



Universidade de Aveiro
2018

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração

**Carolina Mendes
Azevedo**

**A Implementação do SNC-AP nas Autarquias
Locais em Portugal**



**Carolina Mendes
Azevedo**

**A Implementação do SNC-AP nas Autarquias
Locais em Portugal**

Relatório de estágio apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade Pública, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho aos meus queridos pais pelo apoio e por todo o amor.

O júri

Presidente

Professora Doutora Cecília Rendeiro do Carmo
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Professor Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos
Professor Coordenador do Instituto Politécnico de Leiria

Vogal - Orientador

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Para a realização deste trabalho e durante todo o percurso, contei com a ajuda de diversas pessoas que foram fundamentais e sem as quais não teria sido possível realizá-lo.

Ao meu orientador, Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, o meu reconhecido agradecimento pela sua orientação neste trabalho, disponibilidade, paciência e pela transmissão do seu saber científico, demonstrados desde o primeiro momento e que permaneceram ao longo de todo o trabalho. Agradeço-lhe igualmente a resposta sempre pronta às minhas solicitações, as suas críticas, sugestões e por toda a disponibilidade que sempre demonstrou.

Aos meus pais Alberto Azevedo e Beatriz Azevedo pelos conselhos, apoio e amor incondicional. Agradeço também à tia Dulce Bragança Gomes, à Margarida Cabral e ao Eudes Chanel Lavres por toda ajuda e tudo que fizeram por mim ao longo desta jornada.

Ao Dr. Sérgio Chéu, pela oportunidade da realização do estágio curricular. À Mestre Vera Guedes, pela ajuda na orientação do relatório e pela sua vasta perspicácia. E a toda equipa da *SMART VISION* pela partilha de conhecimentos e sugestões.

À minha irmã Cesaltina Azevedo e o meu irmão Henrique Azevedo pela vossa ajuda e por acreditarem sempre em mim. Aos meus primos, Márcia Delgado, Fradique Ferreira, Maura Amaro, Claudya Mendes pela vossa motivação. A Sara Duarte e a Katia Silva pelo imenso apoio na realização do meu relatório. E aos meus grandes amigos Cristina Falcão, e Valquer Costa por toda a motivação e estímulo que sempre me transmitiram, aos meus tios, e a todos os meus amigos que me apoiaram neste processo.

Termino como comecei agradecendo a todas as pessoas que ao longo do Mestrado me apoiaram, direta ou indiretamente, a cumprir esta etapa da minha formação académica, o meu muito obrigado.

palavras – chave

Administração Pública, Contabilidade Pública, Município, POCAL, SNC-AP

resumo

O presente relatório resulta do estágio curricular realizado na *SMART VISION – Assessores e Auditores Estratégicos, Lda.*, no âmbito do Mestrado em Contabilidade Pública, com a finalidade de participar no processo de transição do POCAL para o SNC-AP no Município XPTO.

A elaboração deste relatório procurou concretizar os seguintes objetivos: apresentar a evolução da Contabilidade Pública aplicável às Autarquias; identificar as principais alterações introduzidas pelo SNC-AP; e descrever o processo de transição do POCAL para o SNC-AP.

Com as várias mudanças e melhorias ocorridas na Contabilidade Pública, as autarquias têm-se confrontado com o aumento das exigências locais, recorrendo a instrumentos e indicadores sobre formas de responder às mesmas. Estas mudanças são indispensáveis pois fazem com que se tenha uma maior eficiência nos procedimentos contabilísticos. A implementação de SNC-AP veio reforçar a *accountability* e a transparência das contas públicas. A reforma do setor público em curso impele os serviços e organismos públicos na adoção de novos paradigmas de gestão e organização.

O SNC-AP será adotado por toda a administração pública a partir de 1 de janeiro de 2019, assente numa Estrutura Concetual, em 27 Normas de Contabilidade Pública e num Plano de Contas Multidimensional. Nesta fase do processo de transição, o Município XPTO encontra-se a adaptar o referido plano às necessidades específicas da sua realidade e a estabelecer as devidas correspondências ao normativo ainda em vigor. Se todo o plano estiver estruturado, a maioria das contas terão correspondência. Consideramos que este procedimento reveste-se como o mais importante, uma vez que se trata da parametrização do plano de contas, que servirá de base para o registo contabilístico. A finalidade desta conversão será permitir a correspondência linear das classificações patrimoniais, ou seja, a uma conta POCAL deverá corresponder uma conta SNC-AP. Devido aos constantes adiamentos da entrada em vigor do SNC-AP, no Município XPTO este trabalho ainda se está numa fase incipiente.

keywords

Public administration, Public Accounting, County, POCAL, SNCAP.

abstract

The present report is the result of the curriculum internship held at SMART VISION – Advisors and Strategic Auditors, Ltd., within the scope of the Master's in Public Accounting, in order to participate in the POCAL transition process from to SNC-AP in the Municipality XPTO.

The preparation of this report sought to achieve the following objectives: present the evolution of Public Accounting applicable to Local Authorities; identify the main changes introduced by SNC-AP; and describe the transition process from POCAL to the SNC-AP.

With the various changes and improvements that have occurred in Public Accounting, municipalities have been faced with increasing local demands, using instruments and indicators on ways to respond to them. These changes are indispensable because they make the accounting procedures more efficient. The implementation of SNC-AP has reinforced the accountability and transparency of public accounts. Public sector reform is pushing public services and agencies to adopt new paradigms of management and organization.

The SNC-AP will be adopted by all public administrations as of January 1, 2019, based on a Conceptual Framework, 27 Public Accounting Standards and a Multidimensional Chart of Accounts. At this stage of the transition process, the Municipality XPTO is adapting the said plan to the specific needs of its reality and establishing the corresponding correspondence to the regulations still in force. If the entire plan is structured, most accounts will match. We consider this procedure to be the most important one, since it is the parameterization of the chart of accounts, which will serve as the basis for the accounting record. The purpose of this conversion will be to allow the linear matching of the equity classifications, i.e., a POCAL account must correspond to a SNC-AP account. Due to the constant postponement of the entry into force of the SNC-AP, in the Municipality XPTO this work is still in an incipient phase.

ÍNDICE

ÍNDICE	i
ÍNDICE DE TABELAS	iii
ÍNDICE DE FIGURA	iv
LISTA DE ABREVIATURAS	v
INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: DESDE O SÉCULO XX ATÉ À ATUALIDADE	9
1. Lei das Bases da Contabilidade Pública	11
2. Lei de Enquadramento Orçamental	13
2.1. Lei n.º 6/91	13
2.2. Lei n.º 115/2015	14
2.3. Algumas diferenças e semelhanças entre a lei n.º 6/91 e a lei n.º 151/2015	18
3. Reforma da Administração Financeira do Estado	19
4. Normativo Contabilístico	22
4.1 Plano Oficial de Contabilidade Pública	22
4.2 Planos setoriais	28
4.2.1 POCAL	28
4.2.2 POC-EDUCAÇÃO	32
4.2.3 POCMS	33
4.2.4 POCISSSS	33
4.2.5. Comparação	34
4.3 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	35
Fonte: Adaptado de Silva et al. (2016)	39
CAPÍTULO 2 – SNC-AP: O NOVO MODELO CONTABILÍSTICO	40
1. Estrutura Concetual	40
2. Normas de Contabilidade Pública	44
2.1. Demonstrações Financeiras	44
2.2. Ativos Intangíveis	48
2.3. Acordos de Concessão de Serviços: Ótica do Concedente	51
2.4. Ativos Fixos Tangíveis	53
2.5. Locações	54
2.6. Custos de Empréstimos Obtidos	55

2.7.	Propriedades de Investimento	56
2.8.	Imparidade de ativos.....	58
2.9.	Rendimentos de Transações Com Contraprestação	60
2.10.	Rendimento de Transações Sem Contraprestação	61
2.11.	Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes	63
2.12.	Instrumentos Financeiros.....	65
2.13.	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	66
2.14.	Contabilidade e Relato Orçamental	68
2.15.	Contabilidade de Gestão	68
3.	Plano de Contas Multidimensional	69
4.	Regime Simplificado.....	72
5.	Transição para o SNC-AP	73
CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO: MUNICÍPIO <i>XPTO</i>		76
1.	Breve descrição das atividades do estágio e dos objetivos do estudo	76
2.	Metodologia de investigação.....	77
3.	Recolha da informação relevante e matriz de trabalho	78
4.	Balanço e Demonstração dos Resultados no POCAL.....	80
5.	Balanço e Demonstração dos resultados no SNC-AP	86
5.1.	Balanço	86
5.2.	Demonstração dos Resultados.....	95
6.	Análise financeira.....	98
CONCLUSÕES.....		101
BIBLIOGRAFIA.....		105

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1- Comparação entre o POCP e os Planos Setoriais	34
Tabela 2 - Comparação entre o SNC-AP e os POCP e seus Planos Setoriais.....	39
Tabela 3 - Normas que compõem o SNC-AP	40
Tabela 4 - Mensuração de Ativos ao Valor Corrente	43
Tabela 5 - Mensuração de Passivos.....	44
Tabela 6 - Relato Financeiro: SNC vs. POCP/POCAL.....	46
Tabela 7 - Entidade Consolidante e entidades consolidadas	48
Tabela 8 - Plano de Contas e Vida Útil dos Ativos Intangíveis	50
Tabela 9 - Ativos Intangíveis: SNC vs. POCP/POCAL.....	50
Tabela 10 - Ativos Fixos Tangíveis: SNC vs. POCP/POCAL.....	54
Tabela 11 - Locações: SNC vs. POCP/POCAL	55
Tabela 12 - Custos dos Empréstimos Obtidos: SNC-AP vs. POCP/POCAL.....	56
Tabela 13 - Propriedades de Investimento: SNC vs. POCP/POCAL.....	57
Tabela 14 - Imparidades - Ativos Não Geradores de Caixa: SNC vs. POCP/POCAL	59
Tabela 15 - Imparidades - Ativos Geradores de Caixa: SNC vs. POCP/POCAL	60
Tabela 16 - Rendimentos de Transações Com Contraprestação: SNC vs. POCP/POCAL.....	61
Tabela 17 - Rendimentos de Transações Sem Contraprestação: SNC vs. POCP/POCAL	63
Tabela 18 - Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes: SNC vs. POCP/POCAL	65
Tabela 19 - Instrumentos Financeiros: SNC vs. POCP/POCAL.....	66
Tabela 20 - Conceitos relacionados com Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.....	67
Tabela 21 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos: SNC-AP vs. POCP/POCAL.....	67
Tabela 22 - Quadro Síntese de contas no SNC- AP	71
Tabela 23 - Alteração das terminologias existente em POCAL para o SNC-AP	74
Tabela 24 - Plano de estágio e calendarização	76
Tabela 25 - Balanço do Município XPTO - POCAL	82
Tabela 26 - Demonstração dos Resultados do Município XPTO - POCAL	85
Tabela 27 - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas do Balanço.....	86
Tabela 28 - Rubricas do balanço – correspondência SNC-AP com POCAL.....	92
Tabela 29 - Balanço do Município XPTO – SNC-AP	93
Tabela 30 - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas da demonstração dos resultados	96
Tabela 31 - Rubricas Demonstração do Resultado – correspondência SNC-AP com POCAL ..	97
Tabela 32 - Demonstração dos Resultados do Município XPTO – SNC-AP	97
Tabela 33 - Rácios/Indicadores em POCAL	99

ÍNDICE DE FIGURA

Figura 1 - Evolução do POCP e os Planos Setoriais	22
Figura 2- Articulação do SNC-AP	38
Figura 3 - Informação Proporcionada pelo Relato Financeiro	41
Figura 4 - Características Qualitativas e Constrangimentos das Demonstrações Financeiras	41
Figura 5 - Elementos das Demonstrações Financeiras	42
Figura 6 - Critério de Mensuração	43
Figura 7 - Dimensões dos Ativos Intangíveis	48
Figura 8 - Ativos Intangíveis Adquiridos.....	49
Figura 9 - Ativos Intangíveis Gerados Internamente	49
Figura 10 - Mensuração no Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis	53
Figura 11 - Tipos de Transações Sem Contraprestação	62
Figura 12 - Reconhecimento das provisões.....	64

LISTA DE ABREVIATURAS

CEE- Comunidade Económica Europeia

CIBE - Cadastro e Inventario dos Bens do Estado

CC1 - Classificador Complementar 2

CC2 - Classificador Complementar 1

CNCP- Comité de Normalização Contabilística Público

CNCAP- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DF – Demonstrações Financeiras

DL- Decreto-lei

EC- Estrutura Concetual

ECE- Entidade Contabilística do Estado

FAM - Fundo Apoio Municipal

INE - Instituto Nacional de Estatísticas

IPSAS- Normas Internacionais de Contabilidade Pública

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LBCP- Lei de Bases da Contabilidade Pública

LEO- Lei de Enquadramento Orçamental

LOE- Lei de Orçamento do Estado

MEP - Método Equivalência Patrimonial

NCP- Norma de Contabilidade Pública

NCP- PE - Norma de Contabilidade Pública - Pequenas Entidades

OE- Orçamento do Estado

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POC- Plano Oficial de Contabilidade

POCAL- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

POCMS- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

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

RAFE- Reforma da Administração Financeira do Estado

RFALEI- Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

SEC- Sistema Europeu de Contas

SGF - Sociedade Gestora Fundos de Pensões

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

SNC- Sistema Nacional Contabilidade

UE- União Europeia

INTRODUÇÃO

O presente trabalho assume o formato de relatório de estágio, realizado na *SMART Vision* Assessores e Auditores Estratégicos, Lda. Esta empresa foi criada em 2005 e surgiu como um projeto empresarial assente numa *network* multidisciplinar de profissionais com vasto *know-how* e experiência na conceção e execução de projetos integrados de consultoria e formação, orientados para o mercado do setor da administração pública.

Como líder do mercado português neste ramo de atividade, a *SMART VISION* define como missão primordial a satisfação integral do cliente e a criação de valor, baseado na competência e experiência dos seus colaboradores. Salientamos, ainda, que possui um portfólio de soluções amplo e uma equipa multidisciplinar adequada às necessidades dos seus clientes, garantindo um padrão elevado de qualidade e excelência no planeamento, implementação, monitorização e *follow-up* de projetos.

Sendo a assessoria estratégica, financeira e de gestão uma das tipologias que abrange o portfólio de serviços desta empresa, no âmbito das autarquias locais estas áreas de negócios são essenciais tendo como foco o Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas (SNC-AP), tendo, por isso, o estágio sido realizado nesta área de atuação da empresa.

Em concreto, o trabalho desenvolvido no âmbito do estágio incidiu sobre a fundamentação da implementação de SNC-AP nas autarquias em Portugal, enquadrada nos Decreto-Lei (DL) 192/2015 de 11 de setembro, assim como pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela lei n.º 220/2010, de 23 de agosto, pelo DL n.º 36 – A/2011, de 9 de março, e pelas leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Atualmente, com o cenário de alteração e de contexto e de insuficiência de recursos que as Autarquias Locais, em geral, enfrentam para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais, gera-se um elevado nível de dificuldades e incertezas cada vez maior na gestão municipal. A elevada competitividade exige ao setor público português que se ajuste às novas realidades, nomeadamente a existência de uma Contabilidade Pública que permite a obtenção de indicadores capazes de auxiliar a tomada de decisões, a medição do desempenho das entidades, bem como, o planeamento e controlo da situação económico-financeira das mesmas. O SNC-AP, como novo modelo contabilístico, pretende ser um instrumento de auxílio para resolver estas problemáticas.

O DL n.º 192/2015 regula as relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de implementação do SNC-AP nas Autarquias Portuguesas. Este diploma salienta o contributo que o SNC-AP pode ter no incremento da transparência das contas públicas, para além de propiciar a comparação internacional. Como sistema de informação para os seus utilizadores, perspetiva-se o aumento da eficácia da produção de informação, permitindo a melhoria da qualidade de decisões de económicas e financeira das Autarquias portuguesas,

Com o presente relatório visa-se responder à seguinte questão: “Qual o impacto a vários níveis, do novo modelo contabilístico (SNC-AP), aplicado a uma autarquia local?” Em suma, pretende-se com este estudo analisar os efeitos das alterações introduzidas com a aprovação da nova norma do SNC-AP. Para o efeito definimos os objetivos seguintes:

- Apresentar a evolução da Contabilidade Pública aplicável às Autarquias;
- Identificar as principais alterações do novo modelo contabilístico (SNC-AP);
- Descrever o processo de transição do modelo contabilístico atual (POCAL) para o novo modelo contabilístico (SNC-AP).

A estrutura do presente relatório de estágio reparte-se por três capítulos. No primeiro capítulo, procede-se à revisão da literatura, onde apresenta uma breve resenha da reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, desde o século XX até à atualidade. O segundo capítulo assenta no modelo contabilístico do SNC-AP, abordando a estrutura concetual (EC), as normas de contabilidade pública (NCP), e o plano de contas multidimensional (PCM). No terceiro capítulo, após explicarmos a metodologia desenvolvida, apresentamos o estudo de caso – Município XPTO – procurando-se analisar as alterações nas demonstrações financeiras (DF) do Município, assim como em rácios e indicadores, por força do novo modelo contabilístico.

Por fim, apresentamos as principais conclusões e pistas para investigações futuras.

CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: DESDE O SÉCULO XX ATÉ À ATUALIDADE

A implementação da lei de 20 de março em 1907 procedeu a uma reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, fazendo com que a conta de operações de tesouraria descrevesse a transferência de fundos de uns cofres para outros, como o movimento das contas e respetivos saldos, devendo estes figurar no passivo do tesouro (Almeida & Marques, 2002).

De acordo com a opinião dos especialistas (por exemplo, Nogueira & Carvalho, 2006), depois da implementação da República, em 1910, foram aprovadas diversas leis, e com ela vários princípios e regras para este ramo da contabilidade, a fim de alcançar alguma homogeneidade e elevar a Contabilidade Pública portuguesa ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos.

Naquela época era muito usado o método do sistema unigráfico. Pretendeu-se, nesse momento, adotar o sistema digráfico, até então não utilizado devido a dificuldades encontradas com a sua aplicação. Apesar de a contabilidade no setor privado usar o sistema de partidas dobradas, porém, no setor público não foi possível a sua implementação, mantendo-se o método unigráfico. (Almeida & Marques, 2002)

A Contabilidade Pública foi evoluindo ao longo dos anos com a finalidade de introduzir melhorias e alguma inovação no seu modelo contabilístico. Este processo, mais visível na década de 90, foi impulsionado pelas práticas de muitos países industrializados da Europa. Até ao ano de 1974, a Contabilidade Pública, em Portugal, não era desenvolvida, sendo uma contabilidade meramente orçamental, havendo uma preocupação com as despesas públicas e o cumprimento do orçamento e da lei. (Vaz, 2016)

A Revolução do 25 de Abril de 1974 implicou uma grande mudança no regime político Português – passagem de um regime de ditadura para um regime democrático – tendo-se verificado profundas alterações no setor público português. Com a separação dos poderes legislativos e executivos, aliado à independência do Tribunal de Contas, procedeu-se à reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental. A Contabilidade Pública continuou a manter o objetivo focado no nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras. (Nogueira & Carvalho, 2006)

Posteriormente, a reforma da Contabilidade Pública continuou e entre o ano de 1990 e o ano de 1992 foram publicadas legislações importantes: **i)** Lei de Base da Contabilidade

Pública (LBCP) – lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro (ponto 1 deste capítulo); **ii**) Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) – lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro¹ (abordada no ponto 2); **iii**) Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) – DL n.º 155/92, de 28 de julho (analisado no ponto 3).

A entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE) – atualmente União Europeia (UE) – fez com que houvesse grandes mudanças na contabilidade do setor público (ponto 4 deste capítulo), sendo as principais: **i**) criação do primeiro programa oficial de contabilidade para o setor público; **ii**) criação do inventário geral do património do Estado; **iii**) elaboração de uma classificação económica das receitas e das despesas públicas. Mas nem todas as alterações estabelecidas tiveram efeitos imediatos (Vaz, 2016).

De acordo com José (2009), os diferentes países que integram a UE deixaram de produzir, ao nível da Contabilidade Pública, apenas informação de âmbito contabilístico e financeiro para os utilizadores internos, sendo também obrigados a elaborar informação para as entidades europeias. Portugal teve um relevo especial nas restrições impostas no âmbito do controlo do défice público e da obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas (SEC).

A internacionalização deste ramo da contabilidade teve algumas consequências originando um aumento na utilização de informações contabilísticas, motivando e desencadeando um importante processo de harmonização internacional da Contabilidade Pública, tendo Portugal sido parte integrante. Os objetivos da informação contabilística só poderiam ser concretizados se respondesse às necessidades de informação impostas por diferentes utilizadores, tendo em consideração as características da: utilidade, fiabilidade, compreensibilidade, comparabilidade e tendo uma informação verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial de cada entidade contabilística. (Fernandes, 2009)

¹ Esta não foi a primeira LEO. A primeira foi aprovada pela lei n.º 64/79, de 26 de agosto, entretanto revogada pela lei n.º 40/83, de 13 de dezembro, que por sua vez foi revogada pela lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, que foi revogada pela lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, que estabeleceu as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas e todo o sector público administrativo - LEO. Este último diploma veio a sofrer alterações sucessivas ao longo dos anos, encontrando-se centralizada atualmente na lei 151/2015, de 11 de setembro. (Sarmiento, 2015)

1. Lei das Bases da Contabilidade Pública

A LBCP teve um papel muito importante na reestruturação de três pontos fundamentais da Contabilidade Pública em Portugal: **i)** no regime financeiro; **ii)** no controlo orçamental; **iii)** e na contabilização das receitas e despesas.

i) Regime financeiro

De acordo com a lei n.º 8/90, o regime financeiro estava dividido em duas vertentes. Por um lado, o regime geral, em que os serviços tinham apenas autonomia administrativa. Por outro lado, o regime excecional, em que os serviços tinham autonomia administrativa e financeira.

Segundo esta lei, resumidamente, os serviços e organismos que pertenciam ao regime geral passaram a ter a autonomia administrativa nos atos de gestão corrente, sendo que os seus dirigentes tinham competência para autorizar a realização de despesas e ordenar o seu pagamento, podendo ainda praticar atos administrativos e executórios. O pagamento das despesas, incluindo as que eram suportadas por receitas nos serviços e organismos que se incluíam no regime geral, era feito mediante autorização do dirigente e através dos cofres do Tesouro. A libertação de crédito por parte do Tesouro aos diferentes serviços era realizada mensalmente em regime duodecimal no início de cada mês, com documento comprovativo da realização de despesas.

Conforme a lei indicada, no regime excecional enquadravam-se alguns serviços e organismos da Administração Pública que poderiam gozar também de autonomia financeira e de personalidade jurídica com património próprio. Tal justificava-se devido a uma melhor e mais eficaz gestão. Para isso, tinham de reunir receitas próprias que atingissem um mínimo de dois terços das despesas totais. Estes requisitos não se aplicavam aos serviços que encontravam neste regime por imperativo constitucional.

De acordo com Vaz, (2016), tanto no regime excecional como no regime geral, os dirigentes possuem capacidade para autorizar a realização de despesas e ainda possuem capacidades de autorizar o pagamento das mesmas a partir dos cofres próprios do serviço.

ii) Controlo de gestão orçamental

Com a LBCP foi possível ter um maior controlo orçamental, dado que os serviços e organismos da Administração Central passaram a estar regularmente sujeitos ao controlo de gestão orçamental. Esta ação sistemática baseia-se em documentos de despesas, em

mapas justificativos e ainda envolvia a verificação direta da contabilidade dos serviços e organismos, conforme estabelece a lei n.º 8/90.

Segundo essa lei, o controlo ordenado sucessivo da gestão orçamental efetuado nos serviços com autonomia administrativa inclui a fiscalização da conformidade legal e a regularidade financeira das despesas realizadas, centrando-se na análise específica da eficiência e eficácia das despesas efetuadas.

A legislação mencionada também estabelece que o controlo realizado aos serviços que se incluam no regime excecional é efetuado através do controlo sistemático da análise de autorização e pagamento de despesas efetuados pelo dirigente. Como acontece no regime geral, as bases desta análise são as mesmas e com o objetivo de concluir se as despesas foram ou não eficientes e eficazes. Contudo, neste regime, o Tribunal de Contas assegura o julgamento das contas destes serviços e organismos. Este controlo é assegurado por órgãos de fiscalização que elaboram o relatório final dos serviços, verificando se os mesmos estão a ser realizados numa gestão competente.

iii) Contabilização das receitas pública e das despesas públicas

Conforme estabelece a lei n.º 8/90, a contabilização das receitas públicas e das despesas públicas, no regime geral efetuava-se pelo método unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica de forma a avaliar os resultados da mesma. No regime excecional utilizava-se o método digráfico, com influência do Plano Oficial de Contabilidade (POC), dos planos das instituições bancários ou outros planos oficiais adequados com o objetivo de alcançar uma gestão mais eficaz.

No que concerne aos serviços e organismos, tanto o regime geral como o regime excecional, para além de realizarem uma contabilidade de caixa, também terão de realizar uma contabilidade de compromissos ou encargos assumidos aquando do ordenamento das despesas (lei n.º 8/90).

2. Lei de Enquadramento Orçamental

Depois da implementação da LBCP, a evolução da contabilidade pública não mais parou. Esta lei veio determinar os critérios e as diferenças dos regimes financeiros dos serviços e organismos do Estado, tal como o controlo orçamental e a contabilização das despesas e receitas. Por sua vez, a LEO veio apresentar todo o processo orçamental para a elaboração do Orçamento do Estado (OE).

No seguimento da lei de 1990, a lei n.º 6/91 veio reformular a LEO, construindo uma peça fundamental para a organização, a aprovação, a execução, a fiscalização, o controlo e o debate do OE, proporcionando ainda ao Estado e aos seus serviços e organismos maior eficácia das políticas públicas numa lógica de resultados. Recentemente, a lei n.º 155/2015 veio substituir a lei n.º 6/91. Por esse facto optámos por dar mais ênfase à lei em vigor.

2.1. Lei n.º 6/91

A lei n.º 6/91 veio desenvolver os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental, através da atribuição da responsabilidade aos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação de uma nova Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do OE (Nogueira & Carvalho, 2006).

A lei n.º 6/91 foi um dos instrumentos mais importantes do processo da reforma, mais concretamente na primeira etapa. Esta lei veio estabelecer os princípios e regras para a elaboração e execução do OE, permitindo, assim, enquadrar a preconização das reformas impostas pela RAFE, designadamente às regras para a execução das receitas e das despesas e, ainda, à responsabilidade orçamental e de fiscalização. (Jesus, 2010)

Com a adesão de Portugal à União Económica e Monetária, houve necessidade de novas informações e novas formas de funcionamento das instituições, tendo sido aprovada uma nova lei de enquadramento orçamental. A lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, veio estabelecer as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o sector público administrativo, bem como as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do OE, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental. (Marques, 2015)

A lei n.º 6/91, trouxe inovações importantes no âmbito, na aplicação e na vertente orçamental, estendendo-se quer ao nível de procedimentos relativos à elaboração do orçamento, tanto nas regras como nos princípios para a elaboração, execução e controlo do mesmo. Ainda nesta lei foram definidos os regimes e a classificação tanto da receita como da despesa, obedecendo a uma classificação económica, subdivididas em concorrentes e de capital, enquanto as despesas deviam ser igualmente especificadas por classificação orgânica e funcional, mesmo no caso de o orçamento ser estruturado por programas. (Jesus, 2010)

2.2. Lei n.º 151/2015

A LEO veio sofrendo alterações com o tempo, encontrando-se, atualmente, em vigor a lei n.º151/2015².

a) Política orçamental

De acordo com esta nova LEO, a política orçamental deve ser definida para um horizonte de médio prazo, dando concordância às prioridades políticas governamentais. Perante esta lei, o Conselho das Finanças Públicas tem por missão pronunciar-se sobre os objetivos propostos relativamente aos cenários macroeconómico e orçamental, à sustentabilidade de longo prazo das finanças públicas e ao cumprimento da regra sobre o saldo orçamental, da regra da despesa da administração central e das regras de endividamento das regiões autónomas e das autarquias locais previstas nas respetivas leis de financiamento.

b) Princípios orçamentais

A lei n.º 151/2015 retrata todo o processo orçamental, estabelecendo alguns princípios para ter uma melhor compreensão e eficácia na elaboração, execução e controlo do orçamento, sendo esses princípios os seguintes³:

- *Unidade e universalidade* – O OE é unitário e inclui todas as receitas e despesas das entidades do subsetor da administração central e da segurança social; por outro lado, o orçamento das regiões autónomas e das autarquias locais são independentes

² Até ao momento apenas com alterações provocadas pela lei n.º 2/2018, de 20 de janeiro.

³ A propósito veja-se o estabelecido nos artigos 105.º (Orçamento), 106.º (Elaboração do Orçamento) e 107.º (Fiscalização) da Constituição da República Portuguesa (versão 2005).

do OE e compreendem todas as receitas e despesas das administrações regional e local.

- *Estabilidade orçamental* – Consiste numa situação de equilíbrio ou excedente orçamental, atendendo ao cumprimento das regras orçamentais numéricas, sem prejuízo das regras previstas nas leis de financiamento regional e local.
- *Sustentabilidade das finanças públicas* – Estão sujeitos a esse princípio todos os subsectores, serviços e entidades que constituem a administração pública. A sustentabilidade é a capacidade de financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir pela regra de saldo orçamental estrutural e da dívida pública.
- *Solidariedade recíproca* – Estão sujeitos a esse princípio todos os subsectores que compõem o setor da administração pública que trata da preparação, da aprovação e da execução dos orçamentos.
- *Equidade intergeracional* – Para que esse princípio seja cumprido é necessário a apreciação da incidência orçamental: dos investimentos públicos; do investimento em capacitação humana, cofinanciado pelo Estado; dos encargos com os passivos financeiros; das necessidades de financiamento das entidades do setor empresarial do Estado; dos compromissos orçamentais e das responsabilidades contingentes; dos encargos explícitos e implícitos em parcerias público-privadas, concessões e demais compromissos financeiros de carácter plurianual; das pensões de velhice, aposentação, invalidez ou outras com características similares; da receita e da despesa fiscal, com por exemplo aquela que resulte da concessão de benefícios tributários.
- *Anuidade e plurianualidade* – Todos os OE são anuais, sendo os orçamentos que compõem os subsectores da administração central e da segurança social integrados nos programas orçamentais e enquadrados pela lei das grandes opções em matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual.
- *Não compensação* – Todas as receitas são previstas pela importância integral (previsão de montante que, depois de abatidas as estimativas das receitas cessantes em virtude de benefícios tributários e os montantes estimados para reembolsos e restituições, são efetivamente cobrados).
- *Não consignação* – Os produtos de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas não podem ser afetados.

- *Especificação* – As receitas são especificadas por classificador económico e fonte de financiamento, como também as despesas inscritas nos orçamentos dos serviços e organismos dos subsetores da administração central e da segurança social são estruturadas em programas, por fonte de financiamento, por classificadores orgânico, funcional e económico.
- *Economia, eficiência e eficácia* – Estão sujeitos a esse princípio todos os subsetores da administração pública que realiza todas as despesas pelos serviços e entidades na assunção de compromissos. Ainda é de salientar que esse princípio consiste na utilização de mínimo recurso possível para assegurar uma maior qualidade do serviço público, como também promove o acréscimo de produtividade e o uso dos recursos adequados para atingir os resultados esperados com menos despesa possível.
- *Transparência orçamental* – Disponibiliza informação (fiável, completa, atualizada, compreensível e comparada internacionalmente) sobre a implementação e a execução dos programas, objetivos da política orçamental, e o orçamento e contas do setor das administrações públicas, por subsetor.

c) Sistematização da LOE e estrutura do OE

A LOE integra nomeadamente (lei n.º 151/2015):

- Os mapas contabilísticos – constituído por catorze mapas importantes para execução orçamental e a sua avaliação.
- Demonstrações orçamentais e financeiras – a elaboração das demonstrações individuais e consolidadas bem como demonstrações do desempenho têm caráter obrigatório.

d) Execução do OE e processo de revisão e alteração orçamental

Depois de aprovada a LOE e da sua entrada, o orçamento começa imediatamente a ser executado. Para a sua boa execução foram propostos um conjunto de princípios dos quais destacamos os seguintes (lei n.º 151/2015):

- *Princípios gerais da receita e da despesa* – Nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada sem que seja legal, tenha sido objeto de correta inscrição orçamental e esteja classificada. De mesmo modo que nenhuma despesa pode ser autorizada sem que o fator gerador da obrigação respeite as normas legais aplicáveis, ou disponha de inscrição orçamental no programa e no serviço, ou na entidade tenha

cabimento e identifique se os pagamentos se esgotam no ano ou em anos futuros no período previsto para o programa.

- *Gestão de Tesouraria da Entidade Contabilística Estado e das entidades públicas*
– De acordo com este princípio estabelecem-se um conjunto de objetivos para a elaboração de orçamento de tesouraria, que são: a) assegurar que existem disponibilidades financeiras suficientes para liquidar as obrigações à medida que as mesmas se vão vencendo; b) maximizar o retorno da tesouraria disponível; c) permitir a gestão eficiente dos riscos financeiros; d) permitir a reconciliação diária entre a informação bancária e a contabilidade por fonte de financiamento.

e) Contabilidade, relato, controlo e transparência

Tanto o Estado como as entidades públicas têm de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa. Para que isso seja possível, o Estado tem de organizar uma contabilidade orçamental para todas as suas receitas e despesas, uma contabilidade financeira para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e gastos e preparar demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas. Por sua vez, as entidades públicas têm de preparar demonstrações orçamentais e financeiras, tanto individuais como consolidadas. (lei n.º 151/2015)

Segundo a LEO/2015, o sistema contabilístico compreende uma contabilidade orçamental, uma contabilidade financeira e uma contabilidade de gestão, nos termos da normalização contabilística em vigor.

A Entidade Contabilística do Estado (ECE) e as entidades públicas elaboram, até 31 de março do ano seguinte ao ano económico a que as contas respeitam, os respetivos documentos de prestação de contas que entregam ao membro do Governo responsável pela área das finanças, ao membro do Governo da tutela e ao Tribunal de Contas. Os documentos de prestação de contas integram: o relatório de gestão; as demonstrações orçamentais e financeiras; e outros documentos exigidos por lei. (lei n.º 151/2015)

No que respeita à Conta Geral do Estado é o Governo quem submete à Assembleia da República, até 15 de maio do ano seguinte ao ano económico a que as mesmas respeitam, as demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas. As demonstrações orçamentais e financeiras devem adotar o sistema contabilístico que estiver em vigor para as

administrações públicas. A Conta Geral do Estado é submetida a parecer do Tribunal de Contas. (lei n.º 151/2015)

O controlo da execução do OE, incluindo o orçamento da segurança social, é objeto de controlo administrativo, jurisdicional e político, e tem como objetivos: a confirmação do registo contabilístico adequado, e o reflexo verdadeiro e apropriado das operações realizadas por cada entidade; a verificação do cumprimento dos objetivos pelos gestores e responsáveis a quem foram atribuídos recursos. (lei n.º 151/2015)

A informação sobre os programas dos subsectores da administração central e da segurança social, os objetivos da política orçamental, os orçamentos e as contas do setor das administrações públicas, por subsector e entidade, são disponibilizados ao público, em formato acessível. Para o efeito, o Governo tem o dever de criar uma plataforma eletrónica em sítio na internet, de acesso público e universal, para cumprir com o dever de divulgação – transparência. (lei 151/2015)

2.3 Algumas diferenças e semelhanças entre a lei n.º 6/91 e a lei n.º 151/2015

A lei n. 151/2015 procura simplificar e reduzir a fragmentação do processo orçamental, aumentando a responsabilidade dos ministérios setoriais e revendo profundamente o papel do Ministério das Finanças. A atual lei procura também assegurar que a orçamentação por programas foca-se na obtenção de resultados, suscetíveis de serem avaliados por indicadores, alterando o paradigma de funcionamento da administração pública. Salienta-se também que vem melhorar o relato financeiro e a qualidade da informação orçamental, como reforçar as competências do conselho de finanças públicas. (Sarmiento, 2015)

Por um lado, enquanto a lei n.º 6/91 centrava-se nos serviços integrados e nos serviços e fundos autónomos, a lei n.º 151/2015 tem como princípio a unidade orçamental da Administração Central. Por outro lado, a lei n.º 6/91 limitava-se a referir a necessidade do princípio de equidade, enquanto a lei n.º 151/2015 vem explicitar de uma forma mais detalhada a necessidade de equilibrar a repartição de benefícios e custos entre as gerações. (Sarmiento, 2015)

A lei n.º 151/2015 vem trazer inovações na avaliação da economia, eficiência e da eficácia de investimentos públicos e não opta por um reforço das regras de despesa, como derivava da lei n.º 6/91. No que respeita a alteração da data limite da entrega ao parlamento da

Conta Geral do Estado, esta foi antecipada de 30 de junho para 31 de maio, sendo submetida a parecer do Tribunal de Contas, no âmbito do controlo jurisdicional realizado pelo Tribunal. (Sarmiento, 2015)

Por fim, salientamos que a lei n.º 151/2015 tem uma relação estreita com a aplicação do novo modelo contabilístico para as entidades públicas – o SNC-AP.

3. Reforma da Administração Financeira do Estado

Segundo José (2009), os objetivos que foram estabelecidos no RAFE centraram-se na melhoria da racionalização da despesa pública, no cumprimento da legalidade, no aumento da eficiência do controlo das despesas pública e no incremento e melhoria da informação financeira. De acordo com a autora, para que esses objetivos fossem alcançados foi necessário estabelecer algumas medidas:

- Descentralização a nível administrativo e financeiro;
- Modificação da estrutura do OE em termos de códigos de classificação económica das receitas e despesas e revisão do processo de elaboração do orçamento;
- Diminuição do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo sucessivo;
- Revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico;
- Obrigatoriedade de se produzir não só informação financeira, mas também informação sobre a situação económica e patrimonial.

A realização e o pagamento das despesas deixam de estar sujeitos ao sistema de autorização prévia pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública, conferindo-se, assim, maior autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública. Com efeito, a realização e o pagamento das despesas passa a funcionar de acordo com o princípio constitucional da desconcentração⁴, podendo os seus dirigentes gerir os meios de que dispõem para a realização dos objetivos definidos pela Assembleia da República e pelo Governo, beneficiando dos necessários estímulos para o efeito. O DL n.º 155/92 estabelece o regime financeiro dos serviços e organismos com autonomia administrativa.

⁴ Esse princípio evita que o poder esteja concentrado numa ou num grupo de pessoas, estando o poder repartido através de desconcentração legal, nas competências dos órgãos ou através de delegação de poderes. (Amaral, 2015)

Este novo modelo permite uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e dos princípios de organização interna que o adequam à estrutura do orçamento por programas. Através de uma maior racionalização evita-se o desperdício e conseguem-se, assim, poupanças orçamentais.

A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas da Contabilidade Pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo. A nova legislação ao introduzir a contabilidade de compromissos estrutura uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta administração dos recursos financeiros, e, em complemento, uma contabilidade analítica, indispensável ao controlo de resultados. (DL n.º 155/92)

Com o DL n.º 155/92 adota-se um novo sistema de pagamento das despesas públicas, através de transferência bancária ou crédito em conta ou, ainda, quando excecionalmente não for possível qualquer dessas formas, através da emissão de cheques sobre o Tesouro. Pelo fato de deixar de haver tesourarias privativas, permitem-se novas possibilidades para a gestão integrada da dívida pública. Também é revisto o sistema de realização das despesas e da sua contabilização, no sentido da maior autonomia dos serviços.

Com o DL n.º 155/92 desenvolvem-se os princípios aplicáveis ao regime excecional dos serviços e fundos autónomos, definindo-se o seu âmbito e atribuindo-se-lhes personalidade jurídica e autonomia financeira e patrimonial. Finalmente, consagra-se um novo sistema de controlo de gestão, de modo a conciliar as exigências da autonomia com as necessidades de um rigoroso controlo.

a) Regime Geral

O regime geral é o modelo tipo do regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da administração pública. A escritura da atividade financeira é exigida em duas bases contabilísticas (DL n.º 155/92):

- *Contabilidade de compromissos resultantes das obrigações assumidas*: consiste no registo das obrigações constituídas, por atividades e com indicação da respetiva rubrica de classificação económica, compreendendo: os montantes das obrigações decorrentes de lei ou de contratos (fixados ou escalonados); as importâncias assumidas de encargos de anos anteriores não pagos; e os encargos assumidos ao longo da gestão corrente.

- *Contabilidade de caixa*: consiste no registo do montante global dos créditos libertados e de todos os pagamentos efetuados por atividades ou projetos e por rubricas orçamentais. Nenhum pagamento pode ser realizado sem que tenha sido previamente registado o inerente compromisso.

O DL n.º 155/92 reforça a necessidade de ser implementado um sistema de contabilidade analítica, direcionando os serviços e os organismos nesse sentido de modo a utilizar esse sistema de informação como um instrumento de gestão.

b) Regime Excecional

No que importa ao regime excecional, o DL n.º 155/92 estabelece que os serviços e organismos autónomos dispõem de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, assim como de personalidade jurídica e de património próprio.

Com o objetivo de permitir um controlo orçamental permanente, bem como uma verificação detalhada correspondente entre os valores patrimoniais e contabilísticos, os organismos autónomos passam a fazer uso de um sistema de contabilidade integrado no POC. Os organismos autónomos deverão manter uma atualização dos inventários de todos os bens patrimoniais. (DL n.º 155/92)

No regime excecional a gestão económica e financeira dos organismos autónomos é composta pelos seguintes instrumentos de gestão previsional (DL n.º 155/92): plano de atividade; orçamento de tesouraria; demonstração de resultados; e balanço previsional.

Os organismos autónomos devem, até 31 de dezembro de cada ano, elaborar documentos de apresentação de contas, sendo eles (DL n.º 155/92): relatório de atividade do órgão de gestão, conta dos fluxos de tesouraria, balanço analítico, demonstração de resultados líquidos, anexos ao balanço e à demonstração de resultados e parecer do órgão fiscalizador.

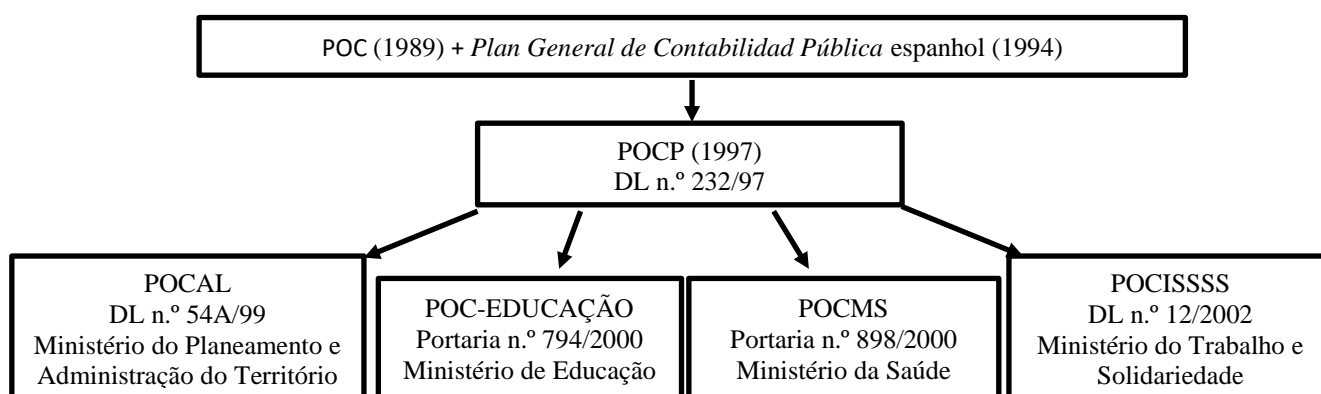
De acordo com a opinião de José, (2009), esta reforma teve limitações. A Contabilidade Pública tradicional que foi sempre baseada no regime do caixa (pagamento e o recebimento) passou, com o DL n.º 155/92, a assentar no regime do caixa e de compromissos, ou seja, na ótica da despesa não só se registava o momento do pagamento como também o do compromisso. Porém, uma contabilidade de caixa e de compromissos representava um sistema de contabilidade limitado, dado não responder às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilísticas.

No ponto seguinte debruçamo-nos sobre a evolução dos planos de contabilidade, desde o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), passando pelos planos setoriais, até ao SNC-AP.

4. Normativo Contabilístico

Em 1997, com a publicação do POCP, através do DL n.º 232/97, de 3 de setembro, foi dado um avanço importante na reforma das contas públicas e das finanças, encontrando-se, deste modo, soluções para as falhas existentes (Vaz, 2016). Subsequentemente foram aprovados planos setoriais: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro; Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro; Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro; e o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro (figura 1).

Figura 1 - Evolução do POCP e os Planos Setoriais



Fonte: Adaptado de Caiado, Silveira, & Fernandes (2007)

4.1 Plano Oficial de Contabilidade Pública

O POCP foi um marco fundamental da reforma da administração financeira e das contas públicas, tendo sido um pilar muito importante da evolução da contabilidade pública. Para Jesus (2010), este plano constituiu uma ferramenta essencial para o relato de informação financeira, deixando de estar apenas direcionado para a conformidade legal e passando a analisar também a situação económica e financeira das entidades públicas, dado que o sistema contabilístico integra a vertente orçamental com a financeira e com a contabilidade de custos num único sistema, embora cada subsistema funcione de forma independente.

Carvalho, Martinez, & Pradas (1999), salientam que o POCP já obrigava os organismos públicos com autonomia administrativa e financeira a utilizar um sistema contabilístico designado por contabilidade digráfica ou contabilidade patrimonial, tendo-se, posteriormente, verificado uma proliferação de planos de conta no setor público. Tal resultou em alguns inconvenientes, nomeadamente, a dificuldade na elaboração de contas consolidadas do estado.

O POCP foi elaborado tendo como base o POC português das empresas privadas e o *Plan General de Contabilidad Pública* espanhol, conforme apresentámos na figura 1. Na verdade, Portugal baseou-se no plano espanhol (aprovado em 1994) para o modelo de contabilidade orçamental, tendo para a contabilidade patrimonial seguido fundamentalmente o definido no POC para o setor privado, nomeadamente no que dizia respeito aos critérios e princípios contabilísticos e também aos modelos de mapas de prestação de contas, exceto os mapas orçamentais (Fernandes, 2009).

Caiado (1998, p. 256) ainda refere que este plano “assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e, conseqüentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais”.

A implementação do POCP e dos planos setoriais aplicáveis foi bastante satisfatória, nomeadamente nos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e nos municípios. No futuro, uma possível alteração para um novo sistema é que estará facilitado e haverá menos tempo e custos. Isso não foi um cenário que se verificou com o POCP. (Vaz, 2016).

Esse diploma assume um significado histórico devido ao enquadramento na RAFE, constituindo um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna. Com este normativo contabilístico pretendeu-se criar condições para divulgar como os diversos organismos da Administração Pública aplicavam os meios financeiros atribuídos pelas autoridades orçamentais. A informação contabilística é fundamental, por um lado, para permitir tanto a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro lado, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. (DL n.º 232/97)

Apesar do POCP e dos planos setoriais terem sido implementados com grande impacto, não se pode esquecer que as mudanças já se faziam sentir, desde os anos 80. Mas foi na década de 90 que se começou a notar os avanços na Contabilidade Pública e, posteriormente, vários objetivos foram sendo atingidos paulatinamente. (Vaz, 2016)

Com a implementação do método digráfico na Contabilidade Pública foi criado um plano de contas em que advém da adaptação do POC (ajustado para cada um dos planos setoriais) que contempla desde a classe zero – contas orçamentais e de ordem – até à classe 9 – contas para a implementação da contabilidade analítica (Vaz, 2016).

A implementação do POCP, além de proporcionar uma Contabilidade Pública moderna e atual, visou permitir (DL n.º 232/97):

- Tomar decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no contexto da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;
- A obtenção expedita da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição dos cumprimentos dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a UE.

O POCP, de caráter obrigatório, aplicava-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tinham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social. O seu âmbito de aplicação alargava-se às organizações de direito privado, sem fins lucrativos, que dispunham de receitas maioritariamente provenientes do OE. (DL n.º 232/97)

Os serviços e organismos da Administração Pública ficam obrigados a enviar ao Instituto Nacional de Estatística, nomeadamente para elaboração das contas nacionais e sempre que possível em suporte informático, os seguintes elementos: balanço; demonstração de resultados; mapas de execução orçamental; anexos às DF (DL n.º 232/97).

O *balanço* apresenta uma estrutura semelhante à do POC, indicando-se a correspondência dos seus elementos com as contas do Plano, como também as quantias do exercício anterior, tendo em vista contribuir para a melhoria da informação contabilística divulgada. Comparativamente ao POC, são de realçar as seguintes especificidades do POCP (DL n.º 232/97):

- Foi criada uma conta específica de imobilizado para os bens de domínio público, os quais serão objeto de amortização, salvo em situações excepcionais.
- Optou-se pela criação da conta 28 – «Empréstimos concedidos», dado o facto de existir um número significativo de entidades do setor público cuja atividade normal abrange a concessão de empréstimos.
- Introduziram-se algumas alterações terminológicas e de conteúdo decorrentes da natureza pública das entidades abrangidas, de que são exemplo as contas 13 – «Conta do Tesouro», 21 – «Clientes, contribuintes e utentes», 25 – «Devedores e credores pela execução do orçamento», 51 – «Património» e 577 – «Reservas decorrentes da transferência de ativos».

A *demonstração de resultados* segue também o modelo constante do POC, apresentando os custos e os proveitos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros. O plano para o setor público não apresenta a demonstração de resultados por funções, a qual é de produção não obrigatória nos termos do POC, por se entender que, para a grande maioria das entidades a quem se destina o POCP, esta peça não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas. No entanto, reconheceu-se como desejável o desenvolvimento de um sistema de contabilidade analítica nas entidades de carácter público, tendo-se, por isso, deixado livre, à semelhança do POC, a classe 9 para esse efeito. Efetuaram-se algumas modificações e adaptações das classes 6, 7 e 8 por força das especificidades das entidades a que se destina o plano, de que são exemplos as contas 63 – «Transferências correntes concedidas e prestações sociais», 71 – «Vendas e prestações de serviços», 72 – «Impostos e taxas» e 74 – «Transferências e subsídios correntes obtidos». Eliminaram-se ainda as contas 85 – «Resultados antes de impostos», 86 – «Imposto sobre o rendimento do exercício» e 89 – «Dividendos antecipados». (DL n.º 232/97)

Para uma melhor perceção do apoio ao acompanhamento da *execução orçamental* são necessários os seguintes *mapas*: controlo orçamental – despesa; controlo orçamental – receita; e fluxos de caixa. Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases das despesas e das receitas. O mapa de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e às

demais operações que afetam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais. (DL n.º 232/97)

Os *anexos às DF* abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações expressas nas DF ou de outras situações que, não tendo reflexo nelas, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo. Estes anexos compreendem três partes distintas: caracterização da entidade, notas ao balanço e à demonstração de resultados e notas sobre o processo orçamental e respetiva execução. (DL n.º 232/97).

Carvalho et al. (1999) entendem que o POCP:

- É oportuno pela necessidade de uma homogeneização dentro da administração pública.
- Aproveita aspetos positivos dos outros planos de contas que estavam em elaboração, nomeadamente o plano de contas para as instituições do ensino superior, o plano de contas para as autarquias e o plano de contas de Espanha.
- Obriga à existência de três subsistemas de contabilidade pública: orçamental, patrimonial e analítica.
- Cria uma classe 0 designada por conta de controlo orçamental e de ordem; esta classe inclui parte do subsistema de contabilidade orçamental, embora não registe todas as fases legais das receitas e despesas públicas.
- Registo no ativo dos bens de domínio público.

Resultante do processo de aprovação do POCP foi criada, em 1998, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), no âmbito do Ministério das Finanças, independente da já existente Comissão de Normalização Contabilística criada pelo DL n.º 47/77, de 07 de fevereiro. Esta nova comissão é dividida em: a) comissão executiva, a quem cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP; b) conselho de normalização contabilística, a quem cabe coordenar a aplicação setorial do POCP. As competências específicas e a composição da CNCAP e dos seus órgãos são determinadas mediante DL n.º 68/98, de 20 de março. (Fernandes, 2009)

Com a reformulação da Contabilidade Pública, em Portugal, houve a necessidade de criar princípios contabilísticos a serem cumpridos pelos serviços e organismos do Estado para que a informação prestada proporcionasse uma imagem verdadeira e apropriada da

situação financeira, dos resultados e da execução orçamental das entidades da administração pública. Os princípios estabelecidos foram (DL n.º 232/97):

- *Princípio da entidade contabilística* – as entidades contabilísticas são constituídas por todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o POCP.
- *Princípio da continuidade* – as entidades operam continuamente, com duração ilimitada.
- *Princípio da consistência* – as entidades não podem alterar as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro, não obstante as situações em que seja relevante, devendo, nesses casos, ser referida nos anexos às DF.
- *Princípio da especialização ou do acréscimo* – de acordo com este princípio os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo sempre ser incluídas nas DF dos períodos a que respeitem.
- *Princípio do custo histórico* – os registos contabilísticos são baseados em custos de aquisição ou de produção, tanto a escudos nominais como a escudos constantes.
- *Princípio da prudência* – deve ser integrada nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza.
- *Princípio da materialidade* – as DF devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar as avaliações ou decisões dos utentes interessados.
- *Princípio da não compensação* – como regra geral não se deverão compensar saldos de contas ativas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).

Com o POCP foram também estabelecidos critérios de valorimetria dos ativos e passivos, para as imobilizações, existências, dívidas de e a terceiros e disponibilidades (DL n.º 232/97):

- *Imobilizações* – o ativo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Quando os respetivos elementos tiverem uma vida útil definida ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, salvo nas exceções expressamente consignadas.

- *Existências*: são valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, seguindo para a sua determinação as regras do imobilizado, sem prejuízo das exceções tipificadas na lei.
- *Dívidas de e a terceiros* – as operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, exceto se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade. Esses valores são sempre atualizados à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.
- *Disponibilidades* – As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas à data do balanço ao câmbio em vigor nessa data.

Estas mudanças concretizadas pelo POCP, e também pelos planos setoriais, vieram solucionar muitas falhas existentes, obrigando assim os organismos públicos (central, local e regional) a aplicar as três vertentes (contabilidade orçamental, patrimonial e analítica) e o método das partidas dobradas, elementos fulcrais para uma melhor perceção da Contabilidade Pública (Vaz, 2016).

A aplicação do POCP e dos seus planos setoriais foi satisfatória tendo em conta que os organismos enquadrados no regime financeiro excecional da administração central e dos municípios passam a apresentar, com sucesso, DF na base do acréscimo, nomeadamente a demonstração de resultados e o balanço. Porém, nem tudo foi como o esperado, porque nos serviços onde a autonomia era só administrativa, os resultados da implementação do POCP tardaram a chegar. (Vaz, 2016)

4.2 Planos setoriais

Com a publicação do POCP e motivada pelas peculiaridades associadas aos diversos subsectores da administração pública, foram publicados quatro planos de contabilidade sectoriais, conforme referimos no início do ponto 4: POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS. Neste ponto iremos explicitar as particularidades de cada um deles, com principal ênfase para o POCAL por ser o plano utilizado pela entidade a estudar no capítulo 3.

4.2.1 POCAL

O POCAL veio unificar a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica (Fernandes, 2009). Segundo Carvalho et al. (1999),

foram as mudanças verificadas a nível do poder local que tornaram as autarquias em organizações cada vez mais complexas, fazendo com que houvesse uma maior responsabilidade na produção de bens e prestação de serviços públicos, tornando, por conseguinte, o sistema contabilístico limitado. Para Correia et al. (2011), até à implementação do POCAL, o sistema de contabilidade dos municípios portugueses assentava no princípio de caixa, apresentando como preocupação primordial o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental. Este sistema descurava informações relevantes associadas à situação económica, financeira e patrimonial das contas destas entidades.

O POCAL veio introduzir nas contas das autarquias portuguesas uma maior transparência e uma maior veracidade das informações contabilísticas, baseada na competência. Essas transformações fizeram-se sentir graças à Nova Gestão Pública. Esse paradigma aplicado à Contabilidade Pública, em geral, e às autarquias locais, em particular, tem como finalidade uma maior eficiência e eficácia dos recursos públicos, cada vez mais escassos. A governação portuguesa pretendia, deste modo, tornar os municípios mais eficientes e eficazes, trabalhando em prol de uma *accountability* e da transparência. (Correia et al., 2011)

Sendo assim, este novo diploma contabilístico foi um marco inovador, tendo caráter obrigatório⁵ em todas as autarquias locais e entidades equiparadas (áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público, bem

⁵ De salientar que os serviços municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, também tiveram de aplicar o POCAL. Deste modo, foram criadas condições para a consolidação das contas das autarquias. Um ponto de destaque prende-se com a aplicação do POCAL às Freguesias ter um caráter excecional, porque estas não tinham obrigação de remeter as suas contas ao Tribunal de Contas, ficando, por isso, dispensadas da apresentação de alguns mapas contabilísticos. (João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)(João Baptista da Costa Carvalho et al., 1999)

como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais). Este plano setorial tem como principal objetivo criar condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, constituindo um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais. (DL n.º 54-A/99)

No POCAL foram integrados vários princípios orçamentais e contabilísticos, regras previsionais, critérios de valorimetria, mapas de prestação de contas (o balanço e a demonstração de resultados), como também os documentos previsionais (composto pelo orçamento e pelas grandes opções). Conforme estabelece o DL n.º 232/97, pretende-se que os órgãos municipais tomem decisões através de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados através de métodos e procedimentos comuns, nomeadamente na determinação do valor das tarifas e preços. (DL n.º 54-A/99)

A estrutura do POCAL compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos. Este plano setorial prevê quadros e códigos de contas, que correspondem ao mínimo de informação de que as autarquias devem dispor. Em muitas das contas da classificação orçamental e patrimonial, as autarquias locais criam subcontas segundo as suas necessidades de gestão, respeitando os conteúdos da conta principal. (DL n.º 54-A/99)

Do DL n.º 54-A/99 decorre que o POCAL prevê a existência de três sistemas contabilísticos:

- *Orçamental* – sendo o único sistema que existia até a publicação desse diploma, sofrendo algumas alterações face ao modelo existente; para o registo das operações de âmbito orçamental utiliza-se a classe 0 e a conta 25 «Devedores e credores» para a execução orçamental. A contabilidade orçamental regista, pelo método digráfico, toda a informação referente aos recebimentos e pagamentos.
- *Patrimonial* – uma novidade introduzida pelo POCAL. O quadro de contas da classificação patrimonial integra as classes de 1 a 5.
- *Custos* – outra novidade do POCAL, sendo apresentado neste âmbito alguns mapas contabilísticos que permitem apurar os custos dos serviços e produtos, o apuramento dos custos indiretos, e os apuramentos dos custos diretos da função.

Carvalho, Pina Martinez & Torres Pradas (1999) apresentam um conjunto de notas em que relacionam o POCP com o POCAL⁶:

- O POCAL clarifica algumas dúvidas existentes para o setor decorrente do estabelecido no POCP, adaptando-o às autarquias locais.
- Existe uma coordenação dos dois planos de forma a atingir um dos objetivos da reforma que é a uniformização e normalização da informação contabilística na administração pública.
- Ambos preveem 3 sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos. Relativamente a este último, no POCP apenas existe referência à sua utilização, enquanto no POCAL são dadas orientações para a sua implementação.
- Tanto o POCP como o POCAL utilizam a digrafia.
- A prestação de contas é suportada por idênticos mapas contabilísticos em ambos os normativos – balanço, demonstração de resultados por natureza, plano plurianual de investimento, mapas de execução orçamental fluxos de caixa e outros anexos às DF.
- A classe 0 destina-se às fases da contabilidade orçamental que apenas tenham reflexo interno em ambos os normativos.
- A ligação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial faz-se através da conta 25 «devedores e credores», pela execução do orçamento em ambos os normativos.
- No POCP a contabilidade orçamental obriga a que todos os registos tenham uma classificação económica das despesas e receitas em todas as suas fases.
- Os princípios contabilísticos são os mesmos nos dois normativos – entidade contabilística, continuidade, consistência, especialização ou do acréscimo, custo histórico, prudência, materialidade e não compensação dos saldos.
- O POCAL estabelece a criação de um sistema de controlo interno por cada autarquia, que na opinião dos autores representa uma ferramenta de grande utilidade para o desenvolvimento das atividades de modo coordenado e eficiente.

⁶ Apenas adotamos este procedimento em relação ao POCAL, porque o nosso trabalho tem como objeto de estudo as Autarquias Locais. Não obstante, apresentamos uma comparação geral no ponto 4.2.5.

4.2.2 POC-EDUCAÇÃO

No ano 2000 foi publicado o POC-Educação direcionado, tal como a sua designação indica, para o setor da educação. A sua conceção foi justificada pela especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços de administração desconcentrada e as instituições de ensino superior, com os seus diferentes modelos organizacionais e estatutários. Esse universo diversificado legitima não só a existência de mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação, mas também a adoção de regras que tornem coerentes as contas dos diferentes grupos públicos desta área, nomeadamente direções regionais de educação, universidades e institutos politécnicos. (Portaria n.º 794/2000)

Com efeito, este plano tem como objetivo criar normas específicas aplicáveis ao setor da educação, criando condições para integrar diferentes aspetos numa contabilidade pública moderna, com melhor perceção das informações para a tomada de decisões, através da preparação da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Estes três níveis de contabilidade são complementares para permitir, de uma forma íntegra, a análise clara da eficiência e eficácia das despesas públicas com a educação. (Portaria n.º 794/2000)

Este plano setorial tem carácter obrigatório para todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. A sua aplicação estende-se às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e ou dos orçamentos privativos destas entidades. (Portaria n.º 794/2000)

Realça-se que no POC-Educação encontra-se previsto um conjunto de notas sobre a implementação da contabilidade analítica, de modo a ser possível elaborar uma demonstração de resultados por atividades ou centros de custos. Neste sistema pretende-se a obtenção e justificação do custo por atividades intermédias e atividades finais bem como os custos, proveitos e resultados de atividades, produtos, ou serviços suportados igualmente pelo comprador. Sendo a contabilidade analítica de aplicação obrigatória e constituindo um instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e dos resultados das atividades, o POC-Educação apresenta, para o efeito, um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custos

por atividades. Este plano também inclui o mapa de demonstração dos resultados por funções e quadros a utilizar para a contabilidade analítica. (Almeida, 2005)

4.2.3 POCMS

Tendo em conta a especificidade do setor de saúde foi aprovado o POCMS, partindo das bases do POCP, com aplicação a todos os serviços e organismos do Serviço Nacional de Saúde e do Ministério da Saúde. Esse diploma tem caráter obrigatório a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, assim como a organizações de direito privado, sem fins lucrativos, cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades. (Portaria n.º 898/2000)

De acordo com Almeida (2005), este plano sugere, de forma indireta, que a realização do plano e relatório de atividades deve seguir o método da orçamentação por atividades. Acresce ainda que os hospitais, utilizando o método das secções homogéneas⁷, deveriam desenvolver estatísticas de custo para fornecer mensalmente à contabilidade analítica elementos estatísticos, por secções, das unidades produzidas.

Neste plano é referido que os orçamentos devem refletir os objetivos, as políticas e os programas anuais, e constituem o resumo de orçamentos seccionados pelas secções homogéneas. Esse mesmo autor salienta que o uso das secções homogéneas exige 3 etapas: fase de imputação; fase de apuramento dos custos diretos; fase de apuramento dos custos indiretos. (Almeida, 2005)

4.2.4 POCISSSS

O POCISSSS adaptou normas, regras, métodos, conceitos e princípios expostos no POCP, com o objetivo de satisfazer um conjunto de carências em matéria de informação contabilística existentes nesse setor. Concretamente, este plano setorial veio corrigir e preencher as limitações que existiam no Plano de Contas das Instituições de Segurança

⁷ Para o efeito existe um Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais, sendo a última revisão de janeiro de 2007. Último acesso em 28-05-2018, disponível em: http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/PCAH_3Edicao.pdf

Social, datado de 1988. O POCISSSS tem o caráter obrigatório aplicável a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social do país. (DL n.º 12/2002)

Com este plano pretendia-se que um sistema de informação que fosse um importante instrumento de gestão direcionada para o futuro e estivesse preparado para acompanhar o processo de mudança no setor de sistema de solidariedade e de segurança social. Realça-se também que o plano constitui um instrumento primordial de controlo orçamental e uma fonte fiável de informação económico-financeira para a gestão. (DL n.º 12/2002)

Segundo Almeida (2005), o POCISSSS vem consagrar a integração das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica num sistema contabilístico, por forma a dar uma resposta adequada às necessidades de gestão e controlo orçamental, para além de proporcionar um acréscimo de transferências da situação financeira do sistema.

4.2.5. Comparação

Na tabela 1 apresentamos uma comparação entre o POCP e os planos setoriais, em modo de síntese dos assuntos abordados no ponto 4 deste capítulo 1.

Tabela 1- Comparação entre o POCP e os Planos Setoriais

Características	Principais diferenças e semelhanças
Documento de prestação de contas	Todos os planos setoriais preveem, tal como no POCP, os seguintes documentos de prestação de contas: balanço, demonstração de resultados por naturezas, mapa de controlo orçamental (mapas de fluxos de caixa) e os anexos às DF. Os planos setoriais preveem, ao contrário do POCP, a apresentação de um relatório de gestão e de um parecer do órgão finalizador. O POC-Educação e o POCMS consideram, ainda, a apresentação de um mapa da situação financeira, de caráter obrigatório apenas no caso do POCMS.
Documentos previsionais	O POCP não indica qualquer documento de caráter previsional. Os planos setoriais estabelecem um conjunto de requisitos para a elaboração de documentos da natureza previsional (planos de atividades, planos plurianuais de investimento e orçamento por programas).
Princípios contabilísticos	Os planos setoriais integram os mesmos princípios contabilísticos que o POCP preconiza, destacando-se o POC-Educação com uma definição específica para o princípio de entidade contabilística e para o princípio do primado da substância sobre a forma.
Critério de valorimetria	Os critérios de valorimetria previstos nos planos setoriais são idênticos aos do POCP, apenas com algumas especificidades no que respeita às existências e ao imobilizado.
Regime simplificado	Apenas o POC-Educação prevê um regime especial, que exige apenas a elaboração de uma contabilidade orçamental (plano de contas compreende apenas as contas de classe 0) para entidades que reúnam determinadas condições, desde que integradas num grupo público que assegure a respetiva expressão patrimonial.

Sistema de controlo interno	Ao contrário do POCP, todos os planos setoriais estabelecem um conjunto de objetivos e procedimentos tendentes à implementação de um sistema de controlo interno.
Estrutura do relatório de Gestão	Ao invés do POCP, os planos setoriais incluem o relatório de gestão como um documento de prestação de contas, todos eles definindo os temas que deve abordar.

Fonte: Adaptado de Jesus (2010)

4.3 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Após a aprovação e aplicação do POCP, com resultados a alguns níveis, mas com a falta destes em determinadas situações, houve a necessidade de criar um sistema contabilístico que respondesse “às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro” (Vaz, 2016, p.19). Mesmo com a evolução sentida com o POCP na Contabilidade Pública, esta encontrava-se “desatualizada, fragmentada e inconsistente” (Vaz, 2016, p.19). Segundo Vaz (2016), a fragmentação da Contabilidade Pública deve-se sobretudo à aplicação de diferentes normativos contabilísticos em simultâneo⁸, constituindo, assim, um problema sério devido a toda a inconsistência técnica, afetando a consolidação de contas e obrigando, por conseguinte, a um conjunto vasto de ajustamentos, colocando em causa a fiabilidade de toda a informação financeira.

Acresce segundo Cruz (2015, p. 50):

“a implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), adaptando as normas internacionais de contabilidade à realidade portuguesa, pelo setor empresarial e pelo setor privado não lucrativo, tornou necessário o ajustamento também das normas de contabilidade para o setor público, com base na adoção de um modelo contabilístico consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (LBCPLOEME)”.

Para o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP, 2013, p. 3), "esta mudança é indispensável por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos", nomeadamente ao nível “de consolidação de contas, e de consistência na normalização contabilística nacional”. A divergência de bases, que se constata quando se compara os

⁸ Cruz (2015) chama a atenção para o facto de se verificar, em simultâneo, no âmbito do setor público: a) entidades que adotam as IAS/IFRS, como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas; b) entidades que adotam o SNC, nas quais se inclui a maioria das empresas públicas; c) entidades que adotam o POCP; e d) entidades que adotam os diferentes planos setoriais. Esta situação encontra-se exposta no preâmbulo do DL n.º 192/2015.

normativos contabilísticos em vigor (Cruz, 2015), "afeta a eficiência na consolidação de contas do setor público e acarreta muitos ajustamentos" indesejáveis e que comprometem a fiabilidade da informação momento da sua integração (CNCP, 2013, p. 14). Esta problemática é uma realidade, designadamente, para a Direção Geral de Orçamento, para a Direção Geral das Autarquias Locais e para o Instituto Nacional de Estatística, que necessitam de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e contabilística – que são inconsistentes – para construir indicadores macroeconómicos imprescindíveis à tomada de decisão em termos de política orçamental e monetária em sede da UE (Cruz, 2015).

A aprovação do DL n.º 134/2012, de 9 de junho, facultou à CNCAP a possibilidade de concretizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um modelo contabilístico adaptado às IPSAS (Vaz, 2016). Estas normas internacionais de contabilidade do setor público assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público tem como pilares os princípios da economia, eficiência e eficácia e que para tal é necessário um sistema de informação de gestão capaz de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação, o desempenho económico e financeiro de um Estado (Marques, 2015).

A elaboração de um novo modelo contabilístico constitui uma (r)evolução em matéria de Contabilidade Pública (Cruz, 2015), tendo sido aprovado pelo DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, com entrada em vigor prevista para 2019 (após alguns adiamentos⁹), em detrimento do POCP e dos planos setoriais. Segundo Vaz (2016 p.19), com essa implementação pretende-se “resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permitir dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente têm sido adotados a nível internacional”.

De acordo com o preâmbulo do DL n.º 192/2015, o SNC-AP permitirá implementar o regime do acréscimo na contabilidade e relatórios financeiros das administrações públicas, articulando-o com a atual base de caixa modificada, estabelecendo os fundamentos de um OE em regime de acréscimo. Ao mesmo tempo, promove a harmonização ao institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, através da elaboração de demonstrações orçamentais e financeiras, de forma individual e

⁹ A primeira data em que se previa a entrada em vigor foi 1 de janeiro 2017, a segunda data prevista foi em 1 de janeiro de 2018 e a terceira 1 de janeiro de 2019.

consolidada, para aumentar o alinhamento entre contabilidade pública e contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores, através de um sistema de informação contabilístico que fornece os relatórios orçamentais e financeiros que as administrações públicas necessitam.

Atendendo ao n.º 1 do artigo 3.º do DL n.º 192/2015, "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"¹⁰. Porém, o n.º 3 estabelece que este "não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental".

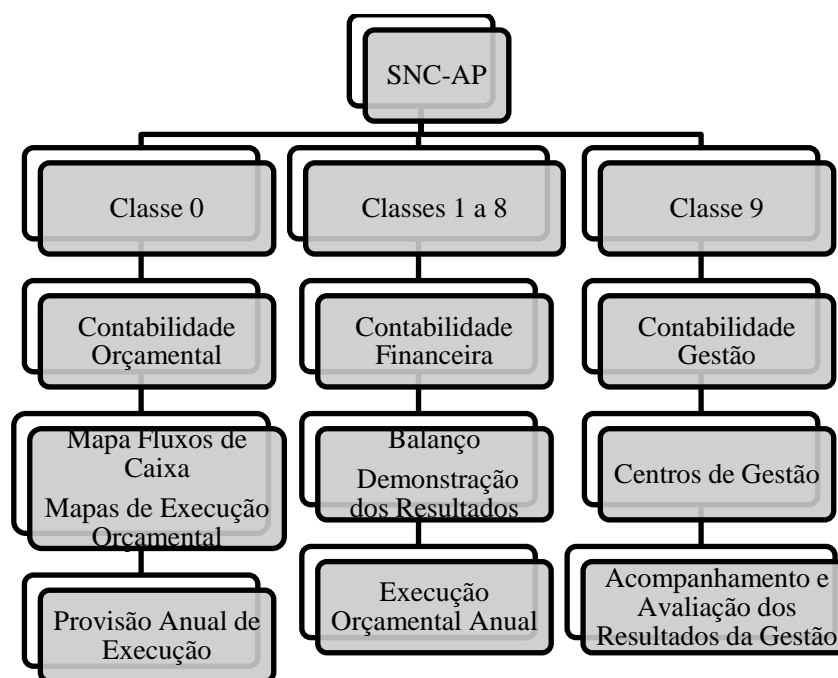
O novo modelo contabilístico estará assente numa EC – inexistente em modelos anteriores – e contempla os subsistemas de contabilidade financeira, orçamental e contabilidade de gestão (artigo 4.º do DL n.º 192/2015):

- *Contabilidade financeira*: tem por base as IPSAS (OE 1 a 25), com um PCM e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira (contas da classe 1 a 5), o desempenho financeiro (contas da classe 6 a 8) e os movimentos de caixa de uma entidade.
- *Contabilidade orçamental*: visa permitir um registo aprofundado e detalhado de todo o processo orçamental. Para o efeito encontra-se reservada a classe 0, que consta da NCP 26 e não do PCM.
- *Contabilidade de gestão*: possibilita avaliar o resultado das atividades e projetos que permitem a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos dos serviços a prestar aos cidadãos, tendo por base a NCP 27.

A figura 2 resume o exposto.

¹⁰ De acordo com o n.º 2 do artigo 3.º do DL 192/2015, entidades públicas reclassificadas são "as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsectores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional".

Figura 2- Articulação do SNC-AP



Fonte: Adaptado Moreira (2017)

Conforme consta no artigo 6.º do DL 192/2015, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, como por exemplo:

- Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- Contribui para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- Proporciona informação para o cálculo dos gastos dos serviços públicos;
- Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- Proporciona informação útil para a tomada de decisão do órgão de gestão.

A adoção da base do acréscimo – uma das bandeiras do SNC-AP – é relevante:

"Porque reforça a *accountability* e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa (que continua a fornecer informação importante, designadamente sobre a liquidez da posição orçamental), e aumenta a eficácia da produção de informação financeira" (CNCP, 2013, p. 9).

O SNC-AP contempla um regime geral e um regime simplificado. O regime geral aplica-se à generalidade das entidades públicas. O regime simplificado aplica-se às entidades de menor dimensão e risco orçamental (artigo 5.º do DL n.º 192/2015), conforme iremos abordar na parte final do próximo capítulo.

Vaz (2016), José (2009) e Nogueira & Carvalho (2006) têm uma ideia convergente sobre a evolução da Contabilidade Pública, em Portugal, afirmando que as várias mudanças ao longo do tempo, com algumas reformas, têm ajudando o setor público a ter uma característica moderna. O SNC-AP terá, por certo, "efeitos a vários níveis: relato financeiro, controlo e gestão orçamental, planeamento e gestão financeira, gestão de informação e *accountability*" (Cruz, 2015, p. 53).

Terminamos este capítulo com uma comparação dos pontos principais, através da tabela 2, entre o SNC-AP e o POC e seus planos setoriais.

Tabela 2 - Comparação entre o SNC-AP e os POCP e seus Planos Setoriais

SNC-AP	POCP e Planos setoriais
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Existência de uma EC da informação financeira pública	Apenas estabelece princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Não existe harmonização contabilística internacional
Norma relativa à contabilidade orçamental	Destina-se a classe zero do plano de contas para a contabilidade orçamental
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC
Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma

Fonte: Adaptado de Silva et al. (2016)

No próximo capítulo iremos efetuar uma breve abordagem ao SNC-AP, com incidência na EC, em algumas NCP e no PCM.

CAPÍTULO 2 – SNC-AP: O NOVO MODELO CONTABILÍSTICO

O novo modelo contabilístico estará assente numa EC e contempla normativos para a contabilidade financeira, orçamental e contabilidade de gestão. Conforme referimos, o SNC-AP é composto por 27 normas, muitas delas com base nas normas internacionais (tabela 3).

Tabela 3 - Normas que compõem o SNC-AP

Normas Internacionais	Normas Nacionais
IPSAS 1 e 2	NCP 1- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
IPSAS 3	NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
IPSAS 31	NCP 3 - Ativos Intangíveis
IPSAS 32	NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
IPSAS 17	NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
IPSAS 13	NCP 6 - Locações
IPSAS 5	NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
IPSAS 16	NCP 8 - Propriedades de Investimento
IPSAS 21 e 26	NCP 9 - Imparidade de Ativos
IPSAS 12	NCP 10 - Inventários
IPSAS 27	NCP 11 - Agricultura
IPSAS 11	NCP 12 - Contratos de Construção
IPSAS 9	NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
IPSAS 23	NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
IPSAS 19	NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS	NCP 16 - Efeitos de Alterações e Taxas de Câmbio
IPSAS 14	NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
IPSAS 15, 28, 29 e 30	NCP 18 - Instrumentos Financeiros
IPSAS 25	NCP 19 - Benefícios dos Empregados
IPSAS 20	NCP 20 - Divulgação de Partes Relacionadas
IPSAS 34	NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
IPSAS 35	NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
IPSAS 36	NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
IPSAS 37	NCP 24 - Acordos Conjuntos
IPSAS 18	NCP 25 - Relato por Segmentos
	NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
	NCP 27 - Contabilidade de Gestão
	NCP-PE - Norma para as pequenas entidades

Fonte: (Vaz, 2016, p.22)

Neste capítulo iremos abordar aspetos relevantes da EC e de algumas NCP (tendo como fonte o DL n.º 192/2015), o PCM, o regime simplificado e a transição para o SNC-AP.

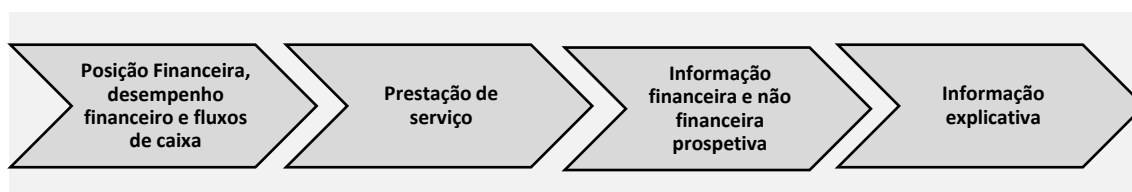
1. Estrutura Concetual

A EC define os conceitos que devem estar presentes na elaboração de NCP aplicáveis à preparação e apresentação de DF e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas. Porém, em caso de conflito entre a EC e os requisitos das NCP, prevalecem os

requisitos das normas. Este importante documento aborda um conjunto de características diferenciadoras do setor público em relação ao setor privado: transações sem contraprestação; orçamento e execução orçamental; a natureza dos programas e a longevidade do setor público; a natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas; o papel regulador das Administrações Públicas; a relação com o relato estatístico.

No que respeita à informação proporcionada pelo relato financeiro, no setor público este é mais abrangente do que no setor empresarial, porque o mesmo não se limita às DF, conforme se expressa na figura 3.

Figura 3 - Informação Proporcionada pelo Relato Financeiro



Fonte: Elaboração própria com base no Decreto-Lei 192/2015

A EC estabelece um conjunto de características qualitativas que devem ser tidas em consideração na elaboração do relato financeiro, sendo reconhecido, todavia, a possibilidade de existirem alguns constrangimentos na informação incluída no relato financeiro (ver figura 4).

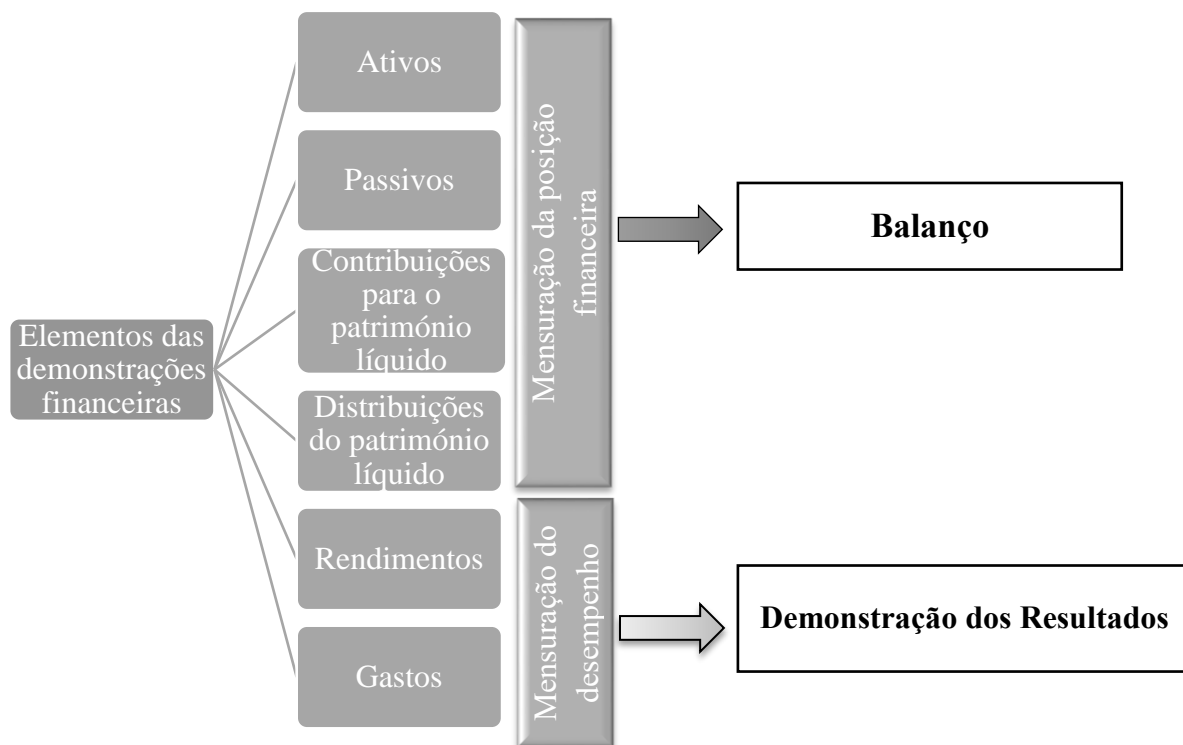
Figura 4 - Características Qualitativas e Constrangimentos das Demonstrações Financeiras



Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.24)

De acordo com o §86 da EC “as demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transações e outros acontecimentos agrupando-os em grandes agregados conforme as suas características económicas”. Daqui resultam os elementos das DF, expressos na figura 5.

Figura 5 - Elementos das Demonstrações Financeiras



Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.26)

Na resolução dos casos do dia-a-dia deve-se procurar seguir os quatro pilares do normativo, tal como definidos na EC:

- *Reconhecimento* – o quê e quando contabilizamos algo;
- *Mensuração* – porque valores contabilizamos e apresentamos algo;
- *Apresentação* – como e onde aparecem os itens nas DF;
- *Divulgação* – informação narrativa sobre os itens das DF.

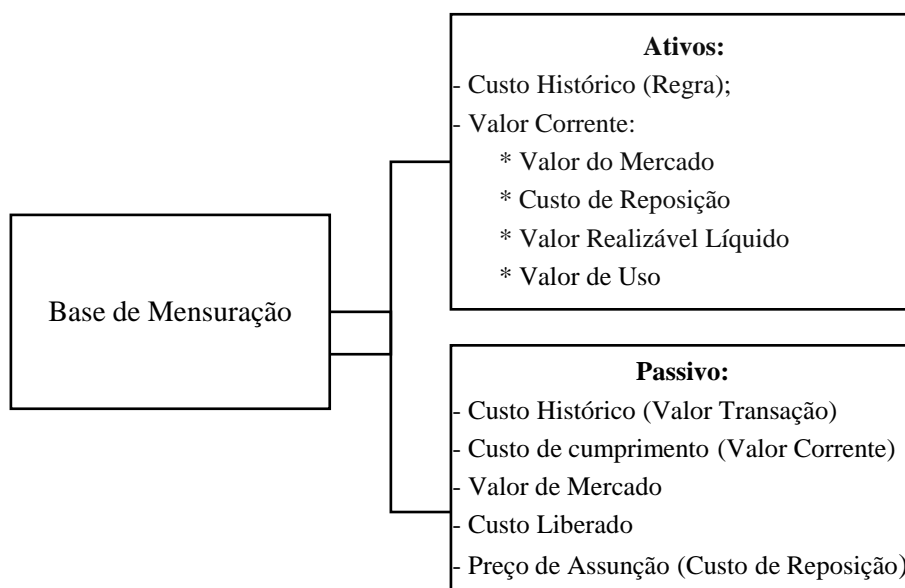
De acordo com o § 112, “o reconhecimento é o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”, em conformidade com os critérios previstos na EC. Atendendo ao parágrafo seguinte, o reconhecimento é feito considerando se:

- O item satisfaz a definição de um elemento;

- O item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira, estando este requisito normalmente assegurado quando a mensuração pode ser efetuada com viabilidade.

No que respeita à mensuração, a EC do SNC-AP estabelece um conjunto de critérios, conforme indicado na figura 6 e nas tabelas 4 e 5.

Figura 6 - Critério de Mensuração



Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.28)

Tabela 4 - Mensuração de Ativos ao Valor Corrente

Bases de Mensuração	Entrada ou Saída	Observável	Específico à entidade
Valor de mercado, em mercado ativo, aberto e organizado	Entrada e Saída são iguais	Sim	Não
Valor de mercado, sem existir mercado ativo, aberto e organizado	Saída	Depende de técnicas de valorização	Não
Custo de Reposição	Entrada	Sim	Sim
Valor realizável (ou de liquidação)	Saída	Sim	Sim
Valor de Uso	Saída	Não	Sim

Fonte: DL 192/2015 (2015, p.7600)

Tabela 5 - Mensuração de Passivos

Bases de Mensuração	Entrada ou Saída	Observável	Específico à entidade
Custo histórico	Entrada	Sim geralmente	Sim
Custo de cumprimento	Saída	Não	Sim
Valor de mercado, em mercado ativo, aberto e organizado	Entrada e Saída	Sim	Não
Valor de mercado, sem existir mercado ativo, aberto e organizado	Saída	Depende de técnicas de valorização	Depende de técnicas de valorização
Custo de libertação	Saída	Sim	sim
Preço de assunção	Entrada	Sim	sim

Fonte: DL 192/2015 (2015, p.7601)

2. Normas de Contabilidade Pública

Neste ponto abordamos de modo resumido algumas das NCP que compõem o regime geral do SNC-AP.

2.1. Demonstrações Financeiras

De acordo com o §44 da NCP 1 – *Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras* – “as demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente, sendo o período de relato coincidente com o ano civil”. As DF têm como finalidade:

- Proporcionar os utilizadores informação útil acerca dos recursos e obrigações de uma entidade à data de relato, dos gastos suportados e rendimentos obtidos durante o período de relato e do fluxo de recursos entre datas de relato.
- Proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos.

O §14 da NCP 1 estabelece que um conjunto completo de DF é constituído por:

- Balanço
- Demonstração dos Resultados por Natureza
- Demonstração de Fluxos de Caixa;
- Demonstração das Alterações no Património Líquido;
- Anexo às DF (compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas, sendo muito simplificado na NCP-PE).

Portanto, as DF devem apresentar apropriadamente a posição financeira e suas alterações, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fiel dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na EC e nas NCP (NCP 1). A demonstração das alterações no património líquido são uma das novidades do modelo futuro, visto que no POCP/POCAL apenas é requerida a apresentação dos movimentos nos patrimónios líquidos no anexo. Relativamente às políticas contabilísticas deve-se atender à NCP 2 – *Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros*.

As entidades públicas devem ainda preparar DF previsionais, designadamente balanço, demonstração dos resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa, com o mesmo formato das históricas, que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes (§17 da NCP 1)¹¹.

De acordo com Carvalho & Carreira (2016), as principais diferenças entre a estrutura e conteúdo das DF em SNC-AP e o existente em POC/POCP/POCAL são:

- Os ativos e passivos passam a ser apresentados como correntes ou não correntes;
- De acordo com a NCP 1 passa a ser obrigatório apresentar comparativos para toda a informação numérica constante das DF;
- O balanço passa a evidenciar, em linhas separadas, as Propriedades de Investimento, os Ativos Biológicos e os Ativos Financeiros Detidos para Negociação;
- Não existem resultados extraordinários em contas no novo modelo;
- O atual modelo em vigor não contempla a demonstração de alterações do património Líquido. No entanto, é requerida a apresentação nas notas às contas dos movimentos nos Património Líquido.
- As divulgações requeridas pela NCP 1 são muito extensas e contrastam com o anexo às DF em vigor: Tal é justificado, pelo menos em parte, pelo facto de se ter optado no novo modelo em agrupar as divulgações exigidas pelas diferentes IPSAS;
- Deixam de existir as denominações “proveitos” e “custos” e os resultados não são segregados em “correntes” e “extraordinários”.

¹¹ Esta situação não está contemplada para as entidades que adotem a NCP-PE.

A elaboração das DF devem ter em consideração os Acontecimentos Após a Data de Relato (NCP 17), as quais devem estar ajustadas pelos acontecimentos que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. A ter em consideração, também, segundo a NCP 20 – *Divulgações de partes relacionadas* – a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata.

Em termos de relato financeiro existe ainda a *NCP 25 – Relato por Segmentos*. De acordo com o §9 desta norma, as entidades deste setor “identificam como segmentos separados cada atividade ou grupo de atividades distinguível relativamente às quais deva ser relatada informação financeira para efeitos de avaliação do desempenho passado da entidade por referência aos seus objetivos, e para tomada de decisões acerca da alocação de recursos”. Assim, o relato por segmentos é efetuado quando existam atividades ou grupo de atividades distinguíveis de uma entidade relativamente às quais é apropriado relatar informação financeira separada – por exemplo, segmentos de serviços, segmentos geográficos.

Na tabela 6 apresentamos uma comparação entre o modelo atual e o modelo futuro.

Tabela 6 - Relato Financeiro: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área de relato	Comentários
Estrutura e conteúdo das DF	O atual normativo consagra o balanço, a demonstração dos resultados e o Anexo. Para além da alteração dos modelos de apresentação, com o SNC-AP são introduzidas a demonstração das alterações no património líquido e a demonstração dos fluxos de caixa (atividades operacionais, de financiamento e de investimento).
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e erros	Relativamente a esta matéria, o POCP consagra o princípio da consistência, segundo o qual considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver feitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras (nota 8.2.1.). Com norma específica no SNC-AP.
Acontecimentos após a data de relato	Não contemplados no atual normativo. Com norma específica no SNC-AP.
Divulgações de partes relacionadas	Não contempladas no atual normativo. Com norma específica no SNC-AP.
Relato por Segmentos	De acordo com a Nota 8.2.35. do Anexo (POCP), as entidades devem divulgar a repartição do valor líquido das vendas e das prestações de serviços, registado na conta 71 - Vendas e prestações de serviços, por atividades e por mercados (interno e externo), na medida em que tais atividades e mercados sejam consideravelmente diferentes. De acordo com o novo normativo, a informação do segmento deve ser preparada em conformidade com as políticas contabilísticas adotadas para preparar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo consolidado ou da entidade – existe norma específica.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

Em Portugal é obrigatório apresentar DF separadas (ou individuais), sendo que esta designação só se aplica para as entidades que também têm de apresentar DF consolidadas. Conforme estabelece o §5 da NCP 21 – *Demonstrações Financeiras Separadas* – estas “são as apresentadas adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas ou adicionalmente às demonstrações financeiras de um investidor que não tem entidades controladas, mas tem interesses em associadas ou empreendimentos conjuntos que são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial”. Nas DF separadas uma entidade contabiliza o seu investimento em entidades controladas, empreendimentos conjuntos e associadas (§10 da NCP 21): ao custo; em conformidade com a norma dos instrumentos financeiros (NCP 18); ou pelo método da equivalência patrimonial (NCP 23).

Ao nível da informação consolidada, de acordo com o artigo 7.º do DL n.º 192/2015, no setor público existem dois perímetros de consolidação:

- O perímetro orçamental, cujos requisitos e modelos de relato orçamental consolidado constam na NCP 26 – *Contabilidade e Relato Orçamental*;
- O perímetro de consolidação financeira, cujos requisitos constam na NCP 22 – *Demonstrações Financeiras Consolidadas*.

De acordo com o artigo 75.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), “ (...) os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas”. Este articulado define: os tipos de entidades mãe ou consolidantes; a composição do grupo autárquico; os critérios para a definição de controlo; os documentos de prestação de contas consolidadas; a competência para a elaboração e aprovação dos documentos de prestação de contas consolidados; o prazo de submissão à apreciação dos órgãos deliberativos; e a necessidade de parecer do auditor externo.

O perímetro de consolidação financeira é mais extenso, pois, para além das entidades que forem consideradas no perímetro de consolidação orçamental, são incluídas outras entidades controladas, nomeadamente empresas públicas que não tenham sido reclassificadas pelo Instituto Nacional de Estatísticas (INE) no setor das administrações públicas.

Segundo o §11 da NCP 22, “uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com outra entidade e tem a capacidade de afetar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre a outra entidade”. De acordo com o parágrafo seguinte, presume-

se que existe controlo quando uma entidade, simultaneamente, detém: poder sobre outra entidade; benefícios decorrentes do seu envolvimento com outra entidade; e capacidade de exercer o seu poder sobre outra entidade de modo a afetar os benefícios decorrentes desse envolvimento. Uma entidade que controla deve preparar demonstrações financeiras consolidadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas.

Ao nível das autarquias locais pode-se ter, entre outras, as situações expostas na tabela 7.

Tabela 7 - Entidade Consolidante e entidades consolidadas

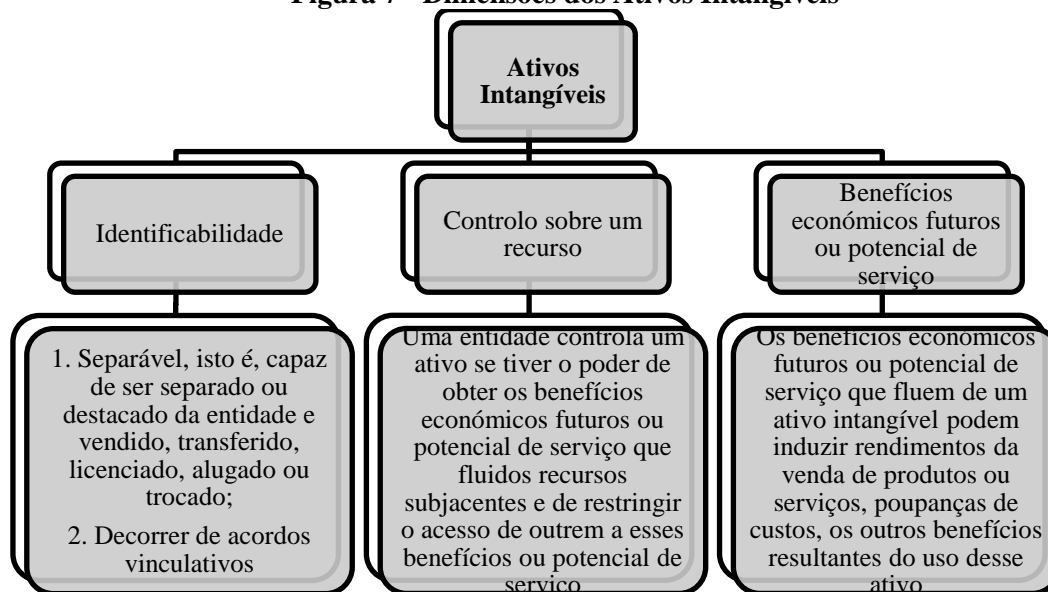
Entidade consolidante	Entidades consolidadas integralmente
Município	Serviços municipalizados.
Entidades Intermunicipais	Serviços intermunicipalizados, desde que com participação maioritária nas perdas ou resultados positivos.
Entidade associativa municipal	As empresas locais em que a entidade consolidante exerça uma influência dominante nos termos dos artigos 7.º e 19.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto. Outras entidades controladas através da análise de condições e indicadores de poder e de resultado.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.2. Ativos Intangíveis

A NCP 3 versa sobre *Ativo Intangíveis*, definindo-o, no §12, como “um ativo não monetário identificável sem substância física”. De acordo com a norma, o seu reconhecimento exige que este seja identificável, que haja controlo e que provenham benefícios económicos futuros ou potencial de serviços, conforme se expõe na figura 7.

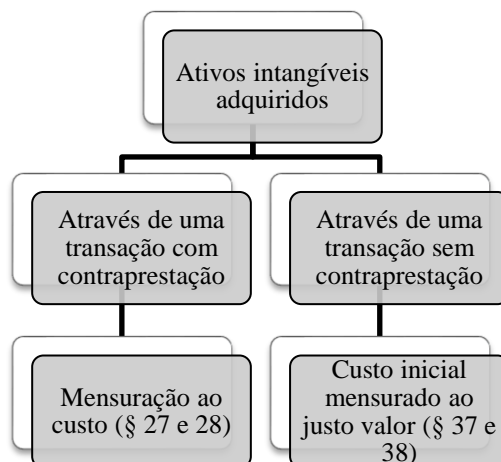
Figura 7 - Dimensões dos Ativos Intangíveis



Fonte: Elaboração própria com base no DL 192/2015

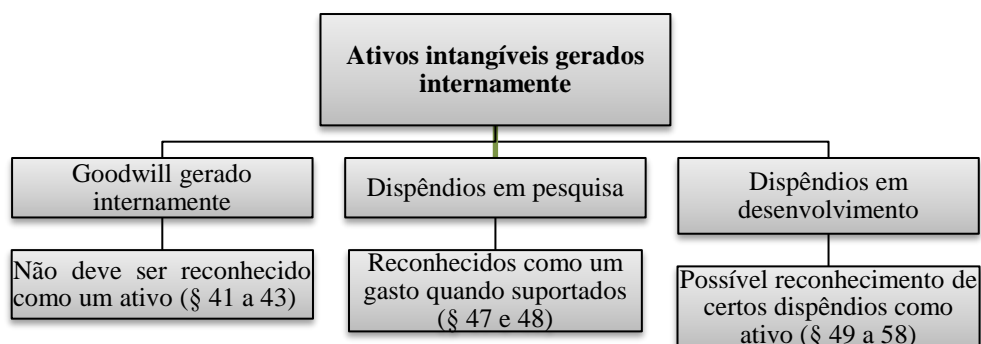
Os ativos intangíveis podem ser adquiridos, a título oneroso ou a título gratuito, e podem ser gerados internamente. A forma de aquisição tem implicações distintas na forma de mensurar o ativo, conforme se ilustra nas figuras 8 e 9.

Figura 8 - Ativos Intangíveis Adquiridos



Fonte: Adaptado de Carvalho & Simões (2016)

Figura 9 - Ativos Intangíveis Gerados Internamente



Fonte: Adaptado de Carvalho & Simões (2016)

No §64 da NCP 3 vem estabelecido que o modelo de mensuração subsequente regra é o do custo, que consiste em deduzir ao custo inicial qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis. Não obstante, apesar de o modelo de mensuração subsequente privilegiado ser o do custo, no § 66 admite-se o modelo de revalorização no caso de o mesmo emanar de disposições legais.

No Classificador Complementar 2 (CC2) do PCM estão previstas as vidas úteis para os ativos intangíveis¹², como apresentamos na tabela 8.

Tabela 8 - Plano de Contas e Vida Útil dos Ativos Intangíveis

	Plano de Contas	Vida útil
440	Ativos intangíveis de domínio público, património histórico, artístico e cultural	Indefinida
441	Goodwill	10 anos
442	Projetos de desenvolvimento	3 anos
443	Programas de computador e sistemas de informação	Determinada em função do período em que tiver lugar a utilização
444	Propriedade industrial e intelectual	Determinada em função do período em que tiver lugar a utilização
446	Outros ativos intangíveis	Idêntica à definida para outros bens com características e usos similares

Fonte: Adaptado de Carvalho & Simões (2016)

De acordo com o §78 da NCP 3, a amortização deve começar quando o ativo esteja disponível para uso e deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido. Segundo o §79, o método de amortização deve refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam consumidos pela entidade. Atendendo aos §§ 80-81, o método de amortização recomendado é o das quotas constantes ou linha reta (esse método é adotado no CC 2, de acordo com o ponto 7 do anexo III ao DL n.º 192/2015), sendo admitidos, porém, os métodos das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) e o das unidades de produção.

Na tabela 9 apresentamos a comparação de alguns pontos entre o normativo futuro e o normativo em vigor.

Tabela 9 - Ativos Intangíveis: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Ativos intangíveis	<p>No POCP/POCAL esta matéria é tratada no âmbito das imobilizações incorpóreas, estando previstas como ativos as despesas de instalação, as despesas de investigação e de desenvolvimento e a propriedade industrial e outros direitos. Nos termos do ponto 4.1.8. do POCP, as despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.</p> <p>No SNC-AP as despesas de instalação são consideradas um gasto, logo deixam de poder ser capitalizadas. A NCP 3 não permite a capitalização de dispêndios com a formação e com publicação e atividades promocionais, como também não permite a capitalização de gastos na fase de pesquisa.</p> <p>A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo</p>

¹² Com a entrada em vigor do SNC-AP, o CC2 irá substituir o CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, sobre o qual se fará uma breve abordagem na apresentação do estudo empírico no capítulo 3.

	está disponível para uso. A amortização deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data que o ativo for classificado como detido para a venda e a data em que o ativo for desreconhecido. É ainda de salientar que a amortização de um ativo intangível não cessa quando o ativo intangível deixar de ser usado, a não ser que o ativo tenha sido totalmente amortizado ou seja classificado como detido para venda.
--	--

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.3. Acordos de Concessão de Serviços: Ótica do Concedente

A NCP 4 – *Acordos de Concessão de Serviços: Concedente* – é aplicável quando haja um acordo vinculativo entre concedente (entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços) e concessionário (entidade que usa o ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos sujeitos ao controlo do ativo pelo concedente), em que este último utiliza o ativo da concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado. Por conseguinte, o primeiro é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços (§5).

O ativo objeto do acordo “é fornecido pelo concessionário e que este já detém, ou constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro” (por exemplo através de parcerias público-privadas com financiamento e construção por parte do concessionário); “ou é fornecido pelo concedente e que este já detém ou é uma melhoria de um seu ativo já existente” (§5).

Por um lado, o concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário, e uma melhoria de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviços, desde que (§6):

- (a) O concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço; e b) O concedente controla, através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma, qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo.

Caso o ativo preencha as duas condições indicadas no parágrafo anterior, ou seja, usado em concessão durante toda a sua vida útil e satisfaça a condição (a) (§7), então deve inicialmente ser mensurado pelo justo valor (§8).

Por outro lado, quando um ativo existente do concedente satisfizer as condições especificadas §§ 6 ou 7, o concedente deve reclassificar o ativo existente como

um ativo de concessão de serviços, devendo ser contabilizado de acordo com a NCP 5 – *Ativos Fixos Tangíveis* ou a NCP 3, conforme apropriado (§9).

Após o reconhecimento inicial ou a reclassificação, a contabilização segue o estabelecido nas duas normas referidas no parágrafo anterior (§11).

Nas situações em que o concedente reconhecer um ativo de concessão de serviços por aplicação dos §§6-7 (§11), deve também reconhecer um passivo mensurado pela mesma quantia desse ativo “ajustado da quantia de qualquer outra remuneração (por exemplo, dinheiro) proporcionada pelo concedente ao concessionário, ou pelo concessionário ao concedente (§12).

Nos casos em que o “concedente tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo da concessão de serviços, o concedente deve contabilizar o passivo” (§13), nos termos do §11 – modelo do passivo financeiro (a este aplica-se a NCP 18 – *Instrumentos Financeiros*). O concedente deve imputar os pagamentos ao concessionário e contabilizá-los de acordo com a sua substância como uma diminuição no passivo reconhecido, um encargo financeiro e encargos pelos serviços prestados pelo concessionário, devendo estes dois últimos ser afetar os gastos do período (§§18-19).

Quando não exista essa obrigação, o passivo pode ter de ser reconhecido se o concedente “dá ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou um outro ativo gerador de rendimento” (§21) – modelo de atribuição de um direito ao concessionário. Por conseguinte, o concedente deve contabilizar o passivo, que traduz a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário. Para o efeito, foi criada no PCM a conta 2824 «Diferimentos - rendimentos a reconhecer – acordos de concessão» relativa a rendimentos a reconhecer derivados de acordos de concessão de serviços. O concedente deve reconhecer o rendimento e reduzir o passivo atendendo à substância económica do acordo de concessão de serviços (§22).

Comparando com o POCP/POCAL, as cedências temporárias dos bens mantêm-se no ativo da entidade concedente, mesmo não estando a ser afetos à sua atividade operacional. São, por isso, objeto de depreciação pela concedente, partindo-se do princípio que o controlo do seu uso é sempre da entidade pública concedente. Não obstante, optou-se por

não se fazer qualquer registo contabilístico da cedência temporária, apenas efetuando-se menção no Anexo.

2.4. Ativos Fixos Tangíveis

Relativamente à NCP 5 – *Ativos Fixos Tangíveis* – vamos debruçarmo-nos sobre a problemática da mensuração (inicial e subsequente). Na figura 10 apresentamos um resumo do estabelecido na norma indicada para a mensuração inicial.

Figura 10 - Mensuração no Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis



Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.76)

Em termos de mensuração subsequente o modelo regra é o do custo, sendo excecionalmente permitido o modelo de revalorização. De acordo com o §33 da NPC 5, como princípio geral, um “ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis”. O §34 estabelece que “em algumas circunstâncias os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado”. Tal significa que a entidade não pode optar por este modelo, a não ser com base em normativos legais.

A depreciação deste tipo de ativos começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida, conforme §50. No que respeita aos terrenos e edifícios, estes “são ativos separáveis e são

contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente” (§52). Os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são suscetíveis de depreciação, exceto quando são objeto da atividade principal como é o caso, por exemplo, pedreiras e aterros. Os métodos de depreciação devem refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam usufruídos pela entidade, sendo que a NCP 5 elenca, no §55, os métodos seguintes: método das quotas constantes; método das quotas degressivas; e o método das unidades de produção. O §56 define o que método da linha reta será, em regra, o mais adequado para as entidades que aplicam o SNC-AP. O método utilizado pela entidade “deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço” (§56).

Existe a obrigação de considerar como referência as vidas úteis que estão previstas no CC 2 do PCM, conforme o ponto 7 do anexo III ao DL n.º 192/2015. As vidas úteis estabelecidas têm como referência a aplicação do método de depreciação da linha reta, sendo que as depreciações correspondem à desvalorização normal destes ativos, decorrentes do gasto com a sua utilização.

Para uma entidade determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, deve aplicar a NCP 9 – *Imparidade de Ativos* (analisada à frente). Na tabela 10 apresentamos a comparação de alguns pontos entre o normativo futuro e o normativo atual.

Tabela 10 - Ativos Fixos Tangíveis: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Ativos fixos tangíveis	Ao contrário do previsto no SNC-AP, no POCP/POCAL não está previsto: i) a inclusão no custo da estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do item e da restauração do local em que está localizado; ii) as características dos ativos que assumem a natureza de infraestruturas; iii) a depreciação por componentes, em que cada parte de um item de ativo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.5. Locações

A NCP 6 – *Locações* – apresenta uma distinção clara entre locações operacionais e locações financeiras. Assim, se os riscos (que incluem a possibilidade de ocorrência de perdas por capacidade ociosa ou por obsolescência) e as vantagens (expectativa de potencial de serviço, rentabilidade e de ganhos na realização do bem) permanecerem no

locador a locação é classificada como locação operacional. Caso sejam transferidos para o locatário, a locação é classificada como locação financeira.

Na locação financeira, o locatário deve reconhecer os bens adquiridos através desta forma de financiamento como ativos e as respetivas obrigações como passivos, devendo ser mensurados pela menor quantia entre o justo valor do bem locado e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação. Posteriormente, o valor do ativo vai sendo reduzido pela depreciação do bem, enquanto o passivo vai sofrendo um decréscimo resultante do pagamento das rendas (amortização do capital/dívida). Em termos de impacto na demonstração dos resultados, tem-se o gasto financeiro referente aos juros incluídos na renda e a depreciação do período do bem locado. Por sua vez, o locador deve reconhecer como ativo as rendas a receber dos locatários e mensurá-lo pela quantia do investimento líquido na locação. Subsequentemente este ativo vai sendo reduzido pelo recebimento das rendas (componente de capital) e, simultaneamente, deve ser reconhecida a componente do juro como um rendimento do período. O bem locado deixa de figurar no balanço do locador. (§§35-46)

Na locação operacional, por um lado, o locatário reconhece como gasto do período as rendas devidas ao locador, geralmente numa base linear durante o prazo da locação. Por outro lado, o locador mantém o ativo locado reconhecido no ativo, sendo este mensurado de acordo com a respetiva norma; relativamente às rendas devidas pelo locatário, devem ser reconhecidas e mensuradas pelo locador como um rendimento do período a que dizem respeito, geralmente numa base linear durante o prazo da locação. (§§47-52)

Na tabela 11 comparamos os dois normativos em estudo sobre esta matéria.

Tabela 11 - Locações: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Locações	O POCAL não alude à locação operacional, pois não há quaisquer critérios para distinguir entre locações financeiras e locações operacionais. No atual normativo não existe o princípio da substância sobre a forma, consagrado no SNC-AP. Porém, no POCAL a nota explicativa à conta «42- imobilizações corpóreas» dá orientações para a contabilização de bens em regime de locação financeira e no Anexo deverá ser feita a indicação dos bens utilizados em regime de locação financeira, com menção dos respetivos valores contabilísticos. No essencial, este regime mantém-se em vigor com a NCP6.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.6. Custos de Empréstimos Obtidos

A NCP 7 – *Custos de Empréstimos Obtidos* – tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos (por exemplo, juros e outros gastos

suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos (§2)), exigindo geralmente que tais custos sejam considerados como gastos do período – modelo do gasto (§3). Porém, esses custos são capitalizados desde que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica (ativo que necessita de um período substancial para ficar disponível para o uso pretendido ou para venda (§2)), integrando o custo desse ativo – modelo de capitalização (§4). Na tabela 12 apresentamos uma comparação desta temática com o normativo em vigor (POCP/POCAL).

Tabela 12 - Custos dos Empréstimos Obtidos: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Tema	Comentários
Conceito	O POCP/POCAL não contemplam o conceito de ativo que se qualifica.
Capitalização dos custos	A NCP 7 estabelece o modelo do gasto como regra. Porém, aplica-se o modelo de capitalização quando os gastos de financiamento são diretamente atribuíveis ao ativo que se qualifica. O ponto 4.1.12 do POCP permite, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, que os respetivos custos possam ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente. Se a construção for por partes isoláveis, quando cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes. A nota 8.2.12 do POCP, relativamente às imobilizações corpóreas e em curso, exige a discriminação dos custos financeiros nelas capitalizados, respeitantes ao exercício e acumulados.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

Podemos concluir que existe diferença entre o POCAL e o SNC-AP, sendo que o POCAL só permite a capitalização de juros em imobilizações. Com o SNC-AP este regime que era facultativo torna-se obrigatório quando relacionado com um ativo que se qualifica, sendo o seu âmbito estendido também aos inventários. De notar que os §§ 18 e 19 obriga à suspensão da referida capitalização quando “o desenvolvimento do ativo estiver interrompido por períodos extensos”, enquanto no POCAL esse aspeto é omissivo.

2.7. Propriedades de Investimento

A NCP 8 aborda as *propriedades de investimento*, que podem ser terrenos ou edifícios (ou parte), detidos (pelo proprietário ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não sejam para: usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou vender no decurso normal das operações (§3).

De acordo com o §20, as propriedades de investimento devem ser inicialmente mensuradas pelo seu custo, incluindo os custos de transação, quando se trata de uma

aquisição através de uma transação com contraprestação (§§20-23). Todavia, nas aquisições através de uma transação sem contraprestação o custo é o justo valor à data da aquisição (§§24-26). Portanto, quando uma entidade reconhecer inicialmente a sua propriedade de investimento ao justo valor, esse é o custo da propriedade.

A entidade pode decidir, subsequentemente ao reconhecimento inicial, adotar ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo. Uma entidade deve aplicar a todas as suas propriedades de investimento o mesmo modelo contabilístico – consistência (§32). A norma adverte que é altamente improvável que uma alteração do modelo de justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais relevante (§33).

Uma entidade que opte subsequentemente por utilizar o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento ao justo valor, exceto se for incapaz de o mensurar com fiabilidade (§35). O justo valor “é o preço pelo qual tais propriedades podem ser trocadas numa transação entre partes conhecedoras, dispostas a negociar e sem relacionamento entre si” (§38), devendo o mesmo refletir as condições de mercado à data de relato (§40). Portanto, é específico numa determinada data, visto que as condições de mercado podem variar (§41). A determinação do justo valor não é afetada pelos custos de transação em que possa incorrer na venda ou outra forma de alienação (§39). Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorre (§37), nas contas 663 (perda) ou 773 (ganho).

Todavia, caso uma entidade escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCP 5, ou seja, ao custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas (§60).

A importância do justo valor fica patente com a exigência de que “todas as entidades determinem o justo valor das propriedades de investimento para efeitos de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo) (§34).

Na tabela 13 evidenciamos os principais aspetos desta temática face aos dois normativos.

Tabela 13 - Propriedades de Investimento: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Propriedades de investimento	No POCP/POCAL não está contemplado o conceito de propriedades de investimento nem é permitido o modelo do justo valor na mensuração subsequente.

	No SNC-AP existe esta nova figura, sendo permitido a mensuração pelo justo valor, com as suas alterações a serem reconhecidas nos resultados. No normativo ainda em vigor está prevista a conta «414 – Investimentos em imóveis», a qual engloba as edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afetadas à atividade operacional da entidade.
--	---

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.8. Imparidade de ativos

A NCP 9 – *Imparidade de Ativos* – prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que essas perdas são reconhecidas, abordando, igualmente, as situações de reversão dessas perdas (§1).

A norma considera que as imparidades podem ser avaliadas ao nível de um ativo individual ou ao nível de uma unidade geradora de caixa. A abordagem pelas unidades geradoras de caixa só se efetua quando não for possível estimar a quantia recuperável do ativo individual, situação em que uma entidade deve determinar quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (§101).

Na explicação que se segue focamo-nos no ativo individual. A norma aborda a temática considerando “Ativos não Geradores de Caixa” e “Ativos Geradores de Caixa”.

Um ativo não gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede a sua quantia recuperável de serviço (§20), sendo que esta última será “a maior entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso” (§5). A cada data de relato, uma entidade deve avaliar se há algum indício de que um ativo possa estar com imparidade (§21), utilizando fontes externas de informação e fontes internas de informação (§23). Em caso afirmativo, deve estimar a quantidade recuperável de serviço do ativo (§21).

Assim, a quantia escriturada de um ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço for menor do que a quantia escriturada. Essa diminuição de valor representa uma perda por imparidade e deve ser reconhecida imediatamente nos resultados (§§43-44). Consequentemente, a depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a nova quantia do ativo, deduzido o seu valor residual (cajo exista) numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente (§46).

Após o reconhecimento dessa perda, a entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que a imparidade reconhecida em períodos anteriores possa ter

diminuído ou deixado de existir. Caso tal se verifique, a entidade deve apurar a quantia recuperável estimada de serviço desse ativo (§47). Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, se houve um aumento da quantia recuperável do serviço esperado face ao período do reconhecimento da perda (§54). De notar que a nova quantia escriturada do ativo “não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no ativo em períodos anteriores” (§55). Com o reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, o montante da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do ativo, reduzido do seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente (§57).

Na tabela 14 expomos resumidamente as diferenças entre os dois normativos relativamente às imparidades em ativos não geradores de caixa.

Tabela 14 - Imparidades - Ativos Não Geradores de Caixa: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Ativo não Geradores de Caixa	Esta é uma nova figura apresentada pelo SNC-AP. Significa que o atual normativo não faz qualquer distinção entre ativos quanto à sua associação à obtenção de fluxos de caixa. Acresce, ao contrário do normativo futuro, que o que se encontra em vigor não contempla indicadores a ter em conta na avaliação de uma situação de imparidade, para além de não definir o que se entende por quantia recuperável de serviço.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

Relativamente aos ativos geradores de caixa, estes são “ativos detidos para gerarem um retorno económico” (§3), ou seja, quando é usado de forma consistente com a adotada por uma entidade comercial (§6). Tal indica que uma entidade pretende gerar influxos de caixa a partir desse ativo (ou da unidade geradora de caixa de que o ativo faz parte), e obter um retorno económico que reflita o risco envolvido pela sua detenção.

As entidades do setor público que não sejam empresas públicas podem deter ativos para gerar um retorno económico, se tal ativo (ou a unidade de que o ativo faz parte) for utilizado com o objetivo de gerar um retorno económico através do fornecimento de bens e ou serviços a terceiros. Em regra, uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade. Se existir qualquer indício, deve estimar a quantia recuperável do ativo. A existência de indícios de que um ativo gerador de caixa possa estar em imparidade obriga a entidade a efetuar uma estimativa formal da quantia recuperável. Tal como para os ativos não geradores de caixa, nem sempre é necessário determinar o justo valor do ativo menos custos de vender e o

seu valor de uso. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade, não sendo necessário estimar a outra quantia. Os §§58 e seguintes da NCP 9 expõem os procedimentos e consequências das perdas por imparidade e das reversões, que se baseia no exposto anteriormente, com as necessárias adaptações.

Na tabela 15 expomos uma comparação resumida entre o previsto pelo SNC-AP e o atual normativo (POCP/POCAL) sobre as imparidades em ativos geradores de caixa.

Tabela 15 - Imparidades - Ativos Geradores de Caixa: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Ativos geradores de caixa	Para além do disposto em relação aos ativos geradores de caixa, o atual normativo não define as condições a observar (indícios) para o reconhecimento de uma perda por imparidade e com que periodicidade se deve avaliar, recorrendo a fontes externas e internas de informação, a existência de indícios de que um ativo possa estar em imparidade, ao contrário da NCP 9 que expõe com detalhe a problemática. No ponto 4.1.10 do POCP prevê-se a contabilização de uma amortização extraordinária quando o valor dos elementos do ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo for inferior ao registado na contabilidade, a qual deve corresponder à diferença entre o valor referido e o valor contabilístico. A figura da “amortização extraordinária” não existirá no SNC-AP, dado que uma nova figura será incorporada no novo modelo contabilístico – a “perda por imparidade”.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.9. Rendimentos de Transações Com Contraprestação

A NCP 13 – *Rendimentos de transações com contraprestação* – aplica-se na contabilização do rendimento proveniente das seguintes transações e acontecimentos com contraprestação: prestação de serviços; venda de bens; e uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares (§3). Uma transação com contraprestação é aquela em que a entidade “recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá em troca à outra parte um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade” (§10).

A mensuração do rendimento é ao justo valor da retribuição recebida ou a receber (§12). Na maior parte dos casos, a retribuição é feita sob forma de caixa (ou seus equivalentes) e a quantia do rendimento é o montante de caixa (ou equivalentes) recebida ou a receber. Nos casos de pagamentos diferidos, pode existir diferença entre a quantia nominal e o justo valor. Esta diferença deve ser reconhecida como rendimento de juros (§14).

Nas prestações de serviços, quando o desfecho possa ser estimado com fiabilidade, o rendimento associado à transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do relato, utilizando o método da percentagem de

acabamento (§§17-18). Conforme estabelece o §19, “o rendimento apenas é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade”. Porém, se o desfecho da transação não puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento só deve ser reconhecido até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis (§23).

O rendimento proveniente do uso por terceiros de ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos ou distribuições similares, deve ser reconhecido quando (§32): for provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associado à transação fluirão para a entidade; e a quantia do rendimento possa ser mensurada com fiabilidade. Os juros devem ser reconhecidos como rendimentos em função do tempo; os *royalties* devem sê-lo à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e os dividendos (ou distribuições similares) devem sê-lo quando o direito do acionista ou da entidade de os receber for estabelecido (§33).

Na tabela 16 apresentamos a comparação entre o SNC-AP e o POCP/POCAL sobre as transações com contraprestação.

Tabela 16 - Rendimentos de Transações Com Contraprestação: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Transações com contraprestação	O POCP/POCAL contempla o princípio da especialização dos exercícios, mas não dispõe de requisitos específicos para a contabilização de rendimentos provenientes de prestação de serviços, venda de bens e uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos. Deste modo, a NCP 13 é uma inovação no setor público sobre esta temática.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

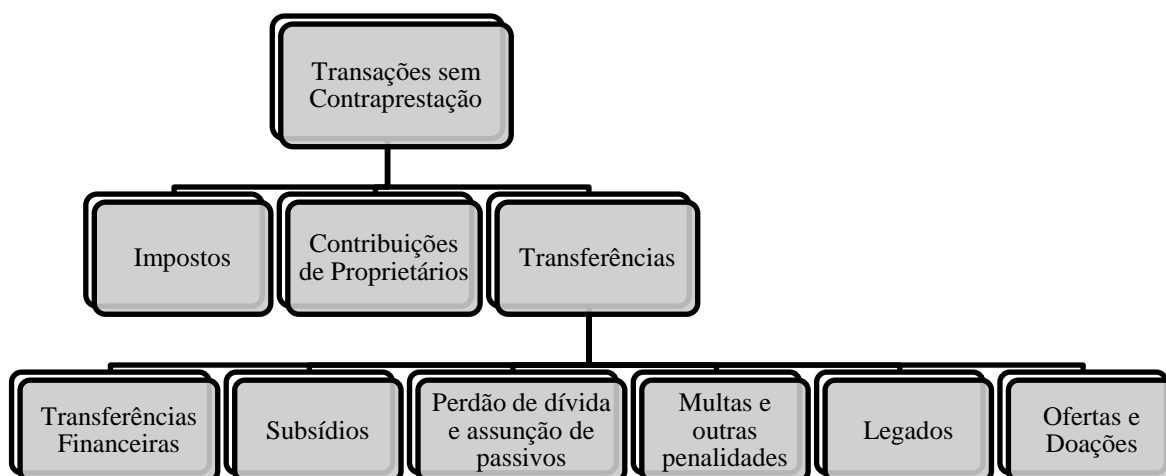
2.10. Rendimento de Transações Sem Contraprestação

De acordo com a NCP 14 – *Rendimento de Transações Sem Contraprestação* – existem duas categorias de transações sem contraprestação (§§7-9), às quais ilustramos na figura 11:

- 1) *Transações sem contraprestação em que uma entidade recebe recurso, mas não entrega como retorno qualquer retribuição ou dá somente uma retribuição simbólica.* Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei obriga ao seu pagamento. Apesar de o Governo proporcionar um conjunto de serviços públicos aos contribuintes, tal não corresponde a uma contrapartida pelo pagamento de impostos;
- 2) *Transações sem contraprestação em que a entidade pode proporcionar alguma retribuição diretamente como contrapartida dos serviços recebidos, sem que essa retribuição se aproxime do justo valor dos recursos recebidos.* Por conseguinte, a entidade avalia se existe uma combinação de transações com contraprestação e

sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente. Para o efeito deve analisar a substância da transação.

Figura 11 - Tipos de Transações Sem Contraprestação



Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.88)

Conforme o §10, “o rendimento compreende influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos e a receber pela entidade que relata, o qual representa um aumento no património líquido, que não sejam aumentos de contribuições de proprietários”.

De acordo com o §15, as condições sobre ativos transferidos “exigem que a entidade ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo conforme especificado, ou restitua esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente, no caso de as condições serem violadas”. Por conseguinte, “quando um recetor reconhece inicialmente um ativo que está sujeito a uma condição, ele também assume um passivo”.

Considerando o §23, em relação aos impostos, que é a principal fonte de receita do Estado, uma entidade (Entidade Contabilística Estado e Autarquias Locais) deve reconhecer um ativo relativo a estes quando o acontecimento tributável ocorrer e: a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (o acontecimento tributável); assim como, espera que desses recursos resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. De acordo com o §24, os recursos relativos a impostos recebidos antes da ocorrência do acontecimento tributável são reconhecidos como um ativo e um passivo (adiantamentos de recebimentos) porque o acontecimento que dá origem ao direito do sujeito ativo sobre os impostos ainda não ocorreu e os critérios para reconhecimento do rendimento por impostos não estão ainda satisfeitos não obstante a entidade já ter recebido

um influxo de recursos. Tendo em conta o §25, quando o acontecimento tributável ocorrer, o passivo é eliminado e o rendimento reconhecido.

Segundo o §30, as transferências satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (a transferência) e espera receber desses recursos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Atendendo ao §27, as transferências satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Uma entidade obtém o controlo de recursos transferidos, seja quando os recursos foram transferidos para a entidade, seja quando a entidade detém um direito vinculativo perante o cedente.

O rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado por igual montante ao ativo reconhecido (§43). Na tabela 17 apresentamos a comparação entre os dois normativos relativos aos rendimentos sobre as transações sem contraprestação.

Tabela 17 - Rendimentos de Transações Sem Contraprestação: SNC-AP vs. POCP/POCAL

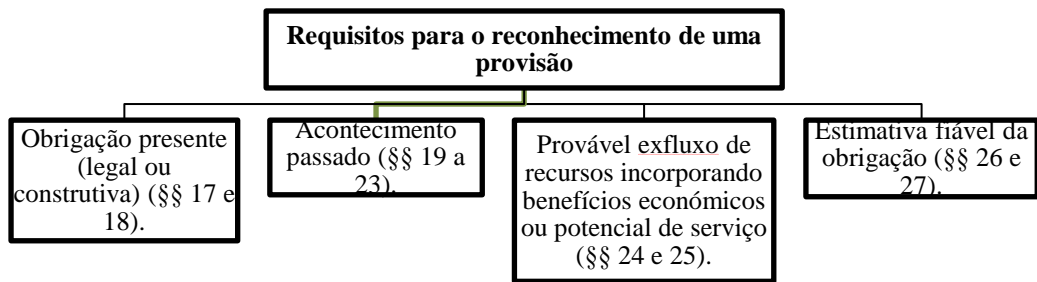
Área contabilística	Comentários
Transações sem contraprestação	O atual normativo não categoriza as transações sem contraprestação, nem estabelece quaisquer requisitos para o reconhecimento de rendimentos provenientes deste tipo de transações. Em contraponto, o SNC-AP identifica duas categorias de transações sem contraprestação e estabelece os requisitos de reconhecimento. A NCP 14 também define uma nova contabilização das transferências com condições (reconhecimento de passivo através da conta de rendimentos a reconhecer), bem como os requisitos para a contabilização dos rendimentos de impostos segundo a base do acréscimo.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.11. Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes

Atendendo à NCP 15 – *Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes* – “as provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação” (§13). O §16 estabelece as condições de reconhecimento das provisões, as quais sintetizamos na figura 12.

Figura 12 - Reconhecimento das provisões



Fonte: Adaptado de Carvalho & Simões (2016)

As provisões devem ser mensuradas pela “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato” (§37), podendo essa melhor estimativa consistir, por exemplo, num valor esperado em que se associam probabilidades de ocorrência a quantias monetários. No caso de o efeito do valor temporal do dinheiro ser materialmente relevante, “a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam sejam necessários para liquidar a obrigação” (§45).

De acordo com os §§12 e 15, os passivos contingentes são:

- Obrigações possíveis, que carecem de confirmação através de acontecimentos futuros incertos de se a uma entidade tem ou não obrigação presente; ou
- Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento da NCP 15, quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Um passivo contingente não é reconhecido, mas somente divulgado, salvo se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço (§§28-29).

Por fim, referir que um ativo contingente é um “um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade” (§12). Conforme estabelece o §32, o ativo contingente não deve ser reconhecido, devendo, segundo o §35, “ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço”.

Na tabela 18 efetua-se um paralelismo entre os dois normativos em análise.

Tabela 18 - Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Provisões Contingentes e Passivos Contingente.	<p>O SNC-AP define de forma clara os critérios para constituição de provisões, enquanto o POCAL apenas apresentava considerações genéricas e sujeitas a uma interpretação individual.</p> <p>O SNC-AP prevê o desconto da obrigação para o valor presente, sempre que o efeito temporal seja significativo. O POCAL é omissivo nessa matéria.</p> <p>No futuro normativo passa a estar definido o tratamento a dar aos ativos contingentes, matéria sobre a qual o POCAL não aborda.</p> <p>As definições do âmbito e do reconhecimento presentes POCAL são alteradas no SNC-AP.</p>

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.12. Instrumentos Financeiros

A NCP 18 – *Instrumento Financeiros* – aborda temáticas contabilísticas relacionadas com ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio.

Um ativo financeiro pode ser dinheiro, um instrumento de capital próprio de uma outra entidade ou direito contratual por exemplo de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade (§5). Este deve ser reconhecido somente “quando a entidade se torna uma parte das disposições contratuais do instrumento” (§6). Regra geral, os ativos financeiros são mensurados inicial e subsequentemente ao justo valor, com as variações de justo valor a serem reconhecidas na demonstração dos resultados (§10-11). Quando tal não seja possível, a mensuração efetua-se ao custo amortizado. Neste último caso, os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do ativo financeiro devem ser incluídos no custo de aquisição (§§10 e 12). Em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor. No caso de existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade nos resultados, atendendo ao estabelecido nos §§24-30.

De acordo com o §5, um passivo financeiro é um passivo que resulta de uma obrigação contratual “para entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade ou para trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente desfavoráveis”. Este conceito também integra, por exemplo, “um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade”, respeitando determinadas condições que a norma estabelece. O passivo financeiro é reconhecido apenas “quando a entidade se torna uma parte das disposições contratuais do instrumento” (§6). Tal como os ativos financeiros, estes passivos também

são mensurados inicialmente pelo justo valor, sendo pelo seu custo quando o procedimento geral não for possível de aplicar (§10). À data das DF, os passivos financeiros são mensurados pelo custo amortizado, utilizando o método do juro efetivo, salvo para os passivos financeiros detidos para negociação que se mantêm ao justo valor, com as respetivas alterações reconhecidas nos resultados do período (§13).

Por sua vez, um instrumento de capital próprio “é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade depois de deduzir todos os seus passivos” (§5). Estes devem ser reconhecidos no património líquido aquando da sua emissão e da existência de obrigação de pagamento pelos subscritores. Os instrumentos de capital próprio devem ser mensurados inicialmente “pela quantia de dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber”. Caso o pagamento seja diferido e o valor temporal do dinheiro seja significativo, então a sua mensuração deve ser pelo valor presente da quantia a receber. Os custos relacionados com a emissão destes instrumentos devem ser abatidos ao montante inscrito no respetivo capital próprio (§20).

Na tabela 19 apresentamos uma comparação entre o futuro normativo (SNC-AP) e o atual normativo (POCP/POCAL) relativamente aos instrumentos financeiros.

Tabela 19 - Instrumentos Financeiros: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Tema	Comentários
Conceitos	No atual normativo não estão contemplados os conceitos de ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Com a entrada em vigor do SNC-AP esta omissão ficará ultrapassada pelo conteúdo na NCP 18.
Mensuração	No normativo em vigor, a mensuração dos instrumentos financeiros é ao custo nominal, não sendo, por isso, permitido o custo amortizado nem a mensuração ao justo valor através dos resultados, critérios introduzidos pela NCP 18.
Contabilidade de cobertura	No POCP/POCAL não há quaisquer requisitos para a contabilidade de instrumentos financeiros derivados cuja detenção tem como objetivo a cobertura de determinados riscos (nomeadamente preço, taxa de câmbio, juro). A contabilização da cobertura merece destaque na NCP 18, com os procedimentos estabelecidos nos §§ 35-44.
Imparidade	No normativo ainda em vigor existe a possibilidade de se efetuarem provisões para aplicações de tesouraria e para dívidas de cobranças duvidosas. Com a entrada do SNC-AP esses procedimentos deixam de existir, aplicando-se as imparidades aos ativos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.13. Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

A NCP 23 aborda a temática dos *Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos*, aplicável a “todas as entidades que são investidoras com influência

significativa sobre, ou controlo conjunto de uma participada, quando o investimento é consubstanciado pela detenção de um interesse de propriedade quantificável” (§2).

Na tabela 20 apresentamos um conjunto de definições expressas no §3 da NCP23.

Tabela 20 - Conceitos relacionados com Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	
Conceito	Definição
Associada	É uma entidade sobre a qual a investidora exerce influência significativa.
Empreendimento conjunto	É um acordo conjunto em relação ao qual as partes que exercem o controlo conjunto têm de direitos sobre os ativos líquidos do acordo.
Influência significativa	É o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da participada, sem, todavia, exercer controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas.

Fonte: Elaboração própria com base no DL 192/2015

Para a contabilização deste tipo de investimento é utilizado o método de equivalência patrimonial (MEP) (§17). Este é inicialmente reconhecido pelo custo. A quota-parte da investidora nos resultados da participada é reconhecida nos resultados da investidora. A quantia escriturada poderá também ter de ser ajustada por forma a refletir a evolução do interesse da investidora na participada resultantes de alterações no capital próprio (ou património líquido) desta que não tenham sido reconhecidas nos seus resultados. As distribuições (de resultados) recebidas de uma participada reduzem a quantia escriturada do investimento (§11). O plano de conta reserva contas específicas para o MEP: na classe 4 as contas 4111/4121/4131; na classe 5 as contas 571/572/573, na classe 6 a conta 6852 e na classe 7 a conta 7851.

Finalizamos este ponto com a apresentação da tabela 21 referente à comparação entre o estabelecido pela NCP 23 e o normativo atual (POCP/POCAL).

Tabela 21 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos: SNC-AP vs. POCP/POCAL

Área contabilística	Comentários
Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos; Demonstrações financeiras separadas	No ponto 4.1.9 do POCP é indicado que aos investimentos são aplicáveis por analogia as disposições do POC. Como as referências ao POC devem-se considerar como feitas ao SNC, nos termos do artigo 13.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, esta disposição leva à aplicação do MEP. Assim, nesta área o SNC-AP vem dar seguimento ao tratamento que tem vindo a ser utilizado.

Fonte: Adaptado de Associação Nacional dos Municípios Portugueses (2016)

2.14. Contabilidade e Relato Orçamental

A contabilidade orçamental tem tratamento específico, no âmbito da aplicação do SNC-AP, na NCP 26 – *Contabilidade e Relato Orçamental* – conjuntamente com a Lei de Execução Orçamental bem como o RFALEI. A NCP 26 visa regular a contabilidade orçamental definindo conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais, componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação (§1).

Também são definidos os ciclos orçamentais da receita e da despesa (§§4-5):

- Receita – 1.º Inscrição da previsão da receita; 2.º Liquidação; 3.º Recebimento;
- Despesa – 1.º Inscrição da dotação orçamental; 2.º Cabimento; 3.º Compromisso; 4.º Obrigação; 5.º Pagamento.

Na classe 0 são contempladas todas as fazes da receita e da despesa e compromissos e liquidações futuras com a designação presente no classificador económico conforme o elemento a contabilizar, de acordo com os §§37-39 da NCP 26. A própria norma estabelece mapas previsionais e de prestação de contas.

2.15. Contabilidade de Gestão

Tal como a contabilidade orçamental e financeira, também a contabilidade de gestão está retratada em norma própria, sendo esta a NCP 27 – *Contabilidade de Gestão*. Esta norma serve de orientação para a aplicação obrigatória em todos os organismos uma contabilidade de gestão com vista, nomeadamente, à (§4):

- Determinação de custos por funções, atividades, bens e serviços, subjacentes a preços, tarifas e taxas;
- Determinação de custos de produção de ativos fixos;
- Determinação de custos ambientais;
- Fundamentação económica das decisões.

Como referência a norma estabelece o sistema ABC – *Activity Based Costing* – para a imputação dos custos (§§19-28). Esta norma também contempla informação necessária a divulgar aquando do relato das contas anuais (§§29-38).

3. Plano de Contas Multidimensional

Tendo em conta o DL n.º 192/2015, o PCM é um elemento fulcral para a contabilidade pública e para o SNC-AP. De acordo com o §2 do anexo III deste diploma legal, o novo plano de contas servirá para apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, tendo por base os seguintes propósitos:

- Prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para o relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, assim como apoio à avaliação do desempenho orçamental;
- Elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral (contabilidade financeira);
- Elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e determinação do valor das respetivas depreciações e amortizações;
- Auxílio à elaboração do relatório de gestão;
- Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

Portanto, o PCM vem, assim, integrar contas que poderão ser utilizadas na contabilidade orçamental, financeira e nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos. A característica da multidimensionalidade permite também que, a partir do mesmo código de contas, seja obtida simultaneamente informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada. As contas das classes 1 a 8 poderão ser utilizadas quer pela contabilidade orçamental quer pela contabilidade financeira, mas em óticas diferentes: base de caixa modificada na contabilidade orçamental e base de acréscimo na contabilidade financeira (§§3-4 do anexo III).

Este novo plano de contas também contempla classificadores complementares a utilizar em diferentes operações, designadamente na identificação de entidades com as quais existem transações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, transferências e subsídios (CC1), e na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e determinação das quantias das depreciações e amortizações (CC2) (§5 do anexo III).

O PCM apresenta, deste modo, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que preencham os requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística (§6 do anexo III).

A estrutura do PCM foi concebida atendendo aos princípios seguintes (§8 do anexo III):

- *Plenitude* – suficientemente abrangente de modo a capturar toda a informação orçamental, financeira, patrimonial, económica e estatística.
- *Segmentação* – As contas e subcontas foram concebidas de modo a responder às necessidades de informação de diversos utilizadores.
- *Multidimensionalidade* — As contas e subcontas 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.
- *Estrutura unificada* – Único para todas as entidades brigadas 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-no às suas necessidades específicas, podendo criar subcontas de nível inferior.
- *Base contabilística* – Contempla contas que proporcionam informação quer em base de caixa (contabilidade orçamental), quer em base de acréscimo (contabilidade financeira).

Dado a Contabilidade Pública ser a principal fonte de informação financeira das Administrações Públicas para as estatísticas macroeconómicas no âmbito das contas nacionais, na conceção do PCM foram atendidas as necessidades de informação contabilística destas últimas, por exemplo para efeitos de relato de acordo com o SEC (§9 do anexo III).

Em modo de resumo, o PCM caracteriza-se pelos aspetos seguintes (§10 do anexo III):

- Apresenta uma estrutura aproximada ao plano de contas do SNC, de forma a facilitar a consolidação de contas;
- Contempla contas para operações específicas das Administrações Públicas (nomeadamente bens do domínio público, transferências e subsídios, e receitas de impostos, contribuições e taxas), geralmente em contas cujo segundo dígito é “0”. Por conseguinte, estas contas facilitam o processo contabilístico de consolidação de contas, assim como, permitem informação do património das Administrações Públicas, identificando o que utilizam, o que lhes pertence e o que pode ser alienado;
- Prevê níveis específicos de desagregação para fazer face a necessidades setoriais garantindo, todavia, homogeneidade das contas principais;

- Abrange todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, incluindo as que utilizavam o POCP ou os planos setoriais;
- Deixa de existir uma conta com as características da conta «25 — Devedores e Credores pela Execução do Orçamento». Todas as fases da execução do orçamento são consideradas em contas apropriadas da classe 0, contemplando, deste modo, contas suscetíveis de assegurar a gestão e controlo de tesouraria e o desempenho orçamental.

Nota para a classe 9, normalmente destinada ao subsistema de contabilidade de gestão, não estar desenvolvida no PCM, dado que é de uso facultativo, conforme previsto na NCP 27 (§11 do anexo III).

O PCM é constituído por (§12 do anexo III):

- Um quadro síntese de contas das classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental (ver tabela 22);
- Um código de contas das classes 1 a 8;
- Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
- Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC;
- Um classificador de entidades (CC1);
- Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (CC 2).

Tabela 22 - Quadro Síntese de contas no SNC- AP

Quadro síntese de Contas no SNC-AP	
1 - Meios financeiros líquidos	2 - Contas a receber e a pagar
11 - Caixa	20 - Devedores e credores por transferências, subsídios e empréstimos bonificados
12 - Depósitos à ordem	21 - Clientes, contribuintes e utentes
13 - Outros depósitos bancários	22 - Fornecedores
14 - Outros instrumentos financeiros a curto prazo	23 - Pessoal
19 - Perdas por imparidade acumuladas	24 - Estado e outros entes públicos
	25 - Financiamentos obtidos
	26 - Acionistas/Sócios/Associados
	27 - Outras contas a receber e a pagar
	28 - Diferimentos
	29 - Provisões
3 - Inventários e ativos biológicos	4 - Investimentos
31 - Compras	41 - Investimentos financeiros
32 - Mercadorias	42 - Propriedades de investimento
33 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	43 - Ativos fixos tangíveis

34 - Produtos acabados e intermédios	44 - Ativos intangíveis
35 - Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	45 - Investimentos em curso
36 - Produtos e trabalhos em curso	46 - Ativos não correntes detidos para venda
37 - Ativos biológicos	
38 - Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos	
39 - Adiantamentos por conta de compras	
5 - Património, reservas e resultados transitados	6 - Gastos (... e Perdas)
	60 - Transferências e subsídios concedidos
51 - Património/Capital	61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
52 - Ações (quotas) próprias	62 - Fornecimentos e serviços externos
53 - Outros instrumentos de capital próprio	63 - Gastos com o pessoal
54 - Prémios de emissão	64 - Gastos de depreciação e de amortização
55 - Reservas	65 - Perdas por imparidade
56 - Resultados transitados	66 - Perdas por reduções de justo valor
57 - Ajustamentos em ativos financeiros	67 - Provisões do período
58 - Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis	68 - Outros gastos e perdas
59 - Outras variações no património líquido	69 - Gastos e perdas de financiamento
7 - Rendimentos (... e Ganhos)	8 - Resultados
70 - Impostos, contribuições e taxas	
71 - Vendas	81 - Resultado líquido do período
72 - Prestações de serviços e concessões
73 - Variações nos inventários da produção	89 - Dividendos antecipados
74 - Trabalhos para a própria entidade	
75 - Transferências e subsídios correntes obtidos	
76 - Reversões	
77 - Ganhos por aumentos de justo valor	
78 - Outros rendimentos e ganhos	
79 - Juros, dividendos e outros rendimentos similares	

Fonte: DL 192/2015 (2015, pp.7782-7783)

Finalizamos este ponto referindo que na Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, se encontram plasmadas as notas de enquadramento ao PCM do SNC-AP.

4. Regime Simplificado

O SNC-AP foi desenvolvido tendo presente que o universo das administrações públicas são da mais variada natureza e dimensão e com atividades e transações das mais simples às mais complexas podendo, assim, ser aplicado por todas elas independentemente de qualquer destes fatores distintivos. Justifica-se, porém, que a algumas entidades possa ser permitido fazer uma aplicação simplificada do sistema desde que essa simplificação esteja assente nos mesmos princípios, conceitos e critérios para permitir consistência e comparabilidade entre as diversas instituições e facilitar a consolidação quando apropriado. Nos termos do disposto no artigo 5.º do DL n.º 192/2015, “as entidades de

menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública”, nos termos definidos pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.

De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 218/2016, de 09 de agosto, o regime simplificado aplica-se àquelas entidades que “cumpram os requisitos para serem consideradas pequenas entidades ou microentidades, desde que as primeiras não optem pela aplicação do regime geral do SNC -AP e as segundas pela aplicação desse regime ou do regime simplificado das pequenas entidades”. O n.º 2 ressalva que, atendendo ao nível de risco da entidade, pode o “membro do governo responsável pela área das finanças determinar a aplicação do regime geral do SNC-AP a uma pequena entidade ou uma microentidade, ou do regime simplificado para as pequenas entidades a uma microentidade”

O artigo 3.º da portaria referida define pequenas entidades como aquelas que apresentam nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga maior que 1.000.000 € e menor igual a 5.000.000 €, podendo, porém, optar pelo regime geral. Por sua vez, o artigo 4.º estabelece como microentidades aquelas que apresentam nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental menor ou igual a 1.000.000€, podendo, todavia, optar tanto pelo regime aplicável às pequenas entidades ou o regime geral.

Conforme estabelece o artigo 5.º, nas pequenas entidades tem-se uma norma de contabilidade pública-pequenas entidades (NCP-PE), a NCP 26 e a NCP 27. O artigo 6.º preconiza para as microentidades a NCP 26 e a divulgação do inventário do património.

A EC, bem como o PCM e as Normas Interpretativas serão comuns ao regime geral e ao regime das pequenas entidades, sendo que para este último regime foram estabelecidos modelos de demonstrações financeiras e orçamentais simplificados.

5. Transição para o SNC-AP

Todas as autarquias locais têm que criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implica apresentar o balanço de abertura do ano de 2019, de acordo com o novo normativo. Para tal, será necessário procederem a um conjunto de ajustamentos no último balanço do ano de 2018, tal como prescrito no artigo 14.º do DL n.º 192/2015 e no artigo 10.º da portaria n.º 218/2016:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP ou pela NCP-PE;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP ou pela NCP-PE;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as NCP ou com a NCP-PE pertencem a outra categoria;
- Aplicar as NCP ou a NCP-PE na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos;
- Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas por força da primeira adoção devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados;
- Para ser possível a comparabilidade, as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos nas DF do período anterior.

Segundo Carvalho & Carreira (2016), atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do SNC-AP as áreas que poderão causar maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Com o SNC-AP serão alteradas algumas terminologias existentes no POCAL, como expomos na tabela 23.

Tabela 23 - Alteração das terminologias existente em POCAL para o SNC-AP

POCAL	SNC-AP
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (depreciação de existências; créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos
Empréstimos financeiros	Financiamentos obtidos

Fonte: Carvalho & Carreira (2016 p.6)

Focamos agora os Principais ajustamentos que as Autarquias Locais terão que efetuar com a transição para o novo normativo (Carvalho & Carreira, 2016):

- Nos *Ativos Fixos Tangíveis*, as Autarquias que ainda não tenham inventariado todo este tipo de ativos que devam ser reconhecidos têm de, na transição, reconhecer e mensurar esses ativos. Existem Autarquias que ainda não reconheceram no seu

balanço alguns bens, em especial os do domínio público. A sua mensuração deve seguir as disposições da NCP 5 para bens adquiridos sem contraprestação, ou seja: para os imóveis, o valor patrimonial tributário; para outros bens o custo do bem-recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.

- Nos *Ativos Intangíveis*, as Autarquias devem desreconhecer as despesas de instalação. No que concerne às despesas de investigação e desenvolvimento, por um lado, a parte afeta à fase de investigação devem ser totalmente desreconhecida. Por outro lado, para o respeitante à fase de desenvolvimento de novos produtos ou processos deve-se testar se satisfazem todos os requisitos de reconhecimento e, em caso afirmativo, manter o seu reconhecimento como ativo intangível (caso contrário será desreconhecido).
- Nas *Propriedades de Investimento*, todos os terrenos e edifícios que ainda não foram ocupados pelos serviços da Autarquia ou detidos para venda, incluindo os que ainda não tenham uso definido devem ser reclassificados como propriedades de investimento. As Autarquias podem optar por manter a mensuração pelo modelo do custo, não havendo qualquer ajustamento de valor a fazer. Caso optem pelo novo modelo de mensuração contemplado na NCP 8, o modelo do justo valor, devem recorrer a peritos ou utilizar outros procedimentos que não ponham em causa a objetividade e fiabilidade do justo valor.
- Nas *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes*, as quantias escrituradas como provisões, que na verdade são ajustamentos de valores de ativos, devem ser reclassificadas para perdas por imparidade. Nas provisões para riscos e encargos, as Autarquias devem proceder a uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, recorrendo aos seus juristas e, assim, reavaliar as quantias escrituradas em provisões e reconhecer outras obrigações presentes que satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivo.

No capítulo seguinte apresentamos o nosso estudo de caso, que incide na análise da implementação do SNC-AP num município.

CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO: MUNICÍPIO XPTO

Neste capítulo apresentamos os objetivos e as atividades do estágio, a metodologia utilizada e focamo-nos no trabalho executado com o Município XPTO.

1. Breve descrição das atividades do estágio e dos objetivos do estudo

O estágio foi realizado na entidade acolhedora *SMART VISION*, tendo um plano de trabalho e objetivos de estágio a cumprir, conforme se pode constatar através da tabela 24.

Tabela 24 - Plano de estágio e calendarização

FASE	DESCRIÇÃO DAS FASES DE TRABALHO
Fase 1 Clarificação dos objetivos do Estágio e recolha de informações	Reuniões entre orientadores e mestranda.
Fase 2 Recolha de informação geral sobre a organização e o funcionamento da atividade municipal	Resenha bibliográfica; Enquadramento legal; Formação interna na entidade de acolhimento.
Fase 3 Recolha de informação sobre o sistema contabilístico atual e futuro	Resenha bibliográfica; Enquadramento legal; Formação interna na entidade de acolhimento; Formação em contexto real (deslocação ao cliente).
Fase 4 Implementação do SNC-AP numa Autarquia Local	Estudo de caso – cliente da entidade de acolhimento.
Fase 5 Desenvolvimento da elaboração do relatório	Esboço do relatório de Estágio.
Fase 6 Relatório	Finalização e entrega do relatório.

Fonte: Elaboração do orientador da *SMARTVISION* e do orientador do ISCA-UA.

Os resultados das tarefas das fases 2 e 3 resultaram nos dois primeiros capítulos do presente relatório.

Para a fase 4, as tarefas decorreram parte em ambiente *back office* e parte em ambiente *front office*, através da integração em equipas de projeto com o objetivo de preparar um estudo de fundamentação económico-financeira e administrativa, referente a transição do POCAL para o SNCAP, ajudando assim os Municípios tanto ao nível dos seus sistemas de informação, como ao nível dos seus procedimentos administrativos, para ajustar o seu funcionamento às normas introduzidas pelo SNC-AP. O trabalho desenvolvido também consistiu na adaptação do PCM base do SNC-AP às necessidades específicas da realidade do Município e no estabelecimento das devidas correspondências com o normativo ainda

em vigor (POCAL), dado que se trata da parametrização do plano de contas, que servirá de base para o registo contabilístico.

Assim, no âmbito do projeto suprarreferido e atendendo à problemática em causa foram colocados os seguintes objetivos específicos para a elaboração deste documento:

- Apresentar a evolução da Contabilidade Pública aplicável às Autarquias;
- Identificar as principais alterações do novo modelo contabilístico (SNC-AP);
- Descrever o processo da transição do modelo contabilístico atual (POCAL) para o novo modelo contabilístico (SNC-AP).

Para atingir o último objetivo definido, para o estudo económico-financeiro e administrativo foram realizadas as seguintes atividades:

- Identificação e recolha da informação relevante para a realização do trabalho;
- Caracterização e análise do Balanço, Demonstração dos Resultados e dos indicadores chaves da atividade do Município XPTO;
- Levantamento de processos associados à prestação dos serviços;
- Redação do relatório que suporta a alteração/criação da tabela de PCM a praticar pelo Município XPTO;
- Apresentação dos resultados.

2. Metodologia de investigação

A fase inicial do desenvolvimento do estudo passou pelo conhecimento e aprendizagem das práticas utilizadas, quer na entidade, quer no município onde será efetuada a implementação do normativo, quais os procedimentos adotados e a adotar pelo Município para a sua implementação, bem como o conhecimento de toda a realidade envolvente de modo a perceber o impacto do mesmo. Complementarmente ao “trabalho” no terreno (observação dos acontecimentos), a metodologia basear-se-á também na leitura de literatura relacionada com o SNC-AP.

A adoção desta metodologia vai de encontro ao que Yin (2001) afirma, de que o estudo do caso possibilita a utilização de múltiplas fontes de investigação, tais como reuniões, observações ou análise documental, ferramentas essenciais para o desenvolvimento deste trabalho, de modo a relatar ou descrever situações concretas que possibilitam o

conhecimento e compreensão acerca do fenómeno em causa. Desse modo Yin (2001, p.32) define o estudo de caso como sendo “uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Por outro lado, Ponte (1994) afirma que um estudo do caso pode ser definido como uma abordagem metodológica de investigação de uma entidade ou instituição, que tem como objetivo conhecer em profundidade o “como” e o “porquê” de uma situação em específico, sendo especialmente adequado a situações onde se procura compreender, explorar ou descrever acontecimentos que ocorrem num determinado contexto real.

Um estudo de caso realizado no âmbito do estágio pode ser considerado exploratório e descritivo. Sendo considerado exploratório, por proceder ao conhecimento de uma dada realidade pouco estudada e levantar hipóteses para o entendimento mais aprofundado dessa realidade, nesse caso perceber alguns estudos que ajudam a entender o impacto que a transição terá nas autarquias. Descritivo, porque visa descrever dados concretos extraídos dos documentos de fundamentação económico-financeira e administrativa da autarquia local e aferir perceções e expectativas dos profissionais (órgão executivo municipal e pessoal técnico) acerca da informação económico-financeira e administrativa produzida dentro da instituição. (Yin, 2001)

Nesta ótica, a nossa análise centra-se no Município XPTO e pretende desenvolver uma análise reflexiva e profunda, com a intenção de ajudar os municípios a entender a transição do POCAL para o SNC-AP. A natureza dinâmica e complexa dos componentes das DF, e o facto de se pretender analisar com profundidade e com detalhe os documentos do Município objeto de análise neste o estágio, fez com que este estudo privilegiasse a metodologia qualitativa, com um *design* de investigação flexível, embora tenha sido incluída uma vertente quantitativa.

3. Recolha da informação relevante e matriz de trabalho

Para o início dos trabalhos da transição do POCAL para o SNC-AP, inicialmente, procedemos à recolha da seguinte informação do município:

- Relatório e Contas Município XPTO para o período de 2017;
- Balanço a 31-12-2017;

- Demonstração dos Resultados do exercício de 2017;
- Indicadores utilizados nas suas atividades;
- Outra documentação / informação relevante.

Toda esta informação é importante para as fases seguintes, nomeadamente para a construção da matriz de trabalho e da construção do PCM ajustado ao Município XPTO. Primeiramente são ajustados o balanço e a demonstração dos resultados e o balancete existente no Município XPTO para a construção do PCM, atendendo à tipologia definida na legislação. Para o efeito, tornou-se necessário a execução de alguns procedimentos:

- Detalhar as contas de entidades clientes, fornecedores, outros credores e outros devedores;
- Filtrar as contas de clientes, fornecedores, outros credores, outros devedores e operações de tesouraria que não apresentem movimentos nos últimos dois ou três anos e validar a possibilidade de eliminação, antes do processo de conversão;
- Ajustar as contas bancárias de acordo com a natureza do banco e dos depósitos;
- Identificar a natureza das contas de operações de tesouraria para desagregação das contas 07¹³;
- Estabelecer a ligação das contas de gastos e rendimentos, com os diferentes códigos de IVA. Esta operação deverá ocorrer antes da atualização das classificações associadas aos artigos de receita (procedimento inicial da Sociedade Gestora Fundos de Pensões (SGF)), uma vez que as contas de rendimentos serão ajustadas (automaticamente), com a respetiva ligação dos códigos de IVA, em consonância com a definição de cada artigo de receita.

No primeiro período de relato em que a entidade aplicar o SNC-AP, o Município XPTO terá de efetuar a divulgação transitória da:

- a) Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;
- b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes DF anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores.

¹³ As contas da classe 07 serve para registar os rendimentos das entidades durante os exercícios das suas funções (Vaz, 2016).

- c) Reconciliação do resultado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes DF anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
- d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP – divulgações que, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP;
- e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas seguindo normativos anteriores (se aplicável);
- f) Se as primeiras DF de acordo com as NCP são (não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

4. Balanço e Demonstração dos Resultados no POCAL

As DF do Município XPTO do exercício 2017 foram preparadas, em todos os seus aspetos materiais, em conformidade com as disposições do POCAL.

No que respeita aos *bens de domínio público, imobilizações corpóreas e incorpóreas* as mesmas encontram-se valorizadas e contabilizadas, em primeira instância, pelo custo histórico, ou seja, aquele que decorre do valor de aquisição ou produção. Este valor é suportado pelo documento comprovativo da aquisição, nomeadamente faturas, contratos, autos de medição, escritura de doação, escritura de compra e venda e expropriação. Não existem bem adquiridos em regime de locação financeira.

Quando não foi possível aplicar o critério do custo histórico foram adotados, pela ordem indicada, os seguintes métodos:

- *Comparativo* – Caracteriza-se pela extrapolação do custo histórico de determinado bem para bens com tipologias e descrições idênticas;
- *Avaliação* – aplica-se quando o custo histórico e o comparativo não forem possíveis. E tem de ser relativo a uma aquisição onerosa, porque se for gratuita aplica-se o de baixo.
- *Avaliação técnica ou valor patrimonial* – Para o imobilizado obtido a título gratuito deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição aplicável, o

valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens. O critério de valorimetria aplicado deverá ser explicitado e justificado no anexo adequado (nota 8.2.3 do POCAL).

- *Valor zero* – Caso os critérios acima descritos não sejam exequíveis, o imobilizado assume o valor zero até ser objeto de uma grande reparação assumindo então o montante desta.

Sobre as *despesas de instalação, investigação e desenvolvimento*, durante o exercício corrente não foram imobilizados investimentos na conta 431 «Despesas de instalação» e o saldo da conta 432 «Despesas de investigação e de desenvolvimento» é nulo.

As *amortizações* foram calculadas segundo o método das quotas constantes, com base nas taxas máximas de amortização decorrentes das tabelas da portaria n.º 671/2000, de 17 de abril (CIBE). Para bens avaliados para efeito de inventário inicial foram fixadas amortizações com base na estimativa do período de vida útil esperada. Foi tido em conta o critério da materialidade constante do artigo 34.º do CIBE, sendo amortizados num só exercício os bens cujos valores unitários não ultrapassem 80% do índice 100 da escala salarial das carreiras do regime geral do sistema remuneratório da função pública.

As *existências* foram valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção. O método de custeio das saídas de armazém adotado foi o do custo médio ponderado.

No que respeita aos *acréscimos e diferimentos*, os custos e os proveitos são reconhecidos contabilisticamente à medida que são gerados, independentemente do momento em que são pagos ou recebidos, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

As *dívidas de e a terceiros* são expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam. Destacamos que foi no ano de 2017, que pela primeira vez foi reconhecido o *valor da dívida* da subscrição de capital do Fundo de Apoio Municipal (FAM): em médio e longo prazo no total de 132.228,28€, referente aos anos 2019 e seguintes; tendo ficado refletido como dívida a terceiro de curto prazo o valor da dívida a pagar em 2018, no valor de 44.075,00€.

As *disponibilidades de caixa e depósitos* do Município XPTO foram expressas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos de todas as contas de depósito, respetivamente.

De seguida apresentamos o Balanço do Município XPTO, de acordo com o normativo em vigor, em 31-12-2017 (tabela 25) e a Demonstração dos Resultados do Município XPTO para o exercício 2017 (tabela 26).

Tabela 25 - Balanço do Município XPTO - POCAL

BALANÇO		ANO: 31-12-2017			
Código das Contas	ATIVO	2017			2016
		AB	AP	AL	AL
	Imobilizado				
	Bens de Domínio Público				
451	Terrenos e recursos naturais	616.461,63€		616.461,63€	616.461,63€
452	Edifícios				
453	Outras construções e infraestruturas	32.684.069,02€	21.088.601,39€	11.088.601,66€	12.357.176,90€
455	Bens de património histórico, artístico e cultural	985,11 €	985,11 €		
459	Outros bens de domínio público				
445	Imobilizações em curso	2.856.633,42€			
446	Adiantamentos por conta de bens de Domínio Público				
		36.158.149,21€	21.089.586,50€	15.068.562,71€	13.941.838,26€
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de instalação				
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento	33.259,22€	33.259,22€		
433	Propriedade industrial e outros direitos	59.939,73€	59.591,73€	348,05 €	626,42 €
443	Imobilizações em curso				
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
		93.199,00€	92.850,95€	348,05 €	626,42 €
	Imobilizações Corpóreas				
421	Terrenos e recursos naturais	5.243.636,71€		5.243.636,71€	5.213.136,71€
422	Edifícios e outras construções	13.776.630,70€	3.848.862,73€	9.927.767,97€	9.632.645,89€
423	Equipamento básico	412.566,27€	206.891,43€	205.674,84€	137,17 €
424	Equipamento de transporte	743.066,32€	270.260,77€	472.805,55€	152.013,87€
425	Ferramentas e utensílios	195.886,16€	135.920,37€	59.965,79€	65.982,93€
426	Equipamentos administrativo	254.242,03€	220.534,77€	33.707,26€	40.848,13€
427	Taras e vasilhame				
429	Outras imobilizações corpóreas	129.078,63€	24.769,22€	104.309,41€	17.390,78€
442	Imobilizações em curso	504.149,06€		504.149,06€	104.308,77€
448	Adiantamento por conta de imobilizações corpóreas				
		21.259.255,88€	4.707.239,29€	16.552.016,59€	15.226.464,25€
	Investimentos financeiros				
411	Partes de capital	15.000,00€		15.000,00€	15.000,00€
412	Obrigações e títulos de participação	308.528,28€		308.528,28€	308.528,28€
414	Investimento em imóveis				
415	Outras aplicações financeiras				
441	Imobilizações em curso				
447	Adiantamento por conta de investimentos financeiros				
		323.528,28€	0 €	323.528,28€	323.528,28€

	Circulantes				
	Existências:				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	107.446,96€		107.446,96€	97.202,34€
35	Produtos e trabalhos em curso				
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refúgios				
33	Produtos acabados e intermédios				
32	Mercadorias				
37	Adiantamento por conta de compras				
334	Água				
		107.446,96€	0	107.446,96€	97.202,34€
	Dívidas de Terceiros- Médio e Longo Prazo				
	Dívidas de Terceiros Curto Prazo				
28	Empréstimos concedidos				
211	Clientes, c/c				
212	Contribuintes, c/c				
213	Utentes, c/c	2.227,43€		2.227,43€	1.582,43€
218	Clientes, contribuintes de cobranças duvidosa	20.048,35€	3.119,06€	16.929,29€	12.807,38€
251	Devedores pela execução do orçamento				
229	Adiantamentos a fornecedores				
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado				
24	Estado e outros entes públicos	13.546,46€		13.546,46€	46.913,24€
264	Administração autárquica				
262+ 263 + 267+ 268	Outros devedores	20.000,01€		20.000,01€	20.000,01€
		55.822,25€	3.119,06€	52.703,19€	81.303,06€
	Títulos negociáveis				
151	Ações				
152	Obrigações e Títulos de participação				
153	Títulos de dívida pública				
159	Outros títulos				
18	Outras aplicações de tesouraria				
		0		0	0
	Depósitos em instituições financeiras e caixa:				
12	Depósitos em instituições financeiras	2.416.994,56€		2.416.994,56€	3.865.868,52€
11	Caixa	750,00 €		750 €	750 €
		2.417.744,56€		2.417.744,56€	3.866.618,52€
	Acréscimos e diferimentos:				
271	Acréscimos de proveitos	107.562,08€		107.562,08€	122.450,44€
272	Custos diferidos	3.845,20€		3.845,20€	3.027,41€
		111.407,28€		11.407,28€	125.477,85€
	Total de amortizações		25.889.676,74€		
	Total de provisões		3.119,06€		
	Total do ativo	60.526.553,42€	25.892.795,80€	34.633.757,62€	33.663.058,98€

FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVOS		2017	2016
FUNDOS PRÓPRIOS			
51	Património	18.313.741,82€	18.313.741,82€
55	Ajustamento de partes de capital em empresas		
56	Reservas de reavaliação	35.000,00€	
	Reservas:		
571	Reservas legais	10.172,84€	10.172,84€
572	Reservas estatutárias		
573	Reservas contratuais		
574	Reservas livres		
575	Subsídios	141.787,09€	141.787,09€
576	Doações	281.080,00€	281.080,00€
577	Reservas decorrentes de transferências de ativos		
59	Resultados transitados	- 2.877.170,39	- 4.133.634,39
88	Resultado líquido do exercício	1.066.570,80€	1.256.464,00€
		16.971.182,16€	15.869.611,36€
PASSIVOS			
292	Provisões para riscos e encargos	2.428.209,00€	2.080.000,00€
		2.428.209,00€	2.080.000,00€
Dívidas a terceiros – Médio e longo prazo			
2312	Dívidas a instituições de crédito	3.174.647,15€	3.609.650,50€
264+268	Empresas municipais e intermunicipais e outros credores	132.228,28€	
		3.306.875,43€	3.609.650,50€
Dívidas a terceiro – curto prazo			
2311	Empréstimos de curto prazo		
269	Adiantamento por conta das vendas		
221	Fornecedores, c/c		
228	Fornecedores-Faturas em receção e conferência		
252	Credores pela execução do orçamento		
217	Clientes e utentes c/cauções		
219	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes		
2611	Fornecedores de imobilizados, c/c		
24	Estado e outros entes públicos	2.295,30€	2.385,77€
264	Administração autárquica		
262+ 263+ 267+ 268	Outros credores	44.075,00€	220.378,28€
23120	Empréstimos de médio e longo prazos-componente	432.712,00€	438.762,00€
		479.082,30€	661.526,05€
Acréscimos e diferimentos			
273	Acrescimentos de custos	260.433,45€	442.268,82€
274	Proveitos diferidos	11.187.975,28€	11.200.002,25€
		11.448.408,73€	11.442.271,07€
	Total do Passivo	17.662.575,46€	17.793.447,68€
	Total de Fundos Próprios e Passivo	34.633.757,62€	33.633.058,98€

Fonte: Elaboração própria com base no relatório do Município

Tabela 26 - Demonstração dos Resultados do Município XPTO - POCAL

Código das contas	Demonstrações de resultados	EXERCÍCIOS	
		2017	2016
	Custos e Perdas		
	Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:		
611	Mercadorias		
612	Matérias	205.145,53 €	290.795,37 €
62	Fornecimentos e serviços externos	1.043.732,34 €	1.001.473,88 €
64	Custos com o pessoal:	1.539.252,02 €	1.538.962,03 €
	Remunerações		
	Encargos sociais		
63	Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais	550.685,37 €	419.661,97 €
66	Amortizações do exercício	1.459.350,76 €	1.749.863,86 €
67	Provisões do exercício	349.467,69 €	2.174,55 €
65	Outros custos e perdas operacionais	83.057,07 €	19.699,17 €
	Custos Operacionais (A)	5.230.690,78 €	5.022.630,83
	Resultado antes enc. financeiro e extraordinário [(B) – (A)]	1.183.685,18 €	1.359.775,21 €
	Custos e perdas financeiras		
681+685	Juros e custos similares	88.927,41 €	97.965,09 €
69	Custos e perdas extraordinárias	28.186,97 €	5.346,12 €
	Custos Totais (C)	5.347.805,16 €	5.125.942,04 €
	Resultado líquido do exercício [(B) – (C)]	1.066.570,80 €	1.256.464,00 €
	Proveitos e ganhos		
71	Vendas e prestações de serviços:	800.460,95 €	753.862,89 €
	Vendas de mercadorias	2.518,56 €	4.062,24 €
	Vendas de produtos	522.217,34 €	472.009,63 €
	Prestações de serviços	275.725,05 €	277.791,02 €
	Rendas		
	Reembolsos e anulações		
	Outras vendas		
72	Impostos e taxas	562.942,19 €	543.506,57 €
	Variação da produção		
75	Trabalhos para a própria entidade	21.268,07 €	
73	Proveitos suplementares		
74	Transferências e subsídios obtidos	4.015.104,16 €	3.951.199,00 €
76	Outros proveitos e ganhos operacionais		
	Proveitos Operacionais	5.399.775,37 €	5.248.568,46 €
7811	Outros juros e proveitos similares	196.644,12 €	189.930,61 €
	Proveitos Financeiros	196.644,12 €	189.930,61 €
79	Proveitos e ganhos extraordinários	817.956,47 €	943.906,97 €
	Proveito Extraordinário	817.956,47 €	943.906,97 €
	Proveitos Totais (B)	6.414.375,96 €	6.382.406,04 €

Fonte: Elaboração própria com base no relatório do Município

5. Balanço e Demonstração dos resultados no SNC-AP

Neste ponto apresentamos o processo de transição do POCAL para o SNC-AP no âmbito do balanço e da demonstração dos resultados.

5.1. Balanço

O Balanço e a Demonstração dos Resultados são feitos através do PCM. Para o efeito, os códigos de conta do Balanço e da Demonstração dos Resultados estão especificados na tabela do mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas das duas DF. No que respeita ao balanço apresentamos a tabela 27.

Tabela 27 - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas do Balanço

Rubricas		Código de contas
Código PCM	Ativo não corrente	
B01	Ativos fixos tangíveis	43+453+450+4553-4590-4593-45953
B02	Propriedades de investimento	42+452+4552-4592-45952
B03	Ativos intangíveis	44+454+4554-4594-45954
B04	Ativos biológicos	372 + 3922
B05	Investimentos financeiros	4111+4112+4121+4122+4131+4132+4141+4511+45511-4191-45911-459511
B06	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	20322
B07	Acionistas/sócios/associados	266 + 26811+26821 - 2694
B08	Outros ativos financeiros	4113+4123+4133+4142+415-4192-4193+4512+45512-45912-459512
B09	Ativos por impostos diferidos	2741
	Ativo corrente	
B10	Inventários	32 + 33 + 34 + 35 + 36 + 391
B11	Ativos biológicos	371 + 3921
B12	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	201 + 205
B13	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis	2031 + 20321
B14	Cientes, contribuintes e utentes	211+212+213+214+215-219
B15	Estado e outros entes públicos	2411+2412+2413+2418+2431+2432+24341+2437+2438
B16	Acionistas/sócios/associados	261+262 + 263 +26811+26821-2691-2692-2693

B17	Outras contas a receber	228+232+2701+2713+2720+2721+2781+2091+27891-229-239-279
B18	Diferimentos	281
B19	Ativos financeiros detidos para negociação	1411 + 1421 + 1422 + 1423 + 1424 + 14291 -19
B20	Outros ativos financeiros	1431+2772
B21	Ativos não correntes detidos para venda	461+462+468-4691-4692-4698
B22	Caixa e depósitos	11 + 12 + 13
Património Líquido		
B23	Património/Capital	51
B24	Ações (quotas) próprias	52
B25	Outros instrumentos de capital próprio	53
B26	Prémios de emissão	54
B27	Reservas	55
B28	Resultados transitados	56
B29	Ajustamentos em ativos financeiros	57
B30	Excedentes de revalorização	58
B31	Outras variações no património líquido	59
B32	Resultado líquido do período	818
B33	Dividendos antecipados	89
B34	Interesses que não controlam	Só nas demonstrações financeiras consolidadas
Passivo não corrente		
B35	Provisões	29
B36	Financiamentos obtidos	20422+25+2702
B37	Fornecedores de investimentos	2711+2712
B38	Responsabilidades por benefícios pós-emprego	273
B39	Passivos por impostos diferidos	2742
B40	Outras contas a pagar	237
Passivo corrente		
B41	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos	202 + 206
B42	Fornecedores	221+222+225
B43	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	218+276
B44	Estado e outros entes públicos	2414+2417+242+2433+24342+2436+2439+244+245+246+249

B45	Acionistas/sócios/associados	264 + 265 + 26812+26822
B46	Financiamentos obtidos	2041+20421+25+2702
B47	Fornecedores de investimentos	2711+2712
B48	Outras contas a pagar	2092+231+238+2722+275+2782+2783+2784+2785+27892
B49	Diferimentos	282
B50	Passivos financeiros detidos para negociação	1412 + 14292
B51	Outros passivos financeiros	1432+2771
	PCM	
B52	Contas a receber e a pagar	23
B53	Pessoal	237
B54	Cauções	2370
B55	Aos titulares dos órgãos de soberania e membros dos órgãos regionais e autárquicos	2371
B56	Aos órgãos sociais e de gestão	2372
B57	Ao pessoal	24
B58	Estado e outros entes públicos	242
B59	Retenção de impostos sobre rendimentos	2421
B60	De trabalho dependente	2422
B61	De trabalho independente	2423
B62	De capitais	2423
B63	Prediais	2424
B64	Outras retenções	2429
B65	Outros impostos	244
B66	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde	245
B67	Sistemas de proteção social	2451
B68	Parte do trabalhador	24511
B69	Subsistemas de saúde	2452
B70	Parte do trabalhador	24521
B71	Outros	2459
B72	Tributos das autarquias locais	246
B73	Outras tributações	249
B74	Outras contas a receber e a pagar	27
B75	Outros devedores e credores	278
B76	Outros	2789

B77	Outros devedores	27891
B78	Outros devedores-Outros	278919
B79	Outros credores-Outros	278929
B80	IRS - Trabalho Dependente - OT	24219
B81	IRS - Trabalho independente - OT	24229
B82	IRS - Capitais - OT	24239
B83	IRS - Prediais -OT	24249
B84	IRS - Outras retenções - Pensões	242901
B85	IRS - Outras retenções - Pensões - OT	2429019
B86	IRS - Outras retenções	242999
B87	IRS - Outras retenções - OT	2429999
B88	Imposto de Selo	2441
B89	Outros	2449
B90	Caixa Geral de Aposentações	245111
B91	Caixa Geral de Aposentações - OT	2451119
B92	Segurança Social - Regime Geral	245112
B93	Segurança Social - Regime Geral - OT	2451129
B94	Outros - Sistemas proteção social	245119
B95	Outros - Sistemas proteção social - OT	2451199
B96	Subsistemas de saúde - Parte Trabalhador - OT	245219
B98	Sindicatos	2785
B99	Sindicatos - OT	27859
B100	Operações de Tesouraria	278919901
B101	Devedores - OT	2789199011
B102	Operações de Tesouraria e Retenções e Descontos	278929901
B103	Operações de tesouraria - Cobrança/pagamento	2789299012
B104	Operações de tesouraria - Passagem	2789299013
B105	Outras Entidades	278929999

Fonte: Construção com base no UNILEO (2018)

Como se verifica pela tabela 27, uma entidade deve apresentar no balanço os ativos e os passivos classificados em correntes e não correntes. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificado, a separação dos ativos e passivos em correntes e não correntes no balanço proporciona informação útil ao

distinguir os ativos líquidos que estão continuamente em circulação como capital circulante, dos usados nas operações de longo prazo da entidade. Esta separação também evidencia ativos que se espera realizar dentro do ciclo operacional corrente e passivos que se devem pagar dentro do mesmo período.

A informação acerca das datas esperadas de realização de ativos e de liquidação de passivos é útil ao avaliar a liquidez e solvabilidade de uma entidade. Os instrumentos financeiros exigem a divulgação das datas de maturidade de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem contas a receber comerciais e outras; os passivos financeiros também incluem contas a pagar comerciais e outras. A informação acerca da data esperada de realização de ativos e de pagamento de passivos não monetários, tais como inventários e provisões respectivamente, é também útil, quer os ativos e os passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes.

Segundo a NCP 1, um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios (§50):

- (a) Espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- (b) Seja detido (sobretudo) com a finalidade de ser negociado;
- (c) Espera-se que seja realizado dentro de 12 meses após a data do balanço; ou
- (d) É caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos um ano após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes. Dessa forma nos ativos não correntes estão incluídos ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de longo prazo.

Também de acordo a NCP 1, um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios (§51):

- (a) Espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- (b) Seja detido (sobretudo) com a finalidade de ser negociado;
- (c) Tenha um prazo de vencimento dentro de 12 meses após a data do balanço; ou
- (d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos um ano após a data do balanço.

Por conseguinte, todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes.

O novo modelo de balanço permite adicionar linhas de itens, títulos e subtotais, quando tal apresentação for relevante para a compreensão da posição financeira da entidade. Além disso, segundo o §52 da NCP1:

- (a) Devem ser incluídas linhas de itens quando a dimensão, natureza ou função de um item, ou a agregação de itens similares, for tal que a apresentação separada é relevante para a compreensão da posição financeira da entidade; e
- (b) As descrições usadas e a ordenação dos itens ou a agregação de itens similares podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e das suas transações, para proporcionar informação que seja relevante para a compreensão da posição financeira da entidade.

O julgamento sobre a inclusão de itens adicionais apresentados separadamente baseia-se numa avaliação: da natureza e liquidez dos ativos; da função dos ativos dentro da entidade; e das quantias, natureza e prazos dos passivos (§54 NCP1).

O uso de diferentes bases de mensuração para classes diferentes de ativos, sugere que a sua natureza ou função difere e, por conseguinte, que devem ser apresentados como linhas de itens separadas. Por exemplo, diferentes classes de ativos fixos tangíveis podem ser contabilizadas ao custo ou por quantias revalorizadas, devendo, portanto, constar em linhas separadas no balanço (§55 NCP1).

Antes da elaboração do balanço no novo modelo contabilístico também foi construída previamente uma tabela síntese de correspondências de contas entre os dois normativos, no qual se incluiu também o SNC. Como se pode verificar pela tabela 28, existem rúbricas do balanço específicas do SNC-AP:

- Devedores e Credores por transferências e empréstimos bonificados (20 específica);
- Devedores e credores por contratos de concessão (270 específica);
- Transferências e subsídios correntes com condições (282 ½ específica);
- Acordos de concessão de serviços (2824 específica);
- Subsídios (53 específica);
- O que estava na 274 no POCAL uma parte passa para 28 e outra para 593.

Tabela 28 - Rubricas do balanço – correspondência SNC-AP com POCAL

Rubricas do Balanço	SNC-AP	SNC	POCAL
Instrumentos Financeiros/ Títulos negociáveis	14	14	15/18
Provisões para aplicação tesouraria	19	-	19
Devedores e Credores por transferências e empréstimos bonificados	20 (especifica)	-	-
Pessoal	23	23	262
Financiamentos obtidos	25	25	23
Acionistas/Sócios	26	26	-
Imparidades	2x9 3x9 4x9	2x9 3x9 4x9	29 39
Devedores e credores por contratos concessão	270 (especifica)	-	-
Impostos Diferidos	274	274	-
Acréscimos	272	272	271/272
Diferimentos	28	28	273/274
Transferências e subsídios correntes com condições	282 ½ (especifica)	-	-
Acordos de concessão de serviços	2824 (especifica)	-	-
Agricultura	3	3	-
Propriedades Investimento	42	42	414
. Bens Domínio Público	420 (especifica)	-	-
Ativos Fixos Tangíveis	43	43	42
. Bens Domínio Público	430 (especifica)	-	45
Ativos Intangíveis	44	44	43
. Bens Domínio Público	440	-	-
Capital	51	51	51
	Património/Capital	Capital	Património
Subsídios	53 (especifica)	-	-
. Prejuízo			
. Liquidez			
. Dívida			
Resultados Transitados	56	56	59
Revalorização	58	58	56
Subsídio Capital	593	593	74/2745

Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.43)

Na tabela 29 apresentamos o Balanço do Município XPTO no modelo do SNC-AP¹⁴. Além do que foi explicado em relação ao Balanço é preciso ter em consideração que quando se efetuar, em 01-01-2019, a transição para o novo modelo contabilístico poderá existir alterações modificativas, com consequência em Resultados Transitados (conta 564), fruto do:

- Reconhecimento de ativos não correntes, passivos relativos a provisões, locações financeiras e acordos de concessão de serviços.

¹⁴ Apesar de não dever existir linhas em branco, dado o objetivo de dar a conhecer o conteúdo das DF em SNC-AP, optámos por manter as linhas previstas, mesmo que sem valores.

- Desreconhecimento de despesas relativas a alterações de regulamentos e estatutos, que deixam de ser consideradas ativos intangíveis, passando a ser considerados gastos¹⁵.
- Alteração de critérios de mensuração.
- Reconhecimento, pela primeira vez, de perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis não geradores de caixa.

Alerta-se para o facto de poderem ainda existir outras alterações permutativas (provocando alteração de classificação no mesmo agregado) não incluídas neste trabalho, visto que este processo ainda se encontra em curso.

Tabela 29 - Balanço do Município XPTO – SNC-AP

PCM	RUBRICAS	Notas	DATAS	
			31-12-2017	31-12-2016
	Ativo		N	N-1
	Ativos não correntes			
43+453+450+4553-4590-4593-45953	Ativos fixos tangíveis		31620579,30 €	29168302,51 €
42+452+4552-4592-45952	Propriedade de investimento			
44+454+4554-4594-45954	Ativos intangíveis		348,05 €	626,42
4111+4112+4121+4122 +4131+4132+4141+4511+45511- 4191-45911-459511	Investimentos financeiros		323.528,28 €	323.528,28 €
	Participações financeiras			
4113+4123+4133+4142+415-4192- 4193+4512+45512-45912-459512	Outros ativos financeiros			
	Ativos correntes			
32 + 33 + 34 + 35 + 36 + 391	Inventários		107.446,96 €	97.202,34 €
371 + 3921	Ativos biológicos			
201 + 205	Devedores por transferências e subsídios			
2031 + 20321	Devedores por empréstimos bonificados			
211+212+213+214+215-219	Clientes, contribuintes utentes		2.227,43 €	1582,43
2411+2412+2413+2418+2431+ 2432+24341+2437+2438	Estado e outros entes públicos		13.546,46 €	46913,24
228+232+2701+2713+2720+2721 +2781+2091+27891-229-239-279	Outras contas a receber			
281	Diferimentos		111.407,28 €	125477,85
11 + 12 + 13	Caixa e depósitos		2.417.744,56 €	3866618,52
218	Clientes, contribuintes de cobranças duvidosa		16.929,29 €	12807,38
1411 + 1421 + 1422 + 1423 + 1424 + 14291 -19	Ativos financeiros detidos para negociação			
1431+2772	Outros ativos financeiros			
27891	Outros devedores		20.000,01 €	20000,01

¹⁵ Na fase de transição também se deve desreconhecer as despesas de investigação e desenvolvimento, mas não é aplicável a este município, pois o seu saldo é nulo, em contas POCAL.

		Total do ativo		34.633.757,62 €	33.663.058,98 €
		Património Líquido			
51	Património/Capital			18.313.741,82 €	18.313.741,82 €
53	Outros instrumentos de capital próprio				
54	Prémios de emissão				
56	Reservas de reavaliação			35.000,00 €	
55	Reservas			433.039,93 €	433.039,93 €
56	Resultados transitados			2.877.170,39 €	4.133.634,39 €
57	Ajustamentos em ativos financeiros				
58	Excedentes de revalorização				
59	Outras variações no património líquido				
818	Resultado líquido do período			1.066.570,80 €	1.256.464,00 €
	Interesses que não controlam				
		Total do Património Líquido		16.971.182,16 €	15.869.611,36 €
		Passivo			
		Passivo não corrente			
29	Provisões			2.428.209,00 €	2.080.000,00 €
20422+25+2702	Financiamento obtidos			3.174.647,15 €	3.609.650,50 €
2711+2712	Fornecedores de investimentos				
273	Responsabilidades por benefícios pós-emprego				
2789193	Administração Autárquica			132.228,28 €	
237	Outras contas a pagar				
		Passivo corrente			
202 + 206	Credores por transferências e subsídios concedidos				
221+222+225	Fornecedores				
218+276	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes				
2414+2417+242+2433+24342+2436+2439+244+245+246+249	Estado e outros entes públicos			2.295,30 €	2.385,77 €
2041+20421+25+2702	Financiamentos obtidos			432.712,00 €	438.762,00 €
2711+2712	Fornecedores de investimentos				
2092+231+238+2722+275+2782+2783+2784+2785+27892	Outras contas a pagar				
282	Diferimentos			11.448.408,73 €	11.442.271,07 €
1412 + 14292	Passivos financeiros detidos para negociação				
1432+2771	Outros passivos financeiros				
278929	Outros credores			44.075,00 €	220.378,28 €
		Total do Passivo		17.662.575,46 €	17.793.447,62 €
		Total do Património Líquido e Passivo		34.633.757,62 €	33.663.058,98 €

Fonte: Elaboração própria

Comparando o balanço em POCAL (tabela 25) com o apresentado em SNC-AP (tabela 29), de registar que *Bens de Domínio Público* passam a incorporar os ativos fixos tangíveis. Tendo em conta que no SNC-AP os Imobilizados passam a ser reclassificados como Investimentos na classe 4, e nessa reclassificação os Bens de Domínio Público estão

incorporados nos Ativos fixos Tangíveis, Ativos Intangíveis e nas Propriedades de Investimentos. Nesse caso, o município XPTO no que respeita aos Bens de Domínio Público a mesma é incorporada nos Ativos Fixos Tangíveis porque os Valores são inteiramente refletidas num valor financeiro unicamente baseada num preço de mercado.

É importante salientar que no POCAL as contas são desagregadas pelas contas filhas, enquanto no SNC-AP passa existir apenas a conta mãe, sem haver necessidades de desagregação, salvo situações relevantes.

No balanço em SNC-AP existe uma coluna designada de “notas” para se efetuar uma referência cruzada para com o Anexo, no qual são divulgadas notas explicativas a esta DF. O detalhe proporcionado por essa informação adicional depende dos requisitos das NCP e da materialidade, natureza e função das quantias envolvidas. As divulgações variarão de item para item, por exemplo:

- Os itens de ativos fixos tangíveis são desagregados em contas por tipo de ativos, de acordo com a NCP 5;
- As contas a receber são desagregadas em quantias a receber de contribuintes e utentes, relativas a impostos e outros rendimentos de transações sem contraprestação, quantias a receber de partes relacionadas e outras quantias;
- As contas a pagar são desagregadas em reembolsos de impostos a pagar, transferências a pagar e quantias a pagar a fornecedores e outros credores;
- As provisões são desagregadas em provisões para processos judiciais em curso, matérias ambientais e outros itens;
- As componentes do património líquido são desagregadas em património inicial, contribuições de capital, resultados acumulados, reservas, transferências e subsídios de capital e outras, devendo divulgar o património líquido e suas alterações entre dois períodos na Demonstração das Alterações no Património Líquido.

5.2 Demonstração dos Resultados

Tal como o fizemos para o balanço, apresentamos os códigos de conta da demonstração dos resultados especificados na tabela do mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas das duas DF (tabela 30).

Tabela 30 - Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do Movimento Financeiro para as rubricas da demonstração dos resultados

Rubricas		Código de contas
Código	Designação	
DR01	Impostos, contribuições e taxas	70
DR02	Vendas	71
DR03	Prestações de serviços e concessões	72
DR04	Transferências e subsídios correntes obtidos	75
DR05	Variações nos inventários da produção	73
DR06	Trabalhos para a própria entidade	74
DR07	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	61
DR08	Fornecimentos e serviços externos	62
DR09	Gastos com pessoal	63
DR10	Transferências e subsídios concedidos	60 (exceto 603)
DR11	Prestações sociais	603
DR12	Imparidade de inventários (perdas/reversões)	652-7622
DR13	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	651-7621
DR14	Provisões (aumentos/reduções)	67-763
DR15	Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	653+657-7623-7627
DR16	Aumentos/reduções de justo valor	77-66
DR17	Outros rendimentos e ganhos	78+792+798
DR18	Outros gastos e perdas	68+6913+6918
DR19	Gastos/reversões de depreciação e amortização	64-761
DR20	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	654+655+656-7624-7625-7626
DR21	Juros e rendimentos similares obtidos	791+793
DR22	Juros e gastos similares suportados	6910+6911+6912+692+698
DR23	Imposto sobre o rendimento	812

Fonte: Construção com base no UNILEO (2018)

É exigido que todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período sejam incluídos na determinação do resultado do período, a menos que uma outra NCP exija de outra forma. Por exemplo, os aumentos e diminuições de revalorizações e algumas diferenças cambiais devem ser reconhecidos diretamente como alterações no patrimônio líquido. O modelo previsto da demonstração dos resultados consiste na informação mínima a apresentar na face dessa DF, podendo, por isso, ser acrescentadas linhas sempre que permite apresentar informação relevante de modo separado.

Antes da elaboração da demonstração dos resultados em SNC-AP, utilizámos o mesmo processo que para o balanço, construindo previamente uma tabela síntese de correspondências de contas entre os dois normativos, no qual se incluiu também o SNC, exposto na tabela 31.

Tabela 31 - Rubricas Demonstração do Resultado – correspondência SNC-AP com POCAL

Rubricas	SNC-AP	SNC	POCP
Transferências e Subsídios Correntes	60	—	63
Pessoal	63	63	64
Depreciação e Amortização	64	64	66
Imparidades	65	65	68/69
Impostos, Contribuições, Taxas	70	—	72
Transferências Correntes Obtidos	75	—	74
Reversões Despesa / Proveito	76	76	79
Ganhos / Perdas Justo Valor	77/66	77/66	—
Impostos sobre rendimentos a pagar/diferido	812	812	—

Fonte: Carvalho & Simões (2016, p.44)

Na tabela 32 apresentamos a demonstração dos resultados em SNC-AP, a qual também inclui a coluna “notas”, com objetivo idêntico à da existência em balanço. Nas notas à demonstração dos resultados deve ser apresentado o total dos rendimentos de uma forma desagregada e apropriada às operações da entidade. Similarmente, deve ser apresentada uma desagregação de gastos, baseada na sua natureza. A natureza e conteúdo das divulgações estão definidos na legislação do SNC-AP.

Tabela 32 - Demonstração dos Resultados do Município XPTO – SNC-AP

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS		ANO: 2017		
PCM	RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
			2017	2016
			N	N-1
70	Impostos e Taxas		562.942,19 €	543.506,57 €
71	Vendas Materiais		524.735,90€	476.071,87€
72	Prestação de Serviços		275.725,05 €	277.791,02 €
75	Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos		4.015.104,16 €	3.951.199,00 €
73	Variações nos inventários da produção			
74	Trabalhos para a própria entidade		21.268,07 €	
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		- 205.145,53 €	-290.795,37 €
62	Fornecimentos e serviços externos		- 1.043.732,34 €	-1.001.473,88 €
63	Gastos com o pessoal		-1.539.252,02 €	-1.538.962,03 €
60 (exceto 603)	Transferências e subsídios concedidos		- 550.685,37 €	-419.661,97€
603	Prestações sociais			
652/7622	Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
651/7621	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
67-763	Provisões (aumentos/ reduções)		- 349.467,69 €	-2.174,55 €
653+657-7623-7627	Imparidade de investimentos não depreciáveis/ amortizáveis (perdas/reversões)			
77/66	Aumento/ reduções de justo valor			
78+792+798	Outros rendimentos e ganhos		817.956,47€	943.906,97€
68+6913+6918	Outros gastos e perdas		- 111.244,04€	-25.045,29€
	Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento		2.418.204,85€	2.914.362.34€

64/761	Gastos/ reversões de depreciação e amortização		-1.459.350,76 €	-1.749.863,86 €
654+655+656-7624-7625-7626	Imparidade de investimentos depreciáveis/ amortizáveis (perdas/ reversões)			
	Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)		958.854,09€	1.164.498,48€
791+793	Juros e rendimentos similares obtidos		196.644,12 €	189.930,61 €
6910+6911+6912+ 692+698	Juros e gastos similares suportados		-88.927,41 €	-97.965,09 €
798	Outros rendimentos similares			
	Resultados antes do imposto		1.066.570,80 €	1.256.464,00€
812	Impostos sobre rendimento			
	Resultado líquido do período		1.066.570,80 €	1.256.464,00 €
	Resultado líquido do período atribuível a: (1)			
	Detentores do capital da entidade-mãe			
	Interesses que não controlam			

(1) aplicável apenas no caso de contas consolidadas

Fonte: Elaboração própria.

Na transição da Demonstração dos Resultado do POCAL para a do SNC-AP tivemos em consideração as seguintes situações:

- Os *Custos e Perdas Extraordinários e outros custos e perdas operacionais* foram reclassificados como *Outros Gastos e Perdas*;
- Os *Proveitos e Ganhos Extraordinários* foram reclassificados como *Outros Rendimentos e Ganhos*;
- Os Proveitos e Ganhos Financeiros, em POCAL, constam como Rendimentos Financeiros, em SNCA-AP.

O alinhamento permite calcular sucessivamente:

- a) Os resultados antes de depreciações e de gastos de financiamentos;
- b) O resultado operacional (antes de gastos de financiamento);
- c) O resultado antes de impostos e;
- d) O resultado líquido do período, depois do imposto sobre rendimento.

6. Análise financeira

Dos documentos elaborados pelo Município XPTO constam o cálculo de quatro rácios, determinados com base nas DF de 2017 (base POCAL).

- Cobertura das imobilizações corpóreas por fundos próprios (CIC)

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Imobilizações corpóreas}}$$

- Cobertura do ativo imobilizado por capitais permanentes (CAI)

$$\frac{\text{Capitais permanentes}}{\text{Ativo imobilizado}}$$

- Autonomia financeira (AF)

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Ativo}}$$

- Solvabilidade ou endividamento (S)

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Passivo}}$$

Na tabela 33 apresentamos os resultados dos rácios indicados.

Tabela 33 - Rácios/Indicadores em POCAL

Ano	Rácios – POCAL			
	CIC	CAI	AF	S
2017	1,02	0,66	0,47	0,96
2016	1,04	0,66	0,49	0,89
2017 %	102%	66%	47%	96%
2016 %	104%	66%	49%	89%

Fonte: Elaboração própria com base no relatório do Município

Como se comprova pela tabela 33, o contexto do Município XPTO não apresenta diferenças significativas entre 2016 e 2017. A média da cobertura das imobilizações corpóreas sofreu um ligeiro decréscimo de 1,04 para 1,02. A média da cobertura do ativo imobilizado manteve-se constante de um ano para o outro (0,66). O grau de autonomia financeira reduziu de 0,49 para 0,47, enquanto o nível de solvabilidade subiu de 0,89 para 0,96.

Segundo (Neiva & et.. 2014), os rácios são considerados aceitáveis quando os mesmos representam valores superiores a 33%, e também que quanto maior for o valor do Rácio mais assegurado estará a entidade.

Conclui-se que mesmo com um pequeno decréscimo, os rácios continuam sendo bons, pois apresentam valores positivos, como também valores apresentados não são inferiores a 33% fazendo com que o Município apresenta-se cobertura das imobilizações corpóreas, da cobertura do ativo imobilizado, da autonomia financeira, da solvabilidade, aceitável.

Dado as DF em SNC-AP que apresentámos resultarem meramente de ajustamentos qualitativos, tendo consciência de que nem todos foram considerados pelo fato de o processo de transição ainda estar numa fase incipiente neste (como noutros) Municípios,

optámos por não apresentar os resultados no novo modelo contabilístico, dado que estes serão semelhantes, pelas razões apresentadas. Deste modo, os constantes adiamentos na entrada em vigor do novo modelo contabilístico não nos permitem desenvolver trabalho nesta área, pelo que não nos é possível concluir se a transição do POCAL para o SNC-AP provocará implicações em termos da análise financeira da situação do Município XPTO.

Por uma questão de comparabilidade, porém, entendemos relevante indicar os mesmos rácios e indicadores e as respetivas fórmulas com as designações do SNC-AP.

- Cobertura dos ativos fixos tangíveis pelo património líquido

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Ativos fixos tangíveis}}$$

- Cobertura do ativo não corrente por capitais permanentes

$$\frac{\text{Capitais permanentes}}{\text{Ativo não corrente}}$$

- Autonomia financeira

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Ativo}}$$

- Solvabilidade (ou endividamento)

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Passivo}}$$

CONCLUSÕES

Após a conclusão do estágio estamos em posição de afirmar que estes meses se traduziram numa experiência muito enriquecedora e benéfica. A elaboração do presente relatório contribui para sistematizar um conjunto de aprendizagens levadas a cabo durante o período de estágio e que se consubstanciaram na revisão da literatura e no processo de transição – ainda que numa fase inicial – do POCAL para o SNC-AP.

Com o presente relatório tencionámos alcançar os objetivos seguintes: apresentação da evolução da Contabilidade Pública aplicável às Autarquias; identificação das principais alterações proporcionadas pelo SNC-AP; e descrição do processo da transição do POCAL para o SNC-AP.

Assim sendo, relativamente ao primeiro objetivo, verificámos que a Contabilidade Pública sofreu várias alterações e melhorias que resultaram em inovações. No decorrer dos anos, essas alterações e melhorias contribuíram para que a este ramo da contabilidade tivesse nos dias de hoje uma maior eficiência, eficácia e qualidade nas informações. Ou seja, a reforma da Contabilidade Pública foi e tem sido de extrema importância, pois a mesma tornou-se mais consistente e normalizada, tornando-se mais simples. Com a reforma surgiu um aumento da transparência das contas públicas (elemento fulcral para o bom desempenho do setor) que teve como propósito a melhoria da qualidade da prestação de contas e a detenção de um maior e melhor controlo sobre os recursos públicos.

Após o 25 de abril de 1974 a sua evolução passou pela criação de uma LBCP (em 1990), de uma LEO (em 1991, com a última grande revisão em 2015) e de um RAFE (1992). Em termos de normalização contabilística destacamos a criação do POCP (em 1997), que foi, posteriormente, auxiliado pelos planos setoriais – POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSS.

Face a diversas necessidades sentidas foi construído um novo modelo contabilístico – SNC-AP – aprovado pelo DL 192/2015. Este substituirá, a partir de 01 de janeiro de 2019 (após adiamentos sucessivos), o POCP e os planos setoriais e constituirá uma ferramenta de harmonização contabilística tanto interna como externa. A aprovação do SNC-AP constitui um marco de reforma da Contabilidade Pública, sendo esse mesmo normativo dependente do desenvolvimento do PCM, que integra contas para contabilidade

orçamental, financeira, e contas nacionais. Esse mesmo plano vem assim eliminar a existência de várias contas para o mesmo registo e a divergência entre o classificador económico e patrimonial, tornando-se, assim, um facilitador no processo de consolidação de contas.

A implementação do SNC-AP será de aplicação obrigatória em todas as Autarquias Locais e terá implicação a vários níveis: relato financeiro, controlo e gestão orçamental, planeamento e gestão financeira, gestão da informação, transparência e *accountability*. O novo modelo vem preencher carências concetuais, de relato financeiro, de responsabilidades existentes nas Autarquias Locais e permitir uma conexão com as contas de entidades privadas. Essa recente reforma implementada na Contabilidade Pública será decisiva na transformação pretendida na gestão financeira pública, pois terá um contributo para a promoção de eficiência destinada ao dinheiro público e para a transparência orçamental.

Como afirma Monteiro (2016, p. 44):

O SNC-AP consubstancia alterações nos processos de registo e relato financeiro das entidades públicas, nos seus vários níveis, algumas delas com um desafio enorme que é deixarem de pensar a contabilidade apenas na ótica de caixa (o que a entidade paga e o que recebe) para, também, pensarem a contabilidade na ótica do acréscimo (que releva quais são os ativos e os direitos da entidade, quais são os seus passivos e responsabilidade, quais são os seus rendimentos e gastos e os correspondentes resultados, independentemente dos pagamentos e recebimentos havidos).

O SNC-AP introduz uma EC (onde entre outros assuntos se estabelece os pressupostos, os critérios de reconhecimentos dos elementos das DF, os critérios de mensuração) para o setor da Contabilidade Pública e integra 27 NCP: 25 para a parte financeira; e como inovação face à normalização internacional, 1 para o relato orçamental e 1 para a contabilidade de gestão. Ainda se encontra previsto um regime simplificado.

No novo modelo estão previstas como conjunto completo de DF (NCP 1): balanço, demonstração dos resultados por naturezas, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das alterações do património líquido (uma novidade no setor) e o anexo às DF. Com implicações na prestação de contas poderemos ter ainda as NCP 2, 17, 20, 21, 22 e 25.

Em termos de novidades normativas realce para algumas situações. Com o SNC-AP, as despesas de instalação são consideradas um gasto, logo deixam de poder ser capitalizadas, assim como também não o é permitido em relação aos dispêndios com a formação e com

publicação e atividades promocionais (NCP 3). Os acordos de concessão de serviço têm uma norma específica, a NCP 4. O futuro normativo passa a prever para os ativos fixos tangíveis: i) a inclusão no custo da estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do item e da restauração do local em que está localizado; ii) as características dos ativos que assumem a natureza de infraestruturas; iii) a depreciação por componentes, em que cada parte de um item de ativo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente (NCP 5). Com a NCP 6 passa a haver explicitamente tratamento contabilístico diferenciado entre locações financeiras e locações operacionais. Relativamente aos custos dos empréstimos obtidos, a NCP 7 estabelece o modelo do gasto como regra, aplicando-se, todavia, o modelo de capitalização quando os gastos de financiamento são diretamente atribuíveis ao ativo que se qualifica (conceito introduzido pelo SNC-AP). O novo normativo introduz também a figura das propriedades de investimento, com permissão da mensuração subsequente pelo justo valor (um novo critério de mensuração no setor público), sendo as suas alterações reconhecidas nos resultados (NCP 8).

A NCP 13 é uma inovação no setor público sobre os requisitos específicos para a contabilização de rendimentos provenientes de prestação de serviços, venda de bens e uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos. A NCP 14 identifica duas categorias de transações sem contraprestação e estabelece os requisitos de reconhecimento, para além de definir uma nova contabilização das transferências com condições (reconhecimento de passivo através da conta de rendimentos a reconhecer), bem como os requisitos para a contabilização dos rendimentos de impostos segundo a base do acréscimo.

Novas figuras são introduzidas na Contabilidade Pública, com os seus princípios definidos em normas próprias. As imparidades, que são reguladas pela NCP 9 e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, expostas na NCP 15.

Com a NCP 23 prevê-se a utilização do método de equivalência patrimonial na contabilização das operações relacionadas com investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos, dando seguimento a disposições transitórias aplicáveis ao setor público, desde a introdução do SNC, em 2010.

Concluimos, assim, que a nova contabilidade dos serviços e organismos públicos pode proporcionar uma nova gestão pública, mais eficiente, deixando de ser uma contabilidade pública meramente orçamental.

Na transição das DF em POCAL para o SNC-AP prevê-se algumas áreas críticas, atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração, que poderão causar maior impacto: ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Para a realização da transição do POCAL para o SNC-AP, uma entidade deve adaptar o PCM (base SNC-AP) às necessidades específicas da sua realidade, e estabelecer as devidas correspondências com o normativo anterior (POCAL). Com efeito, consideramos que este procedimento reveste-se como o mais importante, uma vez que se trata da parametrização do plano de contas, que servirá de base para o registo contabilístico.

Os constantes adiamentos da entrada em vigor do SNC-AP tem tido como consequência o atraso do desenvolvimento do trabalho essencial para que a transição ocorra da melhor forma. No Município XPTO ainda se está numa fase incipiente do trabalho, dado que parametrização não está completa. Deste modo, sem este trabalho concluído aliado ao ainda não conhecimento completo da realidade da entidade, não nos foi possível converter as DF em POCAL para SNC-AP de modo rigoroso.

Por conseguinte, esta investigação não constitui um trabalho acabado, porque apresenta limitações. Dado o exposto no parágrafo anterior, apenas nos foi possível simular de um modo simplista a transição das DF entre os dois normativos. Assim, este trabalho deparou-se com a impossibilidade de analisar a transição do POCAL para o SNC-AP, evidenciando as diferenças nas DF, assim como não foi possível estudar a viabilidade do novo normativo nas Autarquias. O novo adiamento na implementação do SNC-AP (agora para 2019) obrigou a ajustamentos no plano de estágio e nos seus objetivos.

Deste modo, em estudos futuros sugere-se que se analise o impacto do SNC-AP na informação contabilística das Autarquias Locais em Portugal. Consideramos que seria também interessante realizar um estudo que permitisse avaliar o impacto da implementação do SNC-AP nos diversos organismos da administração central, regional e local e na Segurança Social, fazendo, assim, uma comparação entre esses organismos da Administração Pública, relativamente às vantagens e desvantagens encontradas com a sua implementação, a partir da comparação e análise das DF desses organismos.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, J. M. de, & Marques, M. da C. (2002). *A Contabilidade Pública em Portugal da Monarquia (1761) à II República (2002)*. *Economia Global e Gestão* (Vol. VII).
- Almeida, J. R. (2005). *Contabilidade de Custos para Autarquias Locais* (2nd ed.). Porto: vida económica.
- Amaral, D. F. do. (2015). Curso de Direito Administrativo.
- Associação Nacional dos Municípios Portugueses. (2016). *Avaliação do Projeto de Decreto-Lei SNC-AP*.
- Caiado, A. C. P. (1998). O Plano Oficial da Contabilidade Pública Aspectos Inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 256.
- Caiado, A. P., Silveira, O., & Fernandes, M. J. (2007). Contabilidade Pública.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *XVII Encuentro AECA*. Disponível em <http://xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- Carvalho, J. B. da C., Martinez, V. P., & Pradas, L. T. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Porto: Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. da C., & Simões, V. (2016). *Normativo SNC-AP*.
- Correia, C., Gonçalves, M., & Marques, M. da C. da C. (2011). Accountability na Contabilidade Pública em Portugal: o caso de um município do distrito de Coimbra. *Pecunia*, núm. 13 (julio-diciembre 2011), 13, 161–173. Disponível em <http://revpubli.unileon.es/index.php/Pecunia/article/view/607>.
- Cruz, Sérgio (2015). "(R)evolução do normativo contabilístico para o setor público: o SNC-AP". *Revista Contabilista*, ano XVI, n.º 189, dezembro, pp. 50-53. Lisboa: OCC.
- Fernandes, M. J. da S. (2009). Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 155–188.
- Jesus, M. A. J. de. (2010). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais Divergências e Implicações no Défice Público em Portugal*. Fundação Calouste Gulbenkian.
- Marques, M. da C. da C. (2015). Contabilidade pública e IPSAS em Portugal : o sistema de normalização contabilística para as administrações públicas.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores e Auditores*, 43–47. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>.
- Moreira, L. (2017). Estrutura Concetual para a Contabilidade Financeira. *Unileo - Unidade de Implementação da Lei de enquadramento Orçamental*.
- Neiva, C. F. C. P. E. V. J. (2014). No Title. In L. SÍLABO (Ed.), *Análise Financeira, Teoria e Prática*.
- Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. da C. (2006). A contabilidade pública em Portugal:

Opinião de especialistas. *XIII Encuentro AECA-La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa*. 28 e 29 de Setembro de 2006, 1–20. Disponível em <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2024/1/Artigo%5BCordoba%5D.pdf>.

Ponte, J. P. da. (1994). O estudo de Caso na investigação em educação Matemática. *Quadrante*, 3(1), 3–18. Disponível em [http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/docs-pt/94-Ponte\(quadrante-estudo caso\).pdf](http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/docs-pt/94-Ponte(quadrante-estudo caso).pdf).

Sarmiento, J. M. (2015). A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental, 1–49.

Silva, S. M. de O. e, Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional. *XVII Encuentro AECA*, 1–27. Disponível em <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/GuiaAECA.pdf>.

Vaz, A. T. (2016). A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL – A EVOLUÇÃO CONTABILIDADE PÚBLICA. *XVII Encuentro AECA*. Disponível em http://www.aecal.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f_estudiante.pdf.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planeamento e métodos. Catalogação na publicação: Mônica Ballejo Canto*. doi:10.1088/1751-8113/44/8/085201.

Legislação

Assembleia da República. (2013). Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro. *Diário da República*.

Assembleia da República. (1991). *Lei n.º 6/1991 de 20 de fevereiro da Assembleia da República*. *Diário da República: I Série*. Disponível em <https://dre.pt>.

Assembleia da República. (2000). Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. *Diário da República, I Série-B*.

Assembleia da República. (2015). Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro. *Diário da República / Official Journal of the Portuguese Republic*, 1(178), 7566–7584. Disponível em <https://dre.pt/application/file/a/70262677>.

Finanças, M. das. (2002). Decreto-lei n.º 12/2002 de 25 de janeiro. *Diário da República - I Série-A*, (2). Disponível em <http://www.dre.pt/pdf1s/2002/01/021A00/05360592.pdf>.

Ministério do Equipamento, do P. e da A. do T. (1999). Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro. *Diário da República*, (2), 2–85. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/site_CNC_Bloco_ContabilidadeRelato/POCE.pdf.

Ministério Das Finanças e Da Saúde. (2002). Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/site_CNC_Bloco_ContabilidadeRelato/POCMS.pdf.

Ministério das Finanças [MF]. (1997). Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). *Diário da República*.

Ministério das Finanças [MF]. (1992). *Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho*. *Diário da República - I Série-A, n.º 172*. Disponível em <http://www.dre.pt>.

Ministério Das Finanças. (2015). Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República*, (178), 245. Disponível em http://www.dgo.pt/legislacao/Documents/DecLei_192-2015_SNC-AP.pdf.

República, A. da. (2005). Constituição da república portuguesa. *Assembleia da República Portuguesa*, 91. doi:10.1017/CBO9781107415324.004.

República, A. da. (1990). *Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro*. *Diário da República - I Série-A, n.º 43*. Disponível em <http://www.dre.pt>.

República, A. da. (1990). Lei n.º 6/1991 de 20 de fevereiro da Assem. *Diário da República / Official Journal of the Portuguese Republic*, 1(2), 7566–7584. Disponível em <http://www.dre.pt>.