



Instituto Politécnico de Santarém
Escola Superior de Gestão e Tecnologia

As influências dos atores institucionais na adoção do SNC-AP em Portugal
DISSERTAÇÃO APRESENTADA PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE
MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Ana Rita Ribeiro de Matos

Orientador:
Professor Doutor Rui Robalo

Novembro 2019

Instituto Politécnico de Santarém
Escola Superior de Gestão e Tecnologia

**As influências dos atores institucionais na adoção do SNC-AP em
Portugal**

[DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS]

Ana Rita Ribeiro de Matos

Novembro 2019

Resumo

Este estudo tem o objetivo de analisar as influências dos atores institucionais na adoção do SNC-AP em Portugal. Neste estudo recorreu-se ao modelo teórico de Dillard et al. (2004) que atende a conceitos da teoria institucional e da teoria da estruturação, tendo a recolha e a geração de evidência sido suportada por uma metodologia de estudo de caso longitudinal retrospectivo.

O estudo contribui para a literatura de diferentes formas: (1) fornece evidência de que a adoção do SNC-AP foi influenciada por atores externos e internos de diferentes níveis institucionais; (2) suporta os resultados de outros estudos que reportam uma maior influência dos atores do nível político e económico; (3) e contribui ainda para questionar a necessidade de uma adequada comunicação entre atores dos diversos níveis institucionais.

Palavras-chave: SNC-AP; Teoria institucional; Teoria da estruturação; Setor público; Estudo de caso; Portugal.

Abstract

This study aims to analyze the influences of institutional actors in the adoption of the SNC-AP in Portugal. In this study, we used the theoretical model of Dillard et al. (2004), Which includes the concepts of institutional theory and structuration theory, having the collection and generation of evidence be supported by a retrospective longitudinal case study methodology.

The study contributes to the literature in several ways: (1) it provides evidence that the adoption of the SNC-AP was influenced by external and internal actors of different institutional levels; (2) it supports the results of other studies that report a greater influence of actors from the political and economic level; (3) and it also contributes to questioning the need for adequate communication between actors from different institutional levels.

Keywords: SNC-AP; Institutional theory; Structuration theory; Public sector; Case study; Portugal.

Lista de abreviaturas utilizadas

ANF - Associação Nacional de Freguesias

ANMP - Associação Nacional de Municípios Portugueses

CE - Comissão Europeia

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DGAL - Direção Geral das Autarquias Locais

DGO - Direção Geral do Orçamento

EPSAS - European Public Sector Accounting Standards

G20 - Grupo dos 20

IAS - International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFAC - International Federation of Accountants

IFAC-PSC - International Federation of Accountants- Public Sector Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

IGF - Inspeção Geral de Finanças

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTAN - Organização do Tratado do Atlântico Norte

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCP - Plano Oficial de Contabilidade pública

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

UE - União Europeia

Agradecimentos

É com um sentimento de profunda gratidão que dou por terminada esta minha dissertação, e agradeço a todos os que contribuíram para que eu pudesse finalizar mais este projeto.

Primeiramente, agradeço aos meus pais que tudo fizeram para que eu pudesse concretizar mais este projeto. Eles são um exemplo de força, dedicação e coragem. Agradeço todo o trabalho que tiveram para nos proporcionar, a mim e ao meu irmão, o melhor. Agradeço a motivação que me deram, por nunca me deixarem desistir e por me fazerem sempre acreditar que era capaz de realizar os meus objetivos. Claro que também não poderia de deixar de agradecer ao meu irmão, que sendo ele o irmão mais velho, sempre foi um exemplo a seguir.

Aos meus colegas de mestrado, quero agradecer a motivação e o companheirismo, especialmente à colega Diana Oliveira que sempre me motivou nos momentos de desânimo, e também à colega Helena Coelho que me acompanha desde a licenciatura e tem sido uma amiga para todas as horas. Não poderia deixar de agradecer também aos meus colegas de trabalho que tão bem me acolheram e me deram motivação para terminar este meu projeto. Muito obrigado a todos.

Por fim, gostaria imenso de agradecer ao Prof. Doutor Rui Robalo que foi incansável no acompanhamento e motivação durante esta jornada. Obrigada por todas as horas que dedicou a rever a minha dissertação e por me ter acompanhado e guiado nesta caminhada.

Índice

Resumo	ii
Abstract	iii
Lista de abreviaturas utilizadas	iv
Agradecimentos	v
1. Introdução.....	1
2. Revisão da literatura	2
2.1. Normalização contabilística	2
2.2. Teoria institucional.....	7
3. Metodologia	10
4. Estudo empírico	12
4.1. Nível económico e político	12
4.2. Nível do campo organizacional	17
4.3. Nível organizacional	19
5. Discussão de resultados	20
6. Conclusão	22
Referências bibliográficas	24
Apêndice 1 – Lista de fontes documentais.....	28
Apêndice 2 – Lista de entrevistas.....	29
Apêndice 3 – Guião das Entrevistas	30

1. Introdução

A contabilidade tem sido cada vez mais importante, não só ao nível do setor privado, mas também do setor público, envolvendo a diversidade de entidades públicas. Esta importância tende a estar associada à necessidade de uma maior transparência das entidades do setor público em prestar contas aos cidadãos e às entidades que os representam. Rossi et al. (2015) referem que são inúmeras as pressões e forças externas para que se iniciem mudanças nas práticas contabilísticas dos setores públicos de países de todo o mundo. Os autores referem que as mudanças se prendem essencialmente com a necessidade de controlar os gastos e os défices públicos, os mercados financeiros e a necessidade, que se acentua cada vez mais, de transparência das entidades do setor público. Assim, os utilizadores da informação contabilística, nomeadamente as pessoas que exercem cargos políticos, necessitam de informação fiável, transparente e adequada. Ao longo do tempo, vários investigadores (e.g. Dillard et al., 2004; Liguori & Steccolini, 2017) têm tentado explicar influências sobre as alterações de práticas contabilísticas. Estas influências podem ser exercidas de diferentes formas e por diversos atores. Dillard et al. (2004) salienta que os investigadores se questionam como a contabilidade é influenciada pelos diversos atores, e isto tem sido muitas vezes explicado através da teoria institucional.

Por sua vez, a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelos governos tem sido apresentada como crucial para melhorar a transparência e a qualidade dos relatórios financeiros do setor público (Jorge et al., 2016). E neste contexto, têm havido alterações na linguagem dos atores políticos. Por exemplo, o estudo de Liguori & Steccolini (2017), cujo objetivo principal foi estudar a linguagem presente aquando de diversas alterações contabilísticas no setor público italiano, evidencia o poder de influência na linguagem política a partir da entrada na União Europeia (UE) e da adesão à zona euro. Os autores referem que até ao ano 2000 a linguagem para justificar alterações nas práticas contabilísticas era baseada essencialmente em questões internas/nacionais, e as alterações eram apresentadas como forma de melhorar a gestão interna. A partir do ano 2000, as justificações dos deputados já se cruzavam com a entrada na UE e na zona euro, com vista à harmonização, e conseqüente normalização, da divulgação da informação contabilística, podendo afirmar-se que se passou de justificações meramente internas/nacionais para se dar foco a aspetos de âmbito externo/europeu.

A contabilidade pública é um tema que levanta inúmeras questões, nomeadamente as influências dos diversos intervenientes nos processos de normalização contabilística nas administrações públicas. A normalização contabilística deve ser entendida como um processo mais rígido de práticas que, quando aplicado internacionalmente, permite a ligação das práticas contabilísticas (Nobes & Parker, 2012). Com as alterações mais recentes em Portugal, preconizadas pelo Sistema de Normalização Contabilística da Administração Pública (doravante SNC-AP), em que se observa uma aproximação do normativo nacional aos normativos internacionais, mais importante se torna o estudo destas influências. Outros autores institucionais, nomeadamente de âmbito nacional, como é o caso das associações de profissionais de contabilidade, podem exercer grandes pressões sobre os processos de mudança de práticas contabilísticas, uma vez que a mudança alcançada pode ajudá-los a conquistar novos clientes (e.g. Oulasvirta, 2014). Assim, o presente estudo pretende responder à seguinte questão de investigação: Como e porquê os atores institucionais influenciaram a adoção do SNC-AP em Portugal?

Para além desta introdução, esta dissertação contempla mais quatro secções. A próxima secção atende à revisão de literatura sobre a normalização contabilística nacional e internacional, bem como às lentes teóricas da teoria institucional adotadas neste estudo. Segue-se a secção da metodologia de investigação, que antecede a secção dos resultados empíricos. Por último, serão apresentadas a secção da discussão dos resultados e a secção das conclusões deste estudo.

2. Revisão da literatura

2.1. Normalização contabilística

As IPSAS são desenvolvidas e emitidas pelo IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) e pretendem estabelecer normas públicas de contabilidade, na base do acréscimo, para serem utilizadas pelas entidades do setor público de todo o mundo. Estas normas refletem uma aproximação das normas do setor público às normas do setor privado.

Começou a falar-se de contabilidade pública em 1980 (França, 2013), quando se iniciou o estudo mais aprofundado da mesma. No entanto, só em 2001 o IPSASB, que é

composto por 18 membros nomeados pelo conselho do *International Federation of Accountants* (IFAC), lançou um conjunto de normas internacionais de contabilidade pública (França, 2013). O IPSASB, que inicialmente se denominava IFAC-PSC (*International Federation of Accountants - Public Sector Committee*), foi inicialmente liderado em 1997 por um professor de contabilidade neozelandês, Ian Ball, que coordenou o projeto inicial das normas internacionais de contabilidade no setor público. Nessa altura, e tendo por base um horizonte temporal de quatro anos, os objetivos eram (1) identificar as práticas e questões existentes no setor público, (2) criar orientações para se passar de uma base de caixa para uma base de acréscimo e (3) lançar o primeiro conjunto de normas com base nas *International Accounting Standards* (IAS). Acontece que, no ano 2000, o australiano Ian Mackintosh substituiu Ian Ball na presidência do IFAC-PSC (atual IPSASB). O novo presidente coordenou a criação de um documento estratégico para dar continuidade ao trabalho do seu antecessor, uma vez que já estava concluído um conjunto de normas base. Este documento estratégico contemplava (1) o acompanhamento das normas existentes, (2) considerava questões específicas de relato financeiro do setor público, incluindo a contabilização de impostos, e (3) considerava a aplicabilidade das IAS ao setor público. Após a liderança do IFAC-PSC por estes dois presidentes, com ligações à contabilidade da Nova Zelândia e da Austrália, seguiu-se o francês Philippe Adhémar que se preocupou com questões específicas do setor público, que na altura não tinham resposta nas normas existentes, como por exemplo os benefícios sociais. Philippe Adhémar viria a ser sucedido na liderança do IPSASB pelo britânico Mike Hathorn, em 2007, cuja ênfase da sua liderança ficou marcada pela convergência das IPSAS com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Podemos afirmar que o IPSASB contou com presidências com objetivos distintos. No entanto, a grande influência veio fundamentalmente dos primeiros dois presidentes, isto é, de Ian Ball, professor e impulsionador da contabilidade de acréscimo na Nova Zelândia, e de Ian Mackintosh, presidente do conselho de normas do setor público australiano. A influência de Ian Mackintosh também foi refletida nas presidências seguintes, uma vez que tinha criado um documento com linhas estratégicas para o futuro das IPSAS, e os presidentes que o sucederam deram seguimento a grande parte do que estava definido neste documento estratégico. A neutralidade das transações que seria necessária e o regime de acréscimo que se sobrepõe ao regime de caixa já constituíam, nessa altura, padrões da contabilidade da Nova Zelândia e da Austrália (Jensen & Smith,

2013), o que foi certamente tido em conta quando o IFAC escolheu os presidentes do IFAC-PSC, tendo como referência e padrão os casos destes dois países.

As normas internacionais de contabilidade pública são um tema que tem merecido destaque por parte dos países do Grupo dos vinte países mais ricos (G20). Por exemplo, na página três do “Comunicado emitido pelo Centro de Informações do G20”, que sucedeu à reunião decorrida em 2013 em Moscovo, é referido que é necessário “*avaliar melhor os riscos para a sustentabilidade da dívida pública*” e isto inclui “*ter em conta as circunstâncias específicas de cada país, observar a transparência e a comparabilidade dos relatórios do setor público e monitorizar o impacto da vulnerabilidade do setor financeiro na dívida pública*”, aumentando a pressão para a adoção de sistemas de contabilidade que permitam uma maior comparabilidade e transparência da informação prestada pelas diferentes entidades do setor público. Assim, organizações internacionais e países são influenciadores na adoção das IPSAS ou, pelo menos, na utilização destas como ponto de partida para sistemas de contabilidade mais transparentes e que permitam a comparabilidade da informação financeira prestada pelas diferentes entidades do setor público. Já na página cinco do “Relatório da Assembleia Geral das Nações Unidas”, produzido em 2006, era referido que “*as IPSAS são credíveis, de alta qualidade e de produção independente, e a sua adoção é apoiada por governos, organismos de contabilidade profissional e organizações internacionais*”. Por exemplo, é mencionado que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a Comissão Europeia (CE) e a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN) haviam já adotado as IPSAS para as suas prestações de informação financeira.

Por sua vez, ao nível dos países da UE fala-se em *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). À semelhança do que aconteceu com o processo de adoção das IFRS pela UE, pretendem-se normas de contabilidade pública que se adaptem à realidade europeia, tendo por base as IPSAS. Esta ideia foi reforçada com a ocorrência da crise das dívidas soberanas iniciada em 2009, que teve grande incidência nos países da UE, com particular foco na necessidade do controlo do défice e da dívida pública, dado que o plano de estabilidade e crescimento da UE (Regulamentos (CE) N.º 1466/97 e 1467/97) visava criar condições para que os Estados membros da UE possuam finanças sólidas e políticas fiscais coordenadas.

Em 2011 foi lançado o chamado “Six Pack”, um pacote de seis medidas que visava reforçar a governação da UE. Uma das medidas legislativas deste dossiê constava na Diretiva 2011/85/UE de 8 de novembro, do Conselho Europeu que estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados membros. Esta medida atribui à UE a responsabilidade pela avaliação da adoção de normas de contabilidade pública, com base nas IPSAS, nos Estados membros. Na primeira consulta pública realizada pela UE, durante o ano de 2012, sobre a adequação das IPSAS, a Alemanha mostrou-se mais defensora de uma solução europeia, ou seja, no desenvolvimento de normas ao nível da Europa, as já denominadas EPSAS. Por sua vez, a França, a Polónia e a Áustria manifestaram-se contra a aplicação das IPSAS, afirmando que estas não possuem legitimidade política.

Em 2013, no documento que acompanhava a consulta pública “Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Sector Publico (EPSAS) para os Estados membros da UE”, dirigido ao Conselho e ao Parlamento Europeu, a CE considera ser indispensável que se tivessem em conta as IPSAS no contexto europeu. No entanto, considera que estas normas não podem ser aplicadas aos Estados membros da União Europeia, sem sofrerem algumas adaptações. Para justificar esta posição, a CE argumenta que as IPSAS não atendem às políticas contabilísticas que são seguidas na UE, dando em algumas situações oportunidades de tratamento contabilístico diferenciadas, dificultando assim o processo de harmonização. A CE considera também que as IPSAS ainda não refletem os fluxos governamentais na sua totalidade, tais como impostos e taxas, não estando totalmente preparadas para as necessidades específicas de reporte do setor público dos Estados membros da UE. Uma outra razão apontada pela CE é que as IPSAS não têm uma participação suficiente de representantes da UE no IPSASB, e por isso também não têm em conta as necessidades dos Estados membros da UE, sendo a sua independência discutível. A CE considera, assim, que o desenvolvimento de normas próprias da UE seria um processo que deveria ter em conta as necessidades dos Estados membros, podendo nelas serem considerados temas e particularidades das entidades dos setores públicos europeus, o que conseqüentemente implicaria a redução da complexidade de métodos utilizados nas IPSAS, aumentando a fiabilidade e a relevância da informação divulgada pelas entidades públicas europeias.

No “Relatório da CE dirigido ao Conselho e ao Parlamento Europeus relativo à aplicação das normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados membros”, produzido em 2013, a CE considera que as EPSAS devem estar assentes em alguns pontos que são preponderantes para o sucesso do seu desenvolvimento e implementação. Devem ter como base uma estrutura independente, particularmente na definição de métodos e técnicas. Devem ser imparciais, onde o seu desenvolvimento seja neutro, mas considerando os pontos de vistas de todos os *stakeholders*. Devem ser legítimas, ou seja, devem ser desenvolvidas tendo sempre em atenção o interesse da UE e a legislação em vigor. Devem ser transparentes, sendo possível a consulta pública de práticas e procedimentos seguidos durante o desenvolvimento das normas. Devem ser suportadas por competência e capacidade, ou seja, os responsáveis pelo setor da contabilidade dos Estados membros e os normativos devem ser o centro das EPSAS, e os recursos alocados devem ser proporcionais às reais necessidades das EPSAS. Devem ter em conta a relação custo e eficácia, ou seja, o desenvolvimento das normas deve ser proporcional em termos de custos à eficácia que se pretende. E devem ainda contemplar responsabilização, isto é, devem contemplar procedimentos para planear e monitorizar a qualidade do processo de definição das EPSAS.

Apesar da UE estar a trabalhar no desenvolvimento das EPSAS, no plano de trabalho do IPSASB, para o quadriénio 2019-2023 está incluído o desenvolvimento das IPSAS, a sensibilização para as IPSAS e os benefícios da adoção, tentando evidenciar as vantagens na adoção das IPSAS, nomeadamente nos Estados membros da UE.

Portugal, como Estado membro da UE, tem participado neste debate de adoção das IPSAS ou das IPSAS adaptadas ao contexto europeu. As primeiras normas de contabilidade pública em Portugal começaram a ser aplicadas em 1998 (Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de agosto), e tiveram por base as normas de contabilidade nacionais para o setor privado, cuja última alteração mais significativa havia ocorrido em 1989 (Decreto-lei n.º 410/89, de 21 de novembro). O Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de agosto, apresenta o resultado do trabalho de um grupo denominado “Estrutura de missão” que teve como objetivo principal a elaboração do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), objetivo que havia sido definido aquando do Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho). Posteriormente, e devido à especificidade de alguns setores do Estado português, foram sendo desenvolvidos planos setoriais para

a saúde, a educação, as autarquias locais, e as instituições do sistema de solidariedade e segurança social. Em resultado do crescente debate sobre uma melhor gestão dos recursos financeiros públicos, e em particular pelo facto do Estado português estar sob a intervenção da Troika, em 2012 o Governo português delegou na CNC (Comissão de Normalização Contabilística) a criação de um sistema contabilístico público que fosse coerente com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) adotado no setor privado em 2009 e com as IPSAS (Decreto-lei n.º 134/2012, de 29 de julho).

2.2. Teoria institucional

As instituições influenciam e são influenciadas por agentes humanos que, consciente ou inconscientemente, as fortalecem. Estão acopladas a um sistema social onde existem padrões e regras que são considerados socialmente aceites, tanto ao nível do setor onde as organizações atuam, como ao nível da sociedade em geral. Meyer & Rowan (1977) argumentam que durante o processo de institucionalização existe a aprendizagem de práticas e normas que posteriormente são aplicadas nas organizações. Por sua vez, Dillard et al. (2004: 521) referem que *“as organizações podem ser vistas como manifestações de significação (representações) mutuamente reforçadas e estruturas legitimadas (valores e normas). As instituições são refletidas e sustentadas ao longo do tempo pela alocação e acumulação de recursos associados à sua promulgação por agentes”*. Tendo por base esta interpretação, poderá existir uma influência a todos os níveis de agentes/atores, os internos e principalmente os externos, em processos de mudança. Estes atores são, na grande maioria das vezes, iniciadores/influenciadores de processos de mudança profundos, angariando recursos e importantes aliados para que possam realizar importantes mudanças. Na verdade, a teoria institucional é muitas vezes adotada para explicar a influência de diversos atores envolvidos em processos de mudança (e.g. Guerreiro et al., 2015; Major et al., 2018).

O modelo base da (nova) teoria institucional assenta em diferentes tipos de pressões (Meyer & Rowan, 1977). As organizações que pertencem a um mesmo setor são objeto de pressões semelhantes e, por isso, tendem a seguir práticas contabilísticas similares. Estas pressões podem ser classificadas em três tipos de isomorfismos: coercivo, mimético e normativo. O primeiro destes tipos de pressões, isomorfismo coercivo, ocorre quando resulta de uma imposição legitimada por um órgão de soberania ou um órgão de

gestão, nomeadamente uma imposição por via de um instrumento de natureza jurídica. A este respeito, Inglat et al. (2017: 15) referem que “*são alterações na estrutura de forma imposta, para que possa ser consolidada a legitimidade no campo*”. Por sua vez, o isomorfismo mimético acontece quando, devido a experiências bem-sucedidas de práticas contabilísticas numa determinada entidade, existe uma cópia total ou parcial dessas mesmas práticas por outra entidade. A teoria institucional contempla ainda o isomorfismo normativo, o qual ocorre quando as práticas contabilísticas são influenciadas por entidades de referência, como as associações de profissionais de contabilidade ou outras entidades que influenciam os profissionais de contabilidade (e.g. business schools, empresas de auditoria/consultoria). Esta base da (nova) teoria institucional serviu muitos estudos na área contabilidade com importantes contributos teóricos e práticos (e.g. Gomes et al., 2015; Guerreiro et al., 2015; Hopper & Major, 2007; Major et al., 2018). Por exemplo, Gomes et al. (2015) atenderam ao processo de harmonização da contabilidade do setor público em Portugal e evidenciam, através da teoria institucional, que os estímulos da reforma provêm fundamentalmente do contexto institucional e político, com uma combinação de pressões coercivas, normativas e miméticas. Também recorrendo à teoria institucional, Guerreiro et al. (2015) concluem que a adoção das IFRS pelo Estado português foi motivado por mudanças nas estruturas sociais no seio da UE. Estes estudos recorreram à teoria institucional para explicar processos de institucionalização que resultaram principalmente de pressões externas.

Ao longo dos anos, a (nova) teoria institucional foi evoluindo e foi sendo combinada com outras teorias. Uma destas combinações é o denominado modelo de Dillard et al. (2004), o qual redesenha a teoria institucional através de 3 níveis (em cascata) de ambiente social: nível económico e político, nível do campo organizacional e nível organizacional. De acordo com Guerreiro et al. (2015), as mudanças são muitas vezes iniciadas por atores institucionais, que substituem as práticas (contabilísticas) existentes por novas práticas, e em seguida asseguram que essas novas práticas são alargadas e aceites por outras organizações. Estes atores institucionais têm a capacidade de mobilizar importantes aliados e recursos para implementar essas mudanças, contribuindo assim para a institucionalização de práticas (contabilísticas) alternativas.

O modelo institucional de Dillard et al. (2004) propõe uma análise mais abrangente, combinando a teoria institucional de Meyer & Rowan (1977) com a teoria da

estruturação de Giddens (1984). O modelo procura ilustrar a relação entre as alterações que ocorrem nos sistemas sociais e a influência dos três níveis de estruturas sociais. Giddens (1984) apresenta uma estruturação dos sistemas sociais, a qual resulta das relações de poder existentes entre os agentes/atores sociais, e identifica três tipos de estruturas: significantes, legítimas e dominantes. As primeiras, estruturas significantes, apenas tem representação simbólica e ajudam a atribuir um significado ao comportamento social. Já as estruturas legítimas são aquelas que têm evidência em normas e condutas que explicam o comportamento social. Por último, as estruturas dominantes estão associadas ao controlo de poder, ou seja, à detenção e ao controlo de recursos.

Guerreiro et al. (2015) utilizaram o modelo de Dillard et al. (2004) para compreender o processo de mudança do normativo contabilístico em Portugal que resultou na adoção do SNC. No nível económico e político, os autores destacaram o presidente da CNC e os membros da comissão executiva. No campo organizacional, os autores destacaram o papel dos contabilistas de pequenas e médias empresas, a OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados) e a OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) representantes destes contabilistas, como importantes empreendedores institucionais, os autores destacaram que as práticas operacionais influenciaram as posições tomadas pela OCC, pela OROC e pelas associações do setor. Uma das principais contribuições deste estudo é que as mudanças estruturais ao nível da UE levaram a mudanças também ao nível da contabilidade nacional, que foram ordenadas ao nível político e económico. A CNC teve uma importante influência no processo de alteração das normas contabilísticas, uma vez que muitos dos seus representantes já utilizavam as IFRS. A CNC era constituída também por representantes políticos que, sendo atores que não tinham poder formal para proceder à alteração do sistema, exerciam a sua influência sobre importantes aliados (influência sobre o campo organizacional). A institucionalização do processo de mudança iniciado a nível político pela CNC necessitou de aproveitar a oportunidade política, de mobilizar importantes aliados, de negociar posições sociais e de acomodar os interesses de grandes protagonistas no campo organizacional. Assim, o estudo de Guerreiro et al. (2015) evidenciou como o contexto socioeconómico e o contexto político podem facilitar e até mover importantes aliados para influenciarem os processos de mudança institucional. Por sua vez, Adhikari & Nesbakk (2016) argumentam que para implementação da base de acréscimo nos Estados

membros da UE é necessário existir comunicação entre os diversos níveis definidos pela teoria institucional.

Brusca (2015) também adotou a teoria institucional para compreender processos de mudança nas normas contabilísticas. A autora conseguiu obter evidência de que os profissionais de contabilidade têm pouca influência na alteração das normas contabilísticas, evidenciando a pouca influência das estruturas significantes. De acordo com a autora, embora os atores sociais estejam ligados a processos institucionalizados, existem contradições que levam os atores sociais a criticar as instituições e a libertarem-se, procurando novos processos de mudança. As organizações estão expostas ao meio envolvente e, por isso, sofrem grandes pressões para iniciarem processos de mudança que o meio envolvente considera corretos e dentro da linha do que supostamente a organização deverá seguir. No entanto, existem organizações que estão altamente institucionalizadas, que assentam em pilares cognitivos consistentes com a assimilação de comportamentos, normativos e expectativas sociais na adoção de determinadas práticas e normas que regem a atividade onde a organização se insere.

Devemos ter ainda em consideração que o processo de institucionalização é longo e orientado para a aceitação das mudanças (Gomes et al., 2015). Como consequência deste processo de institucionalização, existe muitas vezes em certas organizações um desfazamento entre a prática exibida para o exterior e o que realmente é praticado (*decoupling*). Para que exista uma aceitação desta organização dentro das suas áreas de atuação, esta transmite ao seu meio envolvente o que é esperado que esteja a adotar. No entanto, o que a organização utiliza internamente não é necessariamente o que passa para o exterior.

3. Metodologia

Nesta secção vamos atender particularmente aos métodos de recolha e de análise da informação utilizados para responder à questão de investigação colocada e que relembramos ser a seguinte: Como e porquê os atores institucionais influenciaram a adoção do SNC-AP em Portugal? Assim, a presente investigação adotou uma abordagem qualitativa, recorrendo à metodologia de estudo de caso longitudinal retrospectivo. Para o efeito, como métodos de recolha e de geração de evidência recorreu-se ao método

documental e ao método de entrevistas semiestruturadas. Estes métodos são particularmente indicados quando se pretende responder as questões do tipo “como” ou “porquê” (Vieira et al., 2017; Yin, 2014).

Realizar investigação qualitativa significa assumir que os sistemas sociais são fenómenos socialmente construídos, ou seja, com a conseqüente ação dos indivíduos os sistemas sociais sofrem alterações (Vieira et al., 2017). Assim, o contexto em que ocorrem estes fenómenos são fundamentais para a interpretação das ações dos diferentes atores envolvidos nesses fenómenos socialmente construídos. Para conseguir obter evidência de como cada ator participou/influenciou o processo de adoção do SNC-AP foram analisados documentos oficiais da CNC, documentos emitidos pela UE relativamente a aplicação de normas de contabilidade pública e de comunicados de diversos organismos ligados à área da contabilidade e que se tenham pronunciado durante o referido processo de adoção, nomeadamente organismos da UE e do Estado português ligados à normalização da contabilidade pública (ver Apêndice 1).

Complementarmente, foram realizadas entrevistas semiestruturadas a diversos atores com influência no processo de adoção do SNC-AP, como membros da CNC, da Administração Pública, da academia e da OCC (ver Apêndice 2). As entrevistas foram realizadas entre janeiro e março de 2019. As primeiras entrevistas foram realizadas com membros do comitê de normalização contabilística pública. Estas entrevistas incidiram essencialmente na identificação dos motivos que levaram à adoção do SNC-AP, com vista a elucidar quais os principais intervenientes em todo este processo e quais as bases utilizadas para a construção das normas de contabilidade pública em Portugal (ver Apêndice 3). As entrevistas foram conduzidas na língua nativa dos entrevistados (português), tendo sido gravadas e transcritas para que houvesse uma maior fiabilidade no processo de análise da evidência obtida. Posteriormente, as transcrições das entrevistas foram enviadas aos respetivos entrevistados para que estes pudessem validar a informação recolhida durante a entrevista e também para que ainda pudessem acrescentar alguma informação adicional.

Com o objetivo de triangulação da informação obtida através do método documental e do método das entrevistas, como aconselhado por Vieira et al. (2017), a recolha e a geração de evidência seguiram um processo iterativo. Por exemplo, em cada nova entrevista que foi agendada teve-se em consideração uma revisão da evidência

recolhida das entrevistas precedentes e de evidência do vasto conjunto de documentos recolhidos até à data da entrevista. Embora as entrevistas fossem semiestruturadas, foi dada a oportunidade aos entrevistados de falarem sobre temas relacionados, na tentativa de estimular o surgimento de novas perspetivas e de obter evidência documental ainda não conhecida pela investigadora. Adicionalmente, as entrevistas serviam também para esclarecer e/ou validar as interpretações da investigadora e determinar a conclusão do processo de recolha e de geração de informação, o qual teve lugar quando se atingiu o ponto de saturação, isto é, o ponto em que a investigadora já não obtinha evidência adicional.

O processo iterativo de análise da informação recolhida assentou nas três etapas sugeridas por Miles et al. (2014). Em primeiro lugar, a informação recolhida a partir dos documentos e das entrevistas semiestruturadas foram codificados e agrupados em categorias que foram definidas de acordo com cada nível institucional de Dillard et al. (2004). O objetivo aqui foi alcançar ordem e significado da informação recolhida. Em segundo lugar, esses dados foram organizados para identificar padrões através das lentes da teoria institucional. Finalmente, foram retiradas e verificadas as conclusões.

4. Estudo empírico

Nesta seção será feita uma análise da influência dos diversos atores no processo de adoção do SNC-AP em Portugal, através dos três níveis de análise da teoria institucional, (1) nível económico e político, (2) nível do campo organizacional e (3) nível organizacional, tendo em consideração as estruturas de significação, legitimação e dominação.

4.1. Nível económico e político

As primeiras indicações de alteração do POCP começaram a ser dadas muito antes da decisão de alteração do SNC-AP. Relativamente à consolidação de contas, o POCP apresentava a fragilidade de não estabelecer normas e princípios em que devia estar assente a consolidação de contas. Em 2010, e face a esta fragilidade identificada do POCP, foi publicada a Portaria n.º 474/2010. Esta Portaria afirma que o POCP, aprovado

pelo Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de agosto, não tem presente princípios a aplicar na consolidação de contas e incita a urgência de se enquadrar em legislação orientações relativas à consolidação. Tal como refere um dos entrevistados [C] *“O processo do SNC-AP já há muitos anos que vem sendo falado e partiu da necessidade de o Estado ter uma conta única(...) saber a real saúde dos diversos subsistemas que existem no mesmo. O Estado só consegue gerir bem/melhor se realmente conhecer os valores, os custos envolvidos, as receitas que detém e o património que tem. O SNC-AP advém dessa necessidade”*.

Neste contexto, as IPSAS são indicadas como base para a consolidação e chegou mesmo a falar-se num novo sistema público de normalização contabilística baseado nas IPSAS, fazendo comparação ao sucedido com o POC, substituído pelo atual SNC. É referida a importância da consolidação de contas, nomeadamente na comparação da informação com diferentes setores do Estado e nos processos de tomada de decisão (orientação n.º 1/2010 do SATAPOCAL). São também sublinhadas a qualidade da informação e a transparência da mesma. A Portaria n.º 474/2010 considera que se deve estabelecer como objetivo a criação de critérios e práticas para a consolidação de contas, apontando-se a criação de um sistema contabilístico para o setor público. Esta portaria prescreve que as entidades que fazem parte do perímetro de consolidação das entidades públicas devem cumprir os requisitos mínimos de conteúdo estabelecido nas normas nacionais e internacionais de contabilidade pública, coerente com a Diretiva n.º 83/349 (conhecida como a sétima diretiva) da UE.

Por sua vez, a crise das dívidas soberanas na UE levou a CE e o Eurostat a estarem mais preocupados com a fiabilidade da informação contabilística reportada pelos Estados membros. Esta preocupação levou a que em 2011 fosse criado um pacote de medidas a aplicar aos Estados membros, o qual foi denominado de “six-pack”. No âmbito deste pacote de medidas, o n.º 3 do artigo 16.º, da Diretiva n.º 2011/85/EU de 8 de novembro, que estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados membros, veio informar que até ao final de 2012 a CE procederia a uma avaliação das normas internacionais de contabilidade do sector público. Também nesta Diretiva é evidenciado o papel crucial da UE de supervisão dos dados orçamentais, e daí a acentuada necessidade de dados transparentes, reais e fiáveis, sendo que se acentuou a necessidade, cada vez maior, de harmonização das normas de contabilidade pública. Esta Diretiva contempla

ainda que os Estados membros devem criar sistemas de contabilidade que incluam todos os subsetores da administração pública.

Na sequência deste pacote de medidas, em 2011 é publicada em Portugal uma nova lei do enquadramento orçamental (Lei n.º 64C/2011, de 30 de dezembro). Nesta lei são apresentadas as fragilidades existentes no sistema orçamental português, onde é feita uma clarificação sobre os processos metodológicos distintos utilizados entre a ótica da contabilidade nacional e a ótica da contabilidade pública. A primeira baseia-se no princípio da especialização (accrual), sendo esta importante para o reporte de contas ao nível europeu. Por sua vez, a contabilidade pública, utilizada na prestação de contas pelos diversos organismos do estado, assenta numa base de caixa. Durante o mais recente processo de intervenção monetária em Portugal (2011), o Fundo Monetário Internacional, o Banco Central Europeu e a CE, designados como TROIKA, fizeram recomendações para que fossem utilizadas as IPSAS nos processos de prestação de contas, aumentando assim a transparência e a responsabilização. O processo de alteração foi formalizado a partir da reforma levada a cabo pelo Ministério das Finanças português em 2011, tal como referido por um dos entrevistados [B]: *“O processo foi iniciado pelo Governo, que alterou a estrutura orgânica da CNC”*.

Em Portugal, a anterior CNC estava inserida na Secretaria de Estado do Ministério das Finanças e também sofreu uma grande reestruturação em 2011. Tanto a CNC como a CNCAP juntaram-se numa única comissão e criaram-se dois comités distintos: um para o setor privado e outro para o setor público. No Decreto-lei n.º 134/2012 é apresentada a nova estrutura orgânica da nova CNC, incluindo os dois comités. Este Decreto-lei aborda principalmente o objetivo desta nova comissão, indicando que será o de reformular a contabilidade do setor público. No preâmbulo deste Decreto-lei dá-se grande ênfase à contabilidade pública, salientando a necessidade *“uma nova fase de reforma da Administração Pública”*. Também no seu artigo 2.º é demonstrado o grande objetivo da CNC, referindo que *“incumbe à CNC realizar trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único sistema de normalização contabilística público adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.”*

Por sua vez, o Governo português parece acreditar que com a utilização das IPSAS como base vai proporcionar maior transparência, a qual é fundamental no setor público.

No “Documento de estratégia orçamental de 2012-2016” do Ministério das Finanças português salienta-se que será necessário fazer uma reforma da contabilidade pública tendo por base as IPSAS, dizendo que esta reforma vai levar a um conhecimento com “mais rigor” da situação financeira das entidades públicas.

A adoção das IPSAS pelos governos tem sido apresentada como crucial para facilitar a comparabilidade da informação governamental financeira (Jorge et al. 2016). Na verdade, são várias as instituições a influenciarem os governos de vários países. Por exemplo, em 2013 a CE elaborou um relatório dirigido ao Conselho e ao Parlamento Europeus, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados membros. Neste relatório é evidenciado que a crise das dívidas soberanas desencadeou a necessidade de harmonização das normas, para os Estados membros poderem demonstrar os dados orçamentais com realidade e fiabilidade. Este documento defende ainda as IPSAS como sendo o “*único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente*”, influenciando a sua adoção pelos Estados membros. A CE e outras instituições europeias já utilizavam sistemas baseados nas IPSAS e afirmava-se neste relatório que os dados estatísticos melhorariam “consideravelmente” se fossem utilizadas normas de contabilidade pública harmonizadas. Um outro exemplo em que existe a intenção de influenciar os governos a adotar as IPSAS está patente no comunicado emitido, em 2013 em Moscovo, pelo Centro de Informações do G20, que aconselha explicitamente a sua adoção.

No entanto, existem algumas posições contra a adoção das IPSAS pelos Estados membros da UE. Na consulta pública realizada em 2013 pela UE, a Alemanha foi um dos Estados membros que argumentou que não estava de acordo em implementar as IPSAS, mas sim em desenvolver uma estratégia a nível europeu, sem ter por base as IPSAS. Sendo a Alemanha um dos países mais influentes na EU, esperava-se que tivesse uma forte influência das várias partes interessadas neste assunto. No entanto, as empresas (internacionais) de contabilidade e os órgãos de contabilidade oficiais foram fortes defensores das IPSAS (Pontoppidan & Brusca, 2016). Nesta consulta pública concluiu-se que, por um lado, as IPSAS são um importante ponto de partida para que os Estados membros procedam à revisão das suas normas de contabilidade pública, com vista à harmonização. Mas, por outro lado, concluiu-se também que as IPSAS não poderiam ser aplicadas na sua totalidade, ou pelo menos sem sofrerem alterações na sua forma, de

acordo com as especificidades de cada Estado membro. Por sua vez, a defesa das IPSAS por parte das empresas de contabilidade poderá dever-se ao facto de as IPSAS serem semelhantes às IFRS e, por isso, tornar-se mais fácil o trabalho das empresas de contabilidade. Tal como refere um dos entrevistados [B] *“as IPSAS são muito parecidas com as IFRS. Só que são ajustadas para o setor público. Os exemplos são do setor público, mas como já todos conhecíamos as IFRS não foi nada complicado”*.

A mudança no normativo de contabilidade pública em Portugal foi iniciado através das estruturas de dominação, que no caso português se encontram posicionadas ao nível económico e político. Por exemplo, o Conselho da União Europeia que fez recomendações, através do denominado “six pack”, para que os Estados membros alterassem os seus normativos, aumentando assim a transparência e credibilidade das contas. Por sua vez, o relatório elaborado pelo EUROSTAT, sobre a adequação das IPSAS aos Estados membros, exerceu pressão junto dos Estados membros para que estes adotassem as IPSAS. É assim evidente o papel das estruturas de dominação de atores influentes da UE sobre os seus Estados membros, organismos que possuem poder e recursos de que dependem os Estados membros da UE. No caso português, estas estruturas de dominação ainda se tornam mais relevantes em virtude de Portugal se encontrar, naquele período, ainda no decorrer de um processo de ajuda financeira por parte de organismo internacionais (Troika). O six-pack impôs aos Estados membros um isomorfismo normativo, pois apesar de a Diretiva 2011/85/EU não obrigar os Estados membros, esta veio “encorajar” os Estados membros a adotarem práticas de natureza corporativa para alterarem os normativos de contabilidade pública.

No nível económico e político também estão presentes estruturas de significação, as quais foram particularmente exercidas pelo Ministério das Finanças português. Este ministério deu significado a propostas de normalização contabilística defendidas por entidades internacionais, evidenciado particularmente um isomorfismo mimético, ou seja, as alterações tendem a seguir padrões de imitação. Em Portugal, o normativo de contabilidade do setor privado havia sido alterado em 2009, e com isso o Ministério das Finanças português apresentava uma maior propensão para alterar o normativo de contabilidade do setor público, e para adotar práticas de normalização contabilística que eram já típicas do setor privado.

4.2. Nível do campo organizacional

Existiram também vários atores ao nível do campo organizacional que influenciaram o processo de adoção do SNC-AP. É verdade de que o POCP e todos os normativos criados a partir do POCP para os diversos subsectores do Estado português foram encarados durante muitos anos como o referencial contabilístico do setor público. No entanto, são observáveis alterações ao nível do campo organizacional com vista à mudança deste normativo de contabilidade pública. Podemos destacar a alteração da estrutura orgânica da CNC com o objetivo claro de alterar este normativo. Por sua vez, são diversos os organismos com assento na CNC - Comitê público, DGAL, DGO, IGF, OROC, OCC, professores universitários e personalidades de reconhecido mérito que deram o seu contributo e influenciaram o processo de adoção do SNC-AP, na medida em que era necessário adaptar o normativo internacional ao caso português. Também no Decreto-lei n.º 134/2012, de 29 de julho, que altera a constituição orgânica da CNC e que dá início ao processo de alteração do normativo, podemos observar que estão representadas associações de profissionais, organismos do setor público e professores universitários, que no fundo são os que possuem poder de influenciar e de gerir todo o nível organizacional. Não só estão representados no conselho geral da CNC, que tem o poder de aprovar ou rejeitar as normas que são elaboradas e propostas por ambos os comités, como também estão representados nos próprios comités. Um dos entrevistados [A] refere que *“dentro dos dois comités há vários participantes e todos eles estiveram envolvidos. Cada um deles trouxe a perspectiva que tinha da prática da administração pública, enquanto stakeholders”*. Por sua vez, outro dos entrevistados [D] afirma que *“a OCC e a OROC tinham um representante na CNC, e portanto, houve representação e influência das Ordens na CNC que elaborou o processo, e que os membros da comissão incluíam ainda a DGO, o IGF, também professores das universidades”*. A envolvimento de vários atores no processo de adoção de normas de contabilidade pública em Portugal evidencia a importância das estruturas de legitimação, as quais ajudam a suportar a necessidade de mudança das práticas contabilísticas do setor público português. Esta legitimação pode ser maior quanto mais atores estiverem envolvidos, na medida em que mais atores pode implicar maior conhecimento acumulado. Apesar de as normas serem elaboradas como base nas IPSAS, havia assuntos em que se podiam tomar decisões sobre que métodos utilizar, quais se aplicavam no caso português, e por vezes eram solicitadas opiniões a entidades específicas, como o exemplo que é referido por um entrevistado [A]:

“Uma das normas que nós na altura achámos que era difícil para os membros da CNC que ali estavam se pronunciarem tinha a ver com a norma dos benefícios dos empregados e pedimos uma opinião ao instituto de gestão financeira da segurança social”.

Grande parte dos organismos do Estado português tem o seu próprio departamento de contabilidade. No entanto, a grande maioria é obrigada a ter revisor oficial de contas, que não são exclusivamente do setor público, mas que também exercem funções no setor privado. As diferenciações do setor privado para o setor público são grandes, o que obriga a um maior esforço por parte dos revisores oficiais de contas. A harmonização contabilística torna-se por isso uma grande mais-valia para os revisores oficiais de contas, uma vez que veio permitir uma maior convergência entre as normas do setor público e as do privado. Anteriormente à reforma, o livro das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (2012) foi traduzido para português e a tradução foi levada a cabo pela OROC. Tal como refere um dos entrevistados [D], *“a OROC tinha acabado de publicar uma tradução, em livro, de todas normas internacionais de contabilidade do setor público, o que ajudou muito o trabalho da CNC, que pegou nessas normas que já estavam traduzidas”.*

O setor privado também teve a sua influência neste processo de adoção do SNC-AP. É importante ter em consideração que o SNC tem por base as IAS/IFRS e as IPSAS são baseadas nas IFRS. Portanto, há uma clara influência do setor privado no público, evidenciando a relevância das estruturas de significação, na medida em constituem uma representação simbólica no âmbito das práticas contabilísticas e ajudam a atribuir significado à necessidade de mudança contabilística no setor público. Tal como sugerido por um dos entrevistados [B], *“houve uma instrução clara para aumentarmos a comparabilidade com o setor privado e isso passava por utilizarmos as normas internacionais...houve uma clara influência do setor privado”.* Outro dos entrevistados [A] refere que *“houve uma preocupação em manter, como acontece com as IPSAS, algum alinhamento com as NCRF do setor privado português, até porque nós partimos do plano de contas do SNC para desenvolver o do SNC-AP”.*

Também ao nível internacional há referência a países que podem ter sido tomados como exemplo em certas normas, denotando a existência de isomorfismos miméticos. É o caso da norma de controlo de gestão em que foi tomada em consideração o caso de Espanha. Um dos entrevistados [A] afirma o seguinte: *“Fomos ver algumas coisas de*

Espanha, também chegamos a ver algumas de Inglaterra e do Brasil, algumas normas, não sei que normas em particular, de contabilidade de gestão; sei que fomos ver algumas coisas em Espanha". Mesmo no documento da CNC, onde são definidas as "linhas Orientadoras para o sistema de normalização contabilística", é referido que o novo sistema contabilístico deverá ter uma estrutura concetual tomando o exemplo de França e Espanha, não esquecendo a base do SNC empresarial.

4.3. Nível organizacional

Relativamente ao nível organizacional e após a análise documental não foi possível obter evidência clara sobre como foram considerados tanto os profissionais de contabilidade do setor público como as associações ligadas ao setor público, como por exemplo a associação nacional de municípios portugueses (ANMP). No preâmbulo do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é referido que "*Foram ouvidos os órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas, a Associação Nacional de Municípios Portugueses, a Associação Nacional de Freguesias...*". No entanto, e apesar de ser mencionado no Decreto-lei que foram tomados em consideração a ANMP e ANF, isto é, que foram auscultadas sobre a alteração do normativo, da restante documentação consultada não foi possível obter evidência de que foram tomadas em consideração e de que tiveram algum tipo de influência (relevante) sobre a alteração do normativo de contabilidade pública. Parece ter sido mais um processo do tipo top-down, tal como é explicado por um dos entrevistados [C], o qual refere o seguinte: "*foi uma decisão de top-down, ou seja, houve as normas internacionais de contabilidade, houve os organismos internacionais de contabilidade, e agora vamos adaptar estas normas ao caso português*".

Por sua vez, os profissionais de contabilidade pública não fizeram parte deste processo de adoção do SNC-AP, assim como não foram convenientemente preparados para aplicar este normativo. Tem-se falado na necessidade de existirem contabilistas certificados para o setor público, mas nada está ainda definido. E apesar de muitas entidades públicas já utilizarem a base de acréscimo, existem diversas dificuldades relativamente aos profissionais de contabilidade do setor público, como refere um dos entrevistados [C]: "*passar de uma contabilidade de caixa para uma contabilidade de*

acréscimo é difícil, nomeadamente ao nível da formação dos técnicos superiores que estão nos diversos organismos públicos”.

5. Discussão de resultados

Tal como referem Gomes et al. (2015), o contexto da crise financeira e as pressões externas para reduzir o défice foram os grandes impulsionadores para as mudanças da contabilidade no setor público português. Também no caso da Finlândia, Oulasvirta (2014) reporta algo semelhante, referindo que uma situação de crise financeira e uma dependência externa são grandes pressões externas para a mudança dos normativos de contabilidade pública.

É evidente a influência de atores ao nível económico e político. A adoção do novo normativo de contabilidade pública em Portugal foi iniciada por estruturas de dominação, ou seja, através de atores que possuíam recursos para iniciarem este processo de mudança. Mais especificamente, o contexto da crise financeira levou a que os organismos internacionais que financiavam a República Portuguesa (FMI, BCE e CE), recomendassem que o sistema de contabilidade pública fosse reestruturado. A mudança iniciou-se com a alteração nas estruturas de dominação, com a clara finalidade de alteração do normativo. Podemos, assim, afirmar que houve uma influência bastante significativa ao nível económico e político, sendo mesmo a mudança iniciada neste nível. Tal como no estudo de Guerreiro et al. (2015), que atendeu à alteração do normativo do setor privado (SNC) em Portugal, e que conclui que as mudanças foram iniciadas ao nível político e económico, também no caso do normativo do setor público português (SNC-AP) se verificou o mesmo comportamento. No entanto, o estudo de Guerreiro et al. (2015) considera também a possibilidade de inversão do modelo de Dillard et al. (2004), ou seja, considera que o processo de mudança também pode ser iniciado pelo nível organizacional, o que não se verificou no estudo em causa, uma vez que a nível organizacional ainda não estão em prática as normas definidas e também não houve evidência de terem sido convenientemente auscultados os atores que situam neste nível de análise. Foi claramente um processo iniciado por atores do nível político e económico, num processo em cascata, de cima para baixo, tal como definido por Dillard et al. (2004).

Tal como demonstrado por Pontoppidan & Brusca (2016), a crise financeira nos Estados membros da UE levou a que esta percebesse a importância de melhorar os sistemas contabilísticos, levando os políticos a sublinharem, de forma mais acentuada, a importância de alteração destes sistemas contabilísticos. No caso português, essa pressão que adveio da crise financeira e levou mesmo a que a nível político e económico decidisse a alteração do sistema contabilístico público. Consequentemente, o Governo português encarregou a CNC de levar a cabo a adoção de práticas contabilísticas que seguissem de perto os conteúdos das IPSAS, por forma a corresponder aos desígnios da Troika.

No que diz respeito ao nível do campo organizacional, podemos constatar a forte influência do normativo do setor privado. Um dos objetivos de alteração do normativo, que se fala desde o início da sua discussão, era a possibilidade de se fazer uma consolidação de contas fidedigna, credível e real. Este objetivo será mais facilmente alcançável se houver uma maior convergência entre normativos públicos e privados. A procura desta convergência é evidenciada através de duas premissas. Por um lado, as normas do SNC-AP têm tido em consideração as normas do SNC e, por outro lado, têm tido em consideração o normativo internacional para o setor público, isto é, as IPSAS. Podemos assim concluir que o SNC-AP é influenciado por práticas contabilísticas internacionais e nacionais, sendo estas práticas de natureza fundamentalmente privada, uma vez que quer o SNC quer as IPSAS têm por base as normas internacionais do setor privado do IASB.

Relativamente ao nível organizacional, não foi possível obter evidência clara sobre como foram tidas em conta as associações ligadas ao setor público (e.g. ANMP, ANF), tal como afirmado no Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Pensamos que a falta de envolvimento possa estar relacionada com o nível de conhecimento das normas internacionais de contabilidade pública dos atores do nível organizacional, nomeadamente dos profissionais de contabilidade destas entidades, aquando do desenvolvimento do processo de adoção. Tendo por base as informações obtidas relativamente às entidades públicas piloto da implementação do SNC-AP, pensamos que um maior conhecimento sobre as bases deste normativo serão incrementalmente obtidas à medida que cada entidade pública ganhe experiência com a sua implementação e a sua utilização nos primeiros anos do pós-implementação. E apesar de algumas entidades públicas já utilizarem a base de acréscimo, admitimos existirem diversas dificuldades por

parte dos profissionais de contabilidade da generalidade das entidades do setor público em fazer a transição de uma contabilidade de caixa para uma contabilidade de acréscimo. Assim, será de admitir a possibilidade de surgirem situações de *decoupling*, típicas de processos de mudança com origem externa e com pouco (ou nenhum) envolvimento das entidades do nível organizacional.

Adhikari & Nesbakk (2016) argumentarem que para a implementação da base de acréscimo nos Estados membros da UE é necessário existir comunicação entre os diversos níveis definidos pela teoria institucional. No caso português, podemos concluir que houve esta falta de comunicação uma vez que pudemos evidenciar que foi uma decisão ao nível político e económico apenas com a participação de alguns intervenientes do campo organizacional, no processo de elaboração do normativo. Dado que não estamos a abordar o processo de implementação, mas sim o processo de adoção, não temos evidência que possa contrariar este estudo. No entanto, podemos contribuir para a literatura, fornecendo evidência de que um processo de adoção de um novo normativo não implica um envolvimento de atores dos três níveis institucionais definidos por Dillard et al. (2004).

6. Conclusão

O estudo teve como objetivo verificar a importância dos atores dos diferentes níveis institucionais definidos em Dillard et al. (2004) no processo de alteração do normativo de contabilidade pública em Portugal, de POCP para SNC-AP. Assim, a análise seguida neste estudo atendeu aos seguintes três níveis institucionais: (1) nível económico e político, (2) nível do campo organizacional e (3) nível organizacional.

O estudo contribui para a literatura de diferentes formas. Em primeiro lugar, fornece evidência de que a adoção do SNC-AP foi influenciada por atores externos e internos de diferentes níveis institucionais. Este processo foi fortemente influenciado pela Troika, em consequência da crise da dívida soberana da República Portuguesa, e pela adoção em 2009 do normativo de contabilidade para as entidades privadas (SNC), o qual teve por base as normas internacionais de contabilidade do IASB, que tiveram uma forte influência nas normas de contabilidade pública adotadas. Por sua vez, outras organizações externas (e.g. IPSASB) e internas (e.g. CNC, OCC, OROC) também exerceram influência neste processo de adoção do SNC-AP. As reformas contabilísticas

não são isentas de influências e, tal como refere Liguori & Steccolinni (2017), tornaram-se um meio para a UE exercer a sua influência sobre alterações contabilísticas nos Estados membros.

Em segundo lugar, o estudo contribui para validar, através do modelo de Dillard et al. (2004), que combina a teoria institucional (Meyer & Rowan) com a teoria da estruturação (Giddens, 1984), que foi um processo iniciado pelos atores do nível político e económico, suportando os resultados de outros estudos que reportam uma maior influência dos atores deste nível institucional (e.g. Guerreiro et al., 2015). Os atores do nível do campo organizacional também exerceram a sua influência, nomeadamente a CNC, responsável pela emissão do SNC-AP e do SNC, e o IPSASB, responsável pelas normas internacionais de contabilidade pública. Mas, durante o processo de adoção do SNC-AP, não há evidência de os atores do nível organizacional tenham exercido influência neste processo (e.g. profissionais de contabilidade do setor público e contabilistas certificados).

Em terceiro lugar, este estudo contribui para questionar a necessidade de uma adequada comunicação entre atores dos diversos níveis institucionais, aquando da mudança de normativo contabilístico, tal como defendido por Adhikari & Nesbakk (2016). No caso português, podemos concluir que houve esta falta de comunicação, nomeadamente entre o nível organizacional e os restantes níveis institucionais. Dado que não estamos a abordar o processo de implementação, mas sim o processo de adoção, não temos evidência que possa contrariar este estudo. No entanto, podemos contribuir para a literatura, fornecendo evidência de que um processo de adoção de um novo normativo não implica um envolvimento de atores dos três níveis institucionais definidos por Dillard et al. (2004).

Como em todos os trabalhos de investigação, este estudo não está livre de limitações. As potenciais limitações deste estudo podem estar relacionadas com a dificuldade de obtenção de evidência das entidades situadas no nível organizacional, apesar dos esforços desenvolvidos pela investigadora. Para ultrapassar estas potenciais limitações, sugere-se que futuros estudos que atendam a processos de adoção/alteração de normativos de contabilidade pública, sob a lente teórica da teoria institucional, procurem também reforçar o conhecimento sobre a relevância deste nível institucional.

Referências bibliográficas

Adhikari, P. & Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum* 40, 125-142.

Brusca, I. (2015). IPSAS/EPAS and international harmonization in public sector accounting: the case of Spain. Apresentação no V Workshop grudis, Escola Superior de Gestão do IPCA, dezembro, Barcelos (Portugal).

CNC, 2013. “Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP)”. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf

Comissão Europeia. 2013. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público aos Estados-Membros: a adequação das IPSAS aos Estados-Membros, março.

Comissão Europeia. 2013. Documento que acompanha a consulta pública “Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Sector Público (EPSAS) para os Estados-Membros da UE, Luxemburgo, novembro.

Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow February 2013 <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html>

Decreto-lei n.º 134/2012. Diário da República n.º 125 -Serie I, de 29 julho.

Decreto-lei n.º 155/92. Diário da República n.º 172 -Serie I-A, de 28 julho.

Decreto-lei n.º 192/2015. Diário da República n.º 178 -Seri I, de 11 setembro.

Decreto-lei n.º 232/97. Diário da República n.º 203 – Série I-A, de 3 agosto.

Decreto-lei n.º 410/1989. Diário da República n.º 268 - Serie I, de 21 novembro.

Dillard, J. F., Rigsby, J. T. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17(4), 506-542.

Diretiva n.º 2011/85/UE, do Conselho de 8 de novembro de 2011. Jornal Oficial da União Europeia n.º 306.

Diretiva n.º 83/349, do Conselho de 13 julho de 1983. Jornal Oficial da União Europeia n.º 157.

Documento de estratégia orçamental, 2012-2016, abril de 2012. Ministério das Finanças. https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/sp2012_portugal_pt_0.pdf

França, A. (2013). O impacto das IPSAS na investigação em contabilidade pública nos últimos cinco anos: financial accountability and management. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. ISCTE, Lisboa

Giddens, A. (1984). *The constitution of society: Outline of the theory of structuration*. Berkeley: University of California Press.

Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, 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.

Guerreiro, M., Rodrigues, L. & Craig, R. (2015). Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review* 24(2), 379-409.

Hopper, T. & Major, M. (2007). Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review* 16(1), 59-97.

Inglat, L., Santos, E. & Junior, C. (2017). Isomorfismo normativo: influência das instituições na construção do perfil do Administrador. *Revista FOCO* 10(2), 11-28.

Jensen, G., & Smith, R. (2013). History of the IPSASB: Growing Influence—Reduced Control? Egpa Workshop Public Sector Management and IPSAS, maio. Salerno (Itália).

Jorge, S., Jesus, M. & Laureano, R. (2016) Governmental Accounting Maturity Toward IPSAS and the Approximations to National Accounts in the European Union. *International Journal of Public Administration* 39(12), 976-988.

Lei n.º 64C/2011. Diário da República n.º 250 — Série I, de 30 de dezembro.

Liguori, M. & Steccolini, I. (2017). The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. *The British Accounting Review* 50(2), 161-173.

Major, M., Conceição, A. & Clegg, S. (2018). When institutional entrepreneurship failed: The case of a responsibility centre in a Portuguese hospital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31(4), 1199-1229.

Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83(2), 340-363

Miles, M. B., Huberman, A. M. & Saldana, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*. Sage: London.

Nobes, C. & Parker, R. (2012). *Comparative international accounting*. Harlow: Pearson Education.

Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC: A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (3), 272-285.

Pontoppidan, C. & Brusca, I. (2016). The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives. *Journal Public Money & Management* 36(3), 181-188.

Portaria n.º 474/2010. Diário da República n.º 126 -Serie II, de 1 julho.

Regulamento (CE) n.º 1466/97 Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º 209.

Regulamento (CE) n.º 1467/97, Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º 209.

Rossi, F., Jorge, S., Jesus, M. & Caperchione, E. (2015). Introduction to a Symposium on new challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS, Budgetary Reporting and National Accounts. *International Journal of Public Administration* 38(4), 237-239.

United Nations (2006) Report to the General Assembly, A/60/846/Add.3, 12 May 2006

Vieira, R., Major, M. & Robalo, R. (2017). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In R. Vieira e M. Major (eds), *Contabilidade e Controlo de Gestão: teoria, metodologia e prática*, (139-171). Lisboa: Editora Escolar.

Yin, R. K. (2014). *Case Study Research Design and Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Apêndice 1 – Lista de fontes documentais

Comunicado emitido pelo Centro de Informações do G20, Moscovo, de 2013
Documento de estratégia orçamental de 2012-2016, do Ministério das Finanças português, de abril de 2012
Documento que acompanha a consulta pública “Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Sector Publico (EPSAS) para os Estados membros da UE”, 2013
Linhas Orientadora para o Sistema de Normalização Contabilística, CNC, de 2013
Relatório da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 2006
Relatório da CE dirigido ao Conselho e ao Parlamento Europeus relativo à aplicação das normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados membros, 2013
<i>Six Pack</i> - Pacote de seis medidas que visava reforçar a governação da UE, de 2011

Apêndice 2 – Lista de entrevistas

Entrevistado	Data	Entrevistado	Duração da Entrevista
A	14 de janeiro 2019	Membro da CNC – Comitê Público (Personalidade de Reconhecido Mérito)	60 minutos
B	14 de fevereiro 2019	Membro da CNC – Comitê Público (Personalidade de Reconhecido Mérito)	15 minutos
C	15 de março 2019	Vice-Presidente de uma Entidade Piloto	30 minutos
D	18 de março 2019	Professora de Contabilidade Pública	30 minutos
E	19 de março 2019	Membro da OROC	30 minutos

Apêndice 3 – Guião das entrevistas

1. Fale-me, por favor, da sua experiência/intervenção durante o processo de adoção do SNC-AP (quem iniciou este processo em Portugal, que pessoas e/ou instituições estiveram envolvidas, qual a influência das IPSAS e das EPSAS, qual a influência do SNC, momentos decisivos e críticos do processo, ...).
2. Quando se desencadeou ou se começou a discutir a possibilidade do SNC-AP? Quem esteve envolvido no processo nessa altura?
3. Que entidades influenciaram a adoção do SNC-AP? UE ou alguns países da UE? Ministério das Finanças? OCC? OROC? CNC? Académicos? Consultores? Auditoras BIG4?
4. Que influenciaram tiveram os normativos existentes (IPSAS, EPSAS, SNC) nas normas do SNC-AP?
5. A crise financeira influenciou o processo de adoção do SNC-AP?
6. A situação política portuguesa teve influência na adoção do SNC-AP?
7. Esteve estagnado, em algum momento, o processo de adoção do SNC-AP? Quais as razões?
8. Acha que foram tidos em consideração as associações de profissionais e os profissionais de contabilidade que estão no “terreno”? Em que medida estas influenciam as normas do SNC-AP?
9. Houve alguma tentativa para travar o processo de alteração do normativo de contabilidade pública?
10. Qual o papel da instituição a que pertence no processo de adoção do SNC-AP?
11. Atualmente existe alguma dificuldade que esteja a ser sentida e que tenha sido identificada ainda na fase de alteração?
12. (...)