



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A Implementação do SNC-AP e o relato financeiro: A perceção dos profissionais de contabilidade

Maria Leonor Ferreira Ribeiro

Mestrado em Contabilidade

Orientadora:

Professora Doutora Inna Choban de Sousa Paiva, Prof. Auxiliar,
ISCTE Business School.

Novembro, 2021

Departamento de Contabilidade

A Implementação do SNC-AP e o relato financeiro: A perceção dos profissionais de contabilidade

Maria Leonor Ferreira Ribeiro

Mestrado em Contabilidade

Orientador(a):

Professora Doutora Inna Choban de Sousa Paiva, Prof. Auxiliar,
ISCTE Business School.

Novembro, 2021

AGRADECIMENTOS

Com a conclusão deste trabalho, quero agradecer a todos os que diretamente ou indiretamente me apoiaram ao longo de todo o tempo da sua realização.

Em primeiro lugar, um especial obrigado à Professora Doutora Inna Paiva, por toda a disponibilidade, ajuda, partilha e principalmente pelo seu incentivo em todas as fases deste processo.

A todos os meus familiares, amigos e colegas de trabalho, um grande agradecimento por estarem sempre presentes nas alturas mais importantes com toda a sua amizade.

Por fim, dedico este trabalho aos meus pais por tudo o que sempre fizeram, pela educação e valores que me transmitiram e por todo o apoio que me dão.

RESUMO

A diversidade dos sistemas de informação no setor público e a necessidade de informações mais completas e fiáveis deram origem a um conjunto de reformas no setor público de diversos países, nomeadamente nos seus sistemas contabilísticos, com base no conceito de Nova Gestão Pública (NGP). Adicionalmente, em Portugal a crise financeira e a consequente necessidade de intervenção externa do Fundo Monetário Internacional (FMI), aumentou a necessidade de reforma de um novo normativo contabilístico. Assim, surgiu o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) para substituir o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

O objetivo deste estudo é conhecer a perceção dos profissionais de contabilidade das entidades de ensino sobre a implementação do SNC-AP, nomeadamente os seus impactos no relato financeiro, na sua qualidade e utilidade, assim como as condições para a adequada implementação.

Assim, no contexto de um estudo exploratório foi realizado um questionário aos profissionais de contabilidade das entidades de ensino público em Portugal, a partir do qual foram obtidos os resultados analisados através de estatística descritiva e testes de inferência estatística. Conclui-se que os profissionais de contabilidade consideram que a implementação do SNC-AP não tem impactos significativos no relatório financeiro e nas suas demonstrações financeiras, no entanto contribui para o aumento da qualidade da informação financeira e na sua utilidade para os seus utilizadores. Quanto às condições das entidades e seus profissionais, conclui-se que existem condicionantes para a implementação adequada do normativo.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, SNC-AP, Reforma contabilística, Setor do ensino

M42 – Auditing

H83 – Public Administration; Public Sector Accounting and Audits

ABSTRACT

The diversity of information systems in the public sector and the need for more complete and reliable information gave rise to a set of reforms in the public sector in several countries, namely in their accounting systems, based on the concept of New Public Management (NGP). Additionally, in Portugal, the financial crisis and the consequent need for external intervention by the International Monetary Fund (IMF), increased the need to reform a new accounting standard. Thus, the *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas* (SNC-AP) emerged to replace the *Plano Oficial de Contabilidade Pública* (POCP).

The aim of this study is to understand the perception of accounting professionals from educational entities about the implementation of the SNC-AP, namely its impacts on financial reporting, its quality and usefulness, as well as the conditions for its proper implementation.

Thus, in the context of an exploratory study, a questionnaire was carried out to accounting professionals from public education entities in Portugal, from which the results analyzed were obtained using descriptive statistics and statistical inference tests. It is concluded that accounting professionals consider that the implementation of the SNC-AP does not have significant impacts on financial reporting and its financial statements, however it contributes to increasing the quality of financial information and its usefulness to its users. As for the conditions of the entities and their professionals, it is concluded that there are limitations for the proper implementation of the current normative.

Key words: Public Accounting, SNC-AP, Accounting reform, Education sector.

M42 – Auditing

H83 – Public Administration; Public Sector Accounting and Audits

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO.....	iii
ABSTRACT	v
ÍNDICE DE QUADROS	ix
ÍNDICE DE ANEXOS	ix
GLOSSÁRIO.....	x
CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Justificação e relevância do tema	1
1.2. Objetivos de investigação.....	2
1.3. Estrutura da dissertação.....	3
CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1. A evolução da contabilidade pública internacional.....	5
2.1.1. Reforma da gestão financeira pública	5
2.1.2. International Public Sector Accounting	7
2.1.3. European Public Sector Accounting Standards.....	9
2.2. A reforma da contabilidade pública em Portugal	10
2.2.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública	11
2.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	12
2.3. O impacto da implementação do SNC-AP no relato financeiro e teorias	14
2.3.1. As alterações no relato financeiro	15
2.3.2. A qualidade e vantagens da informação financeira	18
2.3.3. As condicionantes para a implementação do SNC-AP nas entidades	21
2.4. Contexto de investigação – Setor do Ensino público	22
CAPÍTULO 3 - METODOLOGIA.....	25
3.2. Recolha de dados.....	26
3.3. Estrutura e medidas do questionário	27

3.4. Caraterização da amostra	28
CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DE RESULTADOS	31
4.1. Grupo I - As alterações no relato financeiro com a implementação do SNC-AP 32	
4.2. Grupo II – A qualidade e as vantagens da informação financeira com a implementação do SNC-AP.....	37
4.3. Grupo III – As condições para a implementação do SNC-AP nas entidades	41
CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES	45
5.1. Conclusões	45
5.2. Limitações do presente estudo	47
5.3. Sugestões para investigações futuras	47
FONTES	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50
ANEXOS	56
Anexo A – Amostra: Estatística descritiva.....	56
Anexo B - O impacto da implementação do SNC-AP na informação do relato financeir	58
Anexo C – A qualidade e utilidade da informação financeira com a implementação do SNC- AP	59
Anexo D – Condicionantes da implementação do SNC-AP.	61
Anexo E - Testes de normalidade - Variáveis dependentes	63
Anexo F – Teste t para uma amostra	63

ÍNDICE DE QUADROS

Tabela 1 - Objetivos e questões de investigação	3
Tabela 2 - Amostra de investigação.....	27
Tabela 3- Alpha de Cronbach dos fatores.....	28
Tabela 4 - Caraterização da amostra - caraterísticas dos profissionais.	29
Tabela 5 - Caraterização da amostra - caraterísticas das entidades onde os profissionais exercem funções.	29
Tabela 6 - Variáveis independentes.....	32
Tabela 7 - Impacto do SNC-AP no relato financeiro - Estatística descritiva das variáveis dependentes.....	33
Tabela 8 - Impacto do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras - Estatística descritiva das variáveis dependentes.	35
Tabela 9 - Melhorias da qualidade da informação do relato financeiro com o SNC-AP - Estatística descritiva das variáveis dependentes.....	37
Tabela 10 - Vantagens do SNC-AP para os utilizadores da informação financeira - Estatística descritiva das variáveis dependentes.....	39
Tabela 11 - Condições para a implementação do SNC-AP - Estatística descritiva das variáveis dependentes.	42
Tabela 12 - Resumo dos resultados das hipóteses das questões de investigação.	44

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo A – Amostra.....	56
Anexo B – O impacto da implementação do SNC-AP na informação do relato financeiro.....	59
Anexo C – A qualidade e utilidade da informação financeira com a implementação do SNC-AP.....	60
Anexo D – Condicionantes da implementação do SNC-AP	61
Anexo E – Testes de normalidade - Variáveis dependentes.....	64
Anexo F – Teste t para uma amostra	64

GLOSSÁRIO

CE – Comissão Europeia

DFC – Demonstrações Financeiras Consolidadas

EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAP - Generally accepted accounting principles

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards

NGFP - Nova Gestão Financeira Pública

NGP - Nova Gestão Pública

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCP-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas

TI – Tecnologia de informação

UE - União europeia

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

1.1. Justificação e relevância do tema

A harmonização internacional das demonstrações financeiras no setor público é considerada uma das mudanças mais relevantes na contabilidade governamental (Benito et al., 2007). A diversidade dos sistemas de informação financeira no setor público, entre países e dentro dos próprios países, faz com que haja uma grande heterogeneidade nas regras e práticas contabilísticas e na informação financeira apresentada nos relatórios divulgados pelos Governos (Bellanca & Vandernoot, 2014). Com a globalização da atividade económica e a necessidade de obtenção de informações mais completas e transparentes, surgiu a necessidade de promover a harmonização dos sistemas de informação financeira do sector público, (Christiaens et al., 2015; Dabbicco, 2015). Assim, muitos países têm procedido a mudanças substanciais na organização do seu sistema público, nomeadamente realizando reformas nos seus sistemas contabilísticos (Benito et al., 2007).

A nível internacional tem sido desenvolvido um conjunto de normas internacionais denominadas por *International Public sector Accounting Standards* (IPSAS), que já foram adotadas por diversos países. A atual reforma da contabilidade pública em Portugal tem como base a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) como substituição do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que se aproxima das normas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e das normas internacionais IPSAS.

As IPSAS são hoje uma referência internacional no desenvolvimento de sistemas de contabilidade do setor público em todo o mundo, sendo previsível que muitos países adotem estas normas ou implementem normas de contabilidade pública tendo estas como referência (Christiaens et al., 2015). Uma vez que a adoção das IPSAS e de novos sistemas contabilísticos tem vindo a aumentar verificando-se diferentes níveis de implementação em cada país e nível de governo (Sutcliffe, 2003), este processo de transição tem ganho cada vez mais atenção e interesse por parte dos seus intervenientes e *stakeholders*. Relativamente ao processo de implementação em Portugal, ainda é reduzida a informação sobre os impactos e benefícios da utilização destas normas harmonizadas com a implementação do normativo SNC-AP, bem como sobre as suas condicionantes.

Assim, o presente estudo torna-se relevante pela sua atualidade mas também pela necessidade de informação e de estudos relacionados com o tema abordado. A sua importância

está na contribuição para a evolução da reforma da contabilidade pública e para o processo de implementação pelas entidades públicas, servindo de apoio tanto para os profissionais das entidades como para a comunidade científica. Quanto à escolha do setor da educação, torna-se pertinente analisar os impactos da alteração de normativo contabilístico por ser um setor de grande dimensão que permite perceber a opinião de uma grande variedade de profissionais e com um normativo contabilístico anterior específico, o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POCP-Educação).

1.2.Objetivos de investigação

O presente estudo tem como objetivo geral estudar o impacto da implementação do SNC-AP no relato financeiro das entidades de ensino secundário e superior, segundo a perceção dos seus profissionais de contabilidade. Para tal, foram definidos três objetivos específicos de investigação:

1. Analisar o impacto da implementação do SNC-AP na informação do relato financeiro.
2. Analisar a qualidade e utilidade da informação financeira com a implementação do SNC-AP.
3. Conhecer as condicionantes da implementação do SNC-AP.

Os três objetivos definidos deram origem a um conjunto de cinco questões de investigação organizadas em três grupos apresentado na tabela 1. Para além dos objetivos mencionados anteriormente, este estudo pretende ainda analisar se existem características dos profissionais ou das entidades onde exercem funções que influenciam a sua perceção relativamente aos aspetos estudados.

Tabela 1 - Objetivos e questões de investigação.

Objetivos de investigação	Questões de investigação
Analisar o impacto da implementação do SNC-AP na informação do relato financeiro.	Q1: A implementação do SNC-AP teve impacto significativo no relato financeiro? Q2: A implementação do SNC-AP teve impacto significativo nas rubricas das demonstrações financeiras?
Analisar a qualidade e utilidade da informação financeira com a implementação do SNC-AP.	Q3: A implementação do SNC-AP aumentou a qualidade da informação financeira? Q4: A implementação do SNC-AP traz vantagens para os utilizadores da informação financeira?
Conhecer as condicionantes da implementação do SNC-AP.	Q5: Existem condicionantes para a adequada implementação do SNC-AP?

1.3. Estrutura da dissertação

O presente estudo enquadra-se na realização da dissertação de Mestrado, apresentando uma estrutura de acordo. O primeiro capítulo refere-se à introdução do tema em estudo, incluindo o enquadramento da sua problemática e a definição dos objetivos.

O segundo capítulo diz respeito à revisão da literatura, que inicialmente aborda as circunstâncias que levaram ao atual contexto de necessidade de introduzir reformas nos sistemas contabilísticos em diversos países e organizações mundiais. De seguida são mencionadas as normas internacionais de contabilidade pública desenvolvidas e em desenvolvimento que procuram satisfazer as necessidades atuais de informação. Por último é desenvolvida a reforma da contabilidade pública em Portugal, tema central do estudo, nomeadamente o seu histórico e situação atual. Aqui, são apresentadas as questões formuladas no seguimento dos temas abordados a que dizem respeito e apresentado o contexto do setor estudado.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia associada ao presente estudo e o método e estrutura da recolha de dados utilizada. Por sua vez, a apresentação dos resultados obtidos é feita no quarto capítulo, tendo como base os dados recolhidos e sua posterior análise.

Primeiramente é apresentada a caracterização da amostra e de seguida são apresentados os resultados da estatística descritiva e dos testes de inferência estatística realizados para obter conclusões a cada uma das questões de investigação formuladas.

Por fim, as principais conclusões do estudo são apresentadas no quinto capítulo, assim como as principais limitações do presente estudo e as sugestões para investigações futuras.

CAPÍTULO 2

REVISÃO DA LITERATURA

2.1. A evolução da contabilidade pública internacional

O movimento universal da reforma da administração pública teve como base a necessidade de lidar com os desafios políticos e económicos emergentes, onde o papel do Governo começou a ser alvo de críticas, nomeadamente pela existência de crises fiscais, baixo desempenho e falta de responsabilidade nas organizações públicas (Common, 1998; Kalimullah et al., 2012; Sarker, 2006). Dentro deste contexto, no final da década de 70, surgiu uma das tendências mais marcantes da reforma da administração pública, a Nova Gestão Pública (NGP), que pelo sucesso das suas práticas viria a tornar-se parte da reforma burocrática de muitos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (Gruening, 2001). As doutrinas desta reforma estão relacionadas com transparência, estruturas de incentivo, conhecimento técnico, alto poder discricionário e medição e ajuste de resultados organizacionais, tendo como medidas a implementação de um controlo ativo nas organizações, a adoção de normas e medidas de performance explícitas e o aumento do controlo da utilização e consumo de recurso (Hood, 1991). A NGP surgiu assim com o objetivo de reorganizar o setor público, tornando as suas abordagens de gestão, reporte e contabilidade mais próximas dos métodos utilizados no setor privado, de modo a corrigir as falhas e provocadas pela gestão pública tradicional (Dunleavy & Hood, 1994).

2.1.1. Reforma da gestão financeira pública

Hood (1991 e 1995) considera a contabilidade o elemento chave para a realização de uma prestação de contas que refletisse confiança, de modo a alterar a ênfase da responsabilidade no processo para a responsabilidade em termos de resultados. O propósito de um sistema de contabilidade é fornecer informação financeira das atividades, dos recursos e do desempenho da entidade, requeridas pelos utilizadores das partes interessadas (Barton, 2011). Por sua vez, a contabilidade e o Relato financeiro do Estado têm como objetivo a proteção e a gestão do dinheiro público. Assim, através de operações devidamente autorizadas e registadas, a contabilidade permite salvaguardar os bens públicos, prevenindo a corrupção; uma boa gestão financeira, facilitando o planeamento e orçamento de atividades; ajudar o Governo a cumprir a sua responsabilidade pública na utilização eficiente dos seus recursos (Chan, 2003). A crescente exigência por prestação de contas e a necessidade de um relatório financeiro relevante, de alta qualidade e mais padronizado tornaram-se necessárias no setor público para ajudar na tomada

de decisões, facilitar a auditoria, garantir uma boa gestão e combater a corrupção (Rossi et al., 2016). Com o objetivo de desenvolver reformas na gestão financeira pública que melhorassem a gestão e a tomada de decisão das entidades governamentais, a NGP deu origem a um conjunto de técnicas de gestão financeira baseadas na contabilidade que constituem a Nova Gestão Financeira Pública (NGFP) (Lapsley, 1999), que se tornou num dos elementos da NGP que tem ganho mais visibilidade (Guthrie et al., 1999).

A harmonização internacional dos relatórios financeiros no setor público é considerada uma das mudanças contabilísticas governamentais mais significativas que foram introduzidas nas últimas décadas com as reformas do movimento global da NGFP (Benito et al., 2007; Christiaens et al., 2015). A diversidade dos sistemas de informação financeira no Setor Público, entre países e dentro dos próprios países, faz com que haja uma grande heterogeneidade nas regras e práticas contabilísticas e na informação financeira apresentada nos relatórios divulgados pelos Governos (Bellanca & Vandernoot, 2014). No entanto, o processo mundial de globalização da atividade económica começou a pressionar a globalização dos princípios e práticas contabilísticas. No setor privado existe uma exigência por harmonização através da adoção das IFRS e no setor público existe um interesse crescente na adoção generalizada de princípios contabilísticos que sejam mundialmente aceites (Christiaens et al., 2015). Para além disso, o processo de convergência de padrões contabilísticos tem como objetivo melhorar a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras a fim de satisfazer as necessidades de informação de diferentes tipos de *stakeholders* nos mercados internacionais, como os investidores (Choi, 2003).

Neste contexto, as demonstrações financeiras individuais deixaram de ser consideradas suficientes para mostrar o quadro financeiro completo de uma entidade, se esta tiver entidades dependentes. As demonstrações financeiras devem incluir todos os recursos financeiros controlados pela entidade de modo a fornecer uma visão geral e transparente da informação e consequentemente melhorar a responsabilidade sobre os recursos públicos, o que levou a que as demonstrações financeiras consolidadas (DFC) também fossem introduzidas no setor público (Grossi & Mussari, 2008; Walker, 2009; Grossi et al., 2015). Com isto, muitos países regulamentaram os relatórios financeiros consolidados para os governos central e local, a fim de obter uma visão global do impacto financeiro das políticas governamentais (Bergmann et al., 2016; Brusca et al., 2018). Por um lado, existem países que aplicam e consideram as DFC úteis para o controlo das dividas e despesas das entidades mas que ainda não são utilizadas para fins de gestão e tomada de decisão (Gomes et al., 2019). Existem também países em que as

DFC são de adoção voluntária, sendo preparadas por razões de legitimidade para com o Governo central ou para ganharem experiência na sua estrutura (Santis et al., 2019).

Outra das principais alterações impostas está relacionada com os sistemas de reporte financeiro, através da promoção do regime do acréscimo na elaboração das demonstrações financeiras dos departamentos e setores do Governo e na criação de um conjunto de normas contabilísticas definidas e explícitas (Guthrie et al., 1999). O aspeto fundamental da NGFP é a introdução da contabilidade em regime do acréscimo no sector público, em detrimento dos sistemas tradicionais de contabilidade de caixa (Lapsley, 1999). Tradicionalmente, os governos de todo o mundo mantinham registos contabilísticos, orçamentos e resultados financeiros relatados na base de caixa, reconhecendo as receitas quando o dinheiro é recebido e as despesas à medida que os pagamentos são feitos. No entanto, a reforma da NGP levou a que muitos países alterassem a maneira de abordar os relatórios financeiros e os orçamentos, através da adoção do regime do acréscimo que permite reconhecer os futuros benefícios e obrigações económicas (Stanford & Wilkinson, 2010). A contabilidade baseada em regime de caixa tem como vantagem a simplicidade e objetividade, contudo a contabilidade baseada em regime de acréscimo permite avaliar o custo dos serviços e programas públicos; demonstrar se os recursos são utilizados de forma económica, eficiente e eficaz, conforme pretendido; identificar e divulgar mais corretamente o valor dos passivos e ativos; fornecer medidas mais fiáveis da posição de solvência do Governo a longo prazo. Desta forma, é uma ferramenta utilizada para obter uma prestação de contas mais ampla e capaz de adicionar valor às demonstrações financeiras do Governo, ao permitir produzir informações financeiras mais transparentes e significativas, e consequentemente obter uma maior responsabilização e melhorar a tomada de decisão (Bergmann & Bergmann, 2012; Dabbicco, 2015; Lapsley, 1999; Pina & Torres, 2003; Stanford & Wilkinson, 2003). Dentro dos diferentes contextos e formas de implementação da NGP, a maioria dos países tem alterado o sistema de contabilidade das demonstrações financeiras dos seus órgãos públicos, do regime de caixa para o regime do acréscimo. A introdução da contabilidade em regime de acréscimo nestes países pode ser explicada pela imagem de modernização, transparência e pressão externa. Contudo, não existe um único modelo de contabilidade de acréscimo no setor público (Pina & Torres, 2003).

2.1.2. International Public Sector Accounting

Com o objetivo de agilizar e apoiar as reformas contabilísticas referidas anteriormente, o *International Public Sector Standards Board* (IPSASB) tem desenvolvido, desde 1996, um conjunto de normas internacionais, denominadas por *International Public Sector Accounting*

Standards (IPSAS). Este programa foi criado em resposta a preocupações sobre a qualidade dos relatórios financeiros, à diversidade dos sistemas de informação pública e à necessidade de harmonização mundial (Christiaens et al., 2015; Sutcliffe, 2003). Segundo o IPSASB, os principais componentes de um sistema de Governança são a elaboração de relatórios financeiros de acordo com normas contabilísticas compreendidas, geralmente aceites e desenvolvidas com base no interesse dos seus *stakeholders* e a existência de uma auditoria que garanta o cumprimento dessas normas. Atualmente, as IPSAS são constituídas por 42 normas, que podem ser aplicadas à contabilidade em regime de caixa ou à contabilidade em regime do acréscimo. As IPSAS referentes ao regime do acréscimo são convergentes com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), normas internacionais de relato financeiro, adaptadas ao contexto do setor público (IFAC, 2019). Assim, os principais objetivos das IPSAS são estabelecer práticas apropriadas de relato financeiro, de modo a permitir uma maior (Rossi et al., 2016; Sutcliffe, 2003):

- Qualidade e transparência da informação financeira e da sua auditoria, de modo a apoiar a gestão financeira e a tomada de decisões.
- Eficiência e eficácia da análise dos relatórios financeiros do setor público.
- Comparabilidade das demonstrações financeiras que atendam às necessidades de informação dos mercados e dos *stakeholders* interessados.
- Responsabilização por parte do Governo e dos responsáveis das entidades.

As IPSAS tornaram-se a referência internacional para o desenvolvimento de sistemas de contabilidade do setor público em todo o mundo. Contudo, apesar da crescente aceitação mundial das IPSAS, o facto de não serem de aplicação obrigatória faz com que a sua adoção dependa da livre escolha de cada país, motivada por razões práticas e racionais, ou por pressões institucionais, como é o caso de influências e pressões externas ou de necessidades de ações internas (Christiaens et al., 2015; Jorge et al., 2019; Pina & Torres, 2003; Rossi et al., 2016; Sellami & Gafsi, 2019). A maioria dos países que adotam as IPSAS têm o objetivo de melhorar a harmonização nacional e internacional da informação financeira e a consolidação de contas. Por outro lado, as principais razões para os países decidirem não adotar as IPSAS estão relacionadas com o interesse de manter o controlo das normas praticadas, considerarem as normas nacionais mais apropriadas e os elevados custos de adoção (Brusca & Martí, 2016; Christiaens et al., 2010).

Sobre a adoção das IPSAS e da contabilidade em regime de acréscimo a nível mundial, Christiaens et al. (2015) refere algumas diferenças entre os continentes. No caso da Europa,

segundo Christiaens et al. (2010) a maioria dos países tem implementado sistemas de contabilidade em regime do acréscimo e os que ainda não adotaram este sistema grande parte planeia reformar o seu sistema contabilístico num futuro próximo. Por outro lado, existe uma contradição relativamente à adoção das IPSAS na Europa. Embora alguns países adotem ou pretendam adotar estas normas, outros países optam por não adotar as IPSAS devido às suas vantagens ainda serem pouco conhecidas, os custos serem elevados, ser necessário um elevado consumo de tempo e o facto de muitos países membros da União Europeia já terem implementado sistemas contabilísticos modernos que cumprem os requisitos de transparência e confiabilidade devido a requisitos de orçamento exigidos (Bellanca & Vandernoot, 2014). O estudo de Kidwell et al. (2019) refere que existe um número limitado de participantes de países da UE que responderam aos documentos relacionados com o processo do IPSASB, dando suporte à fraca participação e interesse dos países da UE no processo e adoção das IPSAS.

2.1.3. European Public Sector Accounting Standards

Apesar das recomendações para a adoção das IPSAS e de um número crescente de países estar a adotar estas normas, muitos países da OCDE não estão preparados ou decidem não implementar as IPSAS (Brusca et al., 2015). Isto faz com que os sistemas contabilísticos do setor público em toda a Europa continuem a ser heterogéneos entre si. Por outro lado, tendo em conta os pontos de vista expressados pelas autoridades dos Estados-Membros e por outros interessados, a Comissão Europeia levanta algumas preocupações quanto à aplicação das IPSAS pelos seus Estados-Membros, nomeadamente em relação à falta de precisão, questões relacionadas com as contas consolidadas, à grande flexibilidade de escolha de diferentes tratamentos contabilísticos e à consequente redução de harmonização (Kidwell et al., 2019; Mattei et al., 2020; Comissão Europeia, 2013).

A necessidade de harmonização na contabilidade governamental foi reconhecida como importante para aumentar a confiabilidade das fontes de informação nas contas nacionais, que no contexto da UE são necessários para satisfazer acordos importantes entre os Estados-Membros e permitir a vigilância macroeconómica da UE, especialmente no âmbito da Zona do Euro (Biondi, 2017). Por outro lado, a reduzida qualidade dos relatórios financeiros divulgados por alguns países pode ter um papel significativo no adiamento da consciência completa do tamanho e impacto de uma crise financeira. A divergência dos sistemas contabilísticos e a falta de qualidade dos relatórios financeiros tornou a necessidade de melhorias na contabilidade governamental uma prioridade da agenda política da UE. Assim, em 2013 a Comissão Europeia juntamente com o Eurostat decidiu desenvolver um conjunto de normas contabilísticas baseadas

nas IPSAS, que satisfaçam os objetivos políticos da UE, designadas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Brusca et al., 2015).

As EPSAS conferem à UE a capacidade de desenvolver as suas próprias normas com o objetivo de satisfazer as suas necessidades com a rapidez necessária, constituindo um conjunto de normas de contabilidade do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo e adaptadas às exigências específicas dos Estados-Membros da UE. A aplicação das EPSAS à escala da UE permite ainda diminuir a complexidade dos métodos e processos consolidação de dados numa só base e minimizar os riscos quanto à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-Membros e publicados pelo Eurostat (Comissão Europeia, 2013). As EPSAS pretendem atuar na introdução do regime de acréscimo tanto nos relatórios financeiros como nos relatórios orçamentais, de modo a tornar os relatórios comparáveis e criar um sistema de informação harmonizado (Caruana et al., 2019). Para tal, embora o desenvolvimento das EPSAS tenha como base as IPSAS, estas não são a referência adequada para o cumprimento de alguns dos seus objetivos (Mattei et al., 2020).

Atualmente as EPSAS ainda não estão em vigor e a sua estrutura concetual ainda não foi divulgada. Contudo, já foram apresentadas diversas publicações pela CE e o Eurostat, sobre vários assuntos, nomeadamente um documento de reflexão para discussão sobre a Estrutura Concetual das EPSAS. Entre os vários objetivos da contabilidade do setor público, relacionados com a informação, controlo e sustentabilidade, a prestação de contas é considerado o propósito mais relevante para o desenvolvimento de normas de contabilidade pública na Europa, tornando-se o seu objetivo central (Mann et al., 2019).

2.2. A reforma da contabilidade pública em Portugal

Após a implementação da República, em 1910, foram aprovadas leis e estabelecidos princípios e regras para a contabilidade pública, com objetivo de obter homogeneidade e aproximar a contabilidade pública portuguesa do nível dos restantes países europeus mais desenvolvidos. Mais tarde, o sistema de contabilidade pública português presente entre a década de 30 e o final da década de 90 foi maioritariamente introduzido pelas reformas do Estado Novo. Até esta altura a contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, estruturada numa base de caixa e o método de registo era uni gráfico (Carvalho & Nogueira, 2006; Gonçalves et al., 2017).

O início da implementação dos princípios da NGP em Portugal foi marcado por dois acontecimentos históricos. Em primeiro lugar a revolução de abril de 1974, que põe fim ao regime ditatorial português e dá início à democracia, permitiu a modernização do sector público

que estava caracterizado por modelos de atuação próprios do tipo de regime vivido anteriormente. Em segundo lugar, a adesão de Portugal à União Europeia em 1986 marcou o início efetivo das reformas da gestão pública, permitindo que a sua contabilidade pública se aproximasse da aplicada nos países mais desenvolvidos da Europa, que mais tarde deu origem a um conjunto de reformas (Carvalho & Nogueira, 2006; Fernandes, 2009).

A reforma da Contabilidade Pública em Portugal teve início com a revisão da Constituição relativamente à estrutura e métodos do orçamento, dando inicialmente origem à Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP) (Lei 8/90, de 20 de fevereiro de 1990), à Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) (Lei 6/91 de 20 de agosto de 1991: Revogada pela Lei 91/2001, de 18 de agosto) e ao Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) (Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho). O principal objetivo destas medidas assenta na modernização da administração pública para o cumprimento da legalidade, um controlo mais eficiente da despesa e uma informação financeira mais oportuna (Fernandes, 2009).

2.2.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública

Apesar das reformas contabilísticas implementadas após 1990, os objetivos da NGP não foram obtidos na totalidade, como a uniformidade, comparabilidade e fiabilidade da informação financeira. Por outro lado, a contabilidade pública tradicional baseada no regime de caixa, que obrigava também a uma contabilidade de compromissos, representava um sistema de contabilidade limitado uma vez que não permite responder às exigências e necessidades dos diferentes utilizadores da informação contabilística. Assim, a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro, marca a passagem de uma contabilidade pública tradicional, em que o principal objetivo era a execução e controlo do orçamento, para uma contabilidade pública mais moderna que contribui para a implementação da NGP (Fernandes, 2009).

O principal objetivo do POCP é a criação de condições para a integração dos aspetos da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, tendo como base uma contabilidade pública moderna que consista num instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação, permitindo apoiar a tomada de decisões e avaliar a eficiência da utilização dos recursos públicos pelas entidades públicas (Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro). Para tal, tornou obrigatórios os três sistemas contabilísticos na administração pública, o sistema orçamental, o sistema patrimonial e sistema de custos, que têm objetivos e características distintas. A aplicação do POCP era obrigatória pelos organismos e instituições pertencentes à Administração central, regional e local, pela segurança social e pelas organizações de direito

privado sem fins lucrativos que detivessem a maior parte da receita proveniente do Estado. Desta forma, decorrente do POCP surgiram ainda os Planos Setoriais para algumas áreas da administração pública devido às suas características específicas, (Rua & Carvalho, 2016):

- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) - Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação) - Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) - Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) - Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro

2.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Apesar do POCP ter marcado a reforma da contabilidade pública voltada para o regime de acréscimo e para as regras contabilísticas do setor público em Portugal, continuavam a existir vários regimes contabilísticos nos setores do Governo, o ritmo de adoção das mudanças contabilísticas era diferente e apenas um número reduzido de entidades tinha implementado o novo sistema (EUROSTAT, 2012). Esta fragmentação provoca problemas de inconsistência técnica, afetando a eficiência da consolidação das contas, a confiabilidade da informação divulgada e a elaboração de indicadores macroeconómicos fundamentais para a tomada de decisões políticas e monetárias ao nível da UE (Marques, 2018). Para além disto, as recentes reformas contabilísticas do setor público em Portugal têm sido em grande parte resultado de pressões externas após a crise financeira global e a evolução do setor empresarial, podendo ser explicadas pela teoria institucional como um processo de isomorfismo. Por um lado, a adoção obrigatória das IFRS's para o setor privado, exigida pela regulamentação da EU, tornou-se um incentivo para a adoção das IPSAS nos setores públicos de vários países, nomeadamente Portugal. Por outro lado, a crise financeira de Portugal, que afetou o país a partir de 2010, e a consequente dependência do dinheiro dos credores internacionais, foram impulsionadores adicionais para a adoção das IPSAS, motivados pelo isomorfismo coercitivo imposto pela Troika (Gomes et al., 2019; Gomes et al., 2015).

Com isto, em 2010 o governo português manifestou interesse em introduzir um sistema contabilístico baseado nas IPSAS como resultado de várias pressões externas e políticas. O Decreto-lei n.º 134/2012, 29 de junho, apresenta a formação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), concebida com o objetivo de produzir um sistema de normalização

contabilística pública que respondesse às exigências de uma prestação de contas e de controlo financeiro adequados, tendo como base as IPSAS e as normas nacionais implementadas no setor privado, o Sistema de normalização contabilística (SNC) (Gonçalves et al., 2017). O resultado foi a criação do Sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP), aprovado no Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro.

O novo normativo contabilístico do setor público, SNC-AP, aplica-se às administrações públicas, o que de acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro abrange *“todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”*.

O SNC-AP também é constituído por três subsistemas tal como no POCP, contudo apresenta algumas alterações face ao antigo normativo. Os atuais três subsistemas são a contabilidade orçamental, a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, previstos no artigo 4.º do Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro:

- Contabilidade orçamental – permite o registo detalhado do processo orçamental e estabelece os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo.
- Contabilidade financeira – baseada nas IPSAS, diz respeito ao registo das transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade. Permite a implementação da base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro, articulando-a com a atual base de caixa modificada.
- Contabilidade de gestão – tem o objetivo de apoiar na tomada de decisões de políticas públicas através da avaliação dos resultados de atividades e serviços e do cumprimento de objetivos.

Quanto à constituição do SNC-AP, de acordo com o artigo 2.º do Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro, este é constituído pela estrutura concetual da informação financeira pública (EC), por 27 normas de contabilidade pública (NCP) e o plano de contas multidimensional (PCM):

- Estrutura concetual (EC) – A estrutura concetual não existia no POCP e tem como objetivo definir os conceitos previstos nas NCP. Dentro das informações presentes na EC estão os objetivos e utilizadores do relato financeiro, a informação proporcionada pelo relato financeiro e suas características qualitativas e os conceitos de definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras aplicáveis na elaboração e

apresentação nos relatórios financeiros das entidades, nomeadamente das demonstrações financeiras.

- Normas de contabilidade pública – O SNC-AP é constituído por 27 NCP, das quais 25 NCP são de contabilidade financeira, 1 NCP é de contabilidade orçamental e 1 NCP é de contabilidade de gestão. Estas devem ser aplicáveis na elaboração e apresentação dos relatórios financeiros das entidades, nomeadamente das demonstrações financeiras.
- Plano de contas multidimensional – O PCM integra as contas e códigos que permitem classificar, contabilizar e relatar as transações e acontecimentos das atividades das administrações públicas na vertente legal, orçamental, financeira e estatística. Ou seja, integra as contas utilizadas na contabilidade financeira e orçamental e nas contas nacionais.

Para além do SNC-AP, foi criado pela Portaria n.º218/2016, de 9 de Agosto, um regime simplificado. Este regime foi criado pela relação custo-benefício da implementação do regime geral do SNC-AP não ser apropriada para entidades de pequena dimensão e baixo risco orçamental (Marques, 2018). De acordo com o artigo 2.º, o regime simplificado aplica-se às pequenas e microentidades integradas no âmbito do SNC-AP e que não optem pela implementação do SNC-AP ou do regime simplificado das pequenas entidades.

Relativamente ao início da implementação do SNC-AP, segundo o Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro, foram selecionadas algumas entidades para a realização do projeto piloto no decorrer do ano de 2016 (artigo 11.º), sendo que estas tiveram de aplicar o novo normativo a partir de 1 de janeiro de 2016. Contudo a entrada em vigor para as restantes entidades foi apenas planeada para dia 1 de janeiro de 2017 (artigo 18.º). Esta data foi adiada para 1 de janeiro de 2018, pelo Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro, que foi mais uma vez prolongada para o subsector da administração pública local para 1 de janeiro de 2019 pelo Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio. O relatório de Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE de 2019 refere ainda que ainda não transitaram para o SNC-AP todas as entidades em que este é aplicável, não tendo sido realizado um relatório quanto ao progresso da sua implementação.

2.3.O impacto da implementação do SNC-AP no relato financeiro e teorias

A teoria institucional explica a decisão de escolher um sistema contabilístico por meio de atores organizacionais sujeitos a pressões institucionais relacionadas com expectativas e valores ou com as regras da sociedade. Quanto ao desenvolvimento e implementação do SNC-AP, este teve a influência de pressões externas provocadas pela crise financeira e a evolução do setor empresarial que originaram um processo de isomorfismo. Por outro lado, a teoria da

contingência defende que o funcionamento e desenvolvimento das organizações é influenciado pelas contingências ou restrições, como é o caso de incertezas e pressões ambientais e disponibilidade de tecnologia (Chenhall, 2003). Assim, a boa implementação de um novo sistema de contabilidade depende da capacidade das organizações reconhecerem as alterações provocadas pela alteração de normativo e se adaptarem para que os resultados esperados sejam alcançados (Nogueira & Jorge, 2016).

O debate e as decisões sobre a implementação de normas internacionais de contabilidade pública são beneficiados com a existência de mais informações sobre o processo de adoção e com as experiências dos responsáveis e utilizadores do relato financeiro. O presente estudo explora as opiniões de um dos grupos-chave, os profissionais responsáveis pela preparação do relato financeiro do setor público, mais especificamente das entidades do ensino secundário e superior. De seguida, são apresentados os impactos da implementação do SNC-AP, tanto a nível das alterações e da qualidade do relato financeiro, como das condicionantes para a sua correta implementação. De acordo com estas temáticas, são desenvolvidas as questões de investigação.

2.3.1. As alterações no relato financeiro

A adoção das IPSAS pressupõe um impacto no relato financeiro das entidades, nomeadamente no que diz respeito ao conjunto de demonstrações financeiras obrigatórias e à sua estrutura e conteúdo. No caso de Portugal, esta influência verifica-se com a implementação do SNC-AP, que provocou a aplicação de novas políticas contabilísticas ou a alteração de políticas contabilísticas já existentes relacionadas com as demonstrações financeiras com o objetivo de melhorar a sua qualidade. Neste âmbito, a divulgação e apresentação do conjunto das demonstrações financeiras, assim com o reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras já existentes no POCP podem sofrer alterações com a implementação do SNC-AP.

Comparativamente ao regime contabilístico anterior, POCP, o SNC-AP apresenta algumas alterações quanto às demonstrações financeiras a divulgar pelas entidades e quanto ao modo da sua apresentação. Em relação às demonstrações financeiras obrigatórias, o POCP apenas previa a elaboração do Balanço, da Demonstração dos Resultados por Naturezas e dos Anexos às demonstrações financeiras, enquanto que o atual SNC-AP obriga a divulgação do Balanço, da Demonstração dos resultados por Naturezas, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Alterações do Património Líquido e dos Anexos (NCP1). Desta forma, o SNC-AP inclui duas novas demonstrações financeiras no relato financeiro a divulgar pelas entidades.

Relativamente aos elementos das demonstrações financeiras, ao contrário do POCP e tal como as IPSAS e o SNC, o SNC-AP define os conceitos necessários à preparação e apresentação das diferentes demonstrações financeiras, nomeadamente dos seus elementos, assim como os critérios de definição, reconhecimento e as bases de mensuração a aplicar aos mesmos. Desta forma, a implementação do novo normativo pode provocar alterações nos elementos das demonstrações financeiras já existentes no POCP, o Balanço e a Demonstração dos resultados:

Reconhecimento – O antigo regime contabilístico, POCP, menciona os elementos que fazem parte das demonstrações financeiras, mas não refere os critérios que um elemento deve cumprir para poder ser reconhecido numa demonstração financeira. Um dos avanços do SNC-AP é mencionar os requisitos necessários para o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, permitindo assim uma maior consistência nos elementos apresentados por parte das diferentes entidades. Desta forma, as entidades devem passar a apresentar os elementos das demonstrações financeiras de acordo com os critérios de reconhecimento exigidos pelo SNC-AP, o que poderá levar à reclassificação de itens reconhecidos de acordo com o POCP. Segundo a EC do SNC-AP, o reconhecimento é o processo de incluir um determinado item numa demonstração financeira adequada, tendo este que respeitar os seguintes critérios:

- Satisfazer a definição de um elemento das demonstrações financeiras. Os elementos podem estar relacionados com a mensuração da posição financeira do balanço, caso sejam ativos, passivos, contribuições para o património líquido ou distribuições do património líquido, ou relacionados com a mensuração do desempenho, se forem rendimentos ou gastos.
- Poder ser mensurado assegurando as características qualitativas e tendo em consideração os constrangimentos à informação financeira.

Mensuração – o reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira implica que lhe seja atribuída uma quantia monetária que depende do critério de mensuração escolhido. A mensuração dos Ativos e Passivos não influencia apenas o Balanço, como também afeta diretamente a quantia dos rendimentos e gastos, e consequentemente as restantes demonstrações financeiras. O SNC-AP, tal como o SNC e as IPSAS, menciona dois momentos de mensuração, a mensuração no reconhecimento (inicial) e a mensuração subsequente. O POCP, apesar de apresentar os critérios de valorimetria de algumas contas, não considera o conceito de mensuração subsequente. Existem várias bases de mensuração para as demonstrações financeiras.

- No caso do SNC-AP, segundo é mencionado na sua EC, para a mensuração inicial as possíveis bases de mensuração baseiam-se no custo histórico e no valor corrente. Tal como o SNC-AP, o POCP considera a base de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras pelo custo histórico e a utilização de outras bases de mensuração específicas para situações particulares. O grande avanço do SNC-AP em relação às bases de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras é a utilização do justo valor enquanto base de mensuração aplicável a situações concretas.
- No que diz respeito à mensuração subsequente, o SNC-AP refere a aplicação do critério do custo, onde os elementos devem ser registados pelo seu custo, menos qualquer depreciação ou amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, e a possibilidade de utilização do critério da revalorização para casos específicos, em que os elementos devem ser registados pelo seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação ou amortização acumulada e perdas por imparidade acumuladas. Embora o POCP não mencione a mensuração subsequente, obriga a amortização ou depreciação dos seus ativos, permitindo a sua reavaliação caso existam normas e critérios definidos.

O SNC-AP dá assim um avanço na normalização da contabilidade pública em Portugal, comparativamente ao antigo normativo POCP, ao introduzir os critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, o critério de mensuração pelo justo valor e dois momentos de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras. Desta forma, o SNC-AP aproxima-se tanto do normativo do setor público SNC, como do normativo internacional do setor público composto pelas IPSAS (Rua, 2017). Estas alterações implicam um conjunto de ajustamentos face ao normativo anterior, podendo consequentemente originar impactos significativos nalgumas rubricas das demonstrações financeiras até então existentes.

As IPSAS tornaram-se uma referência para a modernização das normas de contabilidade em muitos países, com o objetivo de melhorar a transparência e a capacidade de comparação das demonstrações financeiras (Gomes et al., 2019; Rossi et al., 2016). Com isto, a literatura recente tem investigado o impacto da adoção das IPSAS no relato financeiro. Os autores Brusca e Martinez (2016) fornecem evidências empíricas de que a adoção das IPSAS tem um efeito positivo na comparabilidade das demonstrações financeiras entre diferentes países e de que esta melhora a qualidade das demonstrações financeiras permitindo um aumento na transparência da informação e uma melhor prestação de contas. Adicionalmente, segundo Jorge et al. (2019) um sistema baseado nas IPSAS permitirá maior transparência e responsabilização, rigor e precisão das contas do sector público. Para estes objetivos serem alcançados, as normas

internacionais IPSAS e as normas do SNC-AP podem provocar alterações no relato financeiro, nomeadamente nas demonstrações financeiras, face aos antigos normativos. Rua (2016) e Silva et al. (2016) referem o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis e dos ativos intangíveis, respetivamente, de acordo com o SNC-AP mencionando as diferenças existentes em comparação com o POCP e o SNC no que diz respeito ao seu reconhecimento e mensuração. Contudo, o estudo de Nunes et al. (2017) mostra que os profissionais das entidades do serviço nacional de saúde têm uma opinião mais favorável em relação ao antigo normativo POC-MS dando uma maior valorização à forma legal das suas operações. Por outro lado, o mesmo estudo revela que a expectativa dos profissionais da contabilidade do SNS quanto à implementação do SNC-AP é de impactos moderados no Balanço, esperando o maior impacto nos ativos não correntes e o menor impacto no passivo não corrente. Os impactos previstos são maioritariamente negativos, tantos nas rubricas dos ativos como dos passivos, contudo é esperado um impacto positivo nos capitais próprios. A expectativa de um impacto superior verifica-se tanto nas entidades de maior dimensão, como nos profissionais com menos tempo de serviço.

Assim, surge o primeiro grupo de questões de investigação - As alterações nas demonstrações financeiras com a implementação do SNC-AP:

- *Questão 1:* A implementação do SNC-AP tem impacto significativo no relato financeiro?
- *Questão 2:* A implementação do SNC-AP tem impacto significativo nas rubricas das demonstrações financeiras?

2.3.2. A qualidade e vantagens da informação financeira

Quanto aos objetivos do SNC-AP, de acordo com o artigo do Decreto 6.º do Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro, este permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, através de diversas vantagens que proporciona à informação, tais como:

- Permite uma imagem verdadeira e apropriada da informação financeira de determinada entidade;
- Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- Proporciona a informação para a elaboração de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às

restantes entidades de controlo e supervisão e de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;

- Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Com estes objetivos, o SNC-AP pretende ainda resolver a fragmentação e as inconsistências existentes com o antigo normativo, fornecendo às administrações públicas um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente são adotados e aceites a nível internacional.

Para atingir estes objetivos, na EC do SNC-AP são apresentadas as características qualitativas da informação incluída no relato financeiro e que determinam a sua utilidade para os utilizadores das demonstrações financeiras:

- Relevância – A informação é relevante se permitir alcançar os objetivos do relato financeiro, nomeadamente para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para a tomada de decisões. Esta informação pode ser dada através de acontecimentos económicos que ocorreram ou estão a ocorrer e da apresentação de objetivos, atividades, custos, quantias e fontes de recursos previstas para o futuro.
- Fiabilidade – Para ser útil, a informação deve representar os fenómenos que pretende, nomeadamente os económicos, com fiabilidade. Para tal, a sua descrição deve ser completa, neutra e isenta de erros materiais.
- Compreensibilidade – A informação apresentada deve ser compreendida pelos seus utilizadores, pelo que os fenómenos devem ser incluídos de forma clara e concisa.
- Oportunidade – A informação deve estar disponível para os seus utilizadores a tempo de ser útil, nomeadamente para a responsabilização e para a tomada de decisões.
- Comparabilidade – Permite aos utilizadores compararem conjuntos diferentes de fenómenos, como por exemplo informação similar sobre a mesma entidades em períodos diferentes ou informação similar para um período mas sobre entidades diferentes. Uma das formas de permitir a comparabilidade da informação é existir consistência nas políticas aplicadas.
- Verificabilidade – Assegura que a informação apresentada no relato financeiro representa os fenómenos que pretende. Esta verificação pode ser direta, através da observação ou confirmação, ou indireta, com o a análise de dados e recálculo de resultados.

Todas as características apresentadas devem ser consideradas na informação preparada, nomeadamente nas demonstrações financeiras, sempre que for possível. As entidades públicas devem desenvolver ferramentas para garantir a sua sustentabilidade futura tendo por base estas características que tanto conduzem à transparência das contas públicas como permitem a tomada de decisões e consequentemente o desenvolvimento económico e social (Marques, 2018).

Num contexto cada vez mais complexo, as entidades públicas têm de responder às necessidades e desafios de todos os seus *stakeholders*, quer sejam internos ou externos (gestores, clientes, utentes, contribuintes, Estado, etc.), relativamente à transparência da informação preparada e divulgada que serve nomeadamente como base para a tomada de decisões (David & Abreu, 2016). Tanto a implementação das IPSAS como a implementação do SNC-AP têm como objetivo melhorar a qualidade da informação do relato financeiro para uma maior responsabilização, mas também para uma melhor utilização da informação por parte dos seus stakeholders.

A literatura recente tem investigado vantagens em relação à adoção de IPSAS, usando diferentes perspetivas e níveis de governo (Ball, 2015; Cuadrado-ballesteros & Bisogno, 2020; Jones & Caruana, 2016; Laswad & Redmayne, 2015; Olayeye, 2019; Williams & Hussein, 2019). Os autores Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2020) identificaram que a adoção das IPSAS tem o impacto positivo na governança em administração pública no que diz respeito à responsabilidade, eficácia, qualidade de regulamentação e controle da corrupção. Ball (2015) argumenta que a adoção das IPSAS é essencial para um controlo fiscal mais rígido, fornece informações contabilísticas transparentes que permitem aos cidadãos responsabilizar os governos e permite que os países revelem a sua posição em termos de dívida. Por a sua vez, Olayeye (2019) e Williams e Hussein (2019) através de estudos sobre os impactos das IPSAS na Nigéria e na Libéria, respetivamente, argumentam que estas têm um efeito positivo e significativo na gestão eficiente dos fundos públicos, aumentando a transparência e a responsabilização do relato financeiro. Segundo Laswad e Redmayne (2015) a respeito da adoção das IPSAS na Nova Zelândia, a preparação percebeu que a adoção traz mais benefícios do que custos, apesar de apoiar a manutenção das IFRS como padrões de referência. Jones e Caruana (2016) sobre a implementação total das IPSAS no governo central de Malta, forneceram evidências empíricas de que a credibilidade é considerada o benefício mais importante da implementação dessas normas.

No contexto português, de acordo com a investigação de Gomes et al. (2015) os diversos stakeholders da contabilidade pública portuguesa destacaram a necessidade de se produzir um sistema de contabilidade mais abrangente, rigoroso, profissional e útil para a gestão e tomada

de decisões e a necessidade de harmonizar os diferentes sistemas de contabilidade promovendo a comparabilidade e a consolidação de contas. Em concordância com esta necessidade, o estudo de Nogueira e Jorge, (2017) revela que os utilizadores internos das autarquias portuguesas consideram a maioria das demonstrações orçamentais e financeiras úteis para a tomada de decisões internas a nível técnico como político. Ao destacar a relação positiva entre o controlo interno a que está sujeita a informação financeira e orçamental e a sua perceção de utilidade para a tomada de decisões, refere ainda que um sistema de controle eficiente é considerado um instrumento fundamental na validação da informação, tornando-a mais confiável e consequentemente mais útil para quaisquer fins. Segundo Nunes et al. (2017), existe uma valorização positiva na qualidade da informação no âmbito do SNC-AP pelos profissionais da contabilidade do SNS, contudo os profissionais com mais de 20 anos de tempo de serviço encontram menos vantagens na utilização do SNC-AP para a preparação das demonstrações financeiras. O atributo mais valorizado é o facto de o novo normativo ser mais exigente com a quantidade e qualidade da informação, enquanto que a forma legal e a comparabilidade são os atributos menos valorizados.

Desta forma, formou-se o segundo grupo de questões de investigação - A implementação do SNC-AP:

- *Questão 3:* A implementação do SNC-AP aumenta a qualidade da informação do relato financeiro?
- *Questão 4:* A implementação do SNC-AP traz vantagens para os utilizadores da informação financeira?

2.3.3. As condicionantes para a implementação do SNC-AP nas entidades

Apesar das vantagens enumeradas, é necessário existir um conjunto de condições, tanto a nível dos profissionais como das entidades abrangidas, para que a implementação de reformas contabilísticas seja feita corretamente. A existência de condições adequadas é mencionada como fundamental para a obtenção dos resultados pretendidos tanto pelo regime de acréscimo, como das normas internacionais e do SNC-AP.

Estudos anteriores têm analisado as dificuldades do processo de implementação das IPSAS e as condicionantes para a sua adoção (Biondi, 2017; Brusca & Martí, 2016; Fahmid et al., 2020; Santis et al., 2019; Sellami & Gafsi, 2019), nomeadamente a falta de familiaridade com essas normas devido à sua recente publicação, a necessidade de formação e especialização, a proximidade das IPSAS ao IFRS empresarial e consequente exclusão de questões importantes no setor público, os elevados custos associados à sua implementação, as normas nacionais

serem consideradas mais adequadas, e o risco das normas internacionais de contabilidade reduzirem a soberania do país. Stanford e Wilkinson (2003) referem que o potencial da contabilidade baseada em regime do acréscimo produzir informações financeiras mais transparentes e pertinentes depende não só do desenvolvimento de normas contabilísticas, como da formação aos profissionais do setor público e de sistemas de IT e de auditoria adequado. Em relação às normas internacionais, uma vez que as IPSAS são normas complexas e de alta qualidade, a sua adequada compreensão e aplicação exigem competências desenvolvidas e conhecimento detalhado (Bank, 2010). Por outro lado, a comissão Europeia (2013) alerta que para além da elaboração de normas específicas como as EPSAS, é necessária a existência de um conjunto de condições para a sua implementação, como a capacidade das administrações públicas gerirem um sistema contabilístico mais complexo, a existência e a disponibilidade de recursos humanos e informáticos modernos.

Relativamente a Portugal, o estudo de Gomes et al. (2015) mostra que os *stakeholders* da contabilidade pública em Portugal defendem que para a obtenção dos resultados desejados com a reforma contabilística do setor público é essencial existir capacidade organizacional, principalmente determinada pelas condições técnicas e pela existência de meios adequados. Para além da necessidade de recursos financeiros e humanos, sistemas de TI (tecnologia de informação) e materiais adequados, é destacada a importância da definição e implementação de um plano de formação estruturado, articulado com várias organizações e orientado para diferentes níveis (técnicos, gestores públicos e políticos) e a existência de certificação dos contabilistas públicos. Relativamente ao domínio técnico, o estudo de Nunes et al. (2017) mostra que os profissionais de contabilidade do SNS consideram que têm um conhecimento médio do SNC-AP mas revelam uma má preparação para implementação do novo normativo. Os profissionais com menos tempo de serviço têm um conhecimento inferior e estão menos preparados, assim como os profissionais sem certificação profissional afirmam ter uma preparação inferior.

A quinta questão pretende analisar se existem condicionantes para a adequada implementação do novo normativo SNC-AP, associadas à falta de condições das entidades e para os seus profissionais:

- *Questão 5:* Existem condicionantes para a implementação adequada do SNC-AP?

2.4.Contexto de investigação – Setor do Ensino público

De acordo com o Concelho das Finanças Públicas, o setor público é composto pelo conjunto das entidades controladas pelo poder político e divide-se entre o Setor Público Administrativo

e o Setor Público Empresarial. Por sua vez, o setor Público Administrativo é constituído pela Administração Central, Administração Regional, Administração Local e Segurança social. Todas as entidades pertencentes às Administrações Públicas sujeitas ao SNC -AP enviam informação orçamental e económico-financeira ao Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas.

O setor do ensino público encontra-se enquadrado na Administração Central. De acordo com o Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, a informação orçamental e económico-financeira dos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar, ensino básico e secundário são da responsabilidade do Instituto de Gestão Financeira da Educação, I.P. (IGEFE, I.P.). Desta forma, segundo a lista do Perímetro das Administrações Públicas 2020 ensino pré-escolar, básico e secundário enquadra-se no P014 – Ensino Básico e Secundário e Administração Escolar. Por outro lado, as instituições públicas do ensino superior pertencem ao P013 – Ciência, Tecnologia e Ensino Superior.

Após a aprovação do POCP pelo Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro, a Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação). Devido à especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área da educação, a elaboração deste plano setorial teve como objetivos permitir a realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da administração pública educacional e implementar regras adequadas para as contas dos diferentes grupos públicos desta área, como as direções regionais de educação, universidades e institutos politécnicos.

Contudo, com a implementação do SNC-AP deixaram de existir planos setoriais. Desta forma para além da alteração de normativo contabilístico, o setor da educação deixou de ter um normativo com adaptações específicas às suas características. Tratando-se de um setor de grande dimensão e com um universo muito diversificado torna-se importante analisar o impacto da alteração de normativo contabilístico a vários níveis.

CAPÍTULO 3

METODOLOGIA

Neste capítulo, é apresentado o tipo de investigação do presente estudo, assim como a metodologia adotada para a recolha e tratamento dos dados necessários à sua realização, de acordo com os objetivos definidos e as questões formuladas nos capítulos anteriores. Existem muitos fatores a serem considerados na escolha de uma metodologia de investigação apropriada, contudo um dos principais critérios está relacionado com o fenómeno a investigar e as questões de investigação formuladas.

Considerando os objetivos definidos o atual estudo define-se como um estudo exploratório, pretendendo conhecer com maior profundidade o tema abordado, de modo a torná-lo mais claro (Rahi, 2017). Através das questões formuladas pretende-se conhecer novas perspetivas sobre a recente implementação do normativo contabilístico SNC-AP.

3.1. Metodologia e método de investigação

Para a realização de uma investigação podem ser utilizados dados secundários e dados primários. Os dados secundários são dados recolhidos em estudos anteriores por outros investigadores, que são disponibilizados para a comunidade científica e podem ser utilizados quando são úteis para um determinado problema da investigação. Por outro lado, os dados primários são os dados recolhidos para um problema de investigação específico através de procedimentos adequados (Hox & Boeije, 2004).

Para a obtenção de dados primários o estudo teve como base o método de investigação por inquérito com a elaboração e distribuição de um questionário. Este método é muito utilizado na metodologia quantitativa, uma vez que permite a recolha de dados baseados em opiniões atualizadas (Vieira, 2009). Os questionários permitem explorar as atitudes e opiniões das partes interessadas relativamente a um assunto, por exemplo dos preparadores da informação, dos auditores ou dos utilizadores, tornando possível conhecer nomeadamente as suas necessidades (Ryan, 2002). Após a recolha de dados, os mesmos são introduzidos numa base de dados de modo a serem analisados e interpretados, com base no enquadramento teórico e na revisão de literatura. Com a análise completa dos dados, são verificadas ou não as hipóteses formuladas e feitas as principais conclusões do estudo, assim como as suas principais limitações e sugestões de investigações futuras (Vieira, 2009).

3.2.Recolha de dados

O presente estudo pretende analisar a percepção dos profissionais de contabilidade das entidades públicas do ensino secundário e superior relativamente à implementação do novo normativo de contabilidade pública, o SNC-AP. Com isto, a unidade de análise identificada são as entidades públicas de ensino secundário e superior, incluindo as escolas, institutos e faculdades pertencentes a estas, sendo o questionário dirigido aos seus profissionais de contabilidade, responsáveis pela elaboração e preparação da informação financeira.

Na identificação do universo da investigação, foram consultadas as listas de entidades do ensino secundário e do ensino superior, disponíveis no website do Portal das escolas da Direção-Geral da Educação e no website da Direção-Geral do Ensino Superior, respetivamente. A população da investigação é constituída por 753 entidades públicas de ensino secundário e superior, sendo que 207 dizem respeito ao ensino superior e 546 pertencem ao ensino secundário. Do total das entidades, foram recolhidos 703 contactos de email, uma vez que existem entidades com o mesmo endereço de email ou cujos contactos não se encontravam atualizados.

De modo a definir a amostra de investigação, foi utilizado o processo de amostragem aleatório simples, onde todos os elementos da população foram considerados através do envio do questionário por email a todos os endereços recolhidos. O processo de seleção utilizado é assim casual e feito a partir de uma listagem com todos os indivíduos, que têm igual probabilidade de pertencerem à amostra. O objetivo de dispor o questionário a todos os contactos recolhidos é obter a maior representatividade possível dos resultados. Antes do questionário ser enviado, foi sujeito a revisão e validação prévia por parte de um profissional da área de estudo.

O questionário desenvolvido foi enviado a todos os 703 endereços de email recolhidos, dos quais foram entregues 556 emails. A partir dos emails entregues foram obtidas 162 respostas ao questionário, no entanto apenas 84 respostas foram completas. A tabela 2 apresenta a dimensão da amostra do estudo e a taxa de resposta obtida, que corresponde a 15.11% dos questionários entregues e 11% do total da população. O período de recolha de dados aconteceu entre os meses de abril e junho de 2019, sendo que o email foi reenviado por duas vezes com o objetivo de aumentar a taxa de resposta.

Tabela 2 - Amostra de investigação

Grau de ensino da entidade	Questionários entregues	Respostas completas	Taxa de resposta (%)
Instituições do ensino superior	122	21	17.21%
Instituições do ensino secundário	434	63	14.52%
Total	556	84	15.11%

3.3.Estrutura e medidas do questionário

O questionário foi desenvolvido com o intuito de responder às questões de investigação desenvolvidas nos capítulos anteriores, pelo que a sua estrutura se encontra adaptada às hipóteses formuladas. O questionário é assim composto por um total de 17 questões, 10 questões de caraterização e 7 questões de opinião.

As questões de caraterização constituem o Grupo I, que tem como objetivo caraterizar o profissional responsável de contabilidade e a entidade onde o mesmo exerce funções. Do total das dez questões, seis dizem respeito à caraterização do profissional e as restantes quatro questões estão relacionadas com a caraterização da entidade. Todas as questões são de resposta fechada, das quais sete são de resposta única e três são de resposta dicotómica.

Das treze questões de opinião, sete têm o objetivo de avaliar 31 itens através da utilização de uma escala crescente tipo Likert constituída por cinco níveis (1 a 5), em que a sua denominação varia consoante o grupo de questões. Estas questões são de resposta fechada e têm o formato de matriz de resposta única. As questões de opinião que constituem o questionário encontram-se distribuídas por três grupos. O Grupo II, pretende verificar o primeiro grupo de questões (questão 1 e questão 2), que está relacionado com o impacto da implementação do SNC-AP no relato financeiro e nas rúbricas das demonstrações financeiras Balanço e Demonstração de resultados. As quatro questões deste grupo são de resposta fechada onde são avaliados 11 itens numa escala ordinal de 1 (*Nada significativas*) a 5 (*Muito significativas*). O Grupo III, prende-se com a verificação do segundo grupo de questões (questão 3 e questão 4) que está relacionado com a qualidade das caraterísticas qualitativas do relato financeiro e a utilidade do relato financeiro para os seus utilizadores com a implementação do SNC-AP. O grupo é composto por três questões de resposta fechada onde são avaliados 14 itens numa escala ordinal de 1 (*Discordo totalmente*) a 5 (*Concordo totalmente*). O Grupo IV, está ligado à validação do terceiro grupo de questões (questão 5) que está relacionado com o nível de condicionantes para a implementação do SNC-AP, quanto às condições das entidades e para os seus profissionais. Constituído por uma questão de resposta fechada, são avaliados seis itens numa escala de 1 (*Muito más*) a 5 (*Muito boas*).

Para os fatores avaliados através dos itens do questionário, o *Alpha de cronbach* apresenta valores aceitáveis ($\alpha > 0,7$) o que garante uma boa consistência interna e possibilita a sua adequada utilização como variáveis dependentes do estudo.

Tabela 3- Alpha de Cronbach dos fatores.

Fator	Nº de itens	Alfa de Cronbach
Alterações no relato financeiro	4	0.974
Alterações nas rubricas das demonstrações financeiras	7	0.961
Melhoria das características da informação financeira	6	0.948
Vantagens para os utilizadores da informação financeira	4	0.904
Condicionantes da implementação	6	0.949

3.4. Caracterização da amostra

Os resultados do presente estudo compreendem as 84 respostas completas obtidas ao questionário desenvolvido, cujas características da amostra relativamente aos profissionais estão apresentadas na tabela 2. Verifica-se uma grande predominância do sexo feminino, que representa 84.5% da amostra. Relativamente à faixa etária, a categoria foi subdividida em seis intervalos entre “menos de 25 anos” e “mais de 66 anos”. Os resultados mostram que a maioria dos inquiridos tem idade entre os 46 e os 55 anos (44%) e os 36 e os 45 anos (34.50%), perfazendo um total de 78.5%, realçando que nenhum profissional tem menos de 26 anos e apenas 2.4% têm menos de 36 anos. Como habilitação literária, a maioria dos profissionais tem a licenciatura (44%) e o ensino secundário (38.1%) e apenas 21.4% têm certificação profissional de Técnico Oficial de Contas/Contabilista certificado. Relativamente à relação com a área da contabilidade pública, a maioria dos profissionais tem até 10 anos de experiência na área (44.6%) e não tem formação específica em contabilidade pública (56%), o que significa que menos de metade dos inquiridos tem formação na área.

Tabela 4 - Caracterização da amostra - características dos profissionais.

		Contagem	Percentagem
Género	Feminino	71	84.5%
	Masculino	13	15.5%
Faixa etária	26-35 anos	2	2.4%
	36-45 anos	29	34.5%
	46-55 anos	39	46.4%
	56-65 anos	14	16.6%
Habilitações literárias	Ensino secundário	32	38.1%
	Licenciatura	39	46.4%
	Pós-graduações	13	15.5%
Certificação profissional (TOC/CC, ROC)	Sim	18	21.4%
	Não	66	78.6%
Formação em Contabilidade Pública	Sim	37	44.0%
	Não	47	56.0%
Anos de experiência em Contabilidade Pública	Até 10 anos	37	44.0%
	10-20 anos	31	36.9%
	Mais de 20 anos	16	19.0%

Por outro lado, a tabela 3 caracteriza a amostra em relação à entidade onde os inquiridos exercem funções. A maioria dos inquiridos pertence a uma entidade pública de ensino secundário (76.2%), de média ou grande dimensão (66.7%). Em relação aos aspetos contabilísticos das entidades, a maioria dos inquiridos é profissional de uma entidade que aplica o regime contabilístico geral (70.2%) e prepara contas consolidadas (61.9%).

Tabela 5 - Caracterização da amostra - características das entidades onde os profissionais exercem funções.

		Contagem	Percentagem
Grau de ensino da entidade	Ensino secundário	63	75,0%
	Ensino superior	21	25,0%
Dimensão da entidade (despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas)	Micro ou Pequena	28	33,3%
	Média ou Grande	56	66,7%
Regime contabilístico adotado	Regime geral	59	70,2%
	Regime simplificado	25	29,8%
A entidade elabora contas consolidadas	Não	32	38,1%
	Sim	52	61,9%

CAPÍTULO 4

ANÁLISE DE RESULTADOS

A apresentação dos resultados e a resposta às questões desenvolvidas encontra-se dividida de acordo com os temas em análise. A primeira abordagem é feita de acordo com os resultados obtidos e tendo por base a sua estatística descritiva. Inicialmente são apresentados os resultados relativos às diversas variáveis dependentes de modo a que seja analisada a opinião dos profissionais inquiridos. Dentro desta análise são apresentados os resultados globais e os resultados em função das várias variáveis independentes que permitem mostrar que tipo de profissionais inquiridos consideram existir um maior impacto nas diversas variáveis independentes relativamente à amostra analisada.

Para além da utilização de estatística descritiva para analisar os resultados obtidos, foram formuladas e testadas hipóteses com a utilização do teste paramétrico Teste t para uma amostra, com o objetivo de serem retiradas conclusões mais generalizáveis sobre a população. Apesar de apenas uma variável dependente não violar o pressuposto da normalidade analisado através dos testes *Shapiro-wilk* e *Kolmogorov-smirnov*, uma vez que a amostra tem uma dimensão considerada grande ($n = 84$, $n > 30$) os testes paramétricos podem ser utilizados tendo por base o Teorema do Limite Central (TLC). Na escala usada para avaliar os itens que medem as variáveis, de 1 a 5, o nível 3 (“Moderadamente significantes”, “Não concordo nem discordo” ou “Médias”) foi considerado o valor de referência na definição das hipóteses em estudo, pois representa a perceção mínima aceitável para a verificação das hipóteses. Por outro lado, para testar a igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes para cada uma das variáveis dependentes foram realizados testes não paramétricos, uma vez que as variáveis dependentes de cada grupo não cumprem todas os pressupostos necessários à realização de testes paramétricos. Assim, para duas amostras independentes (“Género”, “Certificação profissional”, “Formação” e “Dimensão”) foi utilizado o teste de Mann-Whitney e no caso de três amostras independentes (“Faixa etária”, “Habilitações literárias” e “Anos de experiência em contabilidade pública”) foi realizado o teste Kruskal Wallis. Esta análise teve em consideração as variáveis independentes qualitativas apresentadas na tabela 6. Nos casos em que existem diferenças entre grupos de variáveis com mais de três grupos foi realizado o teste de Sheffé para apurar os grupos com diferenças uma vez que se trata de um teste robusto no que respeita aos pressupostos da normalidade e da homogeneidade de variâncias.

Tabela 6 - Variáveis independentes.

Variável independente	Grupos
Gênero	Feminino Masculino
Faixa etária	Até 45 anos 46-55 anos Mais de 55 anos
Habilitações literárias	Ensino secundário Licenciatura Pós-graduações (Pós-graduação, Mestrado, Doutorado)
Certificação profissional (TOC, CC, ROC)	Sim Não
Formação em Contabilidade Pública	Sim Não
Anos de experiência em contabilidade pública	Até 10 anos 10-20 anos Mais de 20 anos
Dimensão da entidade	Micro ou pequena Média ou Grande

4.1.Grupo I - As alterações no relato financeiro com a implementação do S NC-AP

a) Questão 1: A implementação do SNC-AP tem impacto significativo no relato financeiro das entidades?

Os profissionais de contabilidade inquiridos consideram que no geral a implementação do SNC-AP provoca alterações moderadas no relato financeiro ($\bar{x}=3.15$; $\sigma = 1.129$). A Tabela 7 mostra os principais resultados relativamente à origem dessas alterações. Os inquiridos consideram que, em média, as alterações mais significativas estão relacionadas com o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras ($\bar{x}=3.19$), que é mencionado na EC do novo normativo como um novo critério fundamental para a adequada inclusão dos elementos das demonstrações financeiras, e com a apresentação da informação da informação ($\bar{x}=3.18$) que segundo a EC deve ser selecionada e apresentada de forma neutra e sem erros materiais e/ou influências. Por outro lado, a mensuração e a divulgação, são considerados os temas com alterações menos significativas no novo normativo, embora se encontrem ligeiramente acima do ponto médio da escala. Apesar do SNC-AP mencionar um novo critério de mensuração e incluir novas demonstrações financeiras mantém políticas do normativo anterior relativamente a estes tópicos.

Tendo por base a estatística descritiva das variáveis independentes analisadas é ainda possível concluir que tipo de profissionais inquiridos consideram existir um impacto maior da

implementação do SNC-AP no relato financeiro. Relativamente às suas características pessoais, são os profissionais do género masculino (\bar{x} = 3.29) e com uma faixa etária superior, mais de 55 anos (\bar{x} = 3.66). Quanto à sua formação e experiência profissional são os profissionais que têm como habilitação literária a licenciatura (\bar{x} = 3.29), possuem certificação profissional (\bar{x} = 3.21) e formação em contabilidade pública (\bar{x} = 3.18) e têm mais que 20 anos de experiência profissional em contabilidade pública (\bar{x} = 3.38), ou seja, em termos médios são os profissionais que têm mais formação e experiência na área. No entanto, no que diz respeito às características da entidade, são os que exercem funções numa entidade de micro ou pequena dimensão (\bar{x} = 3.25).

Tabela 7 - Impacto do SNC-AP no relato financeiro - Estatística descritiva das variáveis dependentes.

	Média	Desvio padrão	Mediana	Min.	Máx.
Reconhecimento	3.19	1.197	3.00	1	5
Apresentação	3.18	1.142	3.00	1	5
Mensuração	3.13	1.190	3.00	1	5
Divulgação	3.10	1.158	3.00	1	5

De modo a retirar conclusões mais generalizáveis sobre a população, para as hipóteses H_0 «O impacto médio da implementação do SNC-AP no relato financeiro é igual ou inferior a 3» e H_1 «O impacto médio da implementação do SNC-AP no relato financeiro é superior a 3», o resultado do teste t-Student não mostra evidências estatísticas que a média das alterações provocadas no relato financeiro é superior a 3 ($t_{(83)} = 1.208$; $p\text{-valor}/2 > 0,05$). Estima-se que, com 95% de confiança, a média das alterações no relato financeiro com a implementação do SNC-AP está compreendida entre 2.90 e 3.39, o que confirma a tendência mostrada no resultado da estatística descritiva. Assim, não se verifica que os profissionais consideram que a implementação do SNC-AP tem impacto significativo no relato financeiro, embora o SNC-AP contenha novas normas e regras, nomeadamente quanto à apresentação e divulgação da informação financeira e ao reconhecimento e mensuração dos seus itens, tal como mencionado na EC do novo normativo e nos estudos de Rua (2016) e Silva et al. (2016).

Para testar a igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes em relação às alterações no relato financeiro com a implementação do SNC-AP, foi utilizado o teste não paramétrico de Mann-Whitney para analisar as variáveis independentes constituídas por dois grupos e o teste não paramétrico de Kruskal Wallis para as variáveis constituídas por

três grupos independentes. Os resultados dos testes mencionados mostram que não existem evidências estatísticas de que as variáveis independentes género (Mann-Whitney $U = 424$; $z = -0.471$; $p = 0.637 > 0.05$), certificação profissional (Mann-Whitney $U = 558$; $z = -0.399$; $p = 0.690 > 0.05$), formação em contabilidade pública (Mann-Whitney $U = 846$; $z = -0.215$; $p = 0.830 > 0.05$), dimensão da entidade (Mann-Whitney $U = 742.5$; $z = -0.400$; $p = 0.689 > 0.05$), habilitação literária (Kruskal-Wallis $H(2) = 1.602$; $p = 0.449 > 0.05$), faixa etária (Kruskal-Wallis $H(2) = 4.329$; $p = 0.115 > 0.05$) e anos de experiência em contabilidade pública (Kruskal-Wallis $H(2) = 4.655$; $p = 0.098 > 0.05$) influenciam a perceção dos profissionais de contabilidade relativamente ao impacto geral do SNC-AP no relato financeiro. Analisando os vários atributos utilizados as conclusões são idênticas, não existindo diferenças significativas entre os grupos das várias variáveis independentes.

b) Questão 2: A implementação do SNC-AP tem impacto significativo nas rubricas das demonstrações financeiras?

Relativamente ao impacto da implementação do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras já existentes no POCP, os profissionais inquiridos também consideram que este é no geral moderadamente significativo ($\bar{x}=3.05$; $\sigma = 1.03$). Entre as principais rubricas das demonstrações financeiras do Balanço e da Demonstração dos resultados, os profissionais consideram existir alterações mais significativas nas rubricas do património líquido ($\bar{x}= 3.17$) e de gastos ($\bar{x}= 3.08$) e alterações menos significativas nas rubricas dos rendimentos ($\bar{x}= 2.96$) e do passivo não corrente ($\bar{x}= 2.98$) que apresentam médias abaixo do valor médio da escala utilizada. Estes resultados estão de acordo com os resultados obtidos no estudo de Nunes et al. (2017) relativamente à rubrica do balanço com menor impacto ser os passivos não correntes. No entanto, contrariam este estudo no que diz respeito à rubrica do balanço com maior impacto, uma vez que apesar de ser uma rubrica de ativos refere-se aos ativos correntes ao invés dos ativos não correntes.

Em média, os profissionais que consideram haver um maior impacto do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras já existentes no POCP, são também do género masculino ($\bar{x}= 3.15$) e com uma faixa etária superior, mais de 55 anos ($\bar{x}= 3.52$). No entanto, quanto à formação e experiência dos mesmos, embora os grupos com médias superiores sejam a Pós-graduação nas habilitações literárias ($\bar{x}= 3.29$), formação em contabilidade pública ($\bar{x}= 3.06$) e mais experiência em contabilidade pública, superior a 20 anos ($\bar{x}= 3.38$), na certificação profissional o grupo com certificação ($\bar{x}= 3.02$) tem uma média ligeiramente inferior ao grupo

sem certificação profissional (\bar{x} = 3.06). No entanto, no que diz respeito às características da entidade, são os que exercem funções numa entidade de micro ou pequena dimensão (\bar{x} = 3.29).

Tabela 8 - Impacto do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras - Estatística descritiva das variáveis dependentes.

	Média	Desvio padrão	Mediana	Min.	Máx.
Património Líquido	3.17	1.211	3.00	1	5
Gastos	3.08	1.122	3.00	1	5
Ativo não corrente	3.06	1.165	3.00	1	5
Ativo corrente	3.05	1.140	3.00	1	5
Passivo corrente	3.05	1.118	3.00	1	5
Passivo não corrente	2.98	1.161	3.00	1	5
Rendimentos	2.96	1.092	3.00	1	5

O teste t para as hipóteses H_0 «O impacto médio da implementação do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras é igual ou inferior a 3» e H_1 «O impacto médio da implementação do SNC-AP nas rubricas das demonstrações financeiras é superior a 3», também não mostra evidências estatísticas que a média das alterações provocadas nas rubricas das demonstrações financeiras é superior a 3 ($t_{(83)} = 0.439$; $p\text{-valor}/2 > 0.05$). Estima-se que, com 95% de confiança, a média das alterações nas rubricas das demonstrações financeiras com a implementação do SNC-AP está compreendida entre 2.83 e 3.28. Estes resultados estão de com o estudo de Nunes et al. (2017) que mostra que de uma maneira geral os impactos esperados pelos profissionais são moderados e não significativos, embora a literatura e a normalização mencionem novos critérios e políticas contabilísticas que podem provocar alterações nas demonstrações financeiras.

Relativamente à igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes em relação às alterações nas rubricas das demonstrações financeiras, nenhum dos resultados obtidos na realização de todos os testes mostrou evidências estatísticas que no geral as alterações nas rubricas das demonstrações financeiras apresentam diferenças significativas entre os grupos das variáveis género (Mann-Whitney $U = 405.50$; $z = -0.698$; $p = 0.485 > 0.05$), certificação profissional (Mann-Whitney $U = 564.50$; $z = -0.324$; $p = 0.746 > 0.05$), formação em contabilidade pública (Mann-Whitney $U = 847.50$; $z = -0.200$; $p = 0.842 > 0.05$), dimensão da entidade (Mann-Whitney $U = 766.00$; $z = -0.172$; $p = 0.863 > 0.05$), habilitação literária (Kruskal-Wallis $H_{(2)} = 0.971$; $p = 0.0.615 > 0.05$), faixa etária (Kruskal-Wallis $H_{(2)} = 3.500$; p

= 0.174 > 0.05) e anos de experiência em contabilidade pública (Kruskal-Wallis $H_{(2)} = 5.452$; $p = 0.065 > 0.05$). Assim, de uma forma geral nenhuma das variáveis apresenta significado para a explicação dos resultados quanto às alterações nas rubricas das demonstrações financeiras com a implementação do SNC-AP percebidas pelos profissionais. Estes resultados já diferem com os resultados obtidos no estudo de Nunes et al. (2017) que identificam diferenças significativas quanto ao impacto das alterações em função da dimensão da entidade e do tempo de serviço dos profissionais, referindo que os profissionais que consideram a existência de maiores impactos nas rubricas do balanço exercem funções em entidades de grande dimensão e que tenham menos tempo de serviço. Contudo, em relação às rubricas da Demonstração de resultados, Rendimentos e Gastos, os resultados dos testes realizados já mostram evidências estatísticas para assumir que existem diferenças entre os grupos da variável independente Experiência em contabilidade pública. Para apurar os grupos com diferenças, realizou-se o teste de *Scheffé* e conclui-se que as diferenças no nível de alterações nas rubricas de rendimentos e gastos são significativas quando analisadas em termos médios entre os profissionais que têm até 10 anos de experiência e os profissionais que têm entre 10 e 20 anos de experiência em contabilidade pública. Enquanto o grupo de profissionais com experiência em contabilidade pública até 10 anos é o grupo em que o nível de alterações das rubricas rendimentos e gastos é superior ($\bar{x} = 3.22$; $\bar{x} = 3.41$, respetivamente), o grupo de profissionais com experiência entre os 10 e os 20 anos é o grupo em que o nível de alterações é mais baixo ($\bar{x} = 2.55$; $\bar{x} = 2.58$). No entanto, não existem diferenças significativas entre o grupo de profissionais com mais de 20 anos de experiência em contabilidade pública e qualquer um dos outros grupos ($\bar{x} = 3.19$; $\bar{x} = 3.31$), pelo que o nível de alterações destas rubricas não é proporcional com os anos de experiência na área da contabilidade pública. Por um lado, estes resultados estão de acordo com o estudo de Nunes et al. (2017), uma vez que este também identifica diferenças significativas quanto ao impacto das alterações em função do tempo de serviço dos profissionais. Contudo este estudo refere alterações ao nível das rubricas do balanço e não da demonstração dos resultados, incluindo também diferenças significativas em função da dimensão da entidade, referindo que os profissionais que consideram a existência de maiores impactos nas rubricas do balanço exercem funções em entidades de grande dimensão e que tenham menos tempo de serviço.

4.2. Grupo II – A qualidade e as vantagens da informação financeira com a implementação do SNC-AP

a) Questão 3: A implementação do SNC-AP aumenta a qualidade da informação do relato financeiro?

Sobre a qualidade da informação financeira, em média, os profissionais inquiridos concordam que esta aumentou com a implementação do SNC-AP (\bar{x} = 3.77; σ = 0.696), sendo que das características qualitativas da informação financeira o aumento da fiabilidade (\bar{x} = 3.85) e da comparabilidade (\bar{x} = 3.79) apresentam níveis de concordância mais elevados, o que vai de encontro às principais necessidades identificadas pelos utilizadores da informação financeira.

Analisando as variáveis independentes conclui-se que, em termos médios, os grupos das diversas variáveis que mais concordam que a qualidade da informação do relato financeiro aumenta com a implementação do SNC-AP são os profissionais do género masculino (\bar{x} = 3.86) e com uma faixa etária inferior, até aos 45 anos (\bar{x} = 3.88). Relativamente à formação e experiência profissional são os profissionais que têm como habilitação literária a licenciatura (\bar{x} = 4.08), não possuem certificação profissional (\bar{x} = 3.81) mas têm formação em contabilidade pública (\bar{x} = 3.91) e têm até 10 anos de experiência profissional na área (\bar{x} = 3.48), ou seja, em termos médios são os profissionais que têm mais formação, mas sem certificação e com menos experiência na área. Quanto à dimensão da entidade, são também os que exercem funções numa entidade de micro ou pequena dimensão (\bar{x} = 3.94).

Tabela 9 - Melhoria da qualidade da informação do relato financeiro com o SNC-AP - Estatística descritiva das variáveis dependentes.

	Média	Desvio padrão	Mediana	Min.	Máx.
Fiabilidade	3.85	0.736	3.00	1	5
Comparabilidade	3.79	0.808	3.00	1	5
Verificabilidade	3.76	0.754	3.00	1	5
Compreensibilidade	3.76	0.859	3.00	1	5
Relevância	3.75	0.790	3.00	1	5
Oportunidade	3.71	0.737	3.00	1	5

Segundo o resultado do teste t ($t_{(83)} = 10.143$; $p\text{-valor}/2 < 0,001$) para as hipóteses H_0 «A média da concordância com o aumento da qualidade da informação financeira com o SNC-AP é igual ou inferior a 3» e H_1 « A média da concordância com o aumento da qualidade da

informação financeira com o SNC-AP é superior a 3», há evidências estatísticas de que a qualidade da informação do relato financeiro aumenta com a implementação do SNC-AP. Estima-se que, com 95% de confiança, a média da concordância em relação à melhoria das características qualitativas da informação financeira está compreendida entre 3.62 e 3.92, o que confirma a tendência apresentada na estatística descritiva (\bar{x} = 3.77), em que a dispersão em torno da média é relativamente baixa (σ = 0.696). Estes resultados comprovam que as características mencionadas no normativo SNC-AP como fundamentais para o cumprimento dos objetivos e para a utilidade do relato financeiro são percebidas pelos profissionais, correspondendo aos objetivos das reformas contabilísticas tanto nacionais como internacionais. Esta evidência é também apresentada no estudo de Nunes et al. (2017), através da valorização na qualidade da informação no âmbito do SNC-AP pelos profissionais da contabilidade do SNS.

Quanto à igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes relativamente à melhoria da qualidade da informação do relato financeiro, das variáveis analisadas verificou-se que existem evidências estatísticas para afirmar que a percepção de melhoria da qualidade da informação do relato financeiro é significativamente diferente em pelo menos um grupo de profissionais definido pelas suas habilitações literárias (Kruskal-Wallis $H(2) = 15.664$; $p = 0.000 < 0.05$). Este resultado, não se verifica apenas na melhoria da qualidade no geral, como em todas as características qualitativas da informação mencionadas. Estas diferenças associadas ao grau de ensino dos profissionais, mostram que a sua educação e formação têm influência na compreensão e na percepção das mais valias da sua implementação para a qualidade da informação financeira. No entanto, através o teste de *Scheffé* verifica-se que as diferenças no nível de concordância quanto à melhoria das características qualitativas são significativas quando analisadas em termos médios entre os profissionais que têm licenciatura e os profissionais que têm o ensino secundário ou pós-graduação. O grupo de profissionais com licenciatura é o grupo em que o nível de concordância é superior (\bar{x} = 3.22; \bar{x} = 3.41, respetivamente), comparado com os grupos de profissionais com ensino secundário ou com pós-graduação. Desta forma, o nível de concordância quanto à melhoria das características qualitativas da informação do relato financeiro não é proporcional com o grau de habilitações literárias, embora tenha influência na percepção dos profissionais sobre a melhoria da qualidade da informação do relato financeiro.

Por outro lado, os resultados das restantes variáveis género (Mann-Whitney $U = 440.50$; $z = -0.277$; $p = 0.782 > 0.05$), certificação profissional (Mann-Whitney $U = 556.00$; $z = -0.442$; $p = 0.658 > 0.05$), dimensão da entidade (Mann-Whitney $U = 648.00$; $z = -1.377$; $p = 0.168 > 0.05$), faixa etária (Kruskal-Wallis $H(2) = 1.263$; $p = 0.532 > 0.05$) e anos de experiência em

contabilidade pública (Kruskal-Wallis $H(2) = 3.348$; $p = 0.187 > 0.05$) não mostram evidências estatísticas que existem diferenças significativas entre os seu grupos, pelo que não apresentam significado para a explicação dos resultados quanto à melhoria da qualidade da informação do relato financeiro com a implementação do SNC-AP percebidas pelos profissionais.

b) Questão 4: A implementação do SNC-AP tem vantagens para os utilizadores da informação financeira?

Para além do aumento da qualidade da informação financeira, em média, os profissionais também concordam que o SNC-AP traz vantagens aos utilizadores da informação financeira ($\bar{x} = 3.93$; $\sigma = 0.723$), em que a existência de uma maior uniformização na divulgação da informação ($\bar{x} = 4.07$) é o item com o qual os profissionais concordam mais, relacionando-se com o objetivo de harmonização.

Tendo por base a estatística descritiva das variáveis independentes analisadas é ainda possível concluir que tipo de profissionais inquiridos consideram existir um impacto maior da implementação do SNC-AP no relato financeiro. Relativamente às suas características pessoais, são os profissionais do género masculino ($\bar{x} = 4.02$) e com uma faixa etária inferior, até 45 anos, ($\bar{x} = 4.02$). Quanto à sua formação e experiência profissional são os profissionais que têm como habilitação literária a licenciatura ($\bar{x} = 4.24$), não possuem certificação profissional ($\bar{x} = 3.94/3.90$) e formação em contabilidade pública ($\bar{x} = 4.06$) e têm até 10 anos de experiência profissional em contabilidade pública ($\bar{x} = 4.05$), ou seja, em termos médios são os profissionais que têm mais formação e experiência na área. No entanto, no que diz respeito às características da entidade, são os que exercem funções numa entidade de micro ou pequena dimensão ($\bar{x} = 3.94$).

Tabela 10 - Vantagens do SNC-AP para os utilizadores da informação financeira - Estatística descritiva das variáveis dependentes.

	Média	Desvio padrão	Mediana	Min.	Máx.
Maior uniformização na divulgação da informação	4.07	0.757	3.00	1	5
Benefícios para os utilizadores externos da informação financeira	3.98	0.776	3.00	1	5
Maior transparência na informação	3.88	0.856	3.00	1	5
Maior uso da informação para o controlo interno,	3.81	0.885	3.00	1	5

Também o teste t para as hipóteses H_0 «A média da concordância com as vantagens do SNC-AP para os utilizadores da informação financeira é igual ou inferior a 3» e H_1 «A média da concordância com as vantagens do SNC-AP para os utilizadores da informação financeira é superior a 3» mostra evidências estatísticas ($t_{(83)} = 11.846$; p-valor $<0,001$) de que existem vantagens para os utilizadores da informação financeira na implementação do SNC-AP. Através dos resultados obtidos estima-se que, com 95% de confiança, a média da concordância em relação às vantagens da implementação do SNC-AP para os utilizadores da informação financeira está compreendida entre 3.78 e 4.20, confirmando a tendência apresentada na estatística descritiva. A validação desta hipótese mostra que os profissionais percecionam outro dos principais objetivos das reformas contabilísticas e do normativo SNC-AP, o aumento da utilidade da informação financeira para os seus utilizadores, tanto internos como externos, de modo a responder à suas necessidades. Este aspeto pode levar a uma melhor gestão, controlo e tomada de decisão e consequentemente a uma melhor governança, como mostram os estudos de Ball (2015), Olayeye (2019) e Cuadrado-ballesteros e Bisogno (2020). Estes resultados vão também de encontro às necessidades identificadas pelos profissionais, sendo que segundo os estudos de Gomes et al. (2015) e Nogueira e Jorge (2017) os stakeholders da contabilidade pública portuguesa consideram que um sistema de controle eficiente é considerado um instrumento fundamental e mais útil para diversos fins.

Para testar a igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes em relação às vantagens para os utilizadores do relato financeiro com a implementação do SNC-AP, de acordo com os resultados obtidos verificou-se que existem evidências estatísticas para afirmar que a perceção geral das vantagens para os utilizadores do relato financeiro é significativamente diferente em pelo menos um grupo de profissionais definido pelas suas habilitações literária (Kruskal-Wallis $H(2) = 12.782$; $p = 0.002 < 0.05$), verificando-se o mesmo resultado para cada um dos itens mencionados. Estes resultados significam que as habilitações literárias dos profissionais também influenciam a sua perceção sobre as vantagens do SNC-AP. Contudo, verifica-se também, através o teste de *Scheffé*, que as diferenças no nível de concordância relativamente às vantagens da implementação do SNC-AP são significativas, em termos médios, entre os profissionais que têm licenciatura e os profissionais que têm o ensino secundário ou pós-graduação. À semelhança dos resultados do grupo anterior, o grupo em que o nível de concordância é superior é a licenciatura ($\bar{x} = 4.24$), comparado com os grupos de

profissionais com ensino secundário ou com pós-graduação (\bar{x} = 3.73; \bar{x} = 3.54, respetivamente). Desta forma, a educação e formação têm influência na perceção dos profissionais relativamente às vantagens da reforma contabilística e concretamente do SNC-AP tanto para a qualidade como para a utilidade da informação financeira. No entanto, esta influência não é proporcional com o grau de ensino dos profissionais.

Os resultados das restantes variáveis género (Mann-Whitney $U = 412.50$; $z = -0.627$; $p = 0.531 > 0.05$), certificação profissional (Mann-Whitney $U = 561.00$; $z = -0.372$; $p = 0.710 > 0.05$), dimensão da entidade (Mann-Whitney $U = 628.00$; $z = -1.532$; $p = 0.126 > 0.05$), faixa etária (Kruskal-Wallis $H(2) = 1.648$; $p = 0.439 > 0.05$) e anos de experiência em contabilidade pública (Kruskal-Wallis $H(2) = 3.808$; $p = 0.149 > 0.05$) não mostram evidências estatísticas que existem diferenças significativas entre os seus grupos, pelo que não apresentam significado para a explicação dos resultados quanto à existência de vantagens no geral com a implementação do SNC-AP percecionadas pelos profissionais. Estes resultados não vão de encontro com o estudo de Nunes et al. (2017), que mostra evidências que os profissionais com mais de 20 anos de tempo de serviço encontram menos vantagens na implementação do SNC-AP, não mencionando diferenças significativas quanto às habilitações dos profissionais.

4.3.Grupo III – As condições para a implementação do SNC-AP nas entidades

Quanto às condições para a adequada implementação do SNC-AP, tanto dos profissionais como das entidades, em média, os profissionais consideram que estas são medianas (\bar{x} = 2.96; σ = 0.958), o que pode provocar dificuldades para a correta implementação do novo normativo. As condições consideradas como piores, segundo os profissionais, estão associadas aos recursos financeiros (\bar{x} = 2.81) e aos recursos humanos (\bar{x} = 2.81), sendo que os recursos humanos são mencionados na literatura como uma das condições fundamentais para a adequada implementação do SNC-AP.

Tendo por base a estatística descritiva das variáveis independentes analisadas é ainda possível concluir que tipo de profissionais inquiridos consideram existir um impacto maior da implementação do SNC-AP no relato financeiro. Relativamente às suas características pessoais, são os profissionais do género masculino (\bar{x} = 3.23) e com uma faixa etária inferior, até 45 anos, (\bar{x} = 3.16). Quanto à sua formação e experiência profissional são os profissionais que têm como habilitação literária a licenciatura (\bar{x} = 3.15), com certificação profissional (\bar{x} = 3.01) e formação em contabilidade pública (\bar{x} = 2.99/2.93) e têm entre 10 e 20 anos de experiência profissional em contabilidade pública (\bar{x} = 3.09), ou seja, em termos médios são os profissionais que têm mais formação e experiência na área. No entanto, no que diz respeito às características da

entidade, são os que exercem funções numa entidade de média e grande dimensão ($\bar{x}=2.96/2.94$).

Tabela 11 - Condições para a implementação do SNC-AP - Estatística descritiva das variáveis dependentes.

	Média	Desvio padrão	Mediana	Min.	Máx.
Sistemas informáticos	3.20	1.027	3.00	1	5
Conhecimento técnico	3.07	1.084	3.00	1	5
Formação	2.95	1.086	3.00	1	5
Esclarecimento de dúvidas	2.89	1.120	3.00	1	5
Recursos humanos	2.81	1.047	3.00	1	5
Recursos financeiros	2.81	1.070	3.00	1	5

Para as hipóteses H_0 «A média das condições para a adequada implementação do SNC-AP é igual ou inferior a 3» e H_1 « A média das condições para a adequada implementação do SNC-AP é superior a 3» “Existem boas condições para a implementação adequada do SNC-AP”, conclui-se com o resultado obtido ($t_{(83)} = -0.418$; $p\text{-valor} > 0,05$) que existem evidências estatísticas de que a média das condições das entidades e seus profissionais para a implementação do SNC-AP é igual ou inferior a 3, ou seja, a média das condições é no máximo média e por isso existem condicionantes para a implementação adequada do SNC-AP. Com 95% de confiança, estima-se que a média de condições das entidades e seus profissionais para a implementação do SNC-AP varia entre 2.75 e 3.16, valores estes reduzidos para a verificação de boas condições. Vários estudos, como os desenvolvidos por Stanford e Wilkinson (2003) e por Judge et al. (2010), assim como várias entidades internacionais, como a comissão europeia e o Banco Mundial, alertam que têm de existir condições a vários níveis para que as reformas contabilísticas sejam implementadas de forma adequada e resultem nos efeitos desejados. No contexto da contabilidade pública em Portugal, segundo o estudo de Gomes et al. (2015), os *stakeholders* também consideram essencial a existência de condições a vários níveis. Os resultados do presente estudo vão de encontro com os obtidos no estudo de Nunes et al. (2017), que apesar mostrar que os profissionais consideram ter um bom conhecimento técnico revelam uma má preparação para a implementação do normativo, pelo que se verificam condicionantes à adequada implementação do mesmo.

Para testar a igualdade das distribuições entre os grupos das variáveis independentes em relação às condições de implementação do SNC-AP, os resultados obtidos não mostram

evidências estatísticas que as condições de implementação do SNC-AP percebidas pelos profissionais apresentam diferenças significativas entre os grupos das variáveis gênero (Mann-Whitney $U = 367.50$; $z = -1.166$; $p = 0.243 > 0.05$), certificação profissional (Mann-Whitney $U = 577.00$; $z = -0.186$; $p = 0.853 > 0.05$), dimensão da entidade (Mann-Whitney $U = 779.00$; $z = -0.048$; $p = 0.962 > 0.05$), habilitação literária (Kruskal-Wallis $H(2) = 2.767$; $p = 0.251 > 0.05$), faixa etária (Kruskal-Wallis $H(2) = 2.430$; $p = 0.297 > 0.05$) e anos de experiência em contabilidade pública (Kruskal-Wallis $H(2) = 2.741$; $p = 0.254 > 0.05$). Assim, conclui-se que nenhuma das variáveis apresenta significado para a explicação dos resultados quanto às condições gerais de implementação do SNC-AP percebidas pelos profissionais.

A Tabela 12 mostra o resumo dos resultados obtidos das hipóteses formuladas, fundamentais para as conclusões do presente estudo.

Tabela 12 - Resumo dos resultados das hipóteses das questões de investigação.

Hipótese	Verificação	Diferenças entre grupos das variáveis independentes
Hipótese 1: A implementação do SNC-AP tem impacto significativo no relato financeiro	Não verificada	Sem diferenças
Hipótese 2: A implementação do SNC-AP tem impacto significativo nas rubricas das demonstrações financeiras	Não verificada	Sem diferenças no geral Diferenças nas rubricas da Demonstração de resultados, nos grupos da variável Experiência em contabilidade pública
Hipótese 3: A implementação do SNC-AP aumenta a qualidade da informação financeira	Verificada	Diferenças nos grupos da variável Habilitações literárias
Hipótese 4: A implementação do SNC-AP traz vantagens para os utilizadores da informação financeira	Verificada	Diferenças nos grupos da variável Habilitações literárias
H5: Existem condicionantes para a implementação adequada do SNC-AP	Verificada	Sem diferenças

CAPÍTULO 5

CONCLUSÕES

5.1. Conclusões

O objetivo geral desta dissertação é analisar a implementação do SNC-AP no relato financeiro das entidades de ensino secundário e superior, segundo os seus profissionais de contabilidade. Os resultados obtidos tornam-se relevantes ao darem a conhecer a perceção dos profissionais de contabilidade destas entidades relativamente a várias temáticas relacionadas com a implementação do novo normativo, permitindo tirar conclusões quanto aos seus objetivos e expectativas.

Sobre o primeiro grupo de questões, os impactos da implementação do SNC-AP nas demonstrações financeiras do relato financeiro, o estudo revela que apesar de terem existido alterações na normalização contabilística, como referido na EC do novo normativo e nos estudos de Rua (2016) e Silva et al. (2016), que pudessem provocar alterações nas rubricas das demonstrações financeiras do Balanço e da Demonstração dos resultados, os profissionais de contabilidade não consideram que existem impactos significativos, nem na normalização nem nas demonstrações financeiras já existentes anteriormente. Esta conclusão refere-se tanto aos resultados descritivos dos profissionais inquiridos como às respetivas hipóteses testadas e está de acordo com o estudo de Nunes et al. (2017). Apesar dos profissionais considerarem existir apenas impactos moderados no relato financeiro, os inquiridos consideram que, em média, as alterações mais significativas estão relacionadas com o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, sendo este um novo critério na normalização. Quanto às rubricas das demonstrações financeiras com alterações mais significativas, os profissionais inquiridos consideraram o Património líquido e os gastos, pelo que contrariamente ao estudo de Nunes et al. (2017) não foram consideradas rubricas do Balanço. Relativamente às características dos inquiridos, tanto relativamente às alterações no relato financeiro como nas demonstrações financeiras, são os profissionais do sexo masculino, de uma faixa etária mais elevada, com formação em contabilidade pública e com mais de 20 anos de experiência na área que consideram haver alterações mais significativas. Contudo, apenas existem diferenças estatisticamente significativas nos grupos da variável independente Experiência em contabilidade pública em relação às rubricas da Demonstração de resultados, Rendimentos e

Gastos, sendo que apesar da percepção do nível de alterações destas rubricas não ser proporcional com os anos de experiência na área da contabilidade pública, o grupo de profissionais com experiência em contabilidade pública até 10 anos é o grupo em que o nível de alterações das rubricas rendimentos e gastos é superior.

Quanto ao segundo grupo de questões, o impacto da implementação do SNC-AP na qualidade e utilidade da informação financeira, os profissionais da contabilidade destas entidades consideram que o SNC-AP tanto melhora a qualidade da informação financeira como tem vantagens para os seus utilizadores, resultados também verificados nas hipóteses formuladas. Assim, pode concluir-se que a percepção dos profissionais de contabilidade vai de encontro às expectativas da reforma que tem sido implementada na contabilidade pública ao revelar o cumprimento de dois dos principais objetivos do novo normativo. De acordo com os inquiridos, as características qualitativas da informação financeira que tiveram uma melhoria mais significativa com a implementação do SNC-AP são a fiabilidade e a comparabilidade, enquanto que a existência de uma maior uniformização na divulgação da informação é a vantagem mais considerada por estes. Assim, para além dos resultados estarem de acordo com os objetivos da reforma e do próprio normativo, estes vão também de encontro às necessidades dos stakeholders da informação financeira, maioritariamente relacionadas com a transparência e harmonização da informação e a sua utilidade para o controlo e tomada de decisões (Gomes et al., 2015; David e Abreu, 2016; Nogueira e Jorge, 2017). Relativamente à influência das características dos profissionais inquiridos, nas duas questões deste grupo verifica-se que o nível de concordância é mais elevado no sexo masculino, na faixa etária mais reduzida, na habilitação literária licenciatura e com uma experiência na área mais curta, até 10 anos. No entanto, apenas existem diferenças estatisticamente significativas nos grupos da variável independente habilitações literárias, tanto quanto à percepção de melhoria da qualidade da informação do relato financeiro como quanto à percepção geral das vantagens para os utilizadores do relato financeiro. Em ambos os casos, conclui-se que apesar das habilitações literárias terem influência na percepção dos profissionais sobre a melhoria da qualidade e das vantagens da informação do relato financeiro, o nível de concordância sobre estas matérias não é proporcional com o grau de habilitações literárias, sendo o grupo de profissionais com licenciatura o grupo em que o nível de concordância é superior.

Apesar da percepção dos profissionais quanto aos impactos da implementação do SNC-AP tanto nas demonstrações financeiras como na qualidade e utilidade da informação financeira, o estudo revela que os profissionais reconhecem a existência de condicionantes para a adequada implementação do novo normativo, tal como é concluído no estudo de Nunes et al. (2017).

Estas condicionantes estão relacionadas com o nível das condições existentes nas entidades e para os profissionais de contabilidade, tal como defendido no estudo Gomes et al. (2015), sendo que os inquiridos destacam os recursos financeiros e os recursos humanos como sendo as condicionantes mais expressivas. Assim, conclui-se que para a implementação do SNC-AP ser implementado corretamente, é necessário existir uma melhoria nas condições das entidades e para os profissionais de contabilidade.

De uma forma geral, conclui-se com o presente estudo que os profissionais de contabilidade das entidades de ensino reconhecem as melhorias e as vantagens adjacentes à implementação do SNC-AP, embora não considerem existir alterações significativas no relato financeiro e nas suas demonstrações financeiras e revelem que existem condicionantes para a sua adequada implementação.

5.2.Limitações do presente estudo

Apesar da relevância do presente estudo no que se refere a esta temática e dos esforços realizados para evitar situações que influenciassem os resultados alcançados, foram identificadas algumas limitações.

Apesar da realização do questionário enviado ter tido em consideração a revisão da literatura anterior, ao ser original algumas das variáveis analisadas tiveram como base itens distintos dos estudos comparativos, o que constitui uma limitação ao estudo no que diz respeito à comparação de resultados.

Por outro lado, a amostra do estudo é constituída por 84 profissionais de contabilidade das entidades de ensino secundário, contemplando 11% da população, por ser impraticável considerar a população. Apesar de ter sido utilizada uma amostra aleatória simples, o envio do questionário a todos os contactos recolhidos não garante a cobertura completa da população alvo pelo que o enviesamento da amostra não foi totalmente mitigado.

5.3.Sugestões para investigações futuras

A alteração de normativo contabilístico para as administrações públicas faz parte da reforma da contabilidade pública em Portugal e tem como um dos principais objetivos melhorar a informação financeira do setor público. Para tal, a implementação do SNC-AP prevê impactos no relato financeiro, mas também no trabalho dos profissionais de contabilidade, tornando-se relevante conhecer as suas opiniões sobre diversos temas associados. Contudo, uma vez que a sua entrada em vigor é recente e a sua implementação tem sofrido atrasos, a alteração de

normativo contabilístico é processo ainda se encontra em desenvolvimento em muitas das entidades abrangidas e os seus efeitos ainda não são muito conhecidos.

Neste contexto, seria pertinente a realização do questionário na atualidade com o objetivo de uma posterior comparação de resultados. Esta análise permitia analisar se a perceção dos profissionais alterou desde o início da implementação do normativo SNC-AP. Por outro lado, o mesmo questionário pode ser realizado a profissionais de outros setores de atividade de modo a ser conhecida a opinião dos profissionais que exercem funções noutros contextos, como é exemplo o estudo de Nunes et al. (2017) relativamente à perceção dos profissionais de contabilidade do SNS.

Adicionalmente, estudos com a utilização de outros métodos de recolha de dados, como a entrevista, permitiriam obter conclusões mais detalhadas sobre os vários temas abrangidos, sendo possível analisar ao pormenor a opinião dos profissionais de contabilidade relativamente à alteração de normativo contabilístico, nomeadamente os seus impactos, implicações e necessidades.

FONTES

- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro de 1990. Diário da República n.º 43/1990, Série I de 1990-02-20, páginas 685 – 687. <https://files.dre.pt/1s/1990/02/04300/06850687.pdf>
- Lei n.º 6/91 de 20 de agosto de 1991 (Revogada pela Lei 91/2001, de 18 de agosto). Diário da República n.º 42/1991, Série I-A de 1991-02-20, páginas 822 – 827. <https://files.dre.pt/1s/1991/02/042a00/08220827.pdf>
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro, do Ministério das Finanças (Revogado). Diário da República n.º 203/1997, Série I-A de 1997-09-03, páginas 4594 – 4638. <https://files.dre.pt/1s/1997/09/203a00/45944638.pdf>
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República n.º 93/2018, Série I de 2018-05-15, páginas 2113 – 2164. <https://files.dre.pt/1s/2018/05/09300/0211302164.pdf>
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Diário da República n.º 44/1999, 1º Suplemento, Série I-A de 1999-02-22, páginas 2 – 85. <https://files.dre.pt/1s/1999/02/044a01/00020085.pdf>
- Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro, do Ministério da Economia. Diário da República n.º 243/2016, Série I de 2016-12-21, páginas 4773 – 4776. <https://files.dre.pt/1s/2016/12/24300/0477304776.pdf>
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 172/1992, Série I-A de 1992-07-28, páginas 3502 - 3509. <https://files.dre.pt/1s/1992/07/172a00/35023509.pdf>
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11, páginas 7584 – 7828. <https://files.dre.pt/1s/2015/09/17800/0758407828.pdf>
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, do Ministério das Finanças (Revogado). Diário da República n.º 203/1997, Série I-A de 1997-09-03, páginas 4594 – 4638. <https://files.dre.pt/1s/1997/09/203a00/45944638.pdf>
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, do Ministério das Finanças e da Educação. Diário da República n.º 218/2000, Série I-B de 2000-09-20, páginas 4976 – 5054. <https://files.dre.pt/1s/2000/09/218b00/49765054.pdf>
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, do Ministério das Finanças e da Saúde. Diário da República n.º 225/2000, Série I-B de 2000-09-28, páginas 5250 – 5314. <https://files.dre.pt/1s/2000/09/225b00/52505314.pdf>

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money and Management*, 35(6), 397–398.
- Barton, A. (2011). Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies* 47(4), 411–445.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Implementation in the European Union Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 163–165.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317.
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making : evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1), 15–20.
- Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S. (2016). Consolidation in the public sector : methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries. *International Public Management Journal*, 82(4), 763–783.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 117–123.
- Brusca, I., Grossi, G., Manes-rossi, F., Brusca, I., Grossi, G., & Manes-rossi, F. (2018). Setting consolidated reporting standards for local government. *Public Money & Management*, 38(7), 483–492.
- Brusca, I., & Martí, 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.
- Carini, C., Giacomini, D., & Teodori, C. (2018). Accounting Reform in Italy and Perceptions on the Local Government Consolidated Report Accounting Reform in Italy and

- Perceptions on the Local Government Consolidated Report. *International Journal of Public Administration*, 42(3), 195–204.
- Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2019). The Development of EPSAS : Contributions from the Literature The Development of EPSAS : Contributions from the Literature. *Accounting in Europe*, 16(2), 146–176.
- Carvalho, J. B. C. e Nogueira, S. P. S. (2006), A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas. *Comunicação apresentada no XII Encuentro AECA*, Córdoba, Espanha, 28 e 29 de setembro de 2006.
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, 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., & Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
- Common, R. K. (1998). Convergence and transfer : a review of the globalisation of new public management. *International Journal of Public Sector Management*, 11(6), 440–450.
- Cuadrado-ballesteros, B., Bisogno, M., & Cuadrado-ballesteros, B. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107–117.
- Dabbicco, G. (2015). The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253–267.
- Dunleavy, P., & Hood, C. (1994). From Old Public Administration to New Public Management.

Public Money & Management, 14(3), 9–16.

- F. David; R. Abreu. (2016). Contributo do SNC-AP para uma maior transparência das contas públicas em Portugal. *Revista de La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 115, 13–15.
- Fahmid, I. M., Harun, H., Graham, P., Carter, D., Suhab, S., An, Y., Zheng, X., & Fahmid, M. (2020). New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village governments in developing countries. *Public Money and Management*, 40(2), 160–163.
- 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 & Management*, 39(8), 544–552.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Cravalho, J. (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.
- 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.
- Grossi, G., & Mussari, R. (2008). Effects of Outsourcing on Performance Measurement and Reporting : The Experience of Italian Local Governments. *Public Budgeting & Finance*, 28(1), 22–38.
- Grossi, G. & Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector ? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal*, 4(1), 1–25.
- Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability and Management*, 15(3&4), 209–228.
- Hood, C. (1991). A Public Management For All Seasons ? *Public Administration*, 69(1), 3–19.

- Hood, C. (1995), The “New Public Management” in the 1980s: Variations on the Theme, *Accounting Organizations and Society*, 20,(2 & 3), 93–109.
- Hox, J. J., & Boeije, H. R. (2004). Data Collection, Primary vs. Secondary. *Encyclopedia of Social Measurement*.
- Jones, R., & Caruana, J. (2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *Review of Administrative Sciences*, 82(4), 745-762
- Jorge, S., Brusca, I. & Nogueira, S. P., J (2019). Translating IPSAS into National Standards : An Illustrative Comparison between Spain and Portugal Article Translating IPSAS into National Standards : An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445-462.
- Fernandes, M. J. S., (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 155–188.
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National Adoption of International Accounting Standards : An Institutional Perspective, *18*(3), 161–174.
- Kalimullah, N. A., Alam, K. M. A., & Nour, M. M. A. (2012). New Public Management : Emergence and Principles. *Bup Journal*, 1(1), 1–22.
- Kidwell, L. A., & Lowensohn, S. (2019). Participation in the Process of Setting Public Sector Accounting Standards : the Case of IPSASB. *Accounting in Europe*, 16(2), 177–194.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability and Management*, 15(3&4), 201–207.
- 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.
- Mann, B., Lorson, P. C., Oulasvirta, L., & Haustein, E. (2019). The Quest for a Primary EPSAS Purpose – Insights from Literature and Conceptual Frameworks. *Accounting in Europe*, 16(2), 195–218.

- Marques, M. (2018). Public Accounting and IPSAS in Portugal: The Accounting Standardization System for Public Administrations. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 14(4), 153–164.
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs : Lessons to be Learned for the European Standards Comparability in IPSASs : Lessons to be Learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158–182.
- Nogueira, S., & Jorge, S. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision-making in portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.
- 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(3), 49–63.
- Olayeye, A. (2019). Effects of international public sector accounting standards on financial accountability in Nigeria public sector. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 7(3), 41-54.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting : An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 212(4), 334–350.
- Rahi, S. (2017). Research Design and Methods: A Systematic Review of Research Paradigms, Sampling Issues and Instruments Development. *International Journal of Economics & Management Sciences*, 6(2), 1-5.
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe : thinking out of the box, *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Rua, S. (2016). Estudo Comparativo do Reconhecimento e da Mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis no POCAL e no SNC-AP, *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*, 12-13 maio, Setúbal
- Rua, S. C. (2017). Os ativos fixos tangíveis: estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados. *European Journal of Applied Business and Management*, (Special Issue), 1–18.

Rua, S. e Carvalho, J. B. C. (2006), *Contabilidade Publica – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team

Santis, S., Grossi, G., & Bisogno, M. (2019). Drivers for the voluntary adoption of consolidated financial statements in local governments. *Public Money & Management*, 39(8), 534-543.

Sarker, A. E. (2006). New public management in developing countries An analysis of success and failure with. *International Journal of Public Sector Management*, 19(2), 180–203.

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.

Silva, M., Rua, S. & Quesado, P. (2016). O Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis: SNC versus SNC-AP, *Congresso Internacional de Contabilidade Pública*, 12-13 maio, Setúbal.

Stanford, J., & Wilkinson, H. (2003). Reporting Convergence , Enron and All That : Improving the Quality and Relevance of Public Sector Financial Reporting. *Public Money and Management*, 23(1), 8–10.

Sutcliffe, P. (2003). The standards programme of IFAC's public sector committee. *Public Money and Management*, 23(1), 29–36.

Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In Major, M., & Vieira, R. (Coord) *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*: 129-163. Lisboa: Escolar Editora.

Walker, R. G. (2009). Public Sector Consolidated Statements — an Assessment. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 45(2), 171-220

Williams, A. A., & Hussein, S. (2019). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(6), 99–110.

ANEXOS

Anexo A – Amostra: Estatística descritiva

1. Amostra

		Gênero			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Feminino	71	84,5	84,5	84,5
	Masculino	13	15,5	15,5	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

		Faixa etária			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	36-45 anos	31	36,9	36,9	36,9
	46-55 anos	39	46,4	46,4	83,3
	56-65 anos	14	16,7	16,7	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

		Habilitações literárias			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Ensino secundário	32	38,1	38,1	38,1
	Licenciatura	39	46,4	46,4	84,5
	Pós-graduações	13	15,5	15,5	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

		Certificação profissional			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Não	66	78,6	78,6	78,6
	Sim	18	21,4	21,4	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

		Formação em Contabilidade Pública			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Não	47	56,0	56,0	56,0
	Sim	37	44,0	44,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

Anos de experiência em Contabilidade Pública

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	10-20 anos	31	36,9	36,9	36,9
	Até 20 anos	37	44,0	44,0	81,0
	Mais de 20 anos	16	19,0	19,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

Grau de ensino da entidade

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Ensino secundário	64	76,2	76,2	76,2
	Ensino superior	20	23,8	44,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

Dimensão da entidade

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Média ou Grande	56	66,7	66,7	66,7
	Micro	7	8,3	8,3	75,0
	Pequena	21	25,0	25,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

Regime contabilístico adotado

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Regime Geral	59	70,2	70,2	70,2
	Regime simplificado	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

A entidade onde exerce funções é a entidade principal que elabora contas consolidadas

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Válido	Não	32	38,1	38,1	38,1
	Sim	52	61,9	61,9	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

Anexo B - O impacto da implementação do SNC-AP na informação do relato financeiro.

Estatísticas

ALT_RELATO_FINANC		
N	Válido	84
	Omisso	0
Média		3,1488
Mediana		3,0000
Modo		3,00
Erro Desvio		1,12884
Mínimo		1,00
Máximo		5,00

Estatísticas

	Reconhecimento	Mensuração	Divulgação	Apresentação
Válido	84	84	84	84
Omisso	0	0	0	0
Média	3,19	3,13	3,10	3,18
Mediana	3,00	3,00	3,00	3,00
Modo	3	3	3	3 ^a
Erro Desvio	1,197	1,190	1,158	1,142
Mínimo	1	1	1	1
Máximo	5	5	5	5

a. Ha vários modos. O menor valor é mostrado

Estatísticas

ALT_RUB_DFS		
N	Válido	84
	Omisso	0
Média		3,0493
Mediana		3,0000
Modo		3,00
Erro Desvio		1,02980
Mínimo		1,00
Máximo		5,00

Estatísticas

	ANC	AC	PNC	PC	Património líquido	Rendimentos	Gastos
N	Válido	84	84	84	84	84	84
	Omisso	0	0	0	0	0	0
Média		3,06	3,05	2,98	3,05	3,17	2,96
Erro Desvio		1,165	1,140	1,161	1,118	1,211	1,092

Estatísticas

		ALT_RELATO_FINANC	ALT_RUB_DFS
		Média	Média
Género	Masculino	3.29	3.15
	Feminino	3.12	3.03
Formação em	Sim	3.18	3.06
Contabilidade Pública	Novo	3.13	3.04
Certificação profissional	Sim	3.21	3.02
	Não	3.13	3.06
Dimensão da entidade	Micro ou Pequena	3.25	3.11
	Média ou Grande	3.10	3.02
Idade	Até aos 45 anos	3.23	3.08
	46-55 anos	2.90	2.85
	Mais de 55 anos	3.66	3.52
Habilitações literárias	Ensino secundário	2.95	2.91
	Licenciatura	3.29	3.12
	Pós-graduações	3.23	3.19
Anos de experiência em	Até 10 anos	3.35	3.25
Contabilidade Pública	10-20 anos	2.79	2.69
	Mais de 20 anos	3.38	3.29

Anexo C – A qualidade e utilidade da informação financeira com a implementação do SNC-AP

Estatísticas

MELHOR_CARAT_QUALIT		
N	Vá	84
	lido	
	O	0
	misso	
Média		3,7698
Mediana		4,0000
Modo		4,00
Erro Desvio		,69561
Mínimo		1,00
Máximo		5,00

Estatísticas

		Relevância	Fiabilidade	Compreensibilidade	Oportunidade	Comparabilidade	Verificabilidade
N	Válido	84	84	84	84	84	84
	Omisso	0	0	0	0	0	0
Média		3,75	3,85	3,76	3,71	3,79	3,76
Mediana		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Modo		4	4	4	4	4	4
Erro Desvio		,790	,736	,859	,737	,808	,754
Mínimo		1	1	1	1	1	1
Máximo		5	5	5	5	5	5

Estatísticas

VANT_UTILIZ

N	Válido	84
	Omisso	0
Média		3,9345
Mediana		4,0000
Modo		4,00
Erro Desvio		,72303
Mínimo		1,00
Máximo		5,00

Estatísticas

		Maior transparência das demonstrações financeiras	Maior uniformização na divulgação da informação	Maior uso da informação para o controlo interno, planeamento e tomada de decisão	Benefícios para os utilizadores externos do relato financeiro
N	Válido	84	84	84	84
	Omisso	0	0	0	0
Média		3,88	4,07	3,81	3,98
Mediana		4,00	4,00	4,00	4,00
Modo		4	4	4	4
Erro Desvio		,856	,757	,885	,776
Mínimo		1	1	1	1
Máximo		5	5	5	5

Estatísticas

		MELHOR_CARAT_QUALIT	VANT_UTILIZ
		Média	Média
Género	Masculino	4.02	3.86
	Feminino	3.92	3.75
Formação em Contabilidade Pública	Sim	4.06	3.91
	Novo	3.84	3.66
Certificação profissional	Sim	3.90	3.62
	Não	3.94	3.81
Dimensão da entidade	Micro ou Pequena	4.13	3.94
	Média ou Grande	3.83	3.68
Idade	Até aos 45 anos	4.02	3.88
	46-55 anos	3.87	3.70
	Mais de 55 anos	3.95	3.73
Habilitações literárias	Ensino secundário	3.73	3.57
	Licenciatura	4.24	4.08
	Pós-graduações	3.54	3.33
Anos de experiência em Contabilidade Pública	Até 10 anos	4.05	3.84
	10-20 anos	4.00	3.81
	Mais de 20 anos	3.55	3.52

Anexo D – Condicionantes da implementação do SNC-AP.

Estatísticas

COND_IMPLM		
N	Válido	84
	Omisso	0
Média		2,9563
Mediana		3,0000
Modo		3,00
Erro Desvio		,95799
Mínimo		1,00
Máximo		5,00

Estatísticas							
		Conhecimento técnico	Formação	Esclarecimento de dúvidas	Sistemas informáticos	Recursos financeiros	Recursos humanos
N	Válido	84	84	84	84	84	84
	Omisso	0	0	0	0	0	0
Média		3,07	2,95	2,89	3,20	2,81	2,81
Mediana		3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Modo		3	2	3	3	3	2
Erro Desvio		1,084	1,086	1,120	1,027	1,070	1,047
Mínimo		1	1	1	1	1	1
Máximo		5	5	5	5	5	5

Estatísticas		
		COND_IMPLM
		Média
Género	Masculino	3.23
	Feminino	2.91
Formação em Contabilidade	Sim	2.99
Pública	Novo	2.93
Certificação profissional	Sim	3.01
	Não	2.94
Dimensão da entidade	Micro ou Pequena	2.95
	Média ou Grande	2.96
Idade	Até aos 45 anos	3.16
	46-55 anos	2.83
	Mais de 55 anos	2.85
Habilitações literárias	Ensino secundário	2.81
	Licenciatura	3.15
	Pós-graduações	2.74
Anos de experiência em	Até 10 anos	3.00
Contabilidade Pública	10-20 anos	3.09
	Mais de 20 anos	2.59

Anexo E - Testes de normalidade - Variáveis dependentes

Testes de Normalidade						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
ALT_RELATO_FINANC	,156	84	,000	,936	84	,000
ALT_RUB_DFS	,136	84	,001	,962	84	,014
MELHOR_CARAT_QUALIT	,272	84	,000	,866	84	,000
VANT_UTILIZ	,203	84	,000	,883	84	,000
COND_IMPLM	,089	84	,097	,980	84	,230

a. Correlação de Significância de Lilliefors

Anexo F – Teste t para uma amostra

Teste de uma amostra						
	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	95% Intervalo de Confiança da Diferença	
					Inferior	Superior
ALT_RELATO_FINANC	1,208	84	,230	,14881	-,0962	,3938
ALT_RUB_DFS	,439	84	,662	,04932	-,1742	,2728
MELHOR_CARAT_QUALIT	10,143	84	,000	,76984	,6189	,9208
VANT_UTILIZ	11,846	84	,000	,93452	,7776	1,0914
COND_IMPLM	-,418	84	,677	-,04365	-,2515	,1642