

APLICAÇÃO DA NCP 26 ÀS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICAS PORTUGUESAS

Data de aceite: 02/05/2024

Maria da Conceição da Costa Marques

Professora Coordenadora
Polytechnic of Coimbra, Coimbra Business
School ISCAC, Coimbra Portugal

RESUMO: O ensino superior português tem uma história e uma estrutura diferente das de outros países da União Europeia. As universidades estão mais vocacionadas para a investigação, enquanto os politécnicos são mais profissionais e desenvolvem investigação aplicada. Com o SNC-AP, o setor público passa a dispor de uma normalização contabilística baseada em princípios ao invés de regras. A contabilidade das administrações públicas obedece ao regime do acréscimo, o que aumenta a fiabilidade da informação financeira, tanto nas contas individuais como na consolidação de contas. A NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental estabelece os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas). Esta Norma aplica-se a todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, devendo o relato consubstanciar-se nas demonstrações orçamentais que se

destinam a satisfazer as necessidades dos utilizadores. No SNC-AP, a contabilidade orçamental é processada de acordo com o método das partidas dobradas, sendo para o efeito considerada a classe zero que permitirá registar: a elaboração do orçamento, as alterações, a execução e o encerramento da contabilidade orçamental.

PALAVRAS-CHAVE: ensino superior, indicadores, universidade, gestão, SNC-AP, NCP 26, contabilidade pública, orçamento.

INTRODUÇÃO

O ensino superior, desde há algumas décadas, tem vindo a ser objeto de profundas alterações em todos os países. A procura massiva dos sistemas educativos, induzida pelos processos de crescimento económico e pela democratização da educação após a II Guerra Mundial, determinaram estas mudanças (Williams, 1990; OCDE, 1994; Papadopoulos, 1994, citados por Cabrito, 2022).

De acordo com a OCDE (1996), entende-se por “Ensino Superior toda a formação inicial pós-secundária, independentemente da natureza jurídica do estabelecimento, da duração das ofertas

formativas, da natureza mais vocacional ou mais humanista da formação, dos diplomas que proporciona ou da origem dos recursos financeiros que garantem o seu financiamento”.

No âmbito da sua análise das políticas da educação (*Education Policy Analysis*) de 2003, a OCDE, relativamente ao ensino superior, refere que a autonomia das instituições deve ser reforçada num quadro de maior responsabilidade externa pelo resultado. E que a Declaração de Bolonha representou um maior ímpeto para a reforma do ensino superior, tendo vários países chamado a atenção para as modificações na estrutura das qualificações no ensino superior, como a Dinamarca, a Alemanha, os Países-Baixos e a Noruega. O ensino superior desempenha ou deve desempenhar um papel de especial relevo no desafio global de construção da nova sociedade baseada no conhecimento.

Conscientes de que o universo de variáveis e estatísticas utilizadas como indicadores de desempenho no ensino superior português para apoio da gestão é muito vasto, mas pouco normalizado e sistematizado no seu conjunto, pretende-se realizar, no âmbito deste estudo, o levantamento de um conjunto de indicadores orçamentais, usando para o efeito a Norma de Contabilidade Pública (NCP) 26 do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, com especial enfoque nas instituições de ensino superior públicas.

Pretende-se, deste modo, contextualizar a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental no seio do ensino superior em Portugal, obtendo um agregado amplo com base no universo escolhido. O estudo a desenvolver foca-se, por isso, na área orçamental, por se entender ser um campo de estudo considerado relevante.

O estudo centra-se no orçamento e nos aspetos que envolvem a sua execução. Para a consecução deste objetivo, usaremos a informação disponível em bases de dados como a Pordata e os dados do Ministério das Finanças, tendo por base a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

CONTEXTO

As instituições de ensino superior (IES), ao prestarem um serviço público, aplicam meios na execução das suas atividades para atingir os seus objetivos estratégicos. Podem ser concebidas como autênticas unidades económicas de produção, sempre que aplicam um conjunto de fatores a um determinado processo, que culmina na obtenção de bens económicos e, sobretudo, na prestação de serviços, com o objetivo de satisfazer as necessidades formativas e culturais requeridas pela sociedade.

Em 2000, no âmbito da Estratégia de Lisboa, foi decidido que a política de formação e educação da União Europeia tinha como objetivo transformar a Europa, até ao ano 2010, numa referência mundial de qualidade dos sistemas de formação e educação e do ensino. Os objetivos desta política consistiam na criação de um Espaço Europeu do

Ensino Superior, em estreita articulação com o Processo de Bolonha, e na definição de um Quadro Europeu de Qualificações para a Aprendizagem ao Longo da Vida. O objetivo era assegurar a qualidade e a comparabilidade dos sistemas de educação e formação, bem como a mobilidade de estudantes e trabalhadores no espaço europeu.

O ensino superior português tem uma história e uma estrutura diferente das de outros países da União Europeia. O sistema de ensino superior em Portugal é binário, composto por instituições universitárias e institutos politécnicos, que podem ser públicos ou privados. De acordo com a ENQA (Associação Europeia para a Garantia da Qualidade no Ensino Superior, 2006), existem mais de 150 instituições de ensino superior em Portugal. Existem 14 universidades públicas, 1 instituição universitária não integrada, 15 institutos politécnicos, algumas escolas politécnicas integradas em universidades, 9 escolas de enfermagem, 4 escolas militares universitárias e 5 escolas militares politécnicas. No setor privado, destaca-se a Universidade Católica.

As universidades estão mais vocacionadas para a investigação, à semelhança do que acontece noutros países europeus, enquanto os politécnicos são mais profissionais e desenvolvem investigação aplicada. Com a expansão do ensino superior em Portugal, sobretudo no setor privado, no início dos anos 90, foi consensual a necessidade de criar um sistema nacional de garantia da qualidade.

Em termos de autonomia, segundo Veiga Simão (2002), a autonomia universitária seria explicitada pela primeira vez na revisão da Constituição da República Portuguesa de 1982, no artigo 76º, já no que diz respeito ao ensino politécnico, em 1990 a publicação do Estatuto e autonomia dos estabelecimentos de ensino superior politécnico - Lei n.º 54/90, são pessoas coletivas de direito público, dotadas de autonomia estatutária, administrativa, financeira e patrimonial, de acordo com o disposto na lei.

Com a aprovação do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), pela Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, o modelo de governação das universidades e politécnicos foi alterado. As alterações introduzidas pelo RJIES visaram introduzir melhorias na governação destas entidades (Almqvist et al., 2013; Grossi & Argento, 2022). Foi criada uma relevante capacidade de autogoverno, que é formalmente reduzida no caso da opção fundacional. No RJIES, o topo do governo da instituição é entregue a um Conselho Geral, que deve incluir um mínimo de 30% de personalidades externas cooptadas.

O RJIES recomenda que a sua aplicação seja avaliada cinco anos após a sua entrada em vigor (ou seja, deveria ter sido avaliado em 2012), o que não se concretizou, parecendo ser necessária, passados quase 15 anos após a sua aprovação, uma reflexão sobre o seu impacto e eventual revisão. O Despacho n.º 764/2023 de 16 de janeiro de 2023 da Ministra da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, procedeu à nomeação de uma comissão independente com o objetivo de proceder à avaliação da aplicação do Regime Jurídico das Instituições do Ensino Superior. O Presidente da Comissão salientou que o relatório que a sua equipa irá apresentar até ao final do ano “não será sobre o que pensa a comissão”, mas sim sobre o que defendem os intervenientes que estão a ser ouvidos (in Observador de 22 de junho de 2023).

DAS IPSAS AO SNC-AP

IPSAS

As práticas contabilísticas nos setores privado e público estão atualmente orientadas para a harmonização internacional e para a minimização das diferenças nos relatórios financeiros entre países. Esta emergência da harmonização contabilística internacional é fortemente impulsionada pela necessidade de transparência financeira como base para uma melhor tomada de decisões (Indudewi et al., 2021), equidade intergeracional e maior eficiência na despesa pública. A harmonização das normas contabilísticas está, por conseguinte, associada a uma maior comparabilidade da informação financeira entre governos (Aggestam-Pontoppidan & Brusca; Brusca & Martinez, 2016; Christiaens et al., 2015), citados por Schmidhuber et al., 2019.

As IPSAS são um conjunto de normas, principalmente baseadas na contabilidade de acréscimo, que proporcionam uma base coerente para a elaboração de demonstrações financeiras no setor público. As normas são desenvolvidas, aperfeiçoadas e publicadas pelo IPSASB, um organismo internacional de normalização composto por representantes de departamentos e instituições governamentais, gabinetes de auditoria, profissionais do setor público e académicos (Marques, M. C. C., 2018; Schmidhuber et al., 2019).

De um modo geral, existe uma tendência em vários países para passar de normas contabilísticas baseadas na contabilidade de caixa para normas contabilísticas baseadas na contabilidade de acréscimo (OECD, 2017).

As normas IPSAS, internacionalmente reconhecidas, são as normas internacionais de contabilidade para o setor público e assentam na ideia de que a administração pública moderna, de acordo com os princípios da economia, eficiência e produtividade, se baseia em sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informação rigorosa e fiável sobre a situação económico-financeira e o desempenho do Estado (Marques, 2018). Em Portugal, uma equipa composta pelo Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia (Troika), no âmbito de medidas de saneamento financeiro, recomendou o uso das IPSAS nas finanças públicas portuguesas.

Para responder a todas as necessidades relacionadas com a contabilidade no setor público, foi desenvolvido um sistema de normalização para a contabilidade do setor público, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que foi implementado a partir de 1 de janeiro de 2018 na administração pública portuguesa.

SNC-AP

Até à aprovação do SNC-AP, a contabilidade pública encontrava-se desatualizada, fragmentada e inconsistente. Portugal passou a dispor de um instrumento moderno, assente nas IPSAS, emitidas pelo IPSASB¹, reforçando, portanto, o sistema orçamental e financeiro, que ficou mais eficiente e convergente (Setyani et al., 2022).

Com o SNC-AP, o setor público passa a dispor de uma normalização contabilística baseada em princípios ao invés de regras, evidenciando os seguintes conceitos, práticas e procedimentos: gestão de risco, estrutura concetual, normas de contabilidade pública, plano de contas multidimensional, noções e terminologias, tratamento de estimativas e erros e consolidação orçamental.

O SNC-AP é constituído por três subsistemas: contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. A contabilidade orçamental permite um registo pormenorizado do processo orçamental, enquanto a contabilidade financeira² permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade. Já a contabilidade de gestão, permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (artigo 4.º do DL 192/2015).

De acordo com o SNC-AP, a contabilidade das administrações públicas obedece ao regime do acréscimo, o que aumenta a fiabilidade da informação financeira, tanto nas contas individuais como na consolidação de contas.

A eficácia teórica do SNC-AP ocorreu no dia 1 de janeiro de 2017, prevendo-se a existência de entidades piloto, referidas no artigo 11.º do DL 192/2015, a quem as disposições deste decreto-lei são aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2016. Durante o ano de 2016 as entidades dispuseram de um período experimental para equacionarem eventuais dificuldades de implementação, assim como lacunas que pudessem existir. Pelo DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro, o início de aplicação do SNC-AP passou para 1 de janeiro de 2018. Devido a vicissitudes várias, nas autarquias locais o SNC-AP apenas foi implementado a partir de 1 de janeiro de 2020.

O SNC-AP apresenta a seguinte estrutura: Estrutura concetual, Normas de Contabilidade Pública, Plano de contas multidimensional, Demonstrações orçamentais, Demonstrações financeiras, regime simplificado e notas de enquadramento. Foi ainda aprovado um manual de implementação do SNC-AP, atualmente na 2.ª versão.

A Estrutura Concetual (EC) engloba um conjunto de conceitos organizados e coerentes, que sejam úteis e de fácil perceção, tais como princípios, definições e pressupostos-base do pensamento. Assim como fornece conceitos necessários ao desenvolvimento, à execução e compreensão das Normas de Contabilidade Pública, à preparação e apresentação das demonstrações financeiras e outros relatórios (Vaz, 2016).

1. IPSAS - International Public Sector Accounting Standards, emitidas pelo IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board.

2. Que, como referido, tem por base as normas internacionais de contabilidade pública- IPSAS.

De acordo com o Anexo I do Decreto-Lei n.º 192/2015, são objetivos da EC:

- a. Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;
- b. Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;
- c. Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d. Proporciona às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.

QUEM ESTÁ ABRANGIDO PELO SNC-AP?

O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas (EPR). Se forem EPR supervisionadas pela Autoridade de Seguros e Fundos de Pensões, pelo Banco de Portugal e pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, apenas é aplicável a NCP 26 e o PCM, para efeitos de integração da informação no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (UniLEO, 2023).

Normas contabilidade pública

O SNC-AP prevê que a contabilidade orçamental se faça na base do acréscimo, implícita na construção das normas de contabilidade pública (NCP), à exceção da NCP 26, foco do presente estudo. Existem 27 NCP específicas para determinadas transações de relato financeiro e relato estatístico.

As NCP contemplam aspetos relacionados com a contabilidade financeira, a contabilidade orçamental e a contabilidade de gestão. A contabilidade financeira está estruturada nas NCP 1 a 25. A contabilidade orçamental tem como base a NCP 26, onde, entre outros aspetos, se inserem os classificadores orçamentais que permitem o registo do processo orçamental. A contabilidade de gestão está regulada na NCP 27, que apura informação, propostas de custeio para a fixação de preços e taxas (Carvalho e Simões, 2016).

Plano de contas multidimensional

O SNC-AP dispõe de um plano de contas multidimensional (PCM), que garante a classificação e o registo das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistematizada e consistente. O PCM, presentemente, conta com três versões: a original (2015), uma nova versão de 2019 e a mais recente, aprovada em 2021.

O PCM respeita os seguintes princípios (ponto 8 do PCM, 2015):

Princípios	Objetivo
Plenitude	O Plano é suficientemente abrangente de modo a capturar toda a informação orçamental, financeira, patrimonial, económica e estatística
Segmentação	As contas e subcontas do Plano foram concebidas de modo a responder às necessidades de informação de diversos utilizadores do governo nos seus diversos níveis, bem como de outros destinatários considerados relevantes (por exemplo, parlamento, órgãos de controlo, imprensa, cidadãos em geral)
Multidimensionalidade	As contas e subcontas do Plano foram definidas de modo a não gerar sobreposições. Tal significa que a mesma informação não deve ser obtida a partir de duas contas ou subcontas diferentes, para evitar redundâncias. Por exemplo, as Classes 1 a 8 permitem fornecer informação para efeitos orçamentais, financeiros e ainda para as contas nacionais
Estrutura unificada	O Plano é único para todas as entidades da Administração Pública e outras entidades que, por lei, sejam obrigadas a aplicar o SNC -AP, sem prejuízo das exceções admitidas para as entidades que integrem o regime simplificado
Adaptabilidade	As entidades têm flexibilidade para ajustarem o Plano às suas necessidades específicas, podendo criar subcontas de nível inferior
Base contabilística	O Plano contempla contas que proporcionam informação quer em base de caixa, quer em base de acréscimo

Tabela 1 – Princípios do PCM

Fonte: elaboração própria

A Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho aprova as notas de enquadramento ao PCM, notas essas que ajudam na interpretação das normas de contabilidade pública, e apoiam os movimentos contabilísticos.

NCP 26 – CONTABILIDADE E RELATO ORÇAMENTAL

O objetivo desta Norma é o de regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas). A presente Norma aplica-se a todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, devendo o relato consubstanciar-se nas demonstrações orçamentais que se destinam a satisfazer as necessidades dos utilizadores (Bovaird, 2017).

O principal objetivo da contabilidade orçamental é o acompanhamento do Orçamento do Estado, assim como o registo do orçamento legalmente aprovado e de todo o processo de execução do mesmo. É também responsável pela verificação da conformidade das operações com a lei vigente e pela organização do controlo sobre os atos da administração pública. No contexto da NCP 26, a contabilidade orçamental visa ainda:

OBJETIVOS NCP 26	
Conhecer os cabimentos registados, bem como o montante daqueles que ainda não se converteram em compromisso	Conhecer os compromissos e obrigações relativos a períodos futuros que devem ser registados no momento da assunção da responsabilidade
Conhecer os compromissos assumidos e o montante daqueles que ainda não se converteram em contas a pagar (obrigações)	Conhecer o montante de liquidações emitidas por natureza da receita, bem como o montante daquelas que estão por cobrar
Conhecer as obrigações assumidas perante terceiros por natureza da despesa, e o respetivo valor de obrigações por pagar	Saber o montante de receita que ainda falta liquidar
Conhecer o montante dos pagamentos líquidos (expurgado de reposições abatidas aos pagamentos) do ano e de anos findos permitindo aferir o grau de execução orçamental (do ano e de anos anteriores)	Conhecer a receita liquidada que transita para o período seguinte
Conhecer os compromissos a transitar no final do período de relato (os que não deram origem a obrigações)	Conhecer as liquidações referentes a períodos futuros que devem ser registadas no momento do reconhecimento do direito
Conhecer as obrigações a transitar no final do período de relato (não pagas no exercício corrente)	

Tabela 2 – Objetivos da NCP 26

Fonte: elaboração própria

As operações orçamentais são classificadas de diferentes formas, dando origem ao conceito de classificadores orçamentais. Estes classificadores são um elemento estrutural de qualquer sistema de gestão orçamental, uma vez que definem a forma como os orçamentos são apresentados, executados e comunicados, e estão diretamente relacionados com a transparência e a coerência do orçamento.

A classificação das receitas e das despesas é importante para a conceção das políticas e a análise dos resultados, a afetação eficaz dos recursos entre setores, o respeito do quadro orçamental aprovado pelos órgãos competentes e a gestão corrente do orçamento.

As rubricas do SNC-AP têm uma correspondência com o classificador económico das receitas e despesas públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro. Normalmente, os sistemas de orçamentação classificam as receitas por natureza económica e os fundos e as despesas por natureza económica, administrativa, funcional e programática, esta última no contexto da orçamentação por programas ou por resultados. Cada uma destas classificações pode ter diferentes níveis de detalhe.

A Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada em 11 de setembro de 2015 (Lei 151/2015), contempla no seu artigo 17.º que as despesas inscritas nos orçamentos dos serviços e organismos dos subsectores da administração central e da segurança social são estruturadas em programas, por fonte de financiamento, por classificadores orgânico, funcional e económico e as receitas são especificadas por classificador económico e fonte de financiamento. Existe, portanto, uma articulação entre o SNC-AP e a LEO.

No SNC-AP, a contabilidade orçamental é processada de acordo com o método das partidas dobradas, sendo para o efeito considerada a classe de contas que permitirá registar: a elaboração do orçamento, as alterações, a execução e o encerramento da contabilidade orçamental (o detalhe do plano de contas da classe zero encontra-se em anexo a este artigo).

Os registos neste subsistema contabilístico, conjuntamente com as contas da classe zero, devem contemplar os classificadores orçamentais que estiverem em vigor. Os montantes de dotações e previsões são reconhecidos após a aprovação do orçamento e na data de início do período a que o mesmo se refere. Em caso de não aprovação do orçamento, deverá recorrer-se aos valores que decorrem dos normativos legais vigentes (ex. LEO: regime transitório de execução orçamental).

Os lançamentos nas contas orçamentais são feitos ao custo, sendo as verbas sempre registadas pelo valor nominal. O ciclo orçamental da receita deverá obedecer às seguintes fases, executadas de forma sequencial: inscrição de previsão de receita, liquidação e recebimento, sem prejuízo de eventuais anulações de receita emitida que corrijam a liquidação ou de eventuais reembolsos e restituições que corrijam o recebimento e, eventualmente, a liquidação. A liquidação pode exceder a previsão de receita, sendo que só poderão ser liquidadas as receitas previstas em orçamento.

O ciclo orçamental da despesa deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial:

Inscrição de dotação orçamental: cabimento, compromisso, obrigação e pagamento. Sem prejuízo de eventuais reposições abatidas aos pagamentos que, para além de corrigirem os pagamentos, podem igualmente corrigir todas as fases a montante até ao cabimento. O cabimento não pode exceder a dotação disponível, assim como o compromisso não pode exceder o respetivo cabimento. A obrigação não pode exceder o valor do compromisso; e o pagamento não pode exceder o valor da obrigação. Os limites definidos devem ser aferidos por transação ou evento e segundo as classificações orçamentais vigentes. A classe zero constitui a classe de contas exclusiva para o registo contabilístico das transações e outros acontecimentos orçamentais. Esta classe do SNC-AP dispõe de contas específicas para as operações de tesouraria e para passivos contingentes (quando estes últimos possam ser mensurados). Os recebimentos e os pagamentos que sejam considerados operações de tesouraria são classificados nas contas 071 — Recebimentos por operações de tesouraria e 072 — Pagamentos por operações de tesouraria, que são movimentadas por contrapartida de uma conta refletida (conta 079). Os passivos contingentes, são registados a crédito nas subcontas da conta 091 por contrapartida da conta refletida 0991. Mensalmente, devem ser avaliados os factos e as circunstâncias que podem conduzir ao reconhecimento, reforço ou reversão dos passivos contingentes.

A seguir dão-se exemplos das fases da receita e da despesa, usando a classe zero da NCP 26. De referir que as contas da classe zero têm de ser conjugadas com o classificador económico em vigor.

Descrição	Débito	Crédito
Liquidação	0152 – Liquidações emitidas	014 – Previsões por liquidar
Recebimento do período	0171 – Recebimentos período	0153 – Liquidações recebidas
Recebimento de períodos findos	0172 – Recebimentos períodos findos	0153 – Liquidações recebidas
Reembolsos e restituições	0153 – Liquidações recebidas	0181 – Reembolsos e restituições emitidos
	0182 – Reembolsos e restituições pagos	0171/0172 – Recebimentos período – períodos findos

Tabela 3 – Fases da Receita

Fonte: elaboração própria

Descrição	Débito	Crédito
Cabimento	024 – Dotações disponíveis	0251 – Cabimentos registrados
Compromisso	0252 – Cabimentos com compromisso	0261 – Compromissos assumidos
Obrigação	0262 – Compromissos com obrigação	0271 – Obrigações processadas
Pagamento	0272 – Obrigações pagas	0281/0282 – Pagamentos do período – períodos findos
Reposição abatida aos pagamentos	0291 – RAP emitidas	0272 – Obrigações pagas
	0281/0282 – Pagamentos do período – períodos findos	0292 – RAP recebidas

Tabela 4 – Fases da Despesa

Fonte: elaboração própria

Demonstrações Orçamentais

O objetivo das demonstrações orçamentais é harmonizar as informações sobre o orçamento inicial, as alterações orçamentais, a execução das receitas e despesas orçamentadas, os pagamentos e recebimentos, isto de acordo com a NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental. Esta norma define conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais, de modo a assegurar a comparabilidade (Rosa, 2017).

As demonstrações orçamentais representam a execução do desempenho orçamental de uma organização. Por conseguinte, o objetivo das demonstrações orçamentais gerais consiste em fornecer informações sobre o orçamento inicial, as alterações ao orçamento, a execução das despesas e receitas orçamentadas, os desembolsos e as receitas e o desempenho orçamental.

Um conjunto completo de demonstrações orçamentais compreende:

Demonstrações previsionais	Demonstrações de relato	Demonstrações orçamentais consolidadas
O orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual	Uma demonstração do desempenho orçamental	Uma demonstração consolidada do desempenho orçamental
O Plano Plurianual de Investimentos (PPI)	Uma demonstração de execução orçamental da receita	Uma demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza
	Uma demonstração de execução orçamental da despesa	
	Demonstração de execução orçamental do plano plurianual de investimentos	
	Anexo às demonstrações orçamentais	

Tabela 5 – Demonstrações orçamentais

Fonte: elaboração própria

As organizações do setor público estão geralmente sujeitas a limites orçamentais sob a forma de dotações ou autorizações (ou equivalentes), que são implementadas de acordo com legislação relevante. As demonstrações previsionais são um reflexo financeiro da política pública que se espera implementar, refletindo como os recursos devem ser obtidos e para que fins devem ser utilizados. As demonstrações orçamentais preparadas pelas organizações do setor público fornecem informações de como os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento legalmente aprovado.

As entidades abrangidas pelo âmbito de aplicação do SNC-AP enviam informação financeira e orçamental intercalar (mensal) ao Ministério das Finanças e às entidades de coordenação setorial e devem enviar, também, os documentos de prestação de contas anuais ao Tribunal de Contas (TC). O TC recebe as contas anuais e remete-as ao Ministério das Finanças e às entidades de coordenação setorial. Este reporte é efetuado no mesmo momento, a partir de um único ponto e com a mesma informação de base (Aversano et al., 2020).

Os grupos públicos apresentam demonstrações orçamentais consolidadas, que são as demonstrações orçamentais do conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação apresentadas como se de uma única entidade se tratasse.

Regime simplificado

O regime simplificado aplica-se às pequenas entidades com uma despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas maior que 1.000.000€ e menor ou igual a 5.000.000€. O regime simplificado para as pequenas entidades é composto pelos seguintes elementos:

- Norma de Contabilidade Pública — Pequenas Entidades (NCP-PE);
- Norma de Contabilidade Pública 26 — Contabilidade e Relato Orçamental e Norma de Contabilidade Pública 27 — Contabilidade de Gestão;
- Plano de Contas Multidimensional (PCM).

O regime para as micro entidades aplica-se quando a despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas é menor ou igual a 1.000.000€. O regime simplificado para as microentidades é composto pelos seguintes elementos:

- Norma de Contabilidade Pública 26 — Contabilidade e Relato Orçamental;
- Divulgação do inventário do património.

METODOLOGIA

As organizações do setor público estão geralmente sujeitas a quadros orçamentais sob a forma de dotações ou autorizações (ou equivalentes), que são executadas de acordo com a legislação relevante. As demonstrações financeiras são um reflexo financeiro da política pública que se espera implementar, refletindo a forma como os recursos serão mobilizados e para que fins serão utilizados. As demonstrações orçamentais elaboradas pelas organizações do setor público fornecem informações sobre a forma como os recursos foram obtidos e gastos de acordo com o orçamento legalmente aprovado.

Para a elaboração deste estudo, o método de pesquisa utilizado foi o bibliográfico através da análise e interpretação de fontes de leitura secundárias. Os autores realizaram uma revisão sistemática da literatura, baseada nas recomendações da literatura metodológica e controlada para garantir que ela seja sistemática, transparente e replicável (Schmidhuber, L. et al., 2019).

Na abordagem metodológica, identificámos revistas com publicações sobre a temática em estudo e também tivemos em consideração a normalização contabilística ocorrida em Portugal nos últimos anos.

Para a recolha de dados, foram consultadas as páginas da Pordata, que é uma base de dados muito usada atualmente e que fornece dados credíveis, assim como os dados do Ministério das Finanças sobre as instituições de ensino superior. Para se tratar a parte relativa à execução financeira do orçamento das IES em Portugal, tivemos em consideração os dados fornecidos pelo BIORC, sistema informático do Ministério das Finanças que é carregado por cada uma das IES. Apenas tratámos a informação relativamente à NUTS II, região centro, por ser aquela com que os autores mais se identificam.

INDICADORES DO ENSINO SUPERIOR

Europa

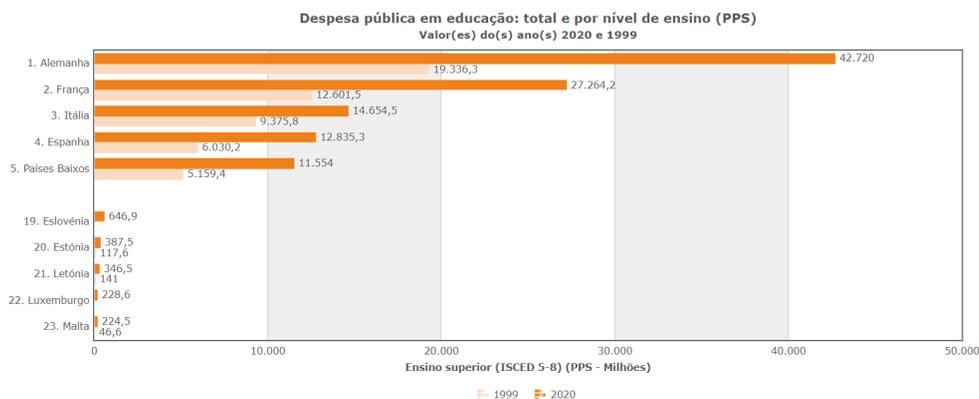
Os valores apresentados são compilados segundo o regime de contabilidade de caixa em vez de o serem num regime de acréscimo, na medida em que muitos países usam este sistema para registar os gastos e as receitas governamentais. A despesa é registada no ano em que os pagamentos ocorreram.

Ensino superior 1999-2020 (UE/Portugal, síntese):

UE27 (2020)	Portugal
2020	2020
162 004,4	2 056,0
PPS - Milhões	PPS - Milhões
UE27 (2020)	Portugal
1999	1999
	1 400,0
(sem valores)	PPS - Milhões

PPS - Despesa pública em educação: total e por nível de ensino (ensino superior)

Fonte Pordata, 2023 (dados extraídos a 3.06.2023)



Fontes/Entidades: Eurostat | UNESCO-UIS | OCDE | Entidades Nacionais, PORDATA

Gráfico 1 – Despesa pública em educação (ES) 2020 e 1999

Fonte Pordata, 2023 (dados extraídos a 3.06.2023)

Os dados mostram que a despesa pública com o ensino superior aumentou significativamente entre 1999 e 2020, com Portugal a mais que duplicar o montante. Na UE não se dispõe do número de 1999, o que impede de se fazer uma comparação. Contudo, se analisarmos a variação dessa despesa nos diferentes países da Europa (quadro 3), verifica-se um aumento expressivo, o que denota o interesse dos responsáveis políticos

colocado nas políticas públicas do ensino superior³. Por exemplo, a Roménia aumentou a despesa com o ensino superior no lapso de tempo indicado, em 546,99 %, situação que também ocorreu em Malta, que viu as suas despesas com o ensino superior aumentarem de 1999 a 2020 em 381,76%. A Polónia, a Irlanda e a Estónia, de igual modo aumentaram as despesas com o ensino superior, em 293,51%, 244,03% e 229,51%, respetivamente. Os demais estados-membros, não tendo acréscimos tão expressivos, registaram também valores elevados entre 1999 e 2020.

3. Várias razões estarão na origem do aumento verificado, mas esse não é o foco do presente artigo.

País		Nível de ensino																																
		Ensino superior (ISCED 5-8)																																
Anos	UE27 (2020)	ZEEU (2020)	Zone Euro (19)	DE	AT	BE	BG	CH	DK	ES	FR	GR	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL	PT	CZ	RO	SE	SI	NO	UK	CH	Sua				
	UE27 (2020)	Zone Euro (2021)	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana	Adriana					
2000	x	x	19 333,3	2 414,3	3 314,4	3 387,7	107,5	x	9 248,8	301,6	x	6 032,2	11 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7				
2001	x	x	19 373,6	2 414,3	3 314,4	3 387,7	107,5	x	9 248,8	301,6	x	6 032,2	11 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7				
2002	x	x	20 427,3	2 715,4	3 387,7	4 114	143,9	x	3 189,4	461,1	4 023	7 612,8	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7				
2003	x	x	22 472,3	2 960,4	3 387,7	4 812	179,3	x	3 184,7	512,2	4 270	8 231,2	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7	14 572,7				
2004	x	x	23 911,2	3 272,5	3 151,6	4 645	212,9	x	3 181,1	661,1	4 485	9 050,9	14,4	2 713,7	17 911,9	2 811,4	1 460,3	1 318	10 397,2	1 867	3 390,9	x	30,6	6 111,7	4 762,4	1 410,6	1 569,3	11 633	4 966,1	1 144,9	3 809,5	15 502,0	3 172,4	
2005	x	x	24 030,2	3 430,3	3 621,1	4 644	244,6	x	4 281,1	984,7	4 911	9 391,7	17,2	2 898,4	18 844,0	3 339,0	1 476,8	1 488,1	10 544,9	2 227	4 173	x	1 72,4	7 137,5	5 229,3	1 799,4	1 609,8	13 978	4 674,9	3 252,5	2 424,4			
2006	x	x	25 031,6	3 630,3	3 104	4 643	222,9	x	3 803,2	724,0	5 123	10 323,5	18,1	2 776,4	19 140,0	x	1 507,7	1 668,6	11 081,1	2 253	4 417	x	72,8	7 713,0	4 444,2	2 200,8	2 294,1	2 677,6	4 706,6	3 203,1	3 472,9			
2007	x	x	25 950,4	3 830,3	3 440	4 643	222,9	x	3 803,2	724,0	5 123	10 323,5	18,1	2 776,4	19 140,0	x	1 507,7	1 668,6	11 081,1	2 253	4 417	x	72,8	7 713,0	4 444,2	2 200,8	2 294,1	2 677,6	4 706,6	3 203,1	3 472,9			
2008	x	x	28 951,4	3 801,1	4 242,7	7 125	309,9	x	6 641,1	3 713,3	763,0	5 655	12 567,6	20,7	2 968,6	21 490,0	x	1 633,6	1 953,6	13 054,4	3 144	5 331,1	x	84,3	8 237,4	5 589,8	1 965,5	1 986,4	5	5 201,4	4 645	4 674,2	14 267,0	3 699,4
2009	x	x	29 468,7	3 869,3	4 344,0	7 798	398,7	x	5 534,3	3 858,9	744,9	6 698	12 703,1	26,4	3 101,8	22 928,9	x	1 720,0	2 028,4	12 528,1	2 116	4 891,1	x	95,4	8 396,7	5 680,9	2 146,2	2 062,1	2 850,4	5 340,7	3 702,0	3 702,0		
2010	x	x	30 165,8	4 222,0	4 404,4	8 124	409,2	x	4 477,0	617,6	6 074	12 509,9	30,1	3 388,3	22 503,5	x	1 833,3	2 058,2	12 597,3	3 121	3 925,7	x	99,4	8 433,6	5 916,6	2 303,1	2 286,4	2 548,2	5 368,2	3 511,0	4 571,7	21 586,0	4 591,6	
2011	x	x	32 163,7	4 504,3	5 601,3	8 593	222,2	x	4 030,9	1 063,9	4 948	11 914,5	30,3	3 308,7	23 792,9	1 984,1	1 846,4	19 107	12 828,4	3 004	3 093,3	x	75,3	170,7	9 826,1	8 297,6	1 997,3	2 000,0	2 893,2	6 341,7	5 523,0	20 029,2	4 004,1	
2012	x	x	33 823,7	5 383,8	5 104,3	9 710	226,6	x	4 480,0	1 408,9	4 948	11 428,1	20,7	3 401,3	23 919,9	1 804,1	1 362,4	19 170	12 828,4	4 467	794,4	16,8	154,3	9 317,9	7 617,1	1 927,3	2 286,4	2 804,4	6 102,1	4 468	x	24 611,4	4 004,1	
2013	x	x	33 823,7	5 383,8	5 104,3	9 710	226,6	x	4 480,0	1 408,9	4 948	11 428,1	20,7	3 401,3	23 919,9	1 804,1	1 362,4	19 170	12 828,4	4 467	794,4	16,8	154,3	9 317,9	7 617,1	1 927,3	2 286,4	2 804,4	6 102,1	4 468	x	24 611,4	4 004,1	
2014	x	x	37 403,2	5 793,2	6 600,0	10 014	219,9	x	4 499,1	1 041,5	4 795	11 408,6	40,0	3 206,7	24 024,4	1 506,6	1 216,6	27 064	12 878,3	4 826	739,6	229,2	166,0	10 300,2	9 288,9	2 068,5	2 000,0	2 421,3	6 011,6	17 226	4 302,7	27 402,6	5 308,5	
2015	x	x	37 403,2	5 793,2	6 600,0	10 014	219,9	x	4 499,1	1 041,5	4 795	11 408,6	40,0	3 206,7	24 024,4	1 506,6	1 216,6	27 064	12 878,3	4 826	739,6	229,2	166,0	10 300,2	9 288,9	2 068,5	2 000,0	2 421,3	6 011,6	17 226	4 302,7	27 402,6	5 308,5	
2016	x	x	38 522,9	5 713,2	5 991,1	8 603	203,4	x	5 330,0	1 063,9	4 748	11 997,4	30,8	3 314,6	22 999,0	1 302,1	1 040,0	22 643	12 838,8	2 677	820,1	219,9	168,2	2 005,2	2 654,4	6 901,2	1 900,0	2 421,3	6 966,3	19 040	4 719,4	29 510,0	5 220,4	
2017	x	x	38 522,9	5 713,2	5 991,1	8 603	203,4	x	5 330,0	1 063,9	4 748	11 997,4	30,8	3 314,6	22 999,0	1 302,1	1 040,0	22 643	12 838,8	2 677	820,1	219,9	168,2	2 005,2	2 654,4	6 901,2	1 900,0	2 421,3	6 966,3	19 040	4 719,4	29 510,0	5 220,4	
2018	x	x	40 524,9	5 924,9	6 494,9	9 494,9	229,9	x	5 330,0	1 063,9	4 748	11 997,4	30,8	3 314,6	22 999,0	1 302,1	1 040,0	22 643	12 838,8	2 677	820,1	219,9	168,2	2 005,2	2 654,4	6 901,2	1 900,0	2 421,3	6 966,3	19 040	4 719,4	29 510,0	5 220,4	
2019	x	x	41 655,9	5 834,3	6 600,0	9 461	229,9	x	4 679,4	1 063,9	4 003,1	12 828,6	37,4	2 915,9	27 300,7	1 583,7	1 684,3	24 669	14 311,2	3 461	899,7	229,3	221,5	11 429,9	9 898,5	2 033,3	2 000,0	2 421,3	6 966,3	19 040	4 719,4	29 510,0	5 220,4	
2020	x	x	42 720,0	6 197,4	6 664,1	9 462	x	5 167,9	1 060,2	6 461,9	12 835,3	38,7	2 938,6	27 254,2	x	1 648,0	2 026,3	14 654,5	3 465	890,4	229,3	224,5	11 564,0	9 911,9	2 050,0	x	3 397,6	7 203,7	19 13	5 283,5	x	5 746,8		

Quadro 1 - Despesa pública em educação: Ensino Superior Europa a 27, 1999 – 2020. Milhões de euros)

Fonte: Portdata, 2023, a partir dos dados do Eurostat | UNESCO-IUIS | OCDE

País	1999	2020	Variação %
UE27 (2020) - União Europeia 27 (desde 2020)	x	162 004,4	100%
ZE20 - Zona Euro (20 Países)	x	x	
ZE19 - Zona Euro (19 Países; 2015-2022)	x	x	
DE - Alemanha	19 336,3	42 720,0	120,93
AT - Áustria	2 481,2	6 197,4	149,77
BE - Bélgica	3 321,8	6 664,1	100,62
BG - Bulgária	336,7	945,2	180,72
CY - Chipre	95,5	x	-100,00
HR - Croácia	x	x	
DK - Dinamarca	2 916,8	5 687,9	95,00
SK - Eslováquia	363,6	1 050,2	188,83
SI - Eslovénia	x	646,9	100,00
ES - Espanha	6 030,2	12 835,3	112,85
EE - Estónia	117,6	387,5	229,51
FI - Finlândia	2 177,4	2 986,6	37,16
FR - França	12 601,5	27 264,2	116,36
GR - Grécia	1 517,0	x	-100,00
HU - Hungria	911,6	1 646,0	80,56
IE - Irlanda	763,1	2 625,3	244,03
IT - Itália	9 375,8	14 654,5	56,30
LV - Letónia	141,0	346,5	145,74
LT - Lituânia	264,6	680,4	157,14
LU - Luxemburgo	x	228,6	100,00
MT - Malta	46,6	224,5	381,76
NL - Países Baixos	5 159,4	11 554,0	123,94
PL - Polónia	2 536,6	9 981,9	293,51
PT - Portugal	1 400,0	2 056,0	46,86
CZ - República Checa	966,0	x	-100,00
RO - Roménia	520,5	3 367,6	546,99
SE - Suécia	3 896,1	7 253,7	86,18
IS - Islândia	71,7	191,3	166,81
NO - Noruega	2 217,1	5 283,5	138,31
UK - Reino Unido	10 622,1	x	-100,00
CH - Suíça	x	5 745,8	100,00

Quadro 2 - Despesa pública em educação: Ensino Superior Europa 27, 1999 – 2020 – variação (Milhões de euros)

Fonte: elaboração própria a partir dos dados da Pordata, 2023

PORTUGAL

Em Portugal, a reforma que se iniciou em 2007 com a publicação do RJIES, a par do desenvolvimento que se verificou no país, entre outros fatores, fizeram com que a despesa com o ensino superior aumentasse de 1999 para 2020 em 46,86%, com reflexo no nível de desenvolvimento que se tem verificado no país. Este fenómeno acontece em praticamente todos os países da União Europeia, como observado nos quadros 1 e 2.

Os indicadores aqui apresentados, dizem respeito apenas a IES localizadas na NUTS II – Região Centro⁴. Relativamente aos dados da execução do orçamento das IES, verifica-se que a execução financeira total tem suporte em várias fontes de financiamento, nomeadamente financiamento público base, outras transferências do Estado (incluindo fundos da Fundação para a Ciência e Tecnologia), financiamento comunitário, e outras receitas próprias (quadro 3). A execução financeira total de universidades e politécnicos foi de 2 040 M€, com as universidades a apresentarem uma execução financeira de 1 500 M€ e os politécnicos de 498,10 M€. Quando nos focamos apenas nas universidades da NUTS II – Centro, a despesa foi no montante de 326,90 M€, enquanto nos politécnicos da mesma área foi de 175,30 milhões de euros.

A execução orçamental das Instituições de Ensino Superior, tendencialmente, revela uma situação sólida em termos financeiros e confirma a capacidade institucional do setor em Portugal.

IES / HEI	Execução Financeira Total (M€)	% do total	Financiamento Público de Base (M€)	Receitas Próprias			Total Execução Financiamento Base	Observações (Regime Jurídico)
				Outras Transferências do Estado (incl FCT)(M€)	Financiamento Comunitário (M€) ¹	Outras Receitas Próprias (M€)		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7=1/3)	(8)
Universidades / Universities	1 500,00	73,5%	806,00	123,90	156,60	413,10	1,86	
Universidade de Aveiro	119,00	5,8%	53,3	10,9	25,4	29,4	2,23	Fundação Pública
Universidade da Beira Interior	45,80	2,2%	26,70	1,90	4,60	12,50	1,72	IES pública
Universidade de Coimbra	162,10	7,9%	89,70	15,00	16,00	41,40	1,81	IES pública
Institutos Politécnicos / Polytechnics Institutes	498,10	24,4%	316,60	11,60	54,10	115,90	1,57	
Instituto Politécnico de Castelo Branco	24,40	1,2%	17,40	0,20	3,30	3,50	1,40	IES pública
Instituto Politécnico de Coimbra	49,30	2,4%	31,50	0,30	4,40	13,00	1,57	IES pública
Instituto Politécnico da Guarda	16,80	0,8%	12,20	0,10	1,10	3,30	1,38	IES pública
Instituto Politécnico de Leiria	56,50	2,8%	31,20	1,60	12,10	11,70	1,81	IES pública
Instituto Politécnico de Viseu	28,30	1,4%	19,50	0,10	1,20	7,40	1,45	IES pública
Execução financeira Total (Todas as IES)	2 040,00	1,00	1 153,00	135,80	211,70	539,20	1,77	

Nota: 1: Financiamento Comunitário inclui Financiamento de gestão descentralizada, incluindo PT2020, e de gestão centralizada, incluindo Horizon 2020)

Quadro 3 – Despesa Pública IES NUTS II Zona Centro, 2020

Fonte: elaboração própria a partir dos dados BIORC, Ministério das Finanças, 2021

CONCLUSÕES

As organizações do setor público estão geralmente sujeitas a quadros orçamentais sob a forma de dotações ou autorizações (ou equivalentes), que são executadas de acordo com a legislação relevante. As demonstrações financeiras são um reflexo financeiro da política pública que se espera implementar, refletindo a forma como os recursos serão mobilizados e para que fins serão utilizados. As demonstrações orçamentais elaboradas pelas organizações do setor público fornecem informações sobre a forma como os recursos foram obtidos e gastos de acordo com o orçamento legalmente aprovado.

4. Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS), compreendendo Região de Aveiro, Região de Coimbra, Região de Leiria, Viseu Dão Lafões, Beira Baixa, Médio Tejo, Beiras e Serra da Estrela.

De notar, que a evolução da contabilidade no setor público afeta outras áreas e que as questões contabilísticas no setor privado também afetam a contabilidade no setor público.

A investigação contabilística beneficiaria, por conseguinte, se se colocasse a tónica na investigação contabilística contextual e promovesse a colaboração e a investigação interdisciplinar.

A gestão das finanças públicas, a política económica e social do Estado e sociopolíticas do Estado, estão organizadas para aumentar a eficiência no setor público (Mehmonaliev et al., 2022). A gestão administrativa e financeira é a estruturação de planos financeiros específicos, o controlo passo a passo da sua execução, a identificação e eliminação de deficiências em resultado da manutenção e análise.

As autoridades darão ênfase à resolução de questões sistémicas e críticas devido aos novos quadros de auditoria interna e externa, com maior eficiência e racionalização dos serviços públicos. A melhoria da qualidade dos relatórios financeiros, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, conduzirá a uma melhor gestão dos riscos orçamentais.

A contabilidade e o relato orçamental permitem, através da ligação à contabilidade financeira, controlar a evolução do orçamento, tanto em termos de receitas como de despesas, em todas as fases, utilizando um plano de contas multidimensional adaptado às necessidades. Cumpre igualmente os requisitos da UE e é um forte aliado na consolidação das contas públicas.

O SNC-AP constituiu, de um modo geral, um passo em frente para a contabilidade pública, ao uniformizar as regras e, essencialmente, ao satisfazer as necessidades de informação financeira e divulgações inerentes que careciam de orientação e regulamentação. Mais concretamente, a NCP 26 veio dar resposta a essas necessidades de orientação no que respeita ao orçamento das instituições públicas e à consolidação das demonstrações financeiras.

Em conclusão, a execução orçamental das Instituições de Ensino Superior em análise neste estudo, revela que os estados-membros investiram mais recursos neste setor desde 1999 até 2020 e confirma a capacidade institucional do setor em Portugal e nos restantes estados-membros.

Com base nesta revisão sistemática da literatura, propomos uma agenda de investigação que contribuirá para a concetualização teórica e prática de uma série de questões de harmonização contabilística no setor público.

REFERÊNCIAS

Almqvist, R., Grossi, G., van Helden and Reichard, C. (2013), “Public sector governance and accountability”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24 Nos 7-8, pp. 479-487.

Aversano, N., Tartaglia Polcini, P., Sannino, G. and Agliata, F. (2020), “Integrated traditional reporting as a tool for citizen involvement in financial sustainability decisions”, in Caruana, J., Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Manes Rossi, F. (Eds), *Financial Sustainability of Public Sector Entities*, Palgrave Macmillan, Cham, pp. 185-205.

Bovaird, T., Flemig, S., Loeffler, E. and Osborne, S.P. (2017), “Debate: Co-production of public services and outcomes”, *Public Money and Management*, Vol. 37 No. 5, pp. 363-364.

CNC (2023). NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental- SNP-AP, 2018

Cabrito, B., Cerdeira, L. e Murracheira, P. R. (2022). Educação e ciclos políticos, em Portugal – Que relações? evidências das últimas décadas. *Rev. Bras. Polit. Adm. Educ.* - v. 38, n. 01 e 122619 - 2022

Carvalho, J.; Simões, V., 2016 – Formação Normativo SNC-AP. Ordem dos Contabilistas Certificados, dez.

Comissão de Normalização Contabilística (CNC) (2020). Plano de contas da classe zero. Disponível em [https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/Instrumentos%20Contabilisticos/Classe_zero%20\(2018\).pdf](https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/Instrumentos%20Contabilisticos/Classe_zero%20(2018).pdf) Decreto-Lei 192/2015 de 11 setembro

ENQA (2006). Quality Assurance of Higher Education in Portugal, disponível em <https://www.enqa.eu/wp-content/uploads/EPHEreport.pdf>, consultado em 28 de julho de 2023.

Grossi, G., Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 35 No. 9, 2022 pp. 272-303, Emerald Publishing Limited, 0951-3574, DOI 10.1108/AAAJ-11-2020-5001

Inudewi, D., Rahmawati, Probohudono, A., & Muthmainah (2021). *The Role of Budget Decision Making in Mediating Trust, Social Ties, Cultural Context and Local Government Performance*. *Growing Science (Accounting Journal)* 7, 1055-1066.

Marques, M. C. C. (2018). Public Accounting and IPSAS in Portugal: The Accounting Standardization System for Public Administrations. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, April 2018, Vol. 14, No. 4, 153-164, doi: 10.17265/1548-6583/2018.04.001.

Mehmonaliev, A. G. u., Khidirov, N. G., (2022). Public finance management its modern problems. *Science and Education, Scientific Journal (SJIF)* November 2022 / Volume 3 Issue 11

Ministério das Finanças / DGES (2021). Instituições de Ensino Superior - Boletim Estatístico 2021 Higher Education Institutions - Statistical Bulletin 2021.

Observador (2023). Revista de 22 de junho de 2023.

OECD (1996). The Knowledge Economy. Disponível em <https://www.oecd.org/naec/THE-KNOWLEDGE-ECONOMY.pdf>. Consultado em 28 de setembro de 2023.

OECD/IFAC. (2017). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en>

OECD (2022). *Education at a glance*. Disponível em <https://www.dge.mec.pt/noticias/education-glance-2022>, consultado em 11 de setembro de 2023.

Pordata (2023). *Dados estatísticos de Despesas de Educação na Europa*, disponível em <https://www.pordata.pt/subtema/europa/despesas-139>, consultados em 3 de setembro de 2023.

Rosa, S. (2017). *Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais*. *Revisores e Auditores*. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/78/Contabilidade2.pdf>.

Setyani, Imam Abu Hanifah, Iis Ismawati (2022). *The Role of Budget Decision Making as A Mediation of Accounting Information Systems and Organizational Culture on The Performance of Government Agencies*. *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research (JABTER)*, Vol. 1, No. 3, February 2022 (Page: 311-324). DOI: 10.54408/jabter.v1i3.59

Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2019). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda*. *Financial Acc & Man*. 2022;38:119–142. Wiley.

Vaz (2016). *Determinantes da Divulgação da Informação Financeira: uma Análise Comparativa Entre o POCAL e o SNC-AP*. Dissertação de Mestrado. UC/FEUC.

Veiga Simão, A. M. (2002). *A aprendizagem estratégica: Intervenção em contexto educativo*. *Revista Portuguesa de Psicologia*, 36, 139-153.

Viana L., Rodrigues L., Nunes A., 2016 – *O Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas – Teoria e Prática*. Coimbra: Almedina.

UNILEO (2017). *Norma Técnica n.º 1/2017*, disponível em https://www.unileo.gov.pt/Documents/UniLEO_Norma-Tecnica-1.pdf, consultada a 30 de setembro de 2023.

ANEXO

Plano de contas da classe zero

1º 2º 3º 4º GRAUS

01 Receita do período corrente

11 Previsões iniciais

12 Previsões corrigidas

13 Alterações orçamentais

0131 Reforços

01311 Reforços em previsões corrigidas

01312 Reforços em previsões por liquidar

0132 Anulações

1º 2º 3º 4º GRAUS

02 Despesa do período corrente

021 Dotações iniciais

022 Dotações corrigidas

023 Modificações orçamentais

0231 Reforços

02311 Reforços em dotações corrigidas

02312 Reforços em dotações disponíveis

0232 Anulações

01321 Anulações em previsões corrigidas
01322 Anulações em previsões por liquidar

0133 Créditos especiais

01331 Créditos especiais em previsões corrigidas
01332 Créditos especiais em previsões por liquidar

14 Previsões por liquidar

15 Liquidações

0151 Liquidações transitadas
0152 Liquidações emitidas
0153 Liquidações recebidas
0154 Liquidações a transitar

15 Liquidações anuladas

0161 Liquidações transitadas anuladas
0162 Liquidações emitidas anuladas
0163 Previsões por liquidar anuladas

17 Recebimentos

0171 Recebimentos do período
0172 Recebimentos de períodos findos

18 Reembolsos e restituições

0181 Reembolsos e restituições emitidos
0182 Reembolsos e restituições pagos
0183 Reembolsos e restituições transitados
0184 Reembolsos e restituições a transitar

03 Receita a receber em períodos futuros

31 Orçamento

0311 Período (n+1)
0312 Período (n+2)
0313 Período (n+3)
0314 Período (n+4)
0315 Períodos seguintes

32 liquidações

0321 Período (n+1)
0322 Período (n+2)
0323 Período (n+3)
0324 Período (n+4)
0325 Períodos seguintes

02321 Anulações em dotações corrigidas
02322 Anulações em dotações disponíveis

0233 Créditos especiais

02331 Créditos especiais em dotações corrigidas
02332 Créditos especiais em dotações disponíveis

0234 Dotações retidas

02341 Cativos
02342 Descativos

024 Dotações disponíveis

025 Cabimentos

0251 Cabimentos registados
0252 Cabimentos com compromisso
0261 Compromissos assumidos

026 Compromissos

0262 Compromissos com obrigação
0263 Compromissos a transitar

027 Obrigações

0271 Obrigações processadas
0272 Obrigações pagas
0273 Obrigações a transitar

028 Pagamentos

0281 Pagamentos do período
0282 Pagamentos de períodos findos

029 Reposições abatidas aos pagamentos

0291 RAP emitidas
0292 RAP recebidas

04 Despesa a pagar em períodos futuros

041 Orçamento

0411 Período (n+1)
0412 Período (n+2)
0413 Período (n+3)
0414 Período (n+4)
0415 Períodos seguintes

042 Compromissos assumidos

0421 Período (n+1)
0422 Período (n+2)
0423 Período (n+3)
0424 Período (n+4)
0425 Períodos seguintes

043 Compromissos com obrigação

0431 Período (n+1)

0432 Período (n+2)

0433 Período (n+3)

0434 Período (n+4)

0435 Períodos seguintes

044 Obrigações

0441 Período (n+1)

0442 Período (n+2)

0443 Período (n+3)

0444 Período (n+4)

0445 Períodos seguintes

...

07 Operações de Tesouraria

71 Recebimentos por operações de tesouraria

0711 Intermediação de fundos

0712 Cobrança de receita por conta de outrem

07121 Receita Fiscal

071212 Entidade Contabilística Estado

071213 Região Autónoma Açores

071214 Região Autónoma Madeira

0713 Constituição e reforço de cauções e garantias

0714 Cobrança de recursos próprios europeus

0715 Receção de receitas próprias – duplo cabimento

0716 Retenções - Transição para o SNC-AP

...

0719 Outras receitas de operações tesouraria

72 Pagamentos por operações de tesouraria

0721 Intermediação de fundos

0722 Entrega de receita cobrada por conta de outrem

07221 Receita Fiscal

072211 Autarquias Locais

072212 Entidade Contabilística Estado

072213 Região Autónoma Açores

072214 Região Autónoma Madeira

...

072219 Outras entidades beneficiárias

07222 Receita não Fiscal

0724 Entrega de recursos próprios europeus

0725 Entrega de receitas próprias – duplo cabimento

0726 Retenções - Transição para o SNC-AP

...

0728 Conversão de operações de tesouraria em receita orçamental

0729 Outras despesas de oper. tesouraria

...

079 Conta refletida

0791 Recebimentos por operações de tesouraria

0792 Pagamentos por operações de tesouraria

08 Encerramento contabilidade orçamental

081 Encerramento do orçamento

082 Desempenho orçamental

...

09 Responsabilidades contingentes e contas de controlo

91 Responsabilidades contingentes

0911 Processos judiciais em curso 0912 Processos expropriativos

0913 Contratos onerosos

0914 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

0915 Matérias ambientais

0916 Garantias concedidas

...

0919 Outros passivos contingentes

92 Cauções não pecuniárias e garantias obtidas

093 Contas de controlo

...

099 Conta refletida

0991 Responsabilidades contingentes

0992 Cauções não pecuniárias e garantias obtidas

0993 Contas de controlo

Fonte CNC, 2020