

OS SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO COMO TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO NAS AQUISIÇÕES DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS NOS INSTITUTOS POLITÉCNICOS PORTUGUESES

Hugo Lima Santos

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
hlsantos@ua.pt

Sérgio Ravara Cruz

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
sergio.cruz@ua.pt

ABSTRACT

The objective of this article is to highlight the importance of tangible fixed assets in Portuguese Polytechnical Higher Institutions (HEIs) and, on the other hand, to analyze the changes arising from the introduction of the new Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), at the level of subsidy financing as transactions without consideration for the acquisition of these assets.

We chose the qualitative methodology, supported by multiple case studies, and analyzed the annual accounts of the polytechnic HEI in the period between 2010 and 2015. With the imminent adoption of SNC-AP, main differences in the recognition and measurement of tangible fixed assets, in relation to the POC-Education, were identified and analyzed.

We conclude that tangible fixed assets have great importance in the financial structure of polytechnic HEIs, that investment grants have a high weight on total tangible fixed assets and that investment grants awaiting recognition as income in the financial structure have a negative impact on the financial position of the polytechnic HEI; the positive impact of the adoption of the SNC-AP on the structure of the polytechnic HEI balance sheets, due to the change in the accounting of investment grants (POC-Educação) as transfers without charges (SNC-AP).

Keywords: Tangible fixed assets, Polytechnic HEI, POC-Educação, SNC-AP, Investment grants; transactions without charges

RESUMO

O presente artigo tem como objetivos evidenciar a importância dos ativos fixos tangíveis (AFT) nas instituições de ensino superior (IES) politécnicas portuguesas e, por outro lado, analisar as alterações decorrentes da introdução do novo referencial contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), ao nível do financiamento por subsídios como transações sem contraprestação para a aquisição desses ativos.

Optou-se pela metodologia qualitativa, suportada por estudo de casos múltiplos, tendo sido analisadas as contas anuais das IES politécnicas no período entre 2010 e 2015. A iminente adoção do SNC-AP levou à análise das implicações contabilísticas pela alteração do tratamento relativo aos subsídios ao investimento como transações sem contraprestação para o financiamento de AFT, em relação ao POC-Educação.

Com o estudo concluímos que as imobilizações corpóreas assumem grande importância na estrutura financeira das IES politécnicas, que os subsídios ao investimento têm um elevado peso no total das imobilizações corpóreas e que, por isso, os subsídios ao investimento ainda não reconhecidos como rendimentos na estrutura financeira têm um impacto negativo na posição financeira das IES politécnicas; comprova-se, também, o impacto positivo da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transações sem contraprestação sem condições (SNC-AP).

Palavras-chave: Ativos Fixos Tangíveis, IES politécnicas, POC-Educação, SNC-AP, Subsídios ao Investimento; transações sem contraprestação

1. Introdução

O presente artigo pretende evidenciar, por um lado, a importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das instituições de ensino superior (IES) politécnicas portuguesas na vigência do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) para o setor da Educação (POC-Educação) e, por outro lado, analisar as alterações decorrentes da introdução do novo referencial contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), ao nível dos ativos fixos tangíveis (AFT) financiados por subsídios como transações sem contraprestação sem condições, designações dadas pelo novo normativo.

Estes objetivos foram subdivididos em três aspetos essenciais nos quais o estudo se debruçou:

- As imobilizações corpóreas na estrutura financeira das IES politécnicas.
- Confronto entre os subsídios ao investimento para imobilizações corpóreas (POC-Educação) e as transações sem contraprestação para AFT (SNC-AP).
- Impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES.

Com o foco nos aspetos acima referidos, o estudo procurou responder às questões seguintes:

- Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas, no período 2010-2015?
- Quais as principais diferenças contabilísticas no financiamento das imobilizações corpóreas / AFT através de subsídios / transações sem contraprestação entre o POC-Educação e o SNC-AP?
- Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transações sem contraprestação (SNC-AP)?

O âmbito do estudo abrange a análise dos relatórios e contas das IES politécnicas, entre os anos de 2010 e 2015, nos quais se procura obter as informações necessárias ao estudo da importância das imobilizações corpóreas na respetiva posição financeira. Assumem especial importância dois diplomas legais, um que serviu de base à prestação de contas no período em análise referente ao POC-Educação – a Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – e outro que aprova o novo SNC-AP – o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

O artigo encontra-se organizado em seis pontos. Após a introdução, no segundo ponto são apresentadas, sucintamente, as bases gerais da normalização contabilística para o setor público, com o POCP, criado com base no Plano Oficial de Contabilidade de 1989 (POC/89), o POC-Educação e o SNC-AP, dando-se ênfase às diferenças identificadas entre o POC-Educação e o SNC-AP relativamente ao objeto de estudo. No terceiro ponto é justificada a metodologia adotada, designadamente a validade da investigação qualitativa e a sua estruturação, a natureza do objeto de estudo e a delimitação temporal da investigação. No quarto ponto evidenciamos o peso das imobilizações corpóreas na posição financeiras das IES, através da análise dos relatórios e contas das IES. No quinto ponto focamo-nos nos subsídios ao investimento como transações sem contraprestação (sem condições), confrontando o disposto no POC-Educação com o disposto em sede do SNC-AP, expondo, de um modo prático, as principais diferenças entre estes normativos. Por fim, o sexto ponto é destinado às conclusões do estudo.

2. Enquadramento Contabilístico

Em 1986, a integração de Portugal na Comunidade Económica e Europeia, atualmente designada por União Europeia, determinou a adoção das diretivas comunitárias sobre contabilidade e sociedades, as quais levaram a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a atualizar o Plano Oficial de Contabilidade de 1977 (POC/77) para o POC/89 destinado, essencialmente, a entidades do setor privado.

Tendo por base o POC/89 foi aprovado o POCP, através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, o qual significou um grande avanço na reforma da administração financeira e das contas públicas. Para enaltecer os propósitos da criação do POCP é referido nesse documento:

O principal objetivo [sic] do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos [sic] – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. Neste contexto, pode-se afirmar que uma das grandes motivações do POCP foi melhorar a contabilidade pública tradicional, a qual, em grande parte, se cingia a demonstrar que, de acordo com o aprovado pelas autoridades orçamentais competentes, os meios financeiros atribuídos eram aplicados pela Administração Pública (AP).

O surgimento do POC-Educação, com a Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, teve por base, de acordo com o seu preâmbulo, a uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, preconizados pela Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, evitando, deste modo, a aplicação de diversos planos não oficiais no âmbito da administração pública educacional, que impediam a obtenção de informações da execução orçamental na ótica de caixa e a realização automática das operações de consolidação de contas.

O POC-Educação veio permitir coerência nas contas de grupos públicos diferentes, como, por exemplo, os institutos politécnicos ou as universidades, evidenciando os distintos patrimónios públicos das respetivas áreas (ibid). Deste modo, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97 foi aprovado o POC-Educação, o qual, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 794/2000, é “obrigatoriamente aplicável a 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 aplicação do POC-Educação é obrigatória para as universidades e institutos politécnicos, desde 2002, abrangendo também as respetivas escolas, institutos ou unidades, serviços de ação social, fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo dos mesmos.

Considerando a necessidade de dispor de um sistema de informação contabilística capaz de dar resposta às exigências de um adequado planeamento, controlo e relato financeiro, o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, atribuiu à CNC a responsabilidade de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, consistente com o SNC para o setor privado e com as normas internacionais de contabilidade pública (vulgo IPSAS).

Através do Decreto-Lei n.º 192/2015, foi aprovado o SNC-AP, o qual permite solucionar problemas estruturais existentes nos planos setoriais antecedentes, no caso em estudo, no POC-Educação. Este novo modelo contabilístico vem, por isso, dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e convergente com os sistemas que têm vindo a ser adotados a nível internacional. O SNC-AP é aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social e às entidades públicas reclassificadas (n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015). Aplica-se, portanto, aos institutos politécnicos.

Enquanto instrumento de normalização contabilística, o SNC-AP constitui um meio de aproximação ao SNC aplicável no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, ao uniformizar procedimentos e incrementar a fiabilidade da consolidação de contas (ibid).

Numa sucinta análise comparativa entre o POC-Educação e o SNC-AP, pode-se observar que, por um lado, a estrutura do POC-Educação segue de perto o disposto no POCP, assentando em mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação e a adoção de normas e regras que permitam ajustar com coerência as contas dos diferentes grupos públicos referentes à área da educação nacional, clarificando os conceitos de entidade e entidade mãe. Por outro lado, a estrutura do SNC-AP assenta, nomeadamente: na estrutura concetual (EC) da informação financeira pública; nas normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS, que incluem uma norma com os modelos de demonstrações financeiras (DF), uma norma relativa à contabilidade e relato orçamental e uma norma relativa à contabilidade de gestão; e num plano de contas multidimensional.

No caso particular do tipo de ativo objeto de estudo. Primeiramente, o POC-Educação não refere qualquer conceito de ativo. Considera, todavia, que as imobilizações são os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afetos à entidade (incluindo os bens de domínio público), quer estejam em regime de locação financeira. Cumprindo esta definição, as imobilizações corpóreas incluem os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a entidade ou entidades do grupo utilizam na sua atividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Incluem, igualmente, as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo daqueles imobilizados. (Portaria n.º 794/2000)

O POC-Educação não estabelece critérios de reconhecimento das imobilizações corpóreas. No entanto, comparativamente ao POCP, foram criadas algumas subcontas tendo em consideração o tipo de entidades sujeitas ao POC-Educação e a necessidade de obter informação necessária ao setor da educação, designadamente a identificação dos bens afetos às diferentes atividades, como o ensino, a investigação e os serviços de apoio escolar, entre outros. Destaca-se, também, a criação de subcontas nas contas de imobilizações corpóreas de forma a identificar os bens de terceiros (cedidos temporariamente à entidade ou adquiridos pelo sistema de locação financeira) e os bens em poder de terceiros (cedidos temporariamente a outras entidades). (ibid)

A transição do POC-Educação para o SNC-AP trouxe algumas mudanças do léxico contabilístico, nomeadamente a alteração de “imobilizações corpóreas” para “ativos fixos tangíveis”.

No âmbito do sistema de contabilidade patrimonial do SNC-AP, o reconhecimento e mensuração dos ativos, designadamente dos seus AFT, mantém-se como aspeto de grande relevância para os preparadores das contas das IES. Deste modo, a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis prescreve o tratamento contabilístico dos AFT, abordando o reconhecimento, a mensuração inicial, a mensuração subsequente e o desreconhecimento, permitindo, desse modo, divulgar informação sobre os investimentos de uma entidade nestes tipos de ativos, a todos os utilizadores das DF. A NCP 5 abrange, entre outros, os AFT quer de domínio público, quer de domínio privado, incluindo infraestruturas e bens do património histórico (para os quais passa a existir uma subconta específica). De notar que uma entidade deve reconhecer os bens de património histórico tangível, desde que se satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de AFT; caso não se satisfaça, então deve-se fazer a divulgação nas notas às DF. (Decreto-Lei n.º 192/2015)

Importa atender às definições de ativo e de AFT no âmbito do SNC-AP. De acordo com o §88 da EC “[u]m ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”, sendo que, de acordo com o legislado no §89 da EC, “um recurso é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”. O referido recurso tem de ser obrigatoriamente controlado pela entidade pública, podendo, ou não, assumir substância física. Já os benefícios podem ser originados pelo recurso em si próprio, ou pelo direito a dispor desse recurso. Com o carácter mais específico, tem-se a própria definição de ativo fixo tangível, fornecida pelo normativo do SNC-AP, nomeadamente na NCP 5, a qual se encontra no §9, em que AFT são bens com substância física que, por um lado, são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e, por outro, se espera que sejam usados durante mais de um período de relato. (ibid)

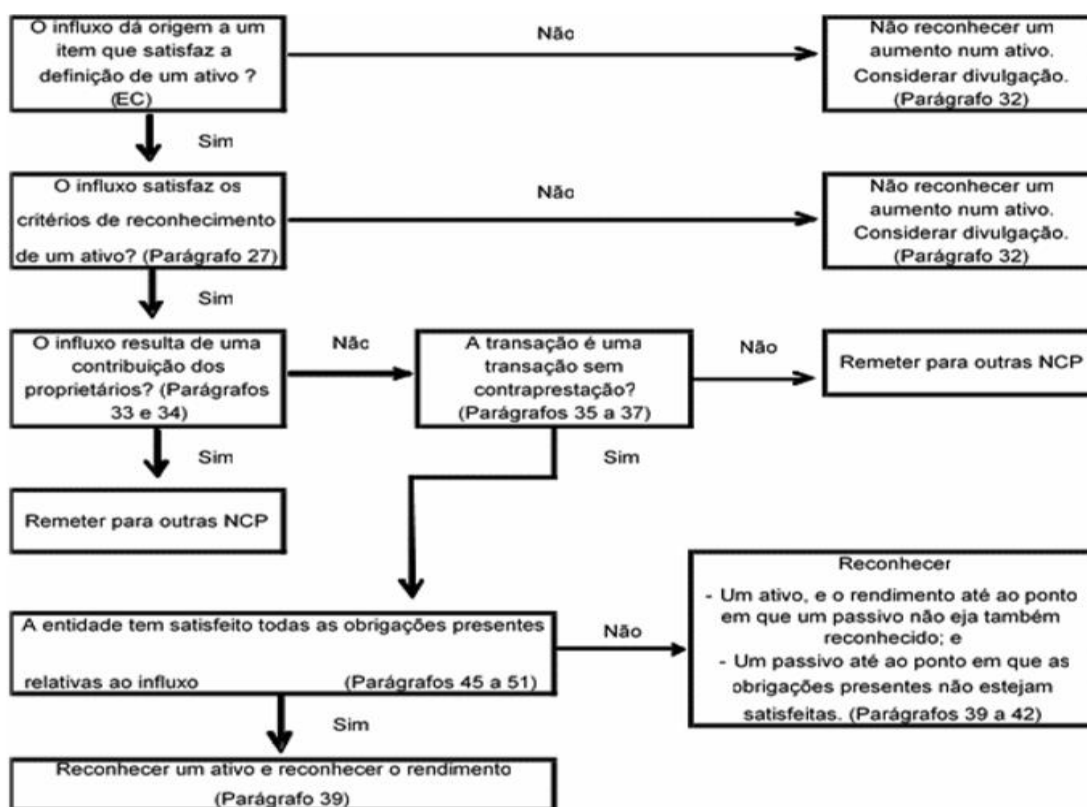
No que concerne à contabilização dos subsídios ao investimento, deve-se atender que a maior parte do rendimento das entidades públicas é proveniente de transações sem contraprestação, sendo os subsídios parte dessa fonte de rendimento (Rosa, 2017). Ao nível do POC-Educação, estes subsídios eram inicialmente contabilizados no passivo da IES, como proveitos diferidos,

sendo, subsequentemente, transferidos para resultados, como componente positiva, à medida que se contabilizava, e na respetiva proporção, a amortização do bem (Portaria n.º 794/2000).

De acordo com o §3 da EC do SNC-AP, numa transação sem contraprestação uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual (Decreto-Lei n.º 192/2015). É, desta forma, possível enquadrar os subsídios ao investimento como uma transação sem contraprestação, as quais são regulamentadas pela NCP 14 – Rendimento de transações sem contraprestação. O §3 da NCP 14 menciona que embora os rendimentos recebidos pelas entidades públicas provenham tanto de transações com contraprestação como de transações sem contraprestação, a maior parte do rendimento das entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação, as quais se traduzem, entre outras, em transferências (em dinheiro ou em espécie) que abrangem os subsídios (ibid).

A NCP 14, no seu §26, apresenta um fluxograma dos influxos iniciais de recursos no caso das transações sem contraprestação, o qual se transpõe na figura 1.

Figura 1 – Influxos iniciais de recursos nas transações sem contraprestação



Fonte: Decreto-Lei n.º 192/2015, NCP 14, §26.

O fluxograma pretende ilustrar o processo analítico que uma entidade deve seguir quando há um influxo de recursos para determinar se o mesmo dá origem a um rendimento. Os requisitos para o tratamento das transações sem contraprestação seguem a estrutura do fluxograma e encontram-se descritos na norma.

Sobre a mensuração inicial dos AFT, o §38 da NCP 14 exige que os ativos adquiridos através de transações sem contraprestação sejam inicialmente mensurados ao justo valor à data da aquisição (ibid).

Relativamente ao reconhecimento do rendimento nas transações sem contraprestação, o §39 da NCP 14 estabelece que um influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação, reconhecido como um ativo, deve ser reconhecido como rendimento, salvo até ao ponto em que for também reconhecido um passivo relativo ao mesmo influxo. O §40 acresce que, assim que uma entidade satisfizer uma obrigação presente reconhecida como um passivo com referência a um influxo de recursos procedentes de uma transação sem contraprestação, deve-se reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rendimento igual a essa redução. De acordo com o §43, o rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo reconhecido pela entidade. (ibid)

3. Metodologia de Investigação

Canastra, Haanstra e Vilanculos (2015) entendem que o estudo de caso é um método privilegiado para estudar fenómenos ou acontecimentos sociais que revelam singularidade e complexidade, em termos de apreensão global, sendo a análise documental uma das técnicas imprescindíveis para captar a complexidade de que se reveste este método de investigação. Nestes termos, o presente artigo adota o método de investigação de estudo de caso, concretamente o estudo de casos múltiplos, examinando o peso das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas, através do estudo das contas aprovadas no período 2010-2015, ainda na vigência do POC-Educação, e analisando as alterações decorrentes da introdução do SNC-AP respeitante aos subsídios ao investimento como transações sem contraprestação (sem condições) para financiarem aquele tipo de ativos.

Em linha com estes autores, Sousa e Baptista (2011) entendem que a investigação qualitativa distingue-se pelo interesse nos resultados e pelo maior interesse no próprio processo de investigação, pelo que, ao estudar sistemas dinâmicos, o investigador desempenha um papel fundamental na recolha de dados, produzindo informação a partir de documentos, entrevistas e da observação. Por isso, o presente método tem como vantagem principal o acesso a uma realidade complexa e diversificada.

No mesmo sentido, Yin (2009) entende que o estudo de caso deve usar-se para confrontar determinadas condições, acreditando que estas possam ser indispensáveis para compreender o caso. Isto significa que o estudo de caso viabiliza a compreensão de duas componentes, o fenómeno e o contexto, algo que é difícil de conceber noutros géneros de investigação.

Cohen, Manion e Morrison (2007) identificam vantagens nos estudos de casos: são normalmente redigidos em linguagem de carácter mais informal, sendo facilmente compreendidos por uma ampla audiência; são inteligíveis ao evidenciar características únicas que, de outra forma, poderiam ser perdidas em dados de maior escala; são usados em contextos reais e fornecem informações sobre casos semelhantes, auxiliando na sua interpretação; podem ser realizados por um único investigador.

No que concerne aos métodos e técnicas de recolha, segundo Gil (2008), as fontes de estudo podem ser referências bibliográficas como livros técnicos, obras de referência, periódicos científicos, teses e dissertações, anais de encontros científicos, periódicos de indexação e resumo. O autor citado refere que as fontes podem estar disponíveis em várias localizações físicas ou em sítios da internet (cuja utilidade depende da atualização dos mesmos), como foi o caso dos relatórios e contas em análise no presente estudo.

Neste sentido, para o presente estudo, inicialmente os relatórios e contas anuais foram obtidos quer nos websites das IES politécnicas. Numa segunda fase, recorreu-se a vários motores de pesquisa na internet para encontrar documentos relativamente aos quais o acesso não era intuitivo ou direto através dos websites. Seguidamente, foram enviados e-mails aos presidentes das instituições cuja informação não estava disponível nos seus websites e não foi possível obter por outros meios, a solicitar os documentos para análise e informando do objetivo pretendido. Note-se que, nos casos das IES politécnicas relativamente às quais já se tinha obtido o relatório de atividades sem contas, foi solicitada cópia das contas. Assim, e após insistências via telefone e e-mails, foi possível recolher os documentos seguintes: relatório de atividades; relatório de atividades e contas; relatório de atividades e gestão consolidado; relatório de contas; relatório de

contas consolidado; relatório de gestão; relatório de gestão consolidado; relatório de gestão e atividades; e relatório de gestão e contas consolidado. O estudo que elaborámos tem por base as 12 instituições seguintes:

- IES Politécnica de Castelo Branco (2010-2015);
- IES Politécnica do Cávado e Ave 2010-2015);
- IES Politécnica de Coimbra (2010-2015);
- IES Politécnica da Guarda (2010-2015);
- IES Politécnica de Leiria (2010-2015);
- IES Politécnica de Lisboa (2010-2015);
- IES Politécnica de Portalegre (2010-2015);
- IES Politécnica do Porto (2010-2015);
- IES Politécnica de Santarém (2010-2015);
- IES Politécnica de Setúbal (2010-2015);
- IES Politécnica de Tomar (2010-2015)
- IES Politécnica de Viseu (2010-2015).

Em geral, reconhecem-se as limitações inerentes aos métodos qualitativos, em concreto ao estudo de casos, e que Cohen, Manion e Morrison (2007) sistematizam como a eventual não generalização dos resultados (exceto nos casos em que outros investigadores lhes reconheçam aplicação), a eventual subjetividade dos estudos e o facto dos mesmos estarem propensos a tendências na observação. Em particular, neste estudo deparámo-nos com a dificuldade em obter informação sobre os relatórios e contas de algumas IES politécnicas, a qual deveria ser acessível, respeitando os prazos de divulgação, de forma simples e intuitiva.

4. As imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas

Em 2017, o ensino superior politécnico público estava repartido por 15 IES, num total de 77 Escolas, as quais ministravam 491 cursos de mestrado (2.º ciclo), 524 cursos de licenciatura (1.º ciclo) e 423 cursos técnicos superiores profissionais (CTeSP).

Em relação a cada uma das IES politécnicas relativamente às quais se obtiveram dados, para o período entre 2010 e 2015, promove-se a análise comparativa do valor e do peso das imobilizações corpóreas nas estruturas dos balanços, bem como dos subsídios ao investimento e a sua ponderação com as imobilizações corpóreas. Em relação a este último ponto, o estudo procura evidenciar as diferenças entre a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação sem condições (SNC-AP).

Para uma melhor compreensão da importância das imobilizações corpóreas na vida das IES politécnicas são, em seguida, apresentadas duas tabelas com valores entre os anos 2010 e 2015: a tabela 1 com os valores totais do balanço de cada IES politécnica; a tabela 2 com os valores totais das imobilizações corpóreas e a percentagem que representam na estrutura do balanço para cada IES politécnica.

Tabela 1 – Total dos balanços dos institutos politécnicos públicos (2010-2015)

IES	Total do balanço (milhões de euros)					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IP Beja	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Bragança	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Castelo Branco	54,0	57,7	58,3	59,6	59,2	60,7
IP Cávado e Ave	17,1	18,2	19,3	20,1	22,4	24,2
IP Coimbra	71,5	70,8	71,5	63,5	73,0	71,6
IP Guarda	17,3	17,3	16,7	16,7	27,2	26,1
IP Leiria	95,9	92,5	91,5	94,5	98,4	99,5
IP Lisboa	143,5	148,6	146,6	147,7	150,7	149,9
IP Portalegre	24,8	22,9	23,3	22,9	23,5	23,8
IP Porto	193,0	192,6	198,6	196,9	192,4	185,3
IP Santarém	33,4	38,5	32,3	33,6	37,8	43,3
IP Setúbal	29,9	37,5	35,6	35,4	33,6	36,9
IP Tomar	23,5	23,6	22,6	21,6	20,6	21,4
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Viseu	42,5	42,2	41,9	40,6	39,7	39,1
Total	746,5	766,1	758,1	753,2	778,6	781,8

Fonte: Elaboração própria

Através da informação constante na tabela 1 verificamos que o total dos balanços das 12 IES politécnicas apresentadas ascende, entre os anos 2010 a 2015, a um valor médio de 764 milhões de euros. Uma leitura mais detalhada permite perceber que os balanços do IP Porto, do IP Lisboa e do IP Leiria representam, juntos, mais de metade do total dos balanços do universo de IES em estudo.

E qual o valor que as imobilizações corpóreas têm nos respetivos balanços? Atente-se à informação da tabela 2.

Tabela 2 – Imobilizações corpóreas nos institutos politécnicos públicos (2010-2015)

IES	Imobilizações corpóreas (valores em milhões de euros) e % no balanço											
	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
IP Beja	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Bragança	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Castelo Branco	49,1	91%	55,0	95%	54,1	93%	55,9	94%	57,1	96%	58,9	97%
IP Cávado e Ave	13,8	81%	13,9	77%	14,6	76%	15,9	79%	16,9	76%	18,2	75%
IP Coimbra	55,8	78%	54,4	77%	54,3	76%	47,0	74%	55,0	75%	56,7	79%
IP Guarda	15,2	88%	14,9	86%	14,5	87%	14,4	86%	25,6	94%	25,0	96%
IP Leiria	90,8	95%	86,7	94%	85,6	94%	85,1	90%	87,2	89%	88,1	89%
IP Lisboa	114,0	79%	115,3	78%	114,0	78%	112,5	76%	111,1	74%	109,9	73%
IP Portalegre	22,2	90%	21,8	95%	21,3	91%	21,0	92%	21,6	92%	21,6	91%
IP Porto	117,1	61%	115,2	59%	114,7	58%	113,6	58%	113,6	59%	104,8	57%
IP Santarém	31,7	95%	37,0	96%	31,0	96%	31,3	93%	35,9	95%	40,7	94%
IP Setúbal	17,2	57%	20,8	56%	20,4	57%	20,1	57%	19,6	58%	19,5	53%
IP Tomar	20,1	86%	20,6	88%	19,9	88%	19,2	89%	19,0	92%	20,0	93%
IP Viana do Castelo	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Viseu	29,0	68%	28,6	68%	29,1	69%	28,6	70%	28,6	72%	28,7	73%
Total	576,1	77%	584,2	76%	573,4	76%	564,6	75%	591,1	76%	592,0	76%

Fonte: Elaboração própria.

Da informação apresentada na tabela 2 resulta evidente que, com um valor total médio de 580 milhões de euros, as imobilizações corpóreas são o ativo por excelência das IES politécnicas (face a um ativo total médio de 764 milhões de euros), representando, em termos médios, 76% da

estrutura dos seus balanços. Com efeito, as imobilizações corpóreas representam a parte nobre do ativo total em todas as IES politécnicas, oscilando o seu peso, em cada uma das entidades durante o período do estudo, entre 56% e 97%. A partir da informação da tabela 2 destacamos que:

- Em 2010, o IP Leiria (95%), o IP Santarém (95%) e o IP Castelo Branco (91%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2011, o IP Santarém (96%), o IP Castelo Branco (95%) e o IP Portalegre (95%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2012, o IP Santarém (96%), o IP Leiria (94%) e o IP Castelo Branco (93%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2013, o IP Castelo Branco (94%), o IP Santarém (93%) e o IP Portalegre (92%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2014, o IP Castelo Branco (96%), o IP Santarém (95%) e o IP Guarda (94%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2015, o IP Castelo Branco (97%), o IP Guarda (96%) e o IP Santarém (94%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.

Estes dados permitem responder à primeira pergunta deste estudo “Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas?”. Face ao apresentado, concluímos que, no período entre 2010 e 2015, as imobilizações corpóreas são predominantes na estrutura dos balanços das IES politécnicas e, portanto, nas respetivas posições financeiras.

No ponto seguinte analisamos as alterações no tratamento contabilístico das aquisições de imobilizações corpóreas/AFT com o apoio dos subsídios ao investimento como transações sem contraprestação.

5. Tratamento contabilístico das transações sem contraprestações

Após a exposição normativa, no ponto 2, nesta secção efetuamos uma análise comparativa prática do tratamento contabilístico dos subsídios ao investimento das imobilizações corpóreas, no POC-Educação, com o tratamento contabilístico estabelecido para os subsídios ao

investimento como transações sem contraprestação (sem condições) para a aquisição de ativos fixos tangíveis, no SNC-AP. Para o efeito apresentamos 2 exemplos que foram adaptados a partir do Manual de Implementação do SNC-AP (CNC, 2016).

Exemplo 1 – Subsídio não reembolsável (POC-Educação)

Uma IES politécnica decidiu efetuar um investimento num edifício pedagógico no valor de € 100 000. Após submissão e aceitação de candidatura para atribuição de um subsídio a fundo perdido, contratualizou com uma entidade pública a atribuição de um subsídio ao investimento não reembolsável, e sem condições, no valor de € 80 000. A taxa de depreciação dos edifícios pedagógicos, de acordo com o Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que aprovou o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, é de 1,25%. O subsídio é atribuído no momento da aquisição do edifício pedagógico (1 de janeiro do ano n), e é recebido no decurso do segundo ano (1 de março do ano n+1). O edifício pedagógico é adquirido em condições de utilização pela IES.

Em termos práticos, os registos contabilísticos referem-se ao reconhecimento e mensuração inicial do imobilizado corpóreo e à atribuição do subsídio (cujo recebimento ocorre no ano seguinte), à amortização (mensuração subsequente) e ao reconhecimento do proveito relativo ao subsídio (na mesma proporção da amortização), sendo que o subsídio inicialmente afeta o passivo e, na mesma proporção da amortização, vai sendo reconhecido nos resultados.

1 de janeiro do ano n

Aquisição do edifício pedagógico a pronto pagamento:

422	IC - Edifícios e outras construções	100 000	
	12	Depósitos à ordem	100 000

Atribuição do subsídio não reembolsável:

26812	Devedores pela atribuição de subsídios ao investimento, c/c	80 000	
	2745	Proveitos diferidos - Subsídios para investimentos	80 000

31 de dezembro do ano n e seguintes

Amortizações do edifício pedagógico:

6622	Amortizações do exercício – IC	1 250	
	4822	Amortizações acumuladas – IC	1 250

Reconhecimento do proveito relativo ao subsídio não reembolsável, na mesma proporção da amortização:

2745	Proveitos diferidos Subsídios para investimentos	1 000	
	7983	Outros proveitos e ganhos extraordinários Em subsídios para investimentos	1 000

1 de março do ano n+1

Recebimento do subsídio não reembolsável:

12	Depósitos à ordem	80 000	
	26812	Devedores pela atribuição de subsídios ao investimento, c/c	80 000

Exemplo 2 – Subsídio não reembolsável sem condições (SNC-AP)

Para melhor perceção das diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP relativamente à contabilização dos subsídios ao investimento, este exemplo é igual ao anterior, com exceção para a adaptação da vida útil.

Uma IES politécnica decidiu efetuar um investimento num edifício pedagógico no valor de € 100 000. Após submissão e aceitação de candidatura para atribuição de um subsídio a fundo perdido, contratualizou com uma entidade pública a atribuição de um subsídio ao investimento não reembolsável, e sem condições, no valor de € 80 000. A taxa de depreciação dos edifícios pedagógicos, de acordo com o classificador complementar n.º 2 do SNC-AP, relativo ao cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, decorre da vida útil de 50 anos. O subsídio é atribuído no momento da aquisição do edifício pedagógico (1 de janeiro do ano n), e é recebido no decurso do

segundo ano (1 de março do ano n+1). O edifício pedagógico é adquirido em condições de utilização pela IES.

Em termos práticos, os registos contabilísticos referem-se ao reconhecimento e mensuração inicial do ativo fixo tangível e à atribuição do subsídio (cujo recebimento ocorre no ano seguinte), à depreciação (mensuração subsequente) e reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio (na mesma proporção da depreciação). Enquanto o subsídio não é reconhecido como rendimento é registado no património líquido da IES.

1 de janeiro do ano n

Aquisição do edifício pedagógico a pronto pagamento:

432	AFT - Edifícios e outras construções	100 000	
	12 Depósitos à ordem		100 000

Atribuição do subsídio não reembolsável:

201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	80 000	
	5931 Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital		80 000

31 de dezembro do ano n e seguintes

Depreciações do edifício pedagógico:

642	Gastos de depreciação – AFT	2 000	
	438 AFT - Depreciações acumuladas		2 000

Reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio não reembolsável, na mesma proporção da depreciação:

	5931 Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital	1 600	
	7883 Outros rendimentos e ganhos - Imputação de subsídios e transferências para investimentos		1 600

1 de março do ano n+1

Recebimento do subsídio não reembolsável:

12	Depósitos à ordem	80 000	
	201 Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos		80 000

Com os exemplos n.º 1 e n.º 2 reforçamos a exposição efetuada no ponto 2 deste artigo e respondemos à segunda questão do estudo: Quais as principais diferenças contabilísticas no financiamento das imobilizações corpóreas / AFT através de subsídios / transações sem contraprestação entre o POC-Educação e o SNC-AP? Entre os normativos contabilísticos em análise existem diferenças substanciais, porque no POC-Educação o valor do subsídio ao investimento que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em proveitos diferidos e é apresentado no balanço como passivo. No SNC-AP, o valor do subsídio ao investimento como transação sem contraprestação (sem condições) que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em variações no património líquido, sendo apresentado no balanço como elemento do património líquido. Estas diferenças têm implicação na apresentação da informação da posição financeira das IES.

Os balanços que se obtêm do exemplo n.º 1 (ano n a ano n+2) evidenciam uma IES com um passivo muito elevado, o qual representa o valor dos proveitos diferidos a aguardar reconhecimento como proveitos, conforme apresentamos na tabela 3.

Tabela 3 – Balanços exemplo n.º 1

BALANÇO	31.DEZ.n	31.DEZ.n +1	31.DEZ.n +2
POC-EDUCAÇÃO			
ATIVO			
Imobilizado			
Imobilizações corpóreas	98 750	97 500	96 250
Ativo corrente			
Devedores por transferências e subsídios	80 000	0	0
Caixa e depósitos	- 100 000	- 20 000	- 20 000
TOTAL DO ATIVO	78 750	77 500	76 250
FUNDOS PRÓPRIOS			
Fundos próprios			
Resultados transitados		- 250	- 500
Resultado líquido do exercício	- 250	- 250	- 250
TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS	- 250	- 500	- 750
PASSIVO			
Acréscimos e diferimentos			
Proveitos diferidos	79 000	78 000	77 000
TOTAL DO PASSIVO	79 000	78 000	77 000
TOTAL FUNDOS PRÓPRIOS E DO PASSIVO	78 750	77 500	76 250

Fonte: Elaboração própria.

Por sua vez, os balanços que se obtêm do exemplo n.º 2 (ano n a ano n+2) evidenciam uma IES com um património líquido muito elevado, o qual inclui o valor dos subsídios ao investimento a aguardar reconhecimento como rendimento, como se verifica pela tabela 4.

Tabela 4 – Balanços exemplo n.º 2

BALANÇO	SNC-AP	31.DEZ.n	31.DEZ.n +1	31.DEZ.n +2
ATIVO				
Ativo não corrente				
Ativos fixos tangíveis		98 000	96 000	94 000
Ativo corrente				
Devedores por transferências e subsídios		80 000	0	0
Caixa e depósitos		- 100 000	- 20 000	- 20 000
TOTAL DO ATIVO		78 000	76 000	74 000
PATRIMÓNIO LÍQUIDO				
Património / Capital				
Resultados transitados			- 400	- 800
Outras variações no património líquido		78 400	76 800	75 200
Resultado líquido do período		- 400	- 400	- 400
TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO		78 000	76 000	74 000
PASSIVO				
...				
TOTAL DO PASSIVO		0	0	0
TOTAL PATRIMÓNIO LÍQUIDO E DO PASSIVO		78 000	76 000	74 000

Fonte: Elaboração própria.

A entrada em vigor do SNC-AP, e a sua aplicabilidade às IES politécnicas, determinará alterações com implicações significativas no património líquido destas, por força das diferenças identificadas no tratamento contabilístico dos subsídios como transações sem contraprestação (sem condições) que se relacionam com a aquisição de imobilizações corpóreas/AFT. Este tipo de subsídios “ao investimento” – quando concedidos sem condições – passam a ser reconhecidos diretamente no património líquido e não no passivo, como acontece em sede do POC-Educação. A tabela 5 pretende reforçar o impacto evidenciado nas tabelas 3 e 4 resultante desta divergência contabilística, para as IES politécnicas em análise, tendo como referência o ano de 2015.

Tabela 5 – Alterações na estrutura do balanço dos institutos politécnicos públicos (2015) com o SNC-AP

Balanco de 2015 IES	Ativo	POC-Educação				SNC-AP			
		Fundos próprios	%	Passivo	%	Fundos próprios	%	Passivo	%
IP Beja	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Bragança	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Castelo Branco	60,7	21,0	34,6%	39,7	65,4%	57,2	94,2%	3,5	5,8%
IP Cávado e Ave	24,2	9,5	39,2%	14,7	60,8%	21,0	86,8%	3,2	13,2%
IP Coimbra	71,6	47,7	66,6%	23,9	33,4%	66,1	92,3%	5,5	7,7%
IP Guarda	26,1	2,3	8,8%	23,8	91,2%	24,1	92,3%	2,0	7,7%
IP Leiria	99,5	27,3	27,4%	72,2	72,6%	90,0	90,5%	9,5	9,5%
IP Lisboa	149,9	84,1	56,1%	65,8	43,9%	138,7	92,5%	11,2	7,5%
IP Portalegre	23,8	10,5	44,1%	13,3	55,9%	22,1	92,9%	1,7	7,1%
IP Porto	185,3	115,1	62,1%	70,2	37,9%	176,3	95,1%	9,0	4,9%
IP Santarém	43,3	39,0	90,1%	4,3	9,9%	41,1	94,9%	2,2	5,1%
IP Setúbal	36,9	13,8	37,4%	23,1	62,6%	33,0	89,4%	3,9	10,6%
IP Tomar	21,4	6,3	29,4%	15,1	70,6%	19,7	92,1%	1,7	7,9%
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Viseu	39,1	25,3	64,7%	13,8	35,3%	36,1	92,3%	3,0	7,7%
Total	781,8	401,9	51,4%	379,9	48,6%	725,4	92,8%	56,4	7,2%

Fonte: Elaboração própria.

Como se verifica pela tabela 5, com referência aos balanços do ano de 2015 das IES politécnicas, é possível verificar que:

- Com a contabilização dos subsídios ao investimento pelo POC-Educação, os fundos próprios têm um peso médio de 51,4% e o passivo um peso médio de 48,6%.
- Com a adoção da contabilização dos subsídios ao investimento no âmbito do SNC-AP, como transferências sem contraprestação (sem condições), os fundos próprios

(património líquido) passam a ter um peso médio de 92,8% e o passivo um peso médio de 7,2%.

Deste modo, está dada resposta à terceira pergunta deste estudo: “Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)?”. É possível concluir que a mudança da contabilização dos subsídios ao investimento, na modalidade sem condições, irá gerar um aumento significativo dos fundos próprios (património líquido) e uma redução significativa dos passivos das IES politécnicas, que no ano de análise (2015) seria na ordem dos 323,5 milhões de euros, ou seja, 41,4% do total dos balanços.

6. Conclusões

O presente estudo abordou a importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas portuguesas, na vigência POC-Educação, e analisou as alterações decorrentes da introdução do SNC-AP, ao nível dos AFT financiados por subsídios como transações sem contraprestação sem condições.

Para o desenvolvimento do estudo utilizámos como método de investigação o estudo de caso, especificamente o estudo de casos múltiplos. Este consistiu na recolha e análise rigorosa dos relatórios de atividades e contas das IES politécnicas, entre os anos de 2010 e de 2015, com o objetivo de responder às questões de investigação.

- Em relação à *primeira pergunta* – “Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas, no período 2010-2015?” – concluímos que, no referido período, as imobilizações corpóreas são predominantes na estrutura dos balanços das IES politécnicas e, portanto, nas respetivas posições financeiras. Em termos numéricos, as imobilizações corpóreas constituem o principal ativo de todas as IES politécnicas, com um valor total médio de 580 milhões de euros, oscilando a sua representação no ativo total entre 56% e 97% (conforme apresentámos na tabela 2).
- No que respeita à *segunda questão* – Quais as principais diferenças contabilísticas no financiamento das imobilizações corpóreas / AFT através de subsídios / transações sem contraprestação entre o POC-Educação e o SNC-AP – concluímos que existem diferenças relevantes, porque no POC-Educação o valor do subsídio ao investimento que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em proveitos diferidos e é

apresentado no balanço como passivo; de forma distinta, no SNC-AP o valor do subsídio ao investimento como transação sem contraprestação (sem condições) que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em variações no património líquido e apresentado no balanço como parte integrante da massa património líquido. Através de dois exemplos práticos, salientamos a ilação extraída da tabela 3 (que tem por base o POC-Educação) em que se evidenciava um Passivo muito elevado cifrado em € 79.000€, representado pelo valor dos proveitos diferidos, e um efeito negativo no total dos Fundos Próprios de € 250, derivado das implicações no Resultado Líquido do Exercício. Já na tabela 4, que tem por base o SNC-AP, evidencia-se um acréscimo no total do Património Líquido de € 78.000€, sem qualquer efeito no Passivo.

- *A terceira pergunta* prendeu-se com: Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transações sem contraprestação (SNC-AP)? Tendo por base os relatórios e contas da IES politécnicas, para o ano de 2015, concluímos que a alteração na contabilização dos subsídios ao investimento irá gerar um aumento significativo do património líquido e uma redução considerável dos passivos das IES politécnicas. Conforme expusemos na tabela 5, em POC-Educação os fundos próprios têm um peso médio de 51,4% e o passivo representa uma proporção média de 48,6%. Com a adoção do SNC-AP, o património líquido (antes fundos próprios) passam a ter um peso médio de 92,8% e o passivo um peso médio de 7,2%. Significa que se verificou uma variação nas duas massas patrimoniais na ordem dos 323,5 milhões de euros, representando 41,4% do total dos balanços.

A principal limitação do estudo prendeu-se com a dificuldade em obter informação sobre os relatórios de atividades e contas de algumas IES politécnicas.

Tendo como ponto de partida a presente investigação, seria interessante estender o desenvolvimento da metodologia utilizada a outras linhas de investigação no mesmo âmbito, isto é, sobre o impacto dos imobilizados corpóreos ou dos bens de domínio público tendo em conta a transição do POC-Educação para o SNC-AP nas Universidades ou a transição de outros Planos Setoriais de Contabilidade Pública para o SNC-AP (autarquias locais, instituições do sistema de solidariedade e de segurança social, e serviços e organismos do Ministério da Saúde).

Bibliografia

- Canastra, F., Haanstra, F., & Vilanculos, M. (2015). *Manual de Investigação Científica da Universidade Católica de Moçambique*. Apresentado ao Instituto Integrado de Apoio à Investigação Científica Universidade Católica de Moçambique.: 1.ª Edição.
- CNC. (junho de 2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP): Manual de Implementação.
- Cohen, L., Manion, L., & Morrison, K. (2007). *Research methods in education*. . London: Routledge: Taylor & Francis e-Library.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro*. (1997). Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Ministério das Finanças: in Diário da República – I Série-A, n.º 203, de 3 de setembro.
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho*. (2012). Procede à revisão da estrutura e composição da Comissão de Normalização Contabilística, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro*. (2015). Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Ministério das Finanças: in Diário da República – 1.ª Série, n.º 178 de 11 setembro.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo - Brasil: Atlas: 6.ª Edição.
- IES Politécnica de Castelo Branco - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica do Cávado e Ave - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Coimbra - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica da Guarda - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Leiria - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Lisboa - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Portalegre - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica do Porto - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Santarém - Relatório de Contas*. (2010-2015).
- IES Politécnica de Setúbal - Relatório de Contas*. (2010-2015).

IES Politécnica de Tomar - Relatório de Contas . (2010-2015).

IES Politécnica de Viseu - Relatório de Contas. (2010-2015).

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. (2000). POC - Educação, Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação: Ministério das Finanças e da Educação.

Rosa, S. (2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto do Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores e Auditores*, p. 42.

Sousa, M., & Baptista, C. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo Bolonha*. Lisboa: Edições Técnicas.

Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications: 4th ed..