerteza, que reflete ao nível de incerteza de fatores que influenciam o desempenho orçamental da entidade, da sua regulamentação e tecnologia utilizada, é estatisticamente significativa no modelo 2.1 (não o sendo no modelo 2.2). No modelo 2.2, a variável incerteza é significativa para a componente 3, com um coeficiente negativo, a qual reflete incertezas ao nível de falhas da entidade e dos seus funcionários. Com efeito, a incerteza no contexto ambiental e em que a entidade opera pode ser determinante na resposta das organizações às influências institucionais. Quando o contexto ambiental é altamente incerto e imprevisível, as organizações farão um esforço para reestabelecer o controlo sobre os resultados organizacionais futuros (exemplo: taxa de financiamento do mercado, possibilidade de obtenção de financiamento e concorrência). Ou seja, as estratégias da aquiescência e compromisso são mais prováveis quando a incerteza ambiental é alta (Oliver, 1991). Com efeito, constatamos que quando a incerteza é elevada, ao nível do contexto económico, do desempenho orçamental e da concorrência, as entidades apresentam maiores níveis de preparação, refletindo uma maior aquiescência às pressões institucionais (Amiri & Hamza, 2020). No que se refere à componente 2

quanto maior a incerteza ao nível das normas internacionais de contabilidade e da evolução dos sistemas de informação, maior a aquiescência às pressões institucionais, pois a ausência de práticas bem definidas influencia o grau de incerteza (Goodrick & Salancik, 1996). Outros aspetos importantes que irão afetar a estabilidade das entidades e, conseqüentemente, o nível de incerteza, são as transferências do Orçamento de Estado, as receitas próprias e ainda o valor dos gastos operacionais. No que se refere às receitas próprias as entidades públicas poderão no seu modelo de gestão imitar práticas existentes ou então imitar as práticas de gestão de outras entidades mais bem-sucedidas do setor para aumentar as receitas próprias (Adhikari *et al.*, 2013; Tolofari, 2005; Yapa & Ukwatte, 2015). O sinal negativo do coeficiente da componente 3, evidencia que as entidades com menor incerteza ao nível das falhas da entidade e dos seus funcionários apresentam uma preparação maior para adotar o SNC-AP, o que reflete que estas condições internas favorecem o processo de preparação para adotar o SNC-AP.

A variável interconetividade também é significativa, quer no modelo 2.1 quer no modelo 2.2, o que indicia, que quanto mais organizado está o subsector, maior o grau de preparação. Ambientes altamente interconectados, ou seja setores coesos, fornecem canais relacionais por meio dos quais as normas institucionais podem ser difundidas, o que leva a uma coordenação do ambiente institucional e a mais consenso sobre as normas (Oliver, 1991). Altos graus de interconexão facilitam a aquiescência organizacional às pressões institucionais (Meyer & Rowan, 1977). Isto é consistente com os argumentos de DiMaggio e Powell (1983), que consideram que altos níveis de estruturação e interconetividade num determinado ambiente institucional promovem a conformidade institucional. Assim, a coesão dos subsectores conduz a um maior nível de preparação, dado que as práticas miméticas e os comportamentos das entidades acabam por se reforçar. Este facto acontece em vários subsectores da administração pública, que até mesmo antes da adoção do SNC-AP, já adotavam a contabilidade do acréscimo nos planos setoriais, como é o caso do setor da educação (Marques, 2018). O mesmo sucedeu nas entidades da saúde, que já adotavam o SNC antes do SNC-AP, existindo uma aproximação às normas internacionais (Nunes *et al.*, 2017). Na administração local, a coesão e adesão ao plano setorial (POCAL) ocorreu na totalidade dos municípios (Fernandes *et al.*, 2020). Assim, a interconetividade das entidades ao nível do setor revela-se um fator importante na explicação de maiores níveis de preparação para adotar o SNC-AP.

No modelo 2.2 encontramos como significativa a variável legitimidade. Assim, as entidades que têm maiores preocupações de legitimidade decorrentes da sua maior dimensão, exibem uma maior preparação para adotar o SNC-AP. A adoção das normas internacionais é explicável em grande

parte pela legitimidade que conferem (Lande, 2005). Brusca *et al.* (2013) referem que as organizações supranacionais (e.g., UE, ONU) reforçam a importância da legitimidade conferida pelas IPSAS quando os governos nacionais adotam estas normas. Além disso, a aproximação das IPSAS às IFRS tem sido também uma força motriz deste processo de harmonização, aumentando a credibilidade das IPSAS. De acordo com Oliver (1991), quando uma organização prevê que a conformidade com o ambiente institucional aumenta a aptidão social ou económica, a aquiescência é a resposta mais provável às pressões institucionais. Por outro lado, quando a legitimidade ou ganho económico é baixo, as organizações tendem a comprometer os requisitos da conformidade e a desafiar requisitos institucionais. Os resultados do modelo 2.2 corroboram estes argumentos, evidenciando uma relação positiva entre as entidades com maiores preocupações de legitimidade e o grau de preparação para adotar o SNC-AP, o que vai ao encontro da hipótese formulada.

Ainda no modelo 2.2 verifica-se que quanto maior a consistência entre os objetivos do SNC-AP e os objetivos internos da entidade, maior o grau de preparação. Neste sentido, as organizações estão mais dispostas a concordar com as pressões externas quando essas pressões ou expectativas são compatíveis com os objetivos internos da organização (Oliver, 1991). Desta forma, se as entidades verificarem que as normas internacionais têm vantagens associadas, como a transparência, *accountability* e uma melhor base para a tomada de decisão (Brusca *et al.*, 2013; Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2020), podem considerar que estas vão ao encontro dos objetivos da entidade e, assim, estarem mais dispostas a concordar com as pressões institucionais evidenciando um maior grau de preparação. Sendo a implementação do SNC-AP, em Portugal, resultado de uma imposição política, é importante que as entidades públicas tomem conhecimento das vantagens deste normativo, para que exista um compromisso maior das entidades durante a sua implementação. Por outro lado, se as entidades não consideram que os seus objetivos são conciliáveis com o novo normativo, as entidades tendem a “alegar falta de tempo, de recursos e experiência inadequada” (Jorge *et al.*, 2020, p. 6).

Quer no modelo 2.1, quer no modelo 2.2, a variável eficiência não é significativa, não se confirmando a hipótese formulada. Assim, um maior ou menor nível de eficiência que possa estar associado à adoção do SNC-AP não se revela importante na explicação do grau de preparação para adotar este normativo. De uma forma geral, as IPSAS permitem uma maior *accountability* e transparência das contas públicas, permitindo maiores ganhos de eficiência (Brusca & Martinez, 2016; Jorge *et al.*, 2019). Contudo, em Portugal, os ganhos de eficiência que podem advir das normas internacionais não se refletiram no nível de preparação das entidades públicas para o novo normativo.

Também se verifica, em ambos os modelos, que a multiplicidade dos constituintes não influencia o nível de preparação para adotar o SNC-AP. O estudo de Gomes *et al.* (2019) refere que os constituintes são unânimes quanto à necessidade de normas internacionais. No nosso estudo contactamos as diferenças existentes ao nível da multiplicidade dos constituintes não explicam a aquiescência às pressões para adoção do SNC-AP, não se refletindo em diferentes níveis de preparação.

A dependência de recursos das entidades públicas, em ambos os modelos, não se demonstra significativa, não se confirmando a hipótese formulada. Neste sentido, uma maior dependência de recursos não implica um maior nível de resposta às pressões institucionais. Conforme referido no capítulo 5, as entidades públicas dependem, na maioria dos casos, de verbas dos governos, apesar de apresentarem outro tipo de receitas, mas que não são suficientes para a gestão própria. Nos modelos apresentados, essa dependência não se reflete numa maior aquiescência às pressões para as entidades se prepararem para adotar o SNC-AP. Como referido anteriormente, este facto pode ser explicado porque o D.L. 192/2015, de 11 de setembro, não estabeleceu coimas pelo não cumprimento da lei. Além disso, não existe em Portugal fiscalização suficiente para verificar a devida implementação do SNC-AP. Apesar de existirem relatórios de auditoria do Tribunal de Contas quanto à implementação do SNC-AP na Entidade Contabilística Estado, a verdade é que em outras entidades com autonomia financeira, como é o caso dos fundos e serviços autónomos e da administração local, não existem auditorias. Por outro lado, as conclusões dos relatórios do Tribunal de Contas, materializam-se em recomendações às entidades, não estando previstas qualquer penalização (responsabilidade financeira) para os órgãos de administração responsáveis pela gestão das entidades (Tribunal de Contas, 2017, 2018, 2021).

Em ambos os modelos, a difusão não se revela uma variável estatisticamente significativa. Desta forma, não se verifica que uma maior difusão das normas internacionais implique um maior nível de resposta às pressões institucionais, não se demonstrando o proposto por Oliver (1991), nem a hipótese formulada. Os resultados não evidenciam que quando as regras ou normas institucionais são amplamente difundidas, as organizações aquiescem às pressões institucionais, porque a sua validade social é inquestionável (Oliver, 1991). Vários autores defendem que organismos internacionais como a OCDE, CE, ONU, contribuem para a difusão das IPSAS pelos ganhos de legitimidade que os países que as adotam alcançam (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Christiaens *et al.*, 2010; Kazaryan, 2018; Oulasvirta, 2014; Pérez & Hernández, 2003). Gradualmente, as IPSAS tornaram-se uma referência internacional, reforçada pela necessidade de harmonização contabilística. Contudo, em Portugal, estes

argumentos não tiveram um peso suficiente para explicar diferentes níveis de preparação para o SNC-AP.

7.4.3 Modelo das Lógicas Institucionais

Este terceiro estudo analisa a influência das lógicas institucionais no nível da preparação das entidades públicas.

No modelo das lógicas foram consideradas as seguintes variáveis independentes: LIPSAS, que reflete a concordância com os argumentos associados à difusão das IPSAS; LHib, que reflete a acomodação da lógica de mercado sobre a lógica burocrática; LCmptv, que reflete a competitividade do setor; a lógica da contabilidade financeira (DF), que evidencia as entidades que elaboravam demonstrações financeiras durante o POCP, e as que não elaboravam; a lógica de grupo (GR), que evidencia as entidades pertencentes a um grupo público e as que não pertencem; a lógica educacional (HA) que reflete a influência das habilitações acadêmicas dos responsáveis pela preparação e implementação do SNC-AP, e a lógica setorial (SI, SFA e AL), que reflete a pertença aos vários subsetores da administração pública.

Tabela 7.78 - Resultados da regressão múltipla do modelo das lógicas institucionais

Variável	Coeficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-0,703	0,327	0,033
LIPSAS	0,114	0,064	0,074
LHib	0,145	0,062	0,019
LCmptv	-0,117	0,064	0,069
DF	0,628	0,206	0,003
GR	0,169	0,135	0,213
HA	0,224	0,068	0,001
SI	-0,904	0,272	0,001
SFA	-0,463	0,249	0,064
AL	-0,777	0,233	0,001
R ² 18,8% Sig. = 0,000 R ² ajustado = 15,4%			

Conforme se pode verificar na Tabela 7.78, as variáveis independentes explicam 18,8% da variância da variável PREP. Cinco variáveis foram consideradas significativas ($p < 0,05$): LHib, DF, HA, SI e AL. Todas essas variáveis influenciam positivamente as práticas de preparação das entidades do setor público, exceto a variável relativa ao subsetor dos serviços integrados e da administração local.

Os resultados da regressão revelam que as entidades onde a lógica híbrida é mais evidente, as entidades que prepararam demonstrações financeiras durante o período do POCP e com contabilistas mais qualificados, apresentam maiores níveis de preparação para adotar o SNC-AP. Pelo contrário, as entidades do setor público que pertencem ao subsector dos serviços integrados e da administração local evidenciam menos práticas de preparação do que as entidades públicas reclassificadas. Os sinais dos coeficientes de regressão são consistentes com as hipóteses desenvolvidas.

Os resultados confirmam a importância da combinação da lógica de mercado e da lógica burocrática para explicar níveis de conversão mais elevados. As entidades que reconhecem a importância de combinar a eficiência económica com fornecimento de bens e serviços públicos de qualidade estão mais comprometidas com a preparação para o SNC-AP. O SNC-AP pode ser considerado um instrumento relevante que permite às entidades do setor público melhorar o seu desempenho e a qualidade das suas atividades de cariz público. Tal confirma a importância das reformas contabilísticas serem consistentes com os valores e interesses das entidades públicas (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016). Conforme referem Brusca *et al.* (2013), a adaptação das IPSAS ao setor público, através da transposição da IFRS, resulta num conjunto de normas que podem abordar as questões mais problemáticas e particulares do setor público. Este facto ajuda a explicar a crescente aceitação das IPSAS e um maior compromisso das entidades durante o processo de implementação. Contudo, o resultado não significativo da lógica IPSAS revela que, por si só, esta lógica não motiva um maior envolvimento no processo de preparação. Mas, quando conjugada com a lógica burocrática, a lógica híbrida aciona um conjunto de fatores adicionais que se irão manifestar em práticas institucionais que resultam em níveis mais elevados de preparação.

A lógica da contabilidade financeira também é relevante para explicar um maior comprometimento com a preparação para o SNC-AP. As entidades que durante o período do POCP apenas preparavam demonstrações orçamentais, tiveram influência da lógica da contabilidade financeira limitada, pelo que, apresentam menores níveis de preparação para o SNC-AP. Pelo contrário, as entidades que preparavam demonstrações financeiras durante o período do POCP, incorporaram a lógica da contabilidade financeira e foram desenvolvendo esquemas, soluções e guias de atuação (Thornton *et al.*, 2012) com base na contabilidade do acréscimo e na importância da informação financeira para as decisões da gestão. Consequentemente, isto leva a um maior compromisso com um sistema de contabilidade baseado nas IPSAS.

As habilitações académicas estão positivamente relacionadas com a preparação das entidades do setor público. A adoção das IPSAS, nomeadamente no que se refere às especificidades do setor

público, requer pessoal qualificado (Adam *et al.*, 2019). A qualificação profissional, a experiência, a formação profissional e a educação são fontes de legitimidade para os profissionais (Jayasinghe *et al.*, 2021). Em Portugal, a lógica das IPSAS encontra-se disseminada nas instituições do ensino superior, onde são lecionados conteúdos programáticos no âmbito das normas nacionais. A educação também expõe os atores aos argumentos da NPM, aos benefícios da contabilidade do acréscimo e das práticas do setor privado. Todos estes aspetos são importantes para incentivar um maior envolvimento da preparação para o SNC-AP das entidades públicas.

A comunidade e a lógica setorial também se revelam importantes para explicar as práticas de conversão das entidades no setor público português. Os serviços integrados exibiram um nível inferior de conversão para o novo sistema de contabilidade baseado nas IPSAS, como consequência das características destas entidades que assentam numa lógica burocrática centrada na contabilidade orçamental. A adoção do SNC-AP aumentou a importância da lógica de mercado e, consequentemente, a complexidade institucional destas entidades que tiveram de reorganizar os elementos das lógicas presentes na sua esfera de atuação, o que pode conduzir a novas respostas organizacionais (Greenwood *et al.*, 2011). Assim, pode-se esperar mudanças graduais nas práticas institucionalizadas das entidades do subsetor dos serviços integrados à medida que estas têm de elaborar demonstrações financeiras segundo o SNC-AP, mesmo que seja de forma cerimonial, apenas para responder às pressões coercivas do governo central. A lógica setorial para a administração local está negativamente relacionada com o grau de preparação. Como referido anteriormente a implementação do SNC-AP para a administração local foi adiada, à data da aplicação do questionário, para 2019 e, posteriormente, para 2020, apesar de terem sido constituídas entidades piloto para a implementação do SNC-AP. Contudo, como já referido, a DGAL não possuía os sistemas de informação adaptados para o novo sistema contabilístico, mas apenas para o POCAL (Tribunal de Contas, 2017).

7.5 Conclusão

A análise descritiva das práticas de preparação para adotar o SNC-AP das entidades públicas analisadas revela que uma significativa maioria das entidades (75,5%) tinha iniciado o processo de preparação, e que apenas uma pequena minoria (24,5%) planeava iniciar esse processo, à data do estudo. Destas entidades, a maioria iniciou a preparação entre o 4.º trimestre de 2017 e 1.º trimestre de 2018, incluindo poucos procedimentos no processo de preparação. Neste processo existiram três preocupações fundamentais: a alteração no código de contas, no sistema de contabilidade de gestão e no sistema informático.

De seguida, analisamos os fatores explicativos dos diferentes níveis de preparação exibidos pelas entidades à luz de três correntes teóricas da teoria institucional: as pressões institucionais, as respostas estratégicas e as lógicas institucionais. Com esta análise pretendeu-se alcançar uma explicação abrangente à luz da teoria institucional, abarcando diferentes argumentos teóricos que esta teoria tem vindo a desenvolver ao longo da sua evolução.

No modelo das pressões institucionais, concluímos que as habilitações académicas e as práticas de mimetismo relacionam-se positivamente com o grau de preparação para adotar o SNC-AP exibido pelas entidades públicas. Esta relação positiva confirma que os profissionais mais qualificados contribuem para um maior empenho das entidades na sua preparação e que a imitação de práticas do mesmo setor é, também, um fator que resulta num maior nível de preparação.

Posteriormente, analisamos a influência de um conjunto de fatores associados a respostas estratégicas das entidades, de acordo com o modelo teórico proposto por Oliver (1991), tendo-se estimado dois modelos: com seis casos *outliers* e sem esses casos. Ambos os modelos evidenciam que o grau de preparação é influenciado pelo constrangimento, controlo, pela incerteza e interconetividade. O modelo com *outliers* revela que as entidades públicas que apresentam maior preparação são aquelas que associam o SNC-AP a um menor constrangimento (maior julgamento profissional), a sistemas de *enforcement* eficazes, menores níveis de incerteza no seu ambiente económico, orçamental e regulatório e que atuam em setores com maior interconetividade. Assim, constatámos que a preparação e a aquiescência às pressões do ambiente institucional ocorrem de acordo com o modelo de Oliver (1991), que prevê esta resposta quando o constrangimento é baixo, o controlo é alto, e a interconetividade é alta. Todavia, que no que respeita à incerteza, quando esta é baixa, o modelo prevê comportamentos de desafio ou manipulação que não encontramos nos nossos resultados. Pelo contrário, as entidades públicas exibem maior preparação quando identificam baixos níveis de incerteza no que respeita ao seu financiamento, à regulamentação do setor, à evolução das transferências do OE e ao valor de receitas próprias. Tal pode ser devido ao facto de comportamentos de manipulação e desafio por parte das entidades públicas serem mais dificilmente aceites do que nas entidades privadas, e pelo facto da estabilidade nestas variáveis lhes permitir tomar decisões relativamente ao processo de preparação de forma mais fundamentada.

O modelo sem *outliers* revela ainda que o grau de preparação é influenciado pelos ganhos de legitimidade associados à adoção do SNC-AP, pela consistência deste normativo com os objetivos da entidade, pelo menor constrangimento que lhe reconhecem, pelo controlo decorrente do seu *enforcement*, por menor incerteza no contexto económico da entidade e por maior incerteza ao nível

das falhas da entidade e dos seus funcionários, e por maiores níveis de interconetividade no setor da entidade. Assim, neste modelo encontramos uma maior consistência com o modelo de Oliver (1991) no que respeita à aquiescência como resposta estratégica. Segundo o modelo, quando a legitimidade é alta, a consistência é alta, o constrangimento é baixo, o controlo é alto, a incerteza é alta e a interconetividade é alta, espera-se a aquiescência às pressões do ambiente institucional. É de salientar, todavia, que, no que respeita à incerteza, constatámos que a resposta das entidades públicas depende do tipo de incerteza com que tem de lidar. Se por um lado, uma menor incerteza no seu ambiente económico favorece maiores níveis de preparação, por outro, uma maior incerteza em variáveis internas, como nas falhas da entidade e dos seus funcionários, conduz a maiores níveis de preparação. Tal pode ser explicado pelo facto da entidade poder, em certa medida, compensar as limitações e problemas da sua estrutura interna com uma maior preparação para lidar com a mudança de normativo e com uma melhor gestão do processo de conversão.

Por fim, completamos o estudo da preparação das entidades públicas para adotar o SNC-AP utilizando a corrente teórica das lógicas institucionais. No caso do modelo das lógicas institucionais, os resultados indicam que o grau de preparação para adotar o SNC-AP foi influenciado pela lógica híbrida, pela lógica da contabilidade financeira, pela lógica educacional e pela lógica setorial. Nos vários testes que foram realizados a este modelo das lógicas institucionais, presentes no apêndice 2, verifica-se que se mantém em todos os testes a lógica da contabilidade financeira, a lógica educacional e a lógica setorial, com diferenças significativas entre os serviços integrados e a administração local comparativamente às entidades públicas reclassificadas, sendo que estas exibem um maior grau de preparação. A lógica híbrida mantém-se também como significativa apenas nos testes 1 e 2, do apêndice 2.

Pode-se, ainda, comparar o R^2 ajustado dos três modelos com o objetivo de concluir sobre qual o modelo com maior capacidade explicativa do nível de preparação das entidades públicas portuguesas para adotar o SNC-AP (este indicador mede a extensão da variância da variável dependente que é explicada pelas variáveis independentes de forma ajustada ao número das variáveis independentes). Tendo o modelo das pressões institucionais um R^2 ajustado de 5,4%, o modelo de Oliver (1991) com casos *outliers* um R^2 ajustado de 5%, o modelo de Oliver (1991) sem casos *outliers* um R^2 ajustado de 7,7%, e o modelo das lógicas institucionais um R^2 ajustado de 15,4%, verifica-se que o modelo que melhor explica o nível de preparação das entidades é o modelo das lógicas institucionais, confirmando a utilidade deste quadro teórico na análise e compreensão das práticas organizacionais. Constatamos, que esta lente teórica é, com efeito, útil para compreender as práticas organizacionais, proporcionando

maior poder explicativo quando comprado com as outras duas abordagens. Contudo, é de notar que os vários modelos incluíram variáveis idênticas (a variável grupo e a variável habilitações académicas) uma vez que estas se encaixavam nos respetivos modelos teóricos.

Conclusões, limitações e linhas de investigação futura

Conclusões

Esta tese teve como principal objetivo analisar a evolução da contabilidade pública em Portugal e o processo de mudança do setor público português das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade pública. Nesta análise, utilizamos como lente teórica a teoria institucional para compreender a evolução da contabilidade pública, incluindo o processo de mudança mais recente que decorreu com a adoção do SNC-AP.

Foram definidas, à partida, várias questões de investigação às quais se pretendeu responder com a realização desta tese. Começámos por analisar a evolução da contabilidade pública em Portugal e se como esta foi condicionada por questões de legitimidade e influenciada por pressões institucionais. A análise da literatura leva-nos a concluir que, ao longo dos séculos, assistiu-se à imposição legal por parte do Estado de novas práticas contabilísticas, estando presente, de forma consistente, pressões coercivas que influenciaram de forma decisiva a evolução das práticas contabilísticas e da regulamentação contabilística. Também se verificam pressões normativas, relacionadas com a profissionalização, de forma mais vincada no século XVIII, em 1755, com a criação da junta de comércio e, mais recentemente, com a adoção do POCP e, posteriormente, do SNC-AP, onde os profissionais de contabilidade e respetiva Ordem influenciaram as práticas contabilísticas do setor público. As pressões miméticas estiveram presentes em Portugal de forma mais evidente, a partir da adesão à UE, na medida em que a maior ligação de Portugal com outros países motivou a imitação das práticas organizacionais. Estas pressões sentiram-se ainda aquando da adoção do SNC pelas empresas privadas partir de janeiro de 2010, em que o setor público é influenciado pelas as práticas do setor privado. Verifica-se ainda práticas miméticas no momento da adoção do SNC-AP, em que existe tendência a reproduzir as práticas organizacionais bem-sucedidas de outros países consideradas como adotando as melhores práticas. A análise do passado mais recente e dos determinantes do ambiente institucional que influenciaram a adoção do SNC-AP em Portugal evidencia que a crise das dívidas soberanas esteve na origem de uma pressão coerciva determinante no desenvolvimento do SNC-AP, a qual adveio da presença da Troika em Portugal durante 2011 a 2014. Esta pressão coerciva resultou na alteração do normativo contabilístico do setor público com a sua adaptação às normas internacionais. Contudo, a implementação do SNC-AP foi condicionada por medidas de austeridade que o governo português impôs às entidades públicas, devido à crise que Portugal atravessava. Essas medidas traduziram-se em cativações nos orçamentos das entidades públicas que limitaram a

disponibilidade orçamental, nomeadamente para a aquisição de sistemas informáticos e formação de pessoal. Apesar de terem sido constituídas entidades piloto para testar a implementação do SNC-AP durante o ano de 2016, o Ministério das Finanças, responsável pelas reformas contabilísticas do setor público Português, decidiu adiar a implementação do SNC-AP para 1 de janeiro de 2018 (D.L. 85/2016, de 21 de dezembro), reconhecendo que as providências técnicas e legais necessárias não se encontravam implementadas (Gomes *et al.*, 2021).

A parte empírica no nosso estudo partiu dos dados recolhidos através de questionário enviado a 623 entidades, que resultou numa amostra de 229 entidades. As informações recolhidas permitiram desenvolver uma variável que reflete o nível de preparação das entidades da amostra.

No que diz respeito à preparação para o SNC-AP, verifica-se que, do total da amostra (229 entidades), 173 entidades já tinham iniciado o processo de preparação (31 entidades antes do 3º trimestre de 2017; 18 entidades no 3º trimestre de 2017; 75 entidades no 4º trimestre de 2017 e 49 entidades no 1º trimestre de 2018) para o SNC-AP, e que 56 entidades não planeavam iniciar. Relativamente às entidades que iniciaram o processo de preparação, constata-se uma preocupação com as alterações no sistema de contabilidade de gestão, nas mudanças ao nível do código das contas, assim como nas alterações com os sistemas informáticos.

A análise das pressões institucionais que estão relacionadas com o grau de preparação das entidades públicas portuguesas para implementar do SNC-AP permitiu-nos concluir que as pressões normativas, representadas pelo nível das habilitações académicas dos profissionais responsáveis pela implementação do SNC-AP, influenciaram a preparação das entidades. Um maior grau académico dos profissionais de contabilidade das entidades públicas influencia o grau de preparação das entidades, o que indicia uma maior permeabilidade destes profissionais às pressões normativas. As pressões miméticas também influenciam o grau de preparação. Os comportamentos miméticos mostram que as entidades públicas mais atentas às práticas do seu subsector organizacional apresentam melhores níveis de preparação para adotar um SNC-AP. A análise das pressões coercivas não se evidencia como significativa no nosso modelo, no que se refere à intervenção do Estado e à influência da entidade-mãe. Contudo, a concordância com a oportunidade da implementação do SNC-AP influencia positivamente o grau de preparação das entidades públicas. As entidades ao concordarem com a oportunidade para a implementação do SNC-AP, tendem a estar mais preparadas, o que revela que quando o SNC-AP não é visto como uma imposição, tal favorece a preparação das entidades.

A análise dos fatores que influenciam a preparação das entidades públicas através do quadro teórico proposto por Oliver (1991), resultou em dois modelos (com *outliers* e sem *outliers*) que

proporcionam informações complementares sobre o tipo de resposta que as entidades exibem às pressões do seu ambiente institucional. As entidades identificam ganhos de legitimidade na adoção do SNC-AP e, conseqüentemente, exibem um maior grau de preparação. No mesmo sentido, as entidades ao observarem que os objetivos do SNC-AP são consistentes com os objetivos da entidade estão mais predispostas a aquiescer às pressões externas e, conseqüentemente, a terem um maior grau de preparação. Também se verifica que as entidades estão mais dispostas a aquiescer às pressões institucionais se não forem impostas restrições às decisões organizacionais e, conseqüentemente, não existir perda de autonomia e de poder de decisão com a adoção do SNC-AP. Ou seja, um menor constrangimento associado a este normativo explica um maior grau de preparação para o SNC-AP. Os mecanismos de *enforcement* percebidos pelas entidades aquando da imposição do SNC-AP influenciam de forma positiva o grau de preparação para o SNC-AP. Concluimos ainda que, dada a preferência das organizações pela estabilidade e previsibilidade, num ambiente de incerteza elevada, as organizações atuam de forma a fazer um esforço para reestabelecer o controlo sobre os resultados organizacionais (Oliver, 1991). Os resultados evidenciam que, por um lado, as entidades públicas exibem maior preparação quando identificam baixos níveis de incerteza no que respeita ao financiamento, à regulamentação do setor, à evolução das transferências do OE e ao valor das receitas próprias, ou seja, menor incerteza no ambiente económico e de financiamento influencia positivamente o grau de preparação. Contudo, níveis maiores de incerteza em variáveis como falhas técnicas da entidade e dos seus funcionários conduzem a maiores níveis de preparação o que indicia que uma maior preparação é uma forma das entidades ultrapassarem as limitações decorrentes da estrutura interna. A interconetividade nos setores da administração pública explica também os níveis de preparação das entidades públicas na medida em que esta é maior quando é reconhecida uma maior interconetividade no setor em que a entidade atua.

Quanto às lógicas institucionais, concluimos que a lógica híbrida influencia o grau de preparação. Esta lógica combina a lógica de mercado com a lógica burocrática tradicional, pois as entidades que reconhecem a importância de se focarem na eficiência económica e no fornecimento de bens serviços públicos de qualidade, estão mais comprometidas com a preparação para o SNC-AP. A lógica burocrática assenta num princípio fundamental da administração pública que é a legalidade. Qualquer despesa tem de ser realizada com base em diploma legal. Desta forma, as entidades públicas mesmo que queiram se aproximar da lógica empresarial no âmbito da NPM, dando prevalência às questões de eficiência económica, têm sempre de respeitar a legalidade e os princípios orçamentais, o que condiciona a sua atuação. A lógica da contabilidade financeira, influencia o grau de

preparação das entidades para o SNC-AP uma vez que estas entidades já tinham práticas da contabilidade financeira na ótica do acréscimo aquando da adoção do POCP apresentam-se mais preparadas para o SNC-AP. As habilitações académicas são também um fator determinante na preparação das entidades públicas. Profissionais de contabilidade mais bem preparados e com qualificações em matérias acerca de normas internacionais de contabilidade pública influenciam o grau de preparação para o SNC-AP. A comunidade e a lógica setorial dos serviços integrados e da administração local influenciaram o grau de preparação para o SNC-AP. Conclui-se que os serviços integrados estão menos preparados para a implementação do SNC-AP uma vez que estes não estavam obrigados a elaborar demonstrações financeiras na altura do POCP (D.L. 36/2013, de 11 de março). Também se verifica que as entidades da Administração Local, em relação às empresas públicas reclassificadas, também estão menos preparadas, uma vez que à data de aplicação do questionário estas entidades ainda não estavam obrigadas à adoção do SNC-AP e as empresas públicas reclassificadas já adotavam uma lógica de normas internacionais com a adoção do SNC que são uma adaptação das IFRS.

Contribuições

Este estudo apresenta várias contribuições.

Esta investigação é útil, na medida em que explora várias questões de investigação que incidem sobre o processo de reforma da contabilidade pública em Portugal, incluindo a adoção recente de normas internacionais por parte dos organismos do setor público, utilizando uma perspetiva teórica institucional que permite incorporar a influência do ambiente institucional nas decisões organizacionais, indo além de argumentos económico-rationais e de eficiência para explicar as decisões das entidades na adoção de novos procedimentos.

Os resultados alcançados, para além de irem ao encontro de literatura dos vários estudos da adoção das IPSAS (e.g., Argento *et al.*, 2018; Brusca *et al.*, 2016; Gomes *et al.*, 2015, 2019, 2021; Jorge *et al.*, 2019, 2020), são úteis para outros países que se encontram em fase de adoção e implementação de normas internacionais, nomeadamente quanto às estratégias adotadas para preparação de novos normativos. Tal como Portugal atravessou a crise das dívidas soberanas, outros países, como a Grécia passou por um período de recessão com apoio da Troika, evidenciado no estudo de Cohen e Karatzimas (2018). A utilidade dos resultados traduz-se, nomeadamente, na compreensão do efeito das principais pressões, quer em períodos de recessão, quer posteriormente, na evolução dos sistemas contabilísticos públicos, e como estes momentos se podem transformar em oportunidades de

melhoria de qualidade da informação contabilística pública e da transparência dessa informação. Compreender os fatores que influenciam as entidades públicas na preparação para novos normativos, pode ser de grande utilidade a reguladores e fiscalizadores das entidades públicas na definição das suas estratégias de atuação.

Este é também um estudo inovador, sendo o primeiro estudo que investiga o nível de preparação das entidades do setor público que adotam um sistema baseado nas IPSAS. Ainda que a fase de preparação para a adoção de novos normativos tenha sido investigada no âmbito das entidades privadas (e.g., Guerreiro *et al.*, 2008, 2012b), este é o primeiro estudo (que seja do nosso conhecimento) que analisa a preparação de entidades públicas. A implementação de novos procedimentos tem sido contante ao longo dos anos, sendo a análise efetuada replicável em novos processos de mudança (por exemplo, de taxonomias, ou de normativos de relato não financeiro). Assim, este estudo complementa a literatura do setor público, no que diz respeito à compreensão do comportamento dos atores organizacionais, no âmbito das reformas do setor público. O estudo realizado permitiu concluir que algumas entidades iniciaram o processo de preparação antes da adoção do SNC-AP e incluíram vários procedimentos de preparação, o que lhes permitiu lidar adequadamente com as alterações dos procedimentos contabilísticos e com os sistemas de informação. No entanto, também encontramos um número significativo de entidades do setor público que não o fizeram, o que confirma que a implementação das normas internacionais de contabilidade pública é a etapa mais problemática no processo de difusão das normas internacionais. Assim, os fatores que influenciam a tomada de decisão das entidades do setor público deve ajudar na definição das estratégias a adotar na implementação de reformas contabilísticas. O nosso estudo ilustra como é que diferentes comportamentos de preparação e, conseqüentemente, de conversão para novos sistemas contabilísticos, podem ser explicados pela combinação de variáveis institucionais, no contexto da harmonização contabilística do setor público, complementando outros estudos, que analisam a adoção de normas internacionais à luz da teoria institucional em Portugal (e.g., Gomes *et al.*, 2015, 2019, 2021), a institucionalização de reformas no setor público e o papel das entidades piloto (e.g., Jorge *et al.*, 2020).

Limitações e pistas de investigação futura

Assim, como se reconhece que este estudo traz contributos para o estudo da contabilidade pública em Portugal, verifica-se que o mesmo não está isento de limitações.

Uma das limitações é o facto da amostra por subsetores não ser representativa para os SFA e para as EPR, contudo no modelo das lógicas institucionais houve necessidade de incluir estes subsetores, uma vez que se encontravam em análise quatro subsetores.

Em segundo lugar, o estudo em análise inclui na população e na amostra o subsetor da administração local e este apenas iniciou a implementação do SNC-AP em 2020. Contudo, conforme já referido anteriormente, na data da aplicação do questionário o adiamento neste subsetor apenas tinha sido para 2019, não existindo qualquer indicação de outra data, e por isso foram incluídas, até porque os adiamentos foram feitos em “cima de hora” e os municípios estavam de facto a preparar-se.

Acresce o facto de se ter utilizado variáveis idênticas (variável grupo público e variável habilitações académicas) no modelo das pressões institucionais e no modelo das lógicas institucionais por se considerar que estas variáveis eram consistentes com as hipóteses desenvolvidas.

Por fim, pode-se referir uma limitação associada ao uso dos questionários, na medida em que os dados refletem as perceções dos entrevistados, possuindo algum grau de subjetividade. Além disso, a inclusão de outros procedimentos de preparação poderia levar a resultados diferentes, embora os procedimentos, fossem apoiados e baseados em estudos anteriores. Nesse sentido, o estudo poderia ser complementado com recurso a entrevistas.

As limitações abrem caminho para futuros trabalhos de investigação. Assim, considera-se que este estudo pode ser facilmente replicado para outros países, nomeadamente países da Europa, com idêntico sistema contabilístico, que se encontrem em processos de reformas ao nível da contabilidade pública e no processo de adoção de normas internacionais, ou mesmo um estudo comparativo entre dois países da Europa.

Outra possibilidade de investigação futura, e considerando que as reformas da contabilidade pública, são um desafio para qualquer governo, sendo necessário empenho político, seria investigar, qual a perceção dos políticos, nomeadamente na administração local sobre a sua influência no processo de institucionalização do SNC-AP e como estes influenciam o processo de reforma na administração pública.

Referências

- Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–606.
- Adam, B., Brusca, I., Caperchione, E., Heiling, J., Jorge, S. M. F., & Manes Rossi, F. (2019). Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS? *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 363–378.
- Adebisi, D. G., Oyewole, T. G., & Wright, O. (2019). Perception of stakeholders on the implementation of accrual basis IPSAS financial reporting in Southwestern Nigeria. *International Journal of ...*, 11(Vii), 6–10.
- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230.
- Akbar, R., Pilcher, R. A., & Perrin, B. (2015). Implementing performance measurement systems: Indonesian local government under pressure. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 12(1), 3–33.
- Albuquerque, C. (2014). *A Austeridade de Maastricht. In E. P. Ferreira (org.) A Austeridade cura? A Austeridade Mata?* Edição AAFD.
- Alexandre, F., Aguiar-Conraria, L., & Bação, P. (2016). *Crise e Castigo e o dia seguinte Os desequilíbrios, o resgate e a recuperação da economia portuguesa* (1ª Edição). Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Almeida, J. J. M., & Marques, M. C. C. (2003). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *EPAA – Education Policy Analysis Archives, Revista Da Arizona State University*, 11(42), 1–18.
- Almeida, J., & Marques, M. da C. (2002). Contabilidade Pública em Portugal: da Monarquia (1761) à II República. *Revista Economia Global e Gestão Do ISCTE – Instituto Superior de Ciências Do Trabalho e Da Empresa*, 99–117.
- Amiri, A., & Hamza, S. E. (2020). The transition to IPSAS standards: the extent of adoption and the influence of institutional, contingency and economic network factors. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 19(2), 215–251.
- Araújo. (2002). NPM and the change in Portuguese central government. *International Public Management Journal*, 5(3), 223–236.
- Araújo, J. F. F. E., & Branco, J. F. A. (2009). Implementing performance-based management in the traditional bureaucracy of Portugal. *Public Administration*, 87(3), 557–573.
- Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39–49.
- Ashworth, R., Boyne, G., & Delbridge, R. (2009). Escape from the iron cage? Organizational change and isomorphic pressures in the public sector. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(1), 165–187.

- Baker, R., & Rennie, M. D. (2006). Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83–112.
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money and Management*, 39(2), 95–103.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). 2 How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. *Academy of Management Annals*, 3(1), 65–107.
- Beckert, J. (2010). Institutional Isomorphism Revisited: Convergence and Divergence in Institutional Change. *Sociological Theory*, 28(2), 150–166.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257–269.
- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector.” *Management Accounting Research*, 11(3), 281–306.
- Brito, J. R., & Jorge, S. (2020). The Institutionalization of a New Accrual-based Public Sector Accounting System: The Case of Cape Verde*. *International Journal of Public Administration*, 44(5), 372–389.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money and Management*, 33(6), 437–444.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments’ decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7–8), 565–596.
- Caruana, J. (2016). Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist. *Accounting Forum*, 40(3), 153–165.
- Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2019). The Development of EPSAS: Contributions from the Literature. *Accounting in Europe*, 16(2), 146–176.
- Carvalho, J., Jorge, S., & José Fernandes, M. (2006). New local government accounting in Portugal. *Public Money and Management*, 26(4), 211–216.
- Carvalho, J. M., Conde, M. F., & Paixão, J. C. (2002). Attempt to identify phases periods of the accounting history In Portugal. *Revista Do Tribunal de Contas n.º 38 – Julho/Dezembro*, 609–632.
- CE. (2010). *Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia*.
- CE. (2011). *Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia*. Publicações da UE.
- CE. (2013a). *Relatório da comissão ao conselho e ao parlamento europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros. A adequação das IPSAS para os Estados-membros*.

- CE. (2013b). *Accompanying the document. 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.* edited by Commission sta. 1–126.
- CE. (2015). European commission. In *Commission staff working document Country Report Portugal 2015 Including an In-Depth Review on the prevention and correction of macroeconomic imbalances* (Vol. 6).
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, 31–42.
- Chow, D., & Pontoppidan, C. (2019). The United Nations' (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(2), 285–306.
- Christensen, M. (2005). The 'third hand': Private sector consultants in public sector accounting change. *European Accounting Review*, 14(3), 447–474.
- Christensen, M., Newberry, S., & Potter, B. N. (2019). Enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58, 53–76.
- Christensen, M., & Parker, L. (2010). Using Ideas To Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 246–266.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems : a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554.
- 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.
- Clemens, B. W., & Douglas, T. J. (2005). Understanding strategic responses to institutional pressures. *Journal of Business Research*, 58(9 SPEC. ISS.), 1205–1213.
- CNC - Comité de Normalização Contabilística Público. (2013). *Linhas orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (SNC-AP)*.
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2018). The role of the Troika on the Greek central government accounting reforms: The reprioritization riddle. *International Journal of Public Sector Management*, 31(3), 316–330.
- Colwell, S. R., & Joshi, A. W. (2013). Corporate Ecological Responsiveness: Antecedent Effects of Institutional Pressure and Top Management Commitment and Their Impact on Organizational Performance. *Business Strategy and the Environment*, 22(2), 73–91.
- Conselho das Finanças Públicas. (2016). *Evolução económica e orçamental até ao final do 3.º trimestre e perspetivas para 2015*.
- Conselho das Finanças Públicas. (2018). *Riscos Orçamentais e Sustentabilidade das Finanças Públicas*. 95.
- Costa, A., & Caldas, J. C. (2014). *A anatomia da crise: identificar os problemas e construir as alternativas 1º relatório, preliminar, do observatório sobre crises e alternativas* (C. de estudos S.-L. A. U. de Coimbra (ed.); pp. 92–107).

- Costa, J. F. (2008). O Isomorfismo Institucional-Revisão do Uso de um Conceito. *Revista Portuguesa Da Management, Nº2, January 2008*, 139–151.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money and Management, 0(0)*, 1–11.
- Delmas, M. A., & Toffel, M. W. (2008). Organizational responses to environmental demands: opening the black box. *Wiley InterScience, 29(10)(August)*, 1027–1055.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17(4)*, 506–542.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1991). *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organization fields*. In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- DiMaggio, P. J. (1988). Institutional patterns and organizations. Culture and environment. In *Interest and agency in institutional theory* (L. J. Zuck, pp. 3–21). Ballinger.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields Author (s): Paul J . DiMaggio and Walter W . Powell Published by : American Sociological Association Stable. *American Sociological Review, 48(2)*, 147–160.
- Doorgakunt, L. D. B., Omoteso, K., Mirosea, N., & Boolaky, P. K. (2021). Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. *International Journal of Public Administration, 00(00)*, 1–16.
- Dumitru, V. F., Stanciu, A., Dumitru, M., & Feleaga, L. (2014). Pressure and isomorphism in business education. *Amfiteatru Economic Journal, 16(37)*, 784–799.
- EUROSTAT. (2012). *Public Consultation Paper No. 1/2007. 1*, 1–4.
- EUROSTAT. (2013). *Documento que acompanha a consulta pública «Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (EPSAS) para os Estados-membros da UE – Consulta pública sobre a futura estrutura e os princípios de governação das EPSAS»*.
- Fernandes, M., Camões, P., & Jorge, S. (2020). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses–2019. In *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Fernandes, M. J. (2004). *La Nueva Gestión Pública y los Indicadores de Gestión en los Ayuntamientos Portugueses: Estructura Teórica y Análisis Empírico*.
- Fernandes, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, VII(11)*, 155–188.
- Figueira, I., Domingues, A. R., Caeiro, S., Painho, M., Antunes, P., Santos, R., Videira, N., Walker, R. M., Huisingh, D., & Ramos, T. B. (2018). Sustainability policies and practices in public sector organisations: The case of the Portuguese Central Public Administration. *Journal of Cleaner Production, 202*, 616–630.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2016). A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system. *Accounting Forum, 40(4)*, 300–315.
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. In U. of C.

- Press (Ed.), *“Bringing society back In: Symbols, practices, and institutional contradictions”* (In Walter, pp. 232–263).
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory, 14*(3), 283–307.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. A. (2016). The two publics and institutional theory – A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting, 40*, 8–25.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., & Lima Rodrigues, L. (2008). Accounting change in central government The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 21*(8), 1144–1184.
- Gomes, P. (2014). O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia. *Revista TOC, 65–67*.
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money and Management, 39*(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Gomes, P., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration, 38*(4), 268–281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Gomes, P., Jorge, S., & Fernandes, M. J. (2021). The Application of IPSAS in Portugal. In *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards The Experience of the Iberian Peninsula as a Front Runner* (pp. 1-16,17-34).
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money and Management, 40*(7), 489–498.
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças, 5*(2), 121–143.
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. da C. da C. (2013). Double Entry Bookkeeping and Public Finances: the Three Senior Positions of the Portuguese Royal Treasury, 1761 – a Literature Review. *Revista Universo Contábil, 142–173*.
- Goodrick, E., & Salancik, G. R. (1996). Organizational discretion in responding to institutional practices: Hospitals and cesarean births. *Administrative Science Quarterly, 41*(1), 1–28.
- Greenwood, R., Raynard, M., & Kodeih, F. (2011). The Academy of Management Annals Institutional Complexity and Organizational Responses. *Management, 5*(June 2012), 37–41.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal, 45*(1), 58–80.
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus, 47*(4), 525–552.
- Grossi, Giuseppe, Newberry, S., Bergmann, A., Bietenhader, D., Tagesson, T., Christiaens, J., Van Cauwenberge, P., & Rommel, J. (2009). Theme: Whole of government accounting— international

- trends. *Public Money and Management*, 29(4), 209–218.
- Guerreiro, M. S., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2020). Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 00(00), 1–24.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32(1), 75–88.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012a). Factors influencing the preparedness of large unlisted companies to implement adapted International Financial Reporting Standards in Portugal. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21(2), 169–184.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012b). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal - Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482–499.
- Guzmán, C. (2003). Algunas Reflexiones Acerca de La Reforma de la Contabilidad de Gestión en el Sector Público Desde la Perspectiva de la Teoría Institucional. *XII Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica. 12, 13 y 14 de Febrero. Lugo. España.*, 481–488.
- Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in iraq and the IFRS adoption decision: An institutional perspective. *International Journal of Accounting*, 49(3), 371–390.
- Heald, D., & Hodges, R. (2015). Will “austerity” be a critical juncture in european public sector financial reporting? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(6), 993–1015.
- Herold, D. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. *Economics, Management and Sustainability*, 3(2), 6–19.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 388–408.
- IFAC. (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- Ilie, E., & Miose, N.-M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35–39.
- Instituto Nacional de Estatística. (2010). *O Sistema Europeu de Contas – SEC 2010: impacto nas Contas Nacionais Portuguesas*. 1–8.
- Jayasinghe, K., Adhikari, P., Soobaroyen, T., Wynne, A., Malagila, J., & Abdurafiu, N. (2021). Government accounting reforms in Sub-Saharan African countries and the selective ignorance of the epistemic community: A competing logics perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 78, 102246.
- Jepperson, R. L., & Meyer, J.W. (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. In I. of C. P. Chicago (Ed.), *The Public Order and the Construction of Formal Organization*. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.) (pp. 204–231).
- Jones, R. H., & Caruana, J. (2015). EPSAS—Worrying the Wrong End of the Stick? *International Journal of Public Administration*, 38(4), 240–252.
- Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and*

Practice, 21(5), 445–462.

- Jorge, S., Carvalho, da C. B. J., & Fernandes, M. J. (2007). Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem 1. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(4), 411–446.
- Jorge, S., Carvalho, J., & Fernandes, M. J. (2008). Portugal_ Reform.Pdf. *Revista de Estudos Politécnicos*, VI, 239–261.
- Jorge, S., Cerqueira, P., & Furtado, S. (2022). Municipal revenue over-budgeting: a dynamic analysis of its determinants. *Local Government Studies*, 00(00), 1–32.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*.
- Kazaryan, R. (2018). On certain development aspects of an ISPAS-based system-target approach to evaluation of net asset sustainability level. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 365(6).
- Kim, T.-Y., Dongyoub, S., Hongseok, O., & Young-Chul, J. (2007). Inside the Iron Cage: Organizational Political Dynamics and Institutional Changes in Presidential Selection Systems in Korean Universities, 1985-2002. *Administrative Science Quarterly*, 52(2), 286–323.
- Kostova, T., Roth, K., & Dacin, M. T. (2008). Institutional theory in the study of multinational corporations: A critique and new directions. *Academy of Management Review*, 33(4), 994–1006.
- Lande, E. (2005). Accrual accounting in the public sector: between institutional competitiveness and search for legitimacy. *10th CIGAR Conference – May 26 & 27th, 2005 – Poitiers, France*, 1–13.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175–184.
- Latif, B., Mahmood, Z., San, O. T., Said, R. M., & Bakhsh, A. (2020). Coercive, normative and mimetic pressures as drivers of environmental management accounting adoption. *Sustainability (Switzerland)*, 12(11).
- Lira, M. M. C. (2011). the Importance of “Aula Do Comércio” in the History of Portuguese Accounting. *Revista Universo Contábil*, 97–113.
- Louçã, F., Cabral, R., Abreu, A., Peniche, A., & Ferreira, V. (2020). the Economic Evolution of Portugal Opportunities and Limitations facing progressive economic programme. *Rosa-Luxemburg-Stiftung*.
- Lourtie, P. (2011). Portugal no contexto da crise do euro Understanding Portugal in the context of the euro crisis. *Relações Internacionais*, 32, 061–105.
- Lusa. (2019). Orçamento 2019: Centeno manteve 80% das cativações até setembro. *Expresso*. <https://expresso.pt/economia/2019-11-26-Orcamento-2019-Centeno-manteve-80-das-cativacoes-ate-setembro>
- Lusa. (2020). OCDE prevê queda de 8,4% da economia portuguesa este ano. *Público*. <https://www.publico.pt/2020/12/01/economia/noticia/ocde-preve-queda-84-economia-portuguesa-ano-1941357>
- Madureira, C. (2015). A reforma da Administração Pública Central no Portugal democrático: Do período

- pós-revolucionário à intervenção da troika. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 547–562.
- Major, M. J., & Ribeiro, J. (2008). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 37–59.
- Marôco, J. (2018). *Análise estatística com o SPSS statistics v.18* (7ª Edição). ReportNumber.
- Marques, C. (2003). *Seção Internacional Contabilidade Pública Em Portugal*. 96–108.
- Marques, M. da C., & Almeida, J. J. M. de. (2001, July). CM-As_vertentes.pdf. *Jornal Do Técnico de Contas e Da Empresa*.
- Marques, M. da C. da C. (2018). *O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto da sua adoção no Ensino Superior*. 30(2018), 74–94.
- Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Coercive, normative and mimetic isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports. *International Business Review*, 26(1), 102–118.
- Matos, S., Jorge, S., & Sá, P. M. e. (2021). Measuring the Quality of the Strategic Financial Planning Information (Q-FPI) in the Local Government. *International Journal of Public Administration*, 00(00), 1–18.
- Meyer, John, & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Meyer, John, Boli, J., Thomas, G. M., & Ramirez, F. O. (1997). World Society and the Nation-State Author (s): John W . Meyer , John Boli , George M . Thomas , Francisco O . Ramirez Published by : The University of Chicago Press Stable. *The American Journal of Sociology*, 103(1), 144–181.
- Meyer, R. E., Egger-Peitler, I., Höllerer, M. A., & Hammerschmid, G. (2014). Of bureaucrats and passionate public managers: Institutional logics, executive identities, and public service motivation. *Public Administration*, 92(4), 861–885.
- Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2006). Administration in Austria. *American Behavioral Scientist*, 49(7), 1000–1014.
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The Social Construction of Organizational Knowledge : A Study of the Uses of Coercive , Mimetic , and Normative Isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 653–683.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: A study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12(4), 437–464.
- Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. D. C. (2006). A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas. *XIII Encuentro AECA-La Eficiencia En El Gobierno En La Gestión de La Mediana Empresa. 28 e 29 de Setembro de 2006*.
- Nunes, C., Fernandes, J. S., & Gonçalves, C. (2017). Aplicação do SNC-AP nas entidades do Serviço Nacional de Saúde. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, 29(2017), 49–63.
- OCDE. (2019). OECD Economic Surveys Portugal. In *OECD Economic Surveys Portugal February 2019* (Issue February).
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16, 145–179.
- Opanyi, R. O. (2016). The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Quality of Financial Reports in Public Sector in Kenya. *European Scientific Journal, ESJ*, 12(28),

- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285.
- Oulasvirta, L., & Bailey, S. J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653–669.
- Paixão, J. C., & Lourenço, M. A. (1999). Tomar em linha de conta—o controlo das contas e a sua regulamentação. *Jornal de Contabilidade Nº 264 e 265*, 76–78; 114–115.
- Pereira, M. A. L. (2019). Crise económica e financeira: o enquadramento da sétima avaliação da troika ao programa de ajustamento português no Jornal de Negócios. *Estudos Em Comunicacao*, 1(28), 1–30.
- Pérez, C. C., & Hernández, A. M. L. (2003). La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 90–100.
- Pestana, M. H., & Gageiro, J. N. (2005). *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS* (4ª Edição). Edições Silabo, Lda.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In *European Accounting Review* (Vol. 18, Issue 4).
- Polzer, T., Meyer, R. E., Hollerer, M. A., & Seiwald, J. (2016). Institutional hybridity in public sector reform: Replacement, blending, or layering of administrative paradigms. *Research in the Sociology of Organizations*, 48B(2016), 69–99.
- Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M., & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the Central Government of Bangladesh: An example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 28–50.
- Ribeiro, J. H. V., & Pascoal, T. M. R. (2000). Contabilidade de gestão no sector público administrativo português evolução histórica recente. *Revista de Contabilidade e Comércio*, LIII, 1–14.
- Ribeiro, L. R. (2018a). Centeno já cativou mais do que o Governo PSD/CDS. *Jornal de Notícias*. <https://www.jn.pt/economia/centeno-ja-cativou-mais-do-que-o-governo-psdcds-10198005.html>
- Ribeiro, L. R. (2018b). Orçamento 2019: Centeno manteve 80% das cativações até setembro. *Diário de Notícias*. <https://www.dn.pt/edicao-do-dia/28-ago-2018/contas-publicas-cativacoes-em-maximos-nos-comboios-justica-e-defesa-9768820.html>
- Ricón-Soto, C. A., & Gomez-Villegas, M. (2020). Institucional isomorphism in IPSAS adoption. *Cuadernos De Administracion-Universidad Del Valle*, 36(68), 204–218.
- Rodrigues, L., Craig, R., & Gomes, D. (2010). A intervenção do Estado no ensino comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759. *Revista TOC 118, janeiro*(1), 39–48.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2004). Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755. *Revista Da Câmara Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 46, 24–39.
- Rodrigues, Lúcia Lima, & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739–757.

- Rodrigues, M. B. (2011). Os homens do Erário Régio. *Pecunia: Revista de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 13(13), 59–81.
- Rodrigues, M. J. B. (2000). Extinção do Erário Régio em 1832. *Jornal de Contabilidade, APOTEC*, 281, 238–246.
- Roje, G., Vašiček, D., & Vašiček, V. (2010). Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(12), 1–16.
- Rosenzweig, P. M. ., & Singh, J. V. . (1991). Organizational Environments and the Multinational Enterprise. *Academy of Management Journal*, 16(2), 340–361.
- Scott, W. R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory Author (s): W . Richard Scott Source : Administrative Science Quarterly , Vol . 32 , No . 4 (Dec . , 1987), pp . 493-511 Published by : Sage Publications , Inc . on behalf of the Johnson Graduate School of Mana. *Admin*, 32(4), 493–511.
- Scott, W. R. (2005). Great minds in management: The process of theory development. In *Institutional theory: Contributing to a theoretical research program*. Oxford University Press.
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131.
- Seo, M. G., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222–247.
- Silva, A., Jorge, S., & Rodrigues, L. L. (2020). Enforcement and accounting quality in the context of IFRS: is there a gap in the literature? *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(3), 345–367.
- Suchman, M. C. (1995). and Strategic Managing Legitimacy : Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Suddaby, R., Cooper, D. J., & Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 333–362.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2007). *Using Multivariate Statistics* (MA: Pearso).
- Taha, A. (2014). *Organisational receptivity for change: combining context and capability to explain competitive advantage* (Doctoral dissertation, Aston University).
- Tanjeh, M. S. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 71–83.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations. In *American Journal of Sociology* (Vol. 105, Issue 3, pp. 801–844).
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. The Sage handbook of organizational institutionalism,. In *The Sage handbook of organizational* (pp. 99–128).
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). The institutional logics perspective: A new approach to culture, Structure and Process. In *Management* (Vol. 15, pp. 583–595). Oxford University Pres.
- Tolofari, S. (2005). New Public Management and Education. *Policy Futures in Education*, 3(1), 75–89.

- Tribunal de contas. (2013). Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011. In *Tribunal de Contas*.
- Tribunal de Contas. (2017). *Relatório de auditoria n.º22/2017 - 2.ª S. Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE)*.
- Tribunal de Contas. (2018). *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE Relatório Intercalar V*.
- Tribunal de Contas. (2021). *Auditoria à implementação da LEO e do SNC-AP - seguimento de recomendações*.
- Troika (Comissão Europeia, Banco Central Europeu, F. M. I. (2011). Memorando de entendimento sobre condicionalismos específicos de política económica. *Governo Português - Memorando Da Troika*.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & González, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research, 17*(4), 409–432.
- Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2009). Can resource dependence explain compliance with reporting standards? *Hub Research Paper, Economics & Management*.
- Vieira, R. (2017). Paradigmas teóricos de investigação em contabilidade. In R. (Eds) Major M.J. e Vieira (Ed.), *Contabilidade e Controlo de Gestão (2ª Ed.)* (pp. 9–32). Lisboa: Escolar Editora.
- Wooten, M., & Hoffman, A. J. (2008). *Organizational fields: Past, present and future*. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin (Eds.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*.
- Yapa, P. W. S., & Ukwatte, S. (2015). The New Public Financial Management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka. *Research in Accounting in Emerging Economies, 15*(October 2014), 7–50.
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting, 19*(3), 404–430.
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *International Journal of Accounting, 41*(4), 373–386.

Legislação:

Circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais, de 28 de dezembro de 2017 – aprova adiamento do SNC-AP para 2020

Decreto n.º 15:645, de 14 maio de 1928 – Reforma Orçamental

Decreto n.º 18381, de 24 de maio, de 1930 – Estabelece que o encerramento de contas da contabilidade pública deveria ser realizado por anos económicos

Decreto-Lei n.º 25299, de 6 de maio de 1935 – Estabelece que os anos económicos passam a coincidir com os anos civis

Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho – Determina o orçamento e as contas das autarquias locais

Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho – Determina o modelo orçamental e contabilístico das autarquias locais

Decreto-Lei n.º 24/88, de 29 de janeiro – Aprova o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS)

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – Novo Regime da Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março – Atribuições da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

Decreto-Lei n.º 54/A/99, de 22 de fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições de Solidariedade Social e Segurança Social

Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho – Regime jurídico de organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística

Decreto-Lei n.º 72 A/2010, de 18 de junho – Decreto de execução orçamental para o ano de 2010

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 9 de junho – Aprova o Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística

Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março – Aprova a execução orçamental para o ano de 2013

Decreto-Lei n.º 52/2014, de 7 de abril – Aprova a execução orçamental para o ano de 2014

Decreto-Lei n.º 36/2015, de 9 de março – Aprova a execução orçamental para o ano de 2015

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

Decreto-Lei n.º 18/2016, de 13 de abril – Decerto de execução orçamental para o ano de 2016

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro – Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Decreto-Lei n.º 25/2017, de 3 de março – Aprova o a execução orçamental para o ano de 2017

Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio – Aprova o a execução orçamental para o ano de 2018

Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho – Aprova o a execução orçamental para o ano de 2019

Diretiva n.º 2011/85/UE, do Conselho de 8 de novembro de 2011 – Estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros

Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro – Lei das Finanças Locais

Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro – Lei das Finanças Locais

Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho – Segunda revisão da Constituição da República Portuguesa

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado

Lei n.º 3-A/2010, de 28 de abril – Aprova as Grandes Opções do Plano para 2010-2013

Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2011

Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro – Aprova as Grandes Opções do Plano para 2012-2015

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2012

Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro – Aprova a Estratégia e os procedimentos a adotar no âmbito da Lei de Enquadramento Orçamental

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2013

Lei n.º 82-A/2014, de 31 de dezembro – Aprova as Grandes Opções do Plano para 2015

Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2015

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro – Aprova a Lei de Enquadramento Orçamental

Lei n.º 7-B/2016, de 31 de março – Aprova as Grandes Opções do Plano para 2016-2019

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2019

Lei n.º 2/2020, de 31 de março – Aprova o Orçamento de Estado para 2020

Lei n.º 3/2020, de 31 de março – Aprova as Grandes Opções do Plano para 2020-2023

Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro – Aprova o Orçamento de Estado para 2021

Orientação n.º 1/2020 “Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do setor público administrativa”, anexa à Portaria n.º 474/2010

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação

Portaria n.º 798/2000, de 28 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

Resolução n.º 23/95, de 12 de junho – Aprova a estrutura de missão do Plano Oficial de Contabilidade Pública

Capítulo 8 Apêndices

Apêndice 1 – Questionário

Os resultados obtidos destinam-se, única e exclusivamente, a investigação, pelo que é **garantida a sua total confidencialidade**. O seu preenchimento demorará apenas **10 a 15 minutos**.

Agradecemos, desde já, a atenção e colaboração dispensada!

Nome entidade _____ NIF _____

SECÇÃO 1. A ENTIDADE E A SUA CONVERSÃO PARA O SNC-AP

Assinale com uma cruz uma opção

1.1 A entidade já elabora as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com o POCP ou Planos Setoriais?

- Sim. Desde o ano _____
 Não

1.2 A entidade pertence a um grupo público?

- Sim
 Não **Se assinalou “Não” p.f. avance para a questão 1.5**

1.3 Como classifica a influência das políticas contabilísticas da entidade-mãe na contabilidade praticada na sua entidade?

Muito influente	Bastante influente	Razoavelmente influente	Pouco influente	Nada influente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.4 Quem está a fazer a adaptação das demonstrações financeiras individuais da entidade do normativo atual para o SNC-AP?

- A própria entidade
 A entidade-mãe

1.5 É uma entidade piloto?

- Sim
 Não **Se assinalou “Não” p.f. avance para a questão 1.9**

1.6 Quem tomou a decisão da entidade ser uma entidade piloto?

- A própria entidade
 A Entidade-mãe (se aplicável)
 Convite da DGO/DGAL
 Outros (p.f. indique) _____

1.7 Enquanto entidade piloto preparou demonstrações financeiras segundo o SNC-AP?

- Sim
 Não

1.8 Enquanto entidade piloto em que medida considera que obteve ou não vantagens?

- Sim, por favor indique uma ou mais vantagens:
 Na formação mais oportuna dos recursos humanos
 Na atualização mais atempada do *software* devido à colaboração com a empresa de *software*
 A ter uma postura de vanguarda nos procedimentos contabilísticos e de gestão
 Na atualização atempada dos processos organizacionais
 Não

NOTA: As questões que se seguem referem-se às contas individuais (e não às consolidadas) e à adaptação da sua entidade para adotar o SNC-AP nas suas contas individuais.

1.9 As demonstrações financeiras da entidade são auditadas?

- Sim
- Não

1.10 A entidade tem usufruído de apoio técnico institucional na implementação do SNC-AP?

- Sim, por favor indique uma ou mais opções:
 - Possibilidade de contratar mais recursos humanos para o setor/departamento de contabilidade
 - Dispor de um consultor a tempo inteiro na entidade na fase de transição
 - Orientação mais precisa da DGO/DGAL/outras entidades
 - Dispor de um contabilista certificado
 - Mais orientações técnicas por parte da Comissão de Normalização contabilística
 - Reuniões conjuntas com as entidades do mesmo subsetor de atividade e entidades piloto
 - Outro (p.f. indique) _____
- Não

1.11 Quem efetua a contabilidade da entidade?

- Departamento de contabilidade da entidade com contabilista certificado
- Departamento de contabilidade da entidade sem contabilista certificado
- Contabilista externo
- Outro (p.f. indique) _____

1.12 O nível de conhecimento que o responsável pela contabilidade da entidade tem do SNC-AP abrange?

- Nenhuma norma
- Menos normas do que as que se relacionam com a entidade
- As normas que se relacionam com a entidade
- Mais normas do que as que se relacionam com a entidade
- Todas as normas
- Sem opinião

AVALIAÇÃO PRÉVIA DO IMPACTO DA ADOÇÃO DO SNC-AP

1.13 Já foi efetuada ou vai ser efetuada uma avaliação do impacto da adoção do SNC-AP na entidade?

- Sim, a avaliação já foi efetuada
- Sim, a avaliação está a ser efetuada
- Sim, a avaliação vai ser iniciada em (p.f. indique quando) _____
- Não vai ser efetuada uma avaliação
- Não sei



Se assinalou estas respostas p.f. avance para a questão 1.15

Assinale uma ou mais opções

1.14 O que foi ou vai ser incluído na avaliação do impacto do SNC-AP na entidade?

- Identificação das rubricas mais problemáticas para a entidade
- Mudança das políticas contabilísticas e o seu impacto nos valores das demonstrações financeiras
- Impacto no valor de rácios e indicadores de desempenho
- Mudanças no sistema informático
- Mudanças no código de contas
- Mudanças no sistema de contabilidade de gestão (se não tem contabilidade de gestão p.f. coloque aqui um x ____)
- Mudanças no sistema de controlo interno e na documentação produzida
- Necessidades de formação do pessoal
- Custos envolvidos
- Outros (p.f. indique) _____

CONVERSÃO PARA O SNC-AP

Assinale uma opção

1.15 A entidade já começou a proceder à conversão para o SNC-AP?

- Sim, iniciou o processo em _____
- Não, planeia iniciar em _____

➤ Se assinalou “Não”, p.f. passe para a questão 1.17

Assinale as operações que a entidade está a efetuar ou que já efetuou no processo de conversão

1.16 Em que medida a entidade iniciou o processo de conversão?

1.16.1 Adoção pela primeira vez das SNC-AP

- Identificação dos ativos e passivos que não são reconhecidos no normativo atual mas que são reconhecidos no SNC-AP
- Identificação dos ativos e passivos que são reconhecidos no normativo atual mas que não são reconhecidos no SNC-AP
- Identificação das alterações na classificação de ativos e passivos
- Identificação das diferenças na valorização de ativos e passivos
- Outros (p.f. indique) _____

1.16.2 Conversão do sistema de gestão de informação

- Definição do plano de contas da entidade no âmbito do SNC-AP
- Definição dos novos modelos de demonstrações financeiras gerados pelo sistema informático
- Preparação do sistema de informação para fornecer a informação pormenorizada das notas do Anexo
- Preparação do sistema informático para contemplar a possibilidade de mudar a vida útil, dos ativos durante a sua permanência na entidade
- Preparação do sistema informático para adotar uma abordagem por componentes nos ativos fixos tangíveis
- Preparação do sistema de informação para fornecer informação para o cálculo de imparidades
- Alteração do sistema de contabilidade de gestão (se não tem contabilidade de gestão p.f. coloque aqui um x ____)
- Outros (p.f. indique) _____

1.16.3 Que alterações ocorreram ou estão a ocorrer na sua organização, por força da implementação do SNC-AP

- Criação de um grupo de trabalho para implementação do SNC-AP
- Contratação de um contabilista certificado para os quadros da entidade
- Contratação de consultores externos para a implementação do SNC-AP
- Outro (p.f. indique) _____

1.17 Em que medida a adoção do SNC-AP altera ou não os seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Entidade?

	Aumentam significativamente	Aumentam ligeiramente	Não se alteram	Reduzem ligeiramente	Reduzem significativamente	Sem opinião
Ativos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Passivos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Património	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Resultados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.18 Em que medida as opções contabilísticas escolhidas pela sua entidade são influenciadas pela contabilidade praticada por outras entidades, nomeadamente pelas do mesmo subsector?

	Influência muito positiva*	Alguma Influência positiva	Alguma influência negativa**	Muita influência negativa	São observadas mas não influenciam	Não são observadas
Práticas de mensuração	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Práticas de reconhecimento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Práticas de divulgação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Práticas de preparação e de conversão para o SNC-AP	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

* *Influência a entidade a optar pela mesma prática contabilística*

** *Influência a entidade a optar por uma prática contabilística distinta*

1.19 Em que medida o SNC-AP permite maior ou menor julgamento profissional comparativamente ao normativo anterior no que respeita à aplicação das normas de contabilidade à sua entidade?

Muito maior	Ligeiramente mais	Idêntico	Ligeiramente menos	Muito menos	Sem opinião
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.20 Se o abandono do normativo atual fosse opcional, a entidade adotaria na mesma o SNC-AP?

- Sim, porque (p.f. indique o motivo) _____
- Não
- Sem opinião

SECÇÃO 2. A ENTIDADE, O SNC-AP E A SUA ENVOLVENTE

Assinale uma ou mais opções

2.1 Quais as expectativas da entidade relativamente à reação dos utilizadores da sua informação financeira face à adoção do SNC-AP?

	Muito negativa	Negativa	Razoável	Positiva	Muito positiva	Não aplicável	Sem Opinião
Entidades Fiscalizadoras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Órgãos Internos da Entidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Utentes/ Clientes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fornecedores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Funcionários	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Entidade-mãe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Assinale uma opção

2.2 A adoção do SNC-AP impulsionará ou não a sua entidade a introduzir melhorias no modelo de Relatório e Contas?

- Sim Não A decidir Sem opinião

2.3. Como espera que funcionem os sistemas de fiscalização do cumprimento do SNC-AP?

Muito eficazes	Bastante eficazes	Razoavelmente eficazes	Pouco eficazes	Ineficazes	Sem opinião
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Efetue um círculo à volta da resposta escolhida

2.4 Indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações:

A imposição do SNC-AP foi oportuna para a entidade	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A adoção do SNC-AP vai ao encontro dos objetivos da entidade	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A adoção do SNC-AP proporciona ganhos de eficiência para a entidade	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A adoção do SNC-AP pode melhorar a imagem e o prestígio da entidade	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A qualidade da informação financeira divulgada melhora significativamente com a adoção do SNC-AP	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
O aumento da aceitação internacional das IPSAS que ocorreu nos últimos anos tornou inevitável a adoção generalizada deste tipo de normas por todo o tipo de Entidades	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião

2.5 Indique o seu grau de concordância / discordância com as seguintes afirmações:

A atuação da entidade está mais focada na prestação de serviços ao cidadão	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A concorrência no subsector é elevada	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
A entidade é competitiva nos serviços que presta	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião
Na sua entidade a avaliação de desempenho reflete-se na progressão da carreira dos trabalhadores	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente	Sem opinião

2.6 No decurso da sua atividade como avalia a capacidade da entidade prever a evolução dos seguintes fatores:

	Nula	Reduzida	Razoável	Elevada	Muito elevada	Sem opinião
Evolução anual das transferências do Orçamento do Estado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valor das receitas próprias	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valor dos gastos operacionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Taxa de juro dos mercados em que a entidade se financia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Possibilidade de obter financiamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Surgimento de concorrência significativa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Preços praticados no mercado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Normas de contabilidade do SNC-AP	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Regulamentação do subsector	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tecnologia utilizada na atividade (negócio)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Falhas técnicas na entidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Erros relevantes dos funcionários	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.7 Como caracteriza o subsector em que a sua entidade atua:

Muito organizado	Bastante organizado	Razoavelmente organizado	Pouco organizado	Nada organizado	Sem opinião
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.8 Na sua opinião, a articulação entre as entidades do subsetor a que a entidade pertence reflete-se num setor:

Muito Coeso	Bastante Coeso	Medianamente Coeso	Ligeiramente fragmentado	Muito fragmentado	Sem opinião
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Caracterização da entidade e de quem preencheu o questionário

3.1 Sector de atividade: CAE: _____

Dados a 31.12.2016

3.2 Número de trabalhadores: _____

3.3 Número de unidades orgânicas: _____

3.4 Volume de Proveitos 2016: _____

3.5 Volume de Gastos de 2016: _____

3.6 Volume receitas executadas em 2016: _____

3.7 Volume despesas executadas em 2016: _____

3.8 % de receitas próprias: _____

3.9 % de participação de acionistas privados: _____

3.2 O questionário foi preenchido pelo:

Diretor financeiro Responsável pela contabilidade Outro (p.f. indique a função) _____

	Diretor financeiro	Responsável pela contabilidade	Outro
Idade			
Habilitações académicas			
Área de Habilitações académicas			
É membro de que Associações Profissionais			

Data de preenchimento do questionário: _____

Apêndice 2 – Testes ao modelo das lógicas institucionais

Teste 1

Foram introduzidas apenas uma questão relacionada com a lógica híbrida (a atuação da entidade está mais focada na eficiência económica) e uma questão relacionada com a lógica da competitividade (a entidade é competitiva nos serviços que presta).

Variável	Coefficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-1,526	0,484	0,002
LIPSAS	0,073	0,066	0,264
A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica	0,204	0,077	0,009
A entidade é competitiva nos serviços que presta	0,017	0,078	0,828
DFs	0,645	0,207	0,002
GR	0,193	0,136	0,157
HA	0,211	0,069	0,003
SI	-0,923	0,275	0,001
SFA	-0,463	0,251	0,066
AL	-0,727	0,234	0,002
R ² =18,3%	Sig. = 0,000		

Teste 2

Foram introduzidas apenas uma questão relacionada com a lógica híbrida (a atuação da entidade está mais focada na eficiência económica) e uma outra questão relacionada com a lógica da competitividade (a concorrência no subsetor é elevada).

Variável	Coefficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-1,33	0,443	0,003
LIPSAS	0,087	0,067	0,192
A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica	0,22	0,076	0,004
A concorrência no subsetor é elevada	-0,061	0,069	0,379
DFs	0,64	0,207	0,002
GR	0,201	0,135	0,138
HA	0,208	0,069	0,003
SI	-0,961	0,272	0,000
SFA	-0,461	0,249	0,066
AL	-0,751	0,228	0,001

R2=18,6%

Sig. = 0,000

Teste 3

Foram introduzidas apenas uma questão relacionada com a lógica híbrida (a atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica) e uma outra questão relacionada com a lógica da competitividade (a entidade é competitiva nos serviços que presta).

Variável	Coefficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-1,496	0,527	0,005
LIPSAS	0,078	0,067	0,245
A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica	0,15	0,087	0,085
A entidade é competitiva nos serviços que presta	0,032	0,079	0,690
DFs	0,615	0,209	0,004
GR	0,17	0,137	0,216
HA	0,229	0,069	0,001
SI	-0,815	0,275	0,003
SFA	-0,403	0,252	0,111
AL	-0,677	0,235	0,004
R2=16,8%		Sig. = 0,000	

Teste 4

Foi introduzida apenas uma questão relacionada com a lógica híbrida (a atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica) mantendo-se todas as restantes variáveis, conforme modelo apresentado no ponto 7.4.3.

Variável	Coefficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-1,176	0,509	0,022
LIPSAS	0,091	0,067	0,175
A atuação da entidade está muito focada na prestação de serviços ao cidadão e na eficiência económica	0,116	0,091	0,205
LCmptv	-0,084	0,07	0,228
DFs	0,611	0,208	0,004
GR	0,179	0,136	0,191
HA	0,225	0,069	0,001
SI	-0,897	0,276	0,001
SFA	-0,436	0,251	0,084
AL	-0,76	0,235	0,001
R2=17,3%		Sig. = 0,000	

Teste 5

Foi introduzida apenas uma questão relacionada com a lógica híbrida (a atuação da entidade está mais focada na eficiência económica) mantendo-se todas as restantes variáveis, conforme modelo apresentado no ponto 7.4.3.

Variável	Coefficiente	Std. Error	Sig.
Constante	-1,337	0,432	0,002
LIPSAS	0,082	0,065	0,214
A atuação da entidade está mais focada na eficiência económica	0,183	0,079	0,022
LCmptv	-0,071	0,067	0,293
DFs	0,643	0,207	0,002
GR	0,196	0,135	0,147
HA	0,21	0,069	0,003
SI	-0,974	0,273	0,000
SFA	-0,484	0,249	0,054
AL	-0,789	0,233	0,001

R2=18,7% Sig. = 0,000