

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

PRINCIPAIS DIFICULDADES
SENTIDAS NA TRANSIÇÃO PARA O
SNC-AP NAS ENTIDADES PILOTO.
O CASO DO IPL.

Sílvia de Sousa Alves

Lisboa, dezembro de 2017

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

PRINCIPAIS DIFICULDADES
SENTIDAS NA TRANSIÇÃO PARA
O SNC-AP NAS ENTIDADES
PILOTO. O CASO DO IPL.

Sílvia de Sousa Alves

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão e dos Negócios, realizada sob a orientação científica da Doutora Paula Gomes dos Santos, Professora da área de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente	Professora Doutora Maria do Rosário Justino
Arguente	Professor Especialista Fernando Carvalho
Vogal	Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, dezembro de 2017

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação.

Atesto, ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais, acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Desejo expressar o meu agradecimento à minha família, e a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para que este trabalho fosse possível.

Um agradecimento muito especial à Professora Doutora Paula Santos, que aceitou ser minha orientadora, por toda a contribuição, revisão, pela sua disponibilidade e celeridade nas suas respostas o que foi fundamental à realização deste trabalho. Sem o seu precioso apoio e incentivo, não teria terminado este projeto.

Resumo

A 11 de setembro de 2015 foram publicados dois diplomas que aprovaram o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e a nova Lei de Enquadramento do Orçamento (LEO), dando início a uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal.

Neste contexto, e com base na experiência do IPL enquanto entidade piloto na implementação do SNC-AP, a presente dissertação estuda aquele processo de transição, nomeadamente no que respeita às dificuldades sentidas e à qualidade do próprio normativo, através da análise de algumas situações previamente selecionadas respeitantes ao relato financeiro e à contabilidade e relato orçamental.

Do trabalho efetuado, pode concluir-se que foram várias as dificuldades sentidas pelo IPL no processo de transição para o SNC-AP. As maiores resultarão do facto do próprio normativo não ser claro quanto às soluções apresentadas, das demoras de resposta por parte da CNC, das incoerências patentes nas respostas recebidas, das contradições claras com o SNC e com a própria LEO e dos atrasos na publicação de diversa legislação essencial à aplicação do normativo. Todas as dificuldades sentidas pelo IPL corroboram as elencadas pelo Tribunal de Contas, sendo de destacar que, apesar da prorrogação do prazo para a implementação do SNC-AP para 2018, ainda subsistem riscos que podem comprometer o real cumprimento daquele prazo.

Palavras-chave: SNC-AP, Relato Financeiro, Contabilidade e Relato Orçamental, Transição

Abstract

On the 11 of September of 2015, two legal diplomas were published approving the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP) and the new Budget Framework Law (LEO), which began a new reform of the Public Finance in Portugal. In this context and with the experience of the IPL as a pilot entity for the implementation of the SNC-AP, the current dissertation studies its transition process, in particular in regard to challenges and difficulties felt throughout the process and the quality of its legal Normative, through the analysis of some concrete situations previously selected related to the financial report, the accounting and the budgetary reporting.

Based on the work developed, we can conclude that the IPL faced several problems during the transition process to the SNC-AP. The biggest issues result from the fact of the legal normative itself not being clear about the solutions presented, the delayed answers from the CNC, the incoherence of the answers provided, the clear contradiction of those answers with the SNC-AP and the LEO and the delays in the publication of several legal diplomas that are essential for the legal normative to produce all its effects.

All these issues were felt by the IPL are on the same page with those listed by the Court of Auditors, important to underline, that even with the prorogation of the deadline to implement the SNC-AP in 2018, there are still risks that can compromise the work in meeting such deadline.

Keywords: Portuguese Public Sector Standards; Financial Report; Accounting and Budgetary Report; Transition.

Índice

Índice de quadros	x
Índice de figuras	xi
Lista de abreviaturas	xii
1. Introdução.....	1
1.1. Enquadramento.....	1
1.2. Objetivos da dissertação	2
1.3. Estrutura da dissertação.....	3
2. Enquadramento teórico	5
2.1. Breve resenha sobre os principais marcos da evolução da contabilidade na Administração Pública	5
2.2. A necessidade da normalização contabilística	11
2.3. Das IPSAS às EPSAS	16
2.4. O SNC-AP	19
2.5. A Administração Pública em Portugal e o âmbito de aplicação do SNC-AP ..	22
2.6. O Instituto Politécnico de Lisboa enquanto entidade piloto do SNC-AP	25
3. Principais dificuldades inerentes à adoção do SNC-AP	35
3.1. Informação divulgada no balanço.....	35
3.1.1. Breve apresentação do balanço.....	35
3.1.2. Divulgação dos «outros ativos financeiros» e dos «outros passivos financeiros»	37
3.1.3. Divulgação dos «ativos financeiros detidos para negociação».....	39
3.2. Informação divulgada na demonstração dos resultados	42
3.2.1. Breve apresentação da demonstração dos resultados por naturezas	43

3.2.2. Divulgação dos «juros e rendimentos similares obtidos» e dos «juros e gastos similares suportados»	47
3.3. Informação divulgada na demonstração dos fluxos de caixa.....	49
3.3.1. Breve apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.....	50
3.3.2. Divulgação de caixa e seus equivalentes	52
3.3.3. Conciliação de caixa e seus equivalentes.....	56
3.3.4. A divulgação dos pagamentos ao pessoal.....	60
3.3.5. Estrutura da demonstração dos fluxos de caixa	62
3.4. Contabilidade e relato orçamental	62
3.4.1. Breve apresentação da contabilidade orçamental	63
3.4.2. Informação divulgada nos compromissos de períodos futuros.....	67
3.4.3. As operações de tesouraria.....	72
3.4.4. Os recebimentos diferidos	74
3.4.5. Saldos de gerência	76
4. Conclusões, limitações e propostas de investigações futuras	79
4.1. Conclusões	79
4.2. Limitações	82
4.3. Propostas de investigações futuras	82
5. Referências bibliográficas.....	84

Índice de quadros

Quadro 1.1 Estrutura da dissertação.....	3
Quadro 3.1 – Características diferenciadoras no balanço	36
Quadro 3.2 – Principais contas de custos e perdas e ganhos	43
Quadro 3.3 – Principais contas dos proveitos e ganhos e rendimentos	44
Quadro 3.4 - Características diferenciadoras na demonstração dos resultados por naturezas ..	45
Quadro 3.5 - Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (I)	47
Quadro 3.6 - Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (II)	48
Quadro 3.7- Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (II)	49
Quadro 3.8 - Características diferenciadoras do mapa de fluxos de caixa e da demonstração dos fluxos de caixa	51
Quadro 3.9 – As disponibilidades e os meios financeiros líquidos	53
Quadro 3.10 – Caixa e equivalentes de caixa no PCM e no balanço	57
Quadro 3.11- Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência: gerência anterior	58
Quadro 3.12 - Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência: gerência seguinte	58
Quadro 3.13 – Principais contas da contabilidade orçamental	65
Quadro 3.14 – O tratamento dos recebimentos diferidos nas notas de enquadramento às contas	75

Índice de figuras

Figura 2.1 – Composição do setor público	23
Figura 3.1- Mapeamento dos rendimentos e gastos	46

Lista de abreviaturas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão Normalização Contabilística para a Administração Pública

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Pública

DGO – Direção-Geral do Orçamento

EPR – Entidades Públicas Reclassificadas

EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IES - Instituições de Ensino Superior

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - International Financial Reporting Standards

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

NCP - Normas de Contabilidade Pública

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

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

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Reforma Administrativa e Financeira do Estado

RJIES - Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

UE – União Europeia

UniLEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

1. Introdução

Este primeiro capítulo apenas pretende enquadrar de forma sucinta o tema da presente dissertação e apresentar a estrutura e o âmbito da mesma.

1.1. Enquadramento

A necessidade de informação contabilística atempada, fiável e comparável é uma realidade que tem vindo a crescer ao longo das últimas décadas. Esta é, não só uma consequência da internacionalização e globalização da economia, mas surge sobretudo, de uma maior consciência do que é gerir, num ambiente que se verifica cada vez mais dinâmico e competitivo.

O atual sistema de informação contabilística aplicável aos organismos públicos, não é suficiente para prestar informação comparável entre as diversas instituições nacionais e internacionais. Urge a aplicação de regras comuns, baseadas em métodos e procedimentos conhecidos e aceites, através de modelos contabilísticos standardizados e geralmente aceites.

A adoção de normas internacionais de contabilidade torna-se desta forma imprescindível, na medida em que fatores como a globalização e o envolvimento em projetos e programas internacionais e a obrigatoriedade de prestar informação orçamental e financeira, só serão exequíveis através de informação contabilística harmonizada.

O setor empresarial e o setor privado não lucrativo já adotaram os normativos internacionais de contabilidade adaptados à realidade portuguesa. Impõe-se, agora, a adoção das normas internacionais adaptadas ao setor público português através da implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e das suas Normas de Contabilidade Pública (NCP).

Com efeito, a adoção destas normas é urgente e indispensável, nomeadamente, ao nível da consistência da normalização contabilística nacional e ao nível da consolidação de contas.

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, estabelece no seu preâmbulo que o SNC-AP se propõe (2015: 7585) resolver «a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional». Assim, um dos objetivos que a implementação do SNC-AP se propõe alcançar é fomentar a harmonização contabilística.

Tendo presente este objetivo, que se concorda ser essencial para ter uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas, considerou-se relevante, por estarmos em plena fase de implementação do SNC-AP no conjunto das entidades piloto, que figuram em anexo à Circular n.º 1381, Série A, da Direção-Geral do Orçamento (DGO).

1.2. Objetivos da dissertação

Com o presente trabalho pretende-se estudar o processo de transição do IPL para o SNC-AP, nomeadamente no que respeita às dificuldades sentidas e à qualidade do próprio normativo. Dadas as limitações de tempo e de páginas, das diversas situações inerentes àquele processo selecionaram-se algumas, nomeadamente ao nível das demonstrações financeiras e da contabilidade e relato orçamental.

O método de investigação escolhido foi o estudo de caso, uma vez que segundo (Yin, 2001: 1) «permite ao investigador o estudo do fenómeno dentro do contexto organizacional, possibilitando estudar o «como» e o «porquê» de determinado fenómeno».

Assim, o trabalho desenvolvido pretende responder à seguinte questão de investigação:

Quais foram as principais dificuldades sentidas pelo IPL no processo de transição para o SNC-AP?

De modo a responder àquela questão, elencaram-se três perguntas secundárias:

- ✓ O novo normativo contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP) é claro quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação da informação?
- ✓ É suficiente possuir conhecimentos de contabilidade orçamental e financeira para compreender o atual normativo?
- ✓ Enquanto entidade piloto, o IPL sentiu estarem criadas as condições para a aplicação do SNC-AP em 2016?

1.3. Estrutura da dissertação

A estrutura da presente dissertação apresenta 5 capítulos, como se pode observar no quadro 1.1.

Quadro 1.1 Estrutura da dissertação

Estrutura da dissertação	
1.	Introdução
2.	Enquadramento teórico
3.	Principais dificuldades inerentes à adoção do SNC-AP
4.	Conclusões, limitações e propostas de investigação
5.	Referências bibliográficas

Fonte: Elaboração própria.

No capítulo 1 é feito um enquadramento onde se apresenta a temática incluindo-se os objetivos e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2 pretende dar um enquadramento teórico. Inclui uma abordagem aos principais marcos da evolução da contabilidade na Administração Pública dando conta da necessidade de normalização contabilística e explicando a origem das European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Na segunda metade do capítulo explica-se o novo ciclo de reforma e apresenta-se o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) fazendo-se referência ao seu âmbito de aplicação. Por fim, o capítulo dá conta da experiência do Instituto Politécnico de Lisboa enquanto organismo piloto na aplicação do SNC-AP.

No capítulo 3 apresentam-se as principais dificuldades inerentes à adoção do SNC-AP. Trata-se de um capítulo extenso onde são agrupadas algumas das dificuldades por balanço, demonstração dos resultados, demonstração dos fluxos de caixa e contabilidade e relato orçamental.

Dentro de cada grupo de tipologia de dificuldades começa-se por fazer uma sintética apresentação em SNC-AP comparando-a com o POC Educação passando de imediato a abordar alguns dos problemas que o novo normativo tende a apresentar.

Assim, no âmbito do balanço são agrupadas as seguintes dificuldades:

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ Divulgação dos «outros ativos financeiros» e dos «outros passivos financeiros»;
- ✓ Divulgação dos «ativos financeiros detidos para negociação».

No que concerne à demonstração dos resultados é abordado a problemática inerente à divulgação dos «juros e rendimentos similares obtidos» e dos «juros e gastos similares suportados».

Na demonstração dos fluxos de caixa, as dificuldades tratadas são as seguintes:

- ✓ Divulgação de caixa e seus equivalentes;
- ✓ Conciliação de caixa e seus equivalentes;
- ✓ A divulgação dos pagamentos ao pessoal;
- ✓ Estrutura da demonstração dos fluxos de caixa.

Por último são apresentadas as seguintes dificuldades relativas à contabilidade e relato orçamental:

- ✓ Informação divulgada nos compromissos de períodos futuros;
- ✓ As operações de tesouraria;
- ✓ Os recebimentos diferidos;
- ✓ Saldos de gerência.

2. Enquadramento teórico

2.1. Breve resenha sobre os principais marcos da evolução da contabilidade na Administração Pública

Cada vez mais estudos e mais autores defendem a necessidade de informação financeira fiável e atempada para uma tomada de decisão consciente. A este propósito, Teixeira (2009: 158) refere a necessidade de que na gestão pública

(...) se apliquem técnicas de controlo de gestão o que supõe que os dirigentes públicos, disponham de informação fiável, objectiva e relevante sobre os serviços que gerem, para que possam apoiar, analisar e avaliar as decisões, bem como proporcionar a tomada de medidas correctivas. A satisfação deste tipo de necessidade implica ter informação sintética, sistematizada e adequada, que aponte tendências, seja guia e esteja reunida num documento disponibilizado em tempo oportuno.

Caiado (2004) refere que a prestação de contas das entidades do setor público administrativo tem vindo a ser efetuada na base de caixa, desde o século XIX. Com efeito, Nogueira e Carvalho (2008: 16) referem que «[o] tradicional sistema de informação contabilística, aplicável à Administração Pública portuguesa, caracterizava-se, fundamentalmente, pela disponibilização de informação escassa e de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos». A este propósito também Bernardes (2003) refere que a contabilidade pública portuguesa se caracterizava por uma contabilidade essencialmente orçamental.

Contudo, desde 1910, após a implementação da República, tem-se verificado um esforço no sentido de uniformizar a contabilidade pública portuguesa por forma a aproximá-la ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos.

De acordo com Santos e Pinho (2014) «os orçamentos e as contas do Estado têm sido elaborados numa base de caixa, registadas em sistema unigráfico, o que se tem traduzido na sua (...) predominância no âmbito da contabilidade pública». Este método registava os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros, as obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

De facto, tradicionalmente a prestação de contas gerada pela administração pública baseava-se unicamente em mapas orçamentais, concretamente, em dois mapas, um com receitas e outro com as despesas de um determinado período de tempo, normalmente de um ano, Vela BARGUES (1994: 311) afirma que «a Contabilidade Pública era eminentemente uma contabilidade orçamental, baseada na observância de uns requisitos legais».

A Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) foi iniciada em 1990 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro) iniciando um processo de normalização contabilística que se mantém até aos nossos dias. Esta Lei assumiu um papel muito importante porque, introduziu um sistema digráfico na contabilidade pública e definiu as bases contabilísticas e os regimes financeiros da Administração Central: como regra geral, a autonomia administrativa; e como regime excepcional a autonomia administrativa e financeira.

Passados dois anos do início da RAFE foi publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, onde foram definidas as linhas orientadoras do novo Regime da Administração Financeira do Estado. Esta legislação é orientada para um controlo orçamental permanente e a indicação que os serviços com autonomia administrativa e financeira (Serviços e Fundos Autónomos) deveriam passar a utilizar um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade.

Assim, apenas naquela altura se encontravam reunidas as condições para a emergência de um plano de contabilidade para a Administração Pública que permitisse criar as condições necessárias para a devida integração dos três sistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (atualmente de gestão).

Em julho de 1995 foi criado um grupo de trabalho, com o objetivo de elaborar um plano de contas a utilizar em todos os organismos públicos. Passados dois anos, foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), constituindo um marco fundamental na RAFE que consubstanciou a

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

passagem dos serviços com autonomia administrativa (Serviços Integrados) do regime de caixa para o regime do acréscimo¹.

O próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, define que o principal e quase único objetivo da contabilidade pública tradicional era demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicavam os meios financeiros que lhes eram atribuídos, de acordo com o aprovado.

Na opinião de Carvalho, Costa e Macedo (2008: 31),

a reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, originou um debate em torno da necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade que existia na altura, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública mais dinâmica, que se desejava mais eficaz perante os objetivos estabelecidos da filosofia pretendida na «Nova Gestão Pública» (New Public Management).

De facto, o Decreto-Lei n.º 232/97, que aprova o próprio POCP, no seu preâmbulo, afirma que o seu principal objetivo

é a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – 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.

Mozzicafreddo e Gomes (2011: 289) referem ainda

[e]mbora a face visível destas reformas fosse, nos primeiros tempos, a normalização contabilística digráfica através da aplicação do POCP, o seu âmbito ultrapassa largamente os aspectos contabilísticos. A intenção é mais abrangente e está em causa a construção de um modelo de administração financeira que disponha de meios informativos de apoio à tomada de decisão para os gestores públicos.

O Decreto-Lei n.º 232/97, no seu artigo 4º, prevê a criação da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, com o objetivo de coordenar a aplicação setorial

¹ Segundo o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, os Serviços e Fundos Autónomos já teriam passado para o regime do acréscimo.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

bem como a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública garantindo a imprescindível segurança e eficácia.

Esta Comissão foi responsável pela aprovação dos seguintes planos setoriais:

- ✓ O POCMS: Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- ✓ POC Educação: Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação, através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- ✓ POCAL: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro²;
- ✓ POCISSSS: Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

Todos estes planos tiveram por base o normativo contabilístico do setor empresarial - o Plano Oficial de Contabilidade (POC)³ que, em 2010, foi substituído pelo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC)⁴, pelo que, desde então, tornou-se imperioso manter a consistência entre os referenciais.

Por outro lado, importa referir que em 2004, é introduzido o conceito de serviços partilhados em Portugal, através do artigo 8º, da Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, conjugado com a Resolução de Conselho de Ministros n.º 124/2005, de 4 de agosto, tendo tido como consequência o projeto RIGORE (Rede Integrada de Gestão Orçamental e dos Recursos do Estado) com o objetivo de disseminar o POCP a toda a Administração Pública.

Em 2007, o Decreto-Lei n.º 25, de 7 de fevereiro, cria a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRAP), entidade pública de cariz empresarial nos moldes previstos no regime do setor empresarial do Estado, a quem compete assegurar o

² Este diploma sofreu alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000 de 2 de dezembro e do Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 28 de setembro.

³ Inicialmente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 27 de fevereiro, foi sendo alterado, nomeadamente pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho em resultado da necessidade de transpor para o normativo português a 4ª e a 7ª Diretiva da União Europeia.

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que revogou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e legislação complementar.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

desenvolvimento de serviços partilhados no âmbito da Administração Pública, assumindo-se também como entidade gestora da mobilidade e que muito contribuiu para a implementação do POCP na Administração Pública portuguesa.

Neste contexto, Teixeira (2009: 71) refere que

[p]ara uma verdadeira implementação do POCP, não são suficientes, o rigor e capacidade técnica presentes na sua elaboração, nem a publicação e imposição de normas, ou a tomada de decisão por parte dos gestores ou órgãos de gestão das instituições. Consideramos fundamental que todas estas medidas estejam associadas à gestão da mudança e a um plano de acção estratégico.

Em 2008, na sequência do excessivo endividamento, Portugal solicita ajuda externa à TROIKA e assume um compromisso de reforço da gestão orçamental, nomeadamente ao nível da publicação de uma nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) - aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

Em 29 de junho de 2012, foi aprovado um novo regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)⁵. Este novo regime jurídico procedeu à integração das anteriores atribuições e competências de normalização contabilística para o setor público da Comissão Normalização Contabilística Administração Pública (CNCAP) na CNC que até então tinha apenas como responsabilidade a contabilidade do setor privado.

Neste contexto foi criado pelo Governo Português, sob a tutela do Ministério das Finanças, o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCAP) tendo como objetivo a emissão de normas contabilísticas e normas interpretativas destinadas ao setor público e ao setor não lucrativo. O objetivo deste grupo de trabalho é desenvolver e acompanhar a implementação do SNC-AP e contribuir para a sua melhoria contínua.

Segundo Monteiro (2016), a atual reforma da contabilidade pública será desenvolvida em cinco etapas:

⁵ Criada pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o primeiro Plano Oficial de Contabilidade.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

1. A transferência para a CNC das atribuições e competências da anterior CNCAP que culminou com a aprovação de um novo regime jurídico da CNC e com a criação do CNCP. Conforme o referido anteriormente, esta etapa foi realizada em 2012;
2. Esta etapa foi iniciada ainda em 2013 e concluída em junho de 2015 com a definição do modelo contabilístico a adotar. O referencial contabilístico utilizado foram as normas denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) com as necessárias adaptações à realidade pública nacional;
3. A publicação dos dois diplomas basilares que consagram legalmente a reforma. Trata-se dos dois diplomas publicados em Diário da República no dia 11 de setembro de 2015:
 - a) A nova LEO: Lei n.º 151/2015;
 - b) O Decreto-Lei que aprova o SNC-AP: Decreto-Lei n.º 192/2015;
4. A aprovação de três instrumentos complementares ao novo normativo – o SNC-AP:
 - a) O manual de implementação (Despacho n.º 256/2016 do Secretário de Estado do Orçamento, de 29 de junho);
 - b) As Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional (Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho);
 - c) A definição de um Regime Simplificado a aplicar às entidades de menor dimensão e risco orçamental (Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto).
5. Esta última etapa considera a implementação do SNC-AP em 2016 pelas 53 entidades piloto e a criação de um Portal para apoio técnico às entidades que o solicitarem.

Monteiro (2016: 3) refere que «[é] unânime que a existência de normas harmonizadas aumenta a transparência, a comparabilidade e a fiabilidade da informação financeira».

Efetivamente, nos últimos anos temos assistido a uma grande evolução na contabilidade da Administração Pública como consequência da globalização da economia internacional e do crescimento da perceção da necessidade de transparência da atuação dos serviços públicos.

A crescente globalização dos mercados financeiros, a internacionalização das empresas, a globalização económica e concentração de negócios a nível internacional potenciaram, nas últimas décadas, um crescimento das necessidades em matéria de relato financeiro (Rodrigues, 2010).

Segundo Monteiro (2006: 44),

[a] ausência de informação financeira ou de informação financeira inapropriada ou insuficiente conduz, geralmente, a uma visão não completa ou menos credível da real posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade o que pode levar os governos a tomarem decisões erradas com consequências na qualidade dos serviços que prestam e nas prioridades estabelecidas para programas e atividades a prosseguir, tendo também consequências no nível de confiança que os cidadãos depositam nos políticos e nas políticas que estes pretendem implementar.

Efetivamente, a informação financeira que a contabilidade produz constitui um instrumento essencial não só para a gestão como também para a uma maior transparência na utilização dos recursos públicos e responsabilização pelos resultados das decisões tomadas pelos decisores públicos.

2.2. A necessidade da normalização contabilística

A contabilidade é, cada vez mais, reconhecida como uma ferramenta essencial para a tomada de decisão por oposição à tradicional associação à prestação de contas e ao controlo da legalidade onde apenas era disponibilizava informação obrigatória escassa e exclusivamente de carácter orçamental e tributário. Com efeito Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010: 31), referem que atualmente a contabilidade é «vista como um sistema de informação indispensável para a tomada de decisão».

Segundo Caiado (2004: 10) «[d]urante várias décadas a contabilidade não apresentou quaisquer alterações até aos anos 90 do século passado em que se levantou o problema da normalização das contas do Estado». Já para Nogueira e Carvalho (2007) a partir dos anos 90 iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública que aproximou o sistema português de contabilidade pública vigente ao sistema utilizado pelas empresas privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas.

Num cenário de crescente abertura da economia nacional e de uma maior complexidade das entidades, surge a necessidade de harmonizar as demonstrações financeiras a um nível internacional, tendo em vista a maior comparabilidade no relato financeiro (Borges *et al.*, 2010) e Pereira e Rodrigues, 2004).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

A consciência da necessidade de informação contabilística é cada vez maior, Brusca, Vicente e López (2001: 476), referem que,

embora tradicionalmente o reflexo da situação financeira das administrações locais não fosse considerado prioritário, uma vez que a informação se dirigia exclusivamente à prestação de contas e ao controle da legalidade, e se plasmava numa Contabilidade Orçamental, é evidente que, na actualidade, não existem dúvidas sobre a necessidade de umas demonstrações financeiras que reflectam e permitam um estudo rigoroso da mesma.

López Diaz e Rodriguez (2000: 933) afirmavam que a reforma da Contabilidade Pública far-se-ia

sensibilizando a opinião pública acerca da necessidade de uma maior transparência e controlo da gestão, e conseqüentemente de uma maior qualidade da informação, que permita conhecer e julgar melhor o exercício da responsabilidade pública, contraída pelos governantes e gestores.

A normalização contabilística para o setor público segue atualmente os mesmos desígnios ou linhas de orientação que a normalização contabilística para as entidades do setor privado ou mesmo do setor não lucrativo. Permanece, no entanto, uma diferença latente que se prende com a morosa adaptação por parte da Administração Pública às novas regras de acordo com o referido por Nogueira e Carvalho (2007). Com efeito, a implementação do POCP e planos setoriais mostrou-se muito lenta⁶ dada a dimensão, a estrutura bastante díspar dos organismos e a dificuldade que representa a implementação da consolidação de contas a nível do setor público.

A Comissão Europeia, no documento de Consulta Pública: Documento que acompanha a consulta pública «rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao setor público (EPSAS) para os Estados-Membros da UE. Consulta Pública Sobre a Futura Estrutura e os Princípios de Governação das EPSAS» (2013: 2), refere que:

⁶ Estando em alguns casos ainda por implementar, como é o caso de alguns organismos do ensino secundário.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

[a] existência e a qualidade de dados de contabilidade de exercício comparáveis e coerentes para entidades públicas são condições prévias para a elevada qualidade dos indicadores macroeconómicos utilizados para a supervisão e coordenação das políticas orçamentais e macroeconómicas na UE e para a transparência e a responsabilização da gestão das entidades públicas.

Segundo Carapeto e Fonseca (2005), a globalização potenciou as fragilidades do setor público, pelo que os Estados foram obrigados a direcionar a sua atenção para uma procura constante de novas abordagens para uma administração pública mais moderna.

Segundo Gomes (2014) com a recente crise económica e financeira, a necessidade de harmonização internacional da contabilidade pública foi agudizada quer pelas pressões políticas quer pela dependência dos financiamentos externos (Programa de Assistência Económica e Financeira - PAEF) e pela própria União Europeia. Neste âmbito, é de salientar que a adaptação do sistema de contabilidade pública às IPSAS facilita o processo de consolidação de contas e aumenta a transparência e a comparabilidade das contas públicas.

Até porque atualmente, se considerarmos um universo de Estado, abrangendo as empresas públicas e as sociedades constituídas no âmbito do Código das Sociedades Comerciais, mas detidas totalmente por entidades públicas, para além de encontrarmos prestações de contas ainda numa base de caixa e aplicando o POCP e os planos setoriais encontramos também contas cujo normativo contabilístico é o SNC e até as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Efetivamente a informação contabilística dos organismos públicos, não é comparável entre as diversas instituições públicas portuguesas. Neste sentido, Carvalho (1998: 235) refere que a «proliferação de Planos de Contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições». Refira-se que esta dificuldade assume uma maior dimensão a nível internacional, uma vez que os normativos e as práticas contabilísticas diferem de país para país.

Com efeito, desde os anos noventa que se tem denotado um movimento no sentido da harmonização internacional da contabilidade pública, particularmente na União Europeia, segundo Gomes (2014), com o objetivo de:

- ✓ Elaborar as contas consolidadas da administração pública;

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ Garantir a equidade intergerações ao focar a contabilização dos rendimentos e dos gastos em vez dos fluxos de caixa;
- ✓ Melhorar a relevância e a qualidade da informação produzida;
- ✓ Aumentar a transparência acerca da posição financeira e do desempenho das entidades do setor público;
- ✓ Promover a comparabilidade da informação, especialmente entre os vários níveis de governo dentro de um país;
- ✓ Aproximar a contabilidade pública às contas nacionais; e,
- ✓ Melhorar a gestão pública através das medidas de desempenho.

De acordo com Nogueira (2006: 9), a emissão de normas de contabilidade internacionais é necessária quando a

normalização contabilística do sector público transcende o âmbito nacional, isto é quando diz respeito a vários países [...], que têm como principais objetivos a harmonização das normas contabilísticas e a obtenção de comparabilidade da informação financeira.

Já Rodrigues e Adão e Silva (2013: 16) alertam que «para uma reforma do Estado sustentável será ainda necessário atender às condições presentes, quer na sua formulação e planeamento, quer na sua concretização e avaliação».

A Comissão Europeia elenca no seu relatório, ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros: a adequação das IPSAS para os Estados-Membros (2013: 6), algumas vantagens da harmonização contabilística reforçando a sua necessidade, nomeadamente:

- ✓ A compilação de estatísticas macroeconómicas relativas às administrações públicas - na medida em que os dados estatísticos melhorariam consideravelmente se todas as entidades públicas utilizassem normas contabilísticas harmonizadas.
- ✓ No âmbito da supervisão e da orientação em matéria de políticas - uma vez que é necessária transparência orçamental para atingir a estabilidade macroeconómica. A existência de normas harmonizadas para a contabilidade do setor público aumentaria a transparência, a comparabilidade e a viabilidade e constituiria a base para uma melhor governação no setor público. A nível macroeconómico, a crise financeira

acentua a importância de dispor de dados financeiros e orçamentais atualizados e fíaveis e evidencia as consequências da apresentação de informações financeiras incompletas e insuficientemente comparáveis no setor público.

- ✓ As administrações públicas têm uma obrigação de interesse público perante os participantes no mercado - a qual consiste em fornecer informações atualizadas, fíaveis e comparáveis sobre o seu desempenho financeiro e a sua situação. É igualmente necessário garantir um nível mínimo de comparabilidade internacional, em especial porque as obrigações do Tesouro competem no mercado financeiro mundial, o que requer um sistema baseado em normas gerais do setor público que sejam aceites e entendidas em todo o mundo.
- ✓ Uma contabilidade de acréscimo harmonizada para o setor público – o que constituiria uma base mais sólida para compreender a situação e o desempenho económicos das administrações e entidades públicas a todos os níveis. A superioridade do princípio da contabilidade de acréscimo é incontestável para a supervisão orçamental, tanto a nível macroeconómico como a nível microeconómico.
- ✓ A nível das entidades - com vantagens em termos de transparência e responsabilização e melhoraria a qualidade do processo de tomada de decisão, uma vez que a informação disponível deve ter em conta, de forma comparável, a totalidade dos custos e benefícios futuros. Além disso, a perspetiva de uma maior integração financeira e orçamental da União Europeia (UE) realça a necessidade de dispor de normas de contabilidade harmonizadas para o setor público, para que as decisões orçamentais nacionais possam ser avaliadas a nível da UE. Para efeitos de responsabilidade e transparência, as entidades públicas devem comunicar de forma exhaustiva e comparável a utilização que fazem dos recursos públicos, bem como o seu desempenho.

A procura pela internacionalização de alguns setores da Administração Pública tem vindo a assumir um maior destaque (Duarte, 2010) pelo que a harmonização contabilística seria uma vantagem no processo de internacionalização. Com efeito, as Instituições de Ensino Superior (IES), nos últimos anos, têm vindo a procurar captar novos alunos e conseqüentemente novas formas de financiamento fora do país como forma de ultrapassar a crise financeira que

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

abalou o país desde 2008 e o consequente desinvestimento público que tem vindo a ocorrer neste setor.

2.3. Das IPSAS às EPSAS

A Comissão Europeia defende no seu relatório sobre a adequação das IPSAS para os Estados-Membros que (2013: 8) «o conjunto de normas IPSAS é atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente».

De facto, a estratégia da União Europeia para a normalização contabilística do setor público tem sido a adaptação das normas emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), denominadas IPSAS, que por sua vez são adaptações das normas do *International Accounting Standards Board* (IASB) - as IFRS. O documento de consulta pública: documento que acompanha a consulta pública sobre a aplicação das EPSAS para os Estados-Membros da UE (2013: 3) refere que a «contabilidade pública de exercício harmonizada aumentaria a transparência, a responsabilização e a comparabilidade do relato financeiro no setor público».

O IPSASB, departamento do *International Federation of Accountants* (IFAC)⁷ para o setor público, tem como missão a produção e divulgação de normas contabilísticas para o setor público e assume como essência estratégica a convergência das IPSAS com as IFRS, e por forma a simplificar esta estratégia, o IPSASB baseou-se em IFRS, modificando-as para serem aplicadas às entidades do setor público.

Refira-se que com a adoção das IPSAS (direta ou indireta) procura-se não só a harmonização da contabilidade pública, mas uma maior harmonização de toda a contabilidade portuguesa. Uma vez que o normativo contabilístico que se aplica ao setor privado (o SNC) baseia-se nas IAS (normas internacionais do IASB), e que, segundo Rodrigues (2012: 45) as IPSAS são

⁷ O IFAC é a maior organização mundial agregadora de contabilistas. Foi fundado a 7 de outubro de 1977, em Munique, por 63 membros, provenientes de 51 países. Com sede em Nova Iorque, agrupa atualmente 167 membros e associados de 127 países, representado cerca de dois milhões e meio de contabilistas. Em Portugal fazem parte a OROC e a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

basicamente «as normas internacionais do IASB adaptadas às características particulares do setor público».

Perante a necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas dos diferentes países da Europa, a UE emitiu, em 2010, uma proposta de Diretiva onde era dado o prazo de três anos, para os Estados membros adotarem as IPSAS do IPSASB (Rodrigues, 2012: 43). Refira-se que as IPSAS constituíam e ainda constituem o único normativo contabilístico para o setor público de reconhecimento internacional.

Assim, em novembro de 2011, a UE aprovou a Diretiva nº 2011/85/UE, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia, a qual, no nº 3 do art.º 16º, estabelecia o prazo de 31 de dezembro de 2012, para a Comissão aferir a adequabilidade das IPSAS para aplicação aos Estados membros. Neste sentido, em fevereiro de 2012, a UE lançou um documento discussão pública, através do Eurostat, tendo o seu trabalho potenciado a publicação do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros denominado sobre a adequação das IPSAS para os Estados-Membros.

O Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu refere as seguintes preocupações relativamente à adoção direta das IPSAS (2013: 9):

- ✓ As normas IPSAS não descrevem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, possibilitando a escolha entre vários tratamentos contabilísticos alternativos e consequentemente limitando a harmonização contabilística;
- ✓ O conjunto de normas disponível por um lado não está completo em termos de cobertura ou da sua aplicabilidade prática a alguns tipos importantes de fluxos das administrações públicas (é exemplo disso os impostos e as prestações sociais) e por outro, não tem em conta as necessidades, características e interesses específicos da comunicação de informações no setor público;
- ✓ As IPSAS não têm a estabilidade necessária, prevendo-se que algumas das normas venham a ter de ser atualizadas brevemente; e,
- ✓ A governação das IPSAS resente-se da participação insuficiente das autoridades contabilísticas do setor público da UE.

Já Caiado (2004: 11) alertava para as dificuldades oriundas da adoção das IPSAS:

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

[a] proposta de normalização, a nível mundial, levada a cabo pela IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança.

Em suma, o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (2013) chega a duas grandes conclusões: por um lado as IPSAS constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE. Contudo, dada a sua dimensão e complexidade não poderão ser, de forma simples, aplicadas nos Estados-Membros da UE.

Assim, a Comissão Europeia (2013: 10) esclarece a sua intenção de emitir as EPSAS referindo a esse propósito que as

EPSAS constituiriam um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, adaptado às exigências específicas dos Estados-Membros da UE, e poderiam ser aplicadas na prática. A aplicação das EPSAS à escala da UE diminuiria dramaticamente a complexidade dos métodos e processos de compilação utilizados para transformar esses dados numa base semi-harmonizada e minimizaria os riscos no que diz respeito à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-Membros e publicados pelo Eurostat.

A Comissão Europeia (2013: 4) defende ainda a necessidade premente de normas de contabilidade pública harmonizadas e baseadas no princípio da especialização (e do acréscimo) defendendo que

contabilidade de acréscimo é o único sistema de informação geralmente aceite que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma administração pública, pois reúne a totalidade dos ativos e passivos, bem como das receitas e despesas de uma entidade, durante o período a que as contas se referem e no momento em que são fechadas.

A Comissão Europeia (2013: 2) refere que

[o]s acontecimentos recentes, em particular os que resultam da comunicação de informação financeira inadequada por parte de alguns Estados-Membros, demonstraram que o sistema das estatísticas orçamentais tem de ser alargado por forma conter o risco de que os dados comunicados ao Eurostat sejam de qualidade

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

insuficiente, no que respeita à qualidade das informações contabilísticas a montante ou ao nível das entidades em causa

Contudo, alguns organismos de âmbito mundial já adotaram as IPSAS, sendo que alguns já as adotaram há mais de uma década (Caiado, 2004): a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a NATO e a própria União Europeia.

Assim, e atendendo a que a adoção das IPSAS implicaria enormes dificuldades de implementação e permitia formas muito heterogéneas de aplicação das mesmas prejudicando a comparabilidade da informação financeira, tornou-se necessário proceder a uma reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tendo sido atribuída, à CNC a incumbência de elaborar um SNC-AP, consistente com as IPSAS do IPSASB e com o SNC, de âmbito empresarial.

Para já, em Portugal apostou-se na adoção do SNC-AP, mas, num futuro próximo, considera-se que as EPSAS serão uma inevitabilidade.

2.4. O SNC-AP

Atualmente, a contabilidade pública inicia um novo ciclo de reforma com a recente publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), acompanhada pela publicação da nova LEO que serve de chapéu ao novo normativo contabilístico prevendo a revisão de um conjunto considerável de normativos tais como, a «Lei de Bases da Contabilidade Pública» (Lei n.º 8/90, de 20 de janeiro), o «Regime da Administração Financeira do Estado» (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho) e o Regime de Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE) (Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril).

À semelhança do ocorrido com o POCP face ao Plano Oficial de Contabilidade, o SNC-AP aproximou-se do modelo privado, tendo como referencial as normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS, seguindo o mesmo percurso que 6 anos antes o SNC seguiu.

Segundo Gonçalves e Quinaz (2013: 52) referem que «este processo visa promover a transparência das contas públicas, garantindo a sua fiabilidade, comparabilidade e o reforço da confiança por parte dos utilizadores dessa informação».

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Esta reforma, materializada no SNC-AP, tem como objetivos uniformizar os procedimentos, dotar a consolidação de contas de uma maior fiabilidade, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL (Entidades do Setor Não Lucrativo), aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.

No congresso da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), em 2016, o então Presidente da CNC, Monteiro, referiu que o grande objetivo da atual reforma da Contabilidade Pública «é conseguir que se passe a dispor de Contas Públicas credíveis que permitam melhorar a governação, reforçar o controlo e avaliar o desempenho». Referiu, ainda, Monteiro (2016: 3) que «[é] unânime que a existência de normas harmonizadas aumenta a transparência, a comparabilidade e a fiabilidade da informação financeira».

O SNC-AP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, onde são revogados todos os planos setoriais e o próprio POCP. A implementação do novo SNC-AP, segundo este normativo, encontra-se prevista a partir de 2016, para um conjunto de organismos denominados de organismos piloto e para a restante Administração Pública em 2017. Os organismos piloto da Administração Central, segundo a lista publicada em anexo à circular série A n.º 1381, de 5 de abril de 2016 perfaziam um grupo de 36.

O SNC-AP é constituído por um conjunto de documentos, de acordo com a seguinte estrutura definida no art.º 2º do Decreto-Lei n.º 192/2015:

- ✓ Anexo I: a Estrutura Conceptual da informação financeira pública, não constitui em si mesma uma norma, mas compreende um conjunto de definições contabilísticas estruturantes, com o objetivo de apoiar a preparação e divulgação da informação financeira em SNC-AP bem como ajudar os utentes na interpretação dessa informação;
- ✓ Anexo II: 27 normas de contabilidade pública:
 - 25 Normas de contabilidade financeira convergentes com as IPSAS;
 - Norma relativa à contabilidade orçamental;
 - Norma relativa à contabilidade de gestão;
- ✓ Anexo III: Plano de Contas Multidimensional (PCM), constituído por uma lista codificada de contas. Dele fazem parte para além de uma pequena introdução:
 - Quadro-síntese de contas;

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- Códigos de contas;
- Quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM;
- Quadro de correspondência entre o PCM e o Classificador de Contas Nacionais (SEC 2010);
- Classificadores complementares: das entidades e do cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento.

As normas de contabilidade pública (NCP) são as seguintes:

- ✓ NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
- ✓ NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
- ✓ NCP 3 - Ativos Intangíveis
- ✓ NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
- ✓ NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
- ✓ NCP 6 - Locações
- ✓ NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
- ✓ NCP 8 - Propriedades de Investimento
- ✓ NCP 9 - Imparidade de Ativos
- ✓ NCP 10 - Inventários
- ✓ NCP 11 - Agricultura
- ✓ NCP 12 - Contratos de Construção
- ✓ NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
- ✓ NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
- ✓ NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
- ✓ NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
- ✓ NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
- ✓ NCP 18 - Instrumentos Financeiros
- ✓ NCP 19 - Benefícios dos Empregados
- ✓ NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas
- ✓ NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
- ✓ NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
- ✓ NCP 24 - Acordos Conjuntos
- ✓ NCP 25 - Relato por Segmentos
- ✓ NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
- ✓ NCP 27 - Contabilidade de Gestão

No âmbito do SNC-AP, aguarda-se ainda a publicação de duas portarias para a regulamentação:

- ✓ Da formação específica inicial e subsequente em contabilidade pública, de acordo com o n.º 2, do artigo 8º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro; e
- ✓ Da Certificação Legal de Contas das demonstrações financeiras e orçamentais, conforme o disposto no n.º 1, do artigo 10º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Todas as NCP tendem a apresentar a mesma estrutura base, a qual é sempre constituída por três pontos comuns. Assim, no primeiro ponto é apresentado o objetivo da norma, no segundo ponto o seu âmbito e no terceiro são elencadas as definições de termos que poderiam suscitar dúvidas de interpretação e que são utilizados no texto da norma.

Em 2016, através do Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro é aprovada a constituição e as regras de funcionamento da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO) tendo-lhe sido atribuída a estratégia de disseminação e implementação do SNCAP através da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril.

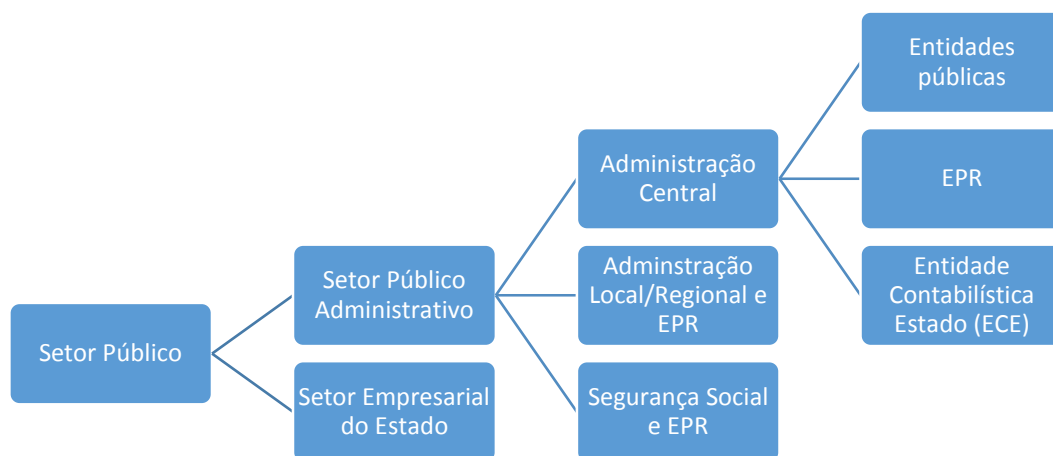
2.5. A Administração Pública em Portugal e o âmbito de aplicação do SNC-AP

Segundo Rocha (2001: 13), «[a] Administração Pública é tão antiga como a humanidade» por isso vamo-nos centrar apenas na caracterização atual sob pena de nos afastarmos do tema da dissertação que só por si já assume uma dimensão demasiado vasta.

Esta caracterização é importante desde logo para percebermos a quem se aplica o novo normativo contabilístico – o SNC-AP.

). A Figura 2.1 permite, de forma sumária, uma leitura relativa à atual estrutura do setor público numa ótica económica.

Figura 2.1 – Composição do setor público



Fonte: Adaptado de Caiado e Pinto (2002).

O SNC-AP, conforme o referido no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é de aplicação obrigatória em todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às Entidades Públicas Reclassificadas (EPR). Contudo, o SNC-AP previu um regime simplificado disponível para as entidades de menor dimensão e risco orçamental, para as denominadas «pequenas entidades» e para as «microentidades».

O SNC-AP à semelhança do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC Educação) e POCP prevê e obriga à articulação entre os três sistemas de contabilidade:

- ✓ Contabilidade orçamental;
- ✓ Contabilidade patrimonial ou financeira; e,
- ✓ Contabilidade analítica ou de gestão

Assim, temos um regime geral, no qual as entidades terão de aplicar o normativo na íntegra. O regime simplificado previsto no SNC-AP encontra-se regulamentado pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. Esta Portaria, nos seus artigos n.º 3 e 4, define como:

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ Pequenas entidades, as entidades que apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €; e,
- ✓ Microentidades aquelas que, integrando o âmbito do SNC -AP definido no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, apresentem nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 €.

Esta definição entre pequenas entidades e microentidades é fulcral, na medida em que para cada tipologia de entidades terão um conjunto de regras de aplicação obrigatória diferente. Com efeito, as pequenas entidades, segundo o artigo 5º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, poderão aplicar o regime simplificado que compreende as seguintes regras:

- ✓ Norma de contabilidade pública para as pequenas entidades (NCP -PE), publicada em anexo à Portaria n.º 218/2016 em articulação com o disposto na estrutura conceptual do SNC-AP;
- ✓ A NCP 26, denominada contabilidade e relato orçamental, onde constam as regras inerentes à elaboração da contabilidade orçamental (anexo II ao Decreto-Lei n.º 192/2015);
- ✓ A NCP 27, denominada contabilidade de gestão, onde constam as regras inerentes à elaboração da contabilidade de gestão (anexo II ao Decreto-Lei n.º 192/2015);
- ✓ Plano de contas multidimensional (anexo III do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Por fim, o regime simplificado compreende ainda um regime mais leve para as entidades que cumpram os requisitos de microentidades, segundo o artigo 6º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, poderão aplicar apenas as seguintes regras:

- ✓ A NCP 26, denominada contabilidade e relato orçamental, onde constam as regras inerentes à elaboração da contabilidade orçamental (anexo II ao Decreto-Lei n.º 192/2015);
- ✓ Divulgação do inventário do património.

Assim, a NCP 26 - contabilidade e relato orçamental é a única norma de aplicação universal no âmbito de aplicação do SNC-AP. Neste âmbito é de referir que até as EPR com valores

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

admitidos à negociação em mercado regulamentado, que de acordo com o preconizado no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, constitui a exceção na aplicação do SNC-AP, estão sujeitas ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.

Para Carvalho, Silveira, Caiado e Simões (2017: 45) todas as entidades que caem no âmbito de aplicação do SNC-AP deverão aplicar o classificador do cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento (anexo III ao Decreto-Lei n.º 192/2015), apesar da Portaria n.º 218/2016 não concretizar esta obrigatoriedade. Contudo, a obrigatoriedade destes classificadores poderá advir do facto dos mesmos substituírem o anterior Regime de Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE) (Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril).

2.6. O Instituto Politécnico de Lisboa enquanto entidade piloto do SNC-AP

O Instituto Politécnico de Lisboa é uma instituição de ensino superior (IES) público que desenvolve a sua atividade através da formação de profissionais de reconhecida competência e grande empregabilidade. É constituído por 6 escolas, 2 institutos e um Serviço de Acção Social e tem atualmente cerca de 13 500 estudantes distribuídos por 83 cursos ministrados pelas 8 instituições, nas áreas do cinema, comunicação, contabilidade, dança, educação, engenharia, gestão, música, teatro e tecnologias da saúde.

O grupo Instituto Politécnico de Lisboa é constituído por:

- ✓ Escola Superior de Comunicação Social (ESCS);
- ✓ Escola Superior de Dança (ESD);
- ✓ Escola Superior de Educação de Lisboa (ESELx);
- ✓ Escola Superior de Música de Lisboa (ESML);
- ✓ Escola Superior de Teatro e Cinema (ESTC);
- ✓ Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Lisboa (ESTeSL);

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL);
- ✓ Instituto Superior de Engenharia de Lisboa (ISEL); e
- ✓ Serviços de Acção Social (SAS).

Sendo uma referência no ensino superior em Portugal, possui atualmente um corpo de pessoal docente com cerca de 1.300 professores, dos quais 360 são doutorados e 118 especialistas, com perspectivas de um continuado crescimento destes números. Em relação ao corpo de pessoal não docente, o IPL conta com a colaboração de cerca de 400 funcionários.

O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES) constante da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, veio introduzir alterações profundas no modelo de organização e governo das IES, tendo revogado um conjunto de normas fundamentais para o setor da educação.

De acordo com o n.º 2 do artigo 113.º RJIES, «as instituições de ensino superior públicas estão sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC Educação)».

Como consequência da publicação do RJIES, 6 unidades orgânicas do IPL perderam a sua autonomia financeira e foram integradas nos Serviços da Presidência, ficando apenas com autonomia financeira os SAS e o ISEL.

Tendo em conta que o IPL utiliza o POC Educação, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, este será o referencial contabilístico que servirá de suporte às comparações com o novo normativo – o SNC-AP.

Assim, em termos contabilísticos, as unidades orgânicas integradas nos SP deixaram de ter uma obrigatoriedade de elaboração de contabilidade orçamental e de prestação de contas de forma individual. Atualmente, a prestação de contas consolidadas do IPL integra, para além dos SP e das 6 unidades já referidas, o ISEL e os SAS.

Em novembro de 2015, o IPL recebeu um convite do Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento para integrar o grupo de entidades piloto no processo de implementação do SNC-AP, o qual o IPL aceitou de imediato.

A primeira preocupação do IPL foi no sentido de conhecer o diploma. Assim, em articulação com o ISCAL, que estruturou de imediato uma formação inicial, começou por disponibilizar

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

uma formação de 4 dias a alguns trabalhadores das várias escolas e Institutos do grupo IPL, bem como a todos os trabalhadores que no momento pertenciam ao Departamento de Gestão Financeira dos Serviços da Presidência.

Esta formação inicial ocorre no início de maio de 2016 e permitiu que os trabalhadores do IPL tivessem um primeiro contacto com o diploma que é bastante extenso e complexo e com este contacto surgem as primeiras dúvidas e incertezas que careciam de ser de imediato ultrapassadas.

Assim, a 9 de maio, o IPL coloca as primeiras 25 questões à CNC por correio eletrónico, tendo efetuados vários contactos (alguns colocando novas questões) que, em 6 de julho, recebem a seguinte reação do secretariado técnico da CNC: «Em resposta às questões colocadas nos vossos *emails* anteriores, informamos que as mesmas se encontram em apreciação por esta Comissão, esperando responder o mais breve possível». Com efeito a resposta a estas questões não ocorreu com a celeridade que se impunha, sendo grande parte delas respondidas após mais de 6 meses.

Refira-se que a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP foi estabelecida pela Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, atribuindo essa função à UniLEO. Contudo, a UniLEO apenas foi criada a 23 de novembro pelo Decreto-Lei n.º 77/2016, o que foi garantidamente tardia por forma a garantir a implementação do novo normativo contabilístico em janeiro de 2017.

No mesmo dia 5 de abril de 2016 é publicada a Circular, Série A, n.º 1381, denominada «Instruções sobre integração de informação preparada de acordo com o SNC-AP no S3CP» com a concretização da tipologia e a periodicidade de informação a reportar pelos organismos piloto ao S3CP.

Esta circular previa o envio de informação orçamental semanal, informação orçamental e financeira mensal e informação financeira trimestral, para além de informação adicional nomeadamente relativa ao período 13, abrangendo os movimentos de regularização antes de apuramento de resultados, e o período 14, após os movimentos de encerramento da contabilidade orçamental e financeira.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

A publicação desta circular gerou de imediato dois grandes problemas. O primeiro problema prende-se com a adaptação dos sistemas informáticos de suporte à aplicação do SNC-AP nas entidades piloto. A circular estabelecia como prazo máximo o dia 31 de maio de 2016 (menos de dois meses) para a adaptação dos *softwares* contabilísticos não só ao SNC-AP, mas também para o cumprimento dos requisitos constantes da própria circular. Contudo, o IPL, à semelhança do que acontece na generalidade da Administração Pública, tem esse trabalho adjudicado a empresas externas, pelo que não consegue, de forma imediata, controlar nem tão pouco garantir a completa adaptação no prazo estipulado.

O segundo grande problema prende-se com o facto de a circular estipular o mês de junho de 2016, como data limite para as entidades piloto reportarem a informação relativa ao mês anterior conforme o previsto na circular.

Este segundo problema apresenta várias vertentes. Em primeiro lugar o IPL, que já vinha agrupando um conjunto de dúvidas relativas ao normativo e que de acordo com o §13, da circular da DGO, n.º 1381, as tinha remetido para o endereço de correio eletrónico «snc-ap@dgo.pt» ainda tinha imensas questões sem respostas.

Apesar de a circular definir como prazo limite, o mês de junho, para os organismos piloto remeterem a informação para a DGO, esta não se encontrava preparada para tal. Quando finalmente foi possível iniciar o reporte da informação o resultado era uma imensa lista de erros. Claro que após algum tempo a lista de erros tenderia a diminuir, mas muito lentamente.

Para agilizar o contacto entre as entidades piloto e a CNC, no dia 18 de maio de 2016 foi apresentado o Portal SNC (apenas para dois utilizadores, um seria da área financeira e outro da área da informática), para um contacto direto mais eficaz entre as entidades piloto e a CNC no âmbito da implementação do SNC-AP, contudo a sua disponibilização ainda se fez esperar até 29 de junho de 2016.

Em junho de 2016, o IPL definiu o primeiro plano de contas local em SNC-AP e efetuou uma correspondência face ao plano de contas atual. Este trabalho teve como base a tabela de correspondência, disponibilizada pela DGO (2016a), entre o Plano de Contas Central atual e o novo (referência POCP, POC Educação e POCMS) (referência SNC-AP). Refira-se que, para a definição do plano de contas em SNC-AP seriam muito úteis os esclarecimentos que haviam sido solicitados. Assim, ocorreram algumas situações de dúvida

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

sem resposta, o que, face às incongruências tornou o trabalho muito angustiante na medida em que a incerteza era o sentimento dominante.

Refira-se que a tabela de correspondência dos planos de contas foi, entretanto, atualizada em 20 de junho de 2017 pela UniLEO, o que levou a que o IPL voltasse a rever o seu plano de contas para o SNC-AP, bem como a sua própria tabela de equivalências.

Sobre esta temática é de destacar que a tabela disponibilizada pela UniLEO passa a contemplar contas que o Decreto-Lei n.º 192/2015 não apresentava no seu PCM (e de abertura não permitida), o que se considera ser, no mínimo, estranho. E o que fazer? Seguir a legislação em vigor, ou a documentação disponibilizada pela DGO e, entretanto, pela UniLEO?

Algumas das principais dificuldades sentidas pelo IPL serão elencadas no capítulo seguinte, mas a título de exemplo:

- ✓ A conta 2785, inexistente no PCM, será, de acordo com o referido pela CNC, criada com o nome de «sindicatos» e servirá para registar os valores a pagar a sindicatos.

Mas, para já, esta conta apenas é referida no âmbito do documento de 2017 disponibilizado no Portal da UniLEO «S3CP - Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP».

Contudo, as entidades não têm qualquer conta onde registar essas situações nem tão pouco podem abrir a conta;

- ✓ A correspondência para a atual conta 218 «clientes, alunos e utentes de cobrança duvidosa» do POC Educação no Portal da UniLEO «S3CP - Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP» são as contas 2151, 2152 e 2153.

Mas o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, não contempla as contas 2151, 2152 nem a 2153 e uma vez mais as entidades não têm qualquer alternativa para registar essas situações nem tão pouco podem abrir essas contas.

Para além da incerteza que reveste o *software* contabilístico, uma vez que faltará sempre uma última versão onde estarão resolvidos os problemas já encontrados na versão atual, foram sentidos vários problemas na receção dos ficheiros teste por parte da DGO (no ano de 2016)

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

e por parte da UniLEO (através do respetivo portal: em 2017). Estes problemas são de várias ordens, dos quais se destacam:

- ✓ A submissão dos ficheiros tem uma determinada ordem, que não se encontra referida na documentação, nomeadamente na norma técnica 1/2017, da UniLEO;
- ✓ Muitas vezes na primeira submissão o sistema não reage, mas voltando a submeter acaba por devolver o relatório de validação;
- ✓ Devolver como erro «ainda não submeteram o balancete analítico» quando o mesmo já foi submetido;
- ✓ Existem alguns ficheiros submetidos que ainda não foram validados, dando inclusive a mensagem de que se encontram a aguardar a validação do seu conteúdo.

Em junho de 2016, foi efetuada uma formação apenas para duas pessoas por entidade piloto promovida pela CNC/Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC). Nesta formação foi impossível obter respostas para todas as questões que nos assaltavam. O grupo de formandos era muito heterogéneo, o tempo era escasso, mas ficou a promessa de respostas formais em breve.

Em junho de 2016, foi solicitado ao IPL, pela equipa de projeto SNC-AP/S3CP, um conjunto de informação relativo aos custos incorridos e estimados com a implementação do SNC-AP. Em outubro, do mesmo ano, foi a vez de a Direção-Geral do Tribunal de Contas asolicitar o preenchimento de um questionário sobre a mesma temática, mas com uma maior amplitude (incluía questões relativas a recursos humanos com formação em contabilidade, sobre o sistema informático e sobre as condições para a implementação do SNC-AP em janeiro de 2017).

Como consequência das informações solicitadas foram publicados dois relatórios. Em julho de 2016, o Tribunal de Contas publica o (primeiro) relatório de auditoria n.º 13/2016, 2.ª Secção, relativo ao processo n.º 27/2016, sobre a auditoria à implementação do SNC-AP efetuada durante o primeiro semestre de 2016. Refira-se que esta auditoria constava do Plano de Fiscalização aprovado pelo Tribunal para 2016 e tinha como objetivo apreciar se a atuação das entidades envolvidas permitiria o cumprimento do prazo legal previsto para a aplicação generalizada do SNC-AP e para a apresentação da Conta Geral do Estado (CGE) no novo regime contabilístico.

Neste relatório do Tribunal de Contas (2016: 1) foram identificados vários riscos com a recomendação de serem de imediato acautelados:

- ✓ Ausência de estratégia, liderança e coordenação global do processo de implementação do SNC-AP, da sua articulação com aspetos previstos na nova Lei de Enquadramento Orçamental e da correspondente afetação de recursos.
Neste âmbito, refira-se que já no Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2014 o Tribunal havia recomendado ser necessária a definição de uma estratégia de implementação do SNC-AP que incluísse a definição clara dos responsáveis pela liderança do processo, objetivos e metas intermédias, bem como a definição dos meios que permitam o cumprimento das metas fixadas nos diplomas legais;
- ✓ Atraso na publicação de diplomas legais, nomeadamente, a regulamentação da formação específica inicial e a formação subsequente em contabilidade pública, a caracterização dos programas orçamentais, a constituição e regras de funcionamento da UniLEO; a regulamentação do regime simplificado para entidades de menor dimensão e risco orçamental; a regulamentação da certificação legal de contas das demonstrações orçamentais e a publicação das notas de enquadramento às contas (plano de contas multidimensional);
- ✓ Atraso na aplicação do SNC-AP nas entidades piloto, a tempo de se retirarem sinergias desta fase para as restantes entidades das administrações públicas;
- ✓ Projeto das entidades piloto focado na preparação dos sistemas informáticos para prestar informação aos sistemas centrais, sem testar, por exemplo, a elaboração de balanços de abertura em SNC-AP ou o encerramento das contas, o que limita a sua utilidade para a identificação e resolução prévia de dificuldades;
- ✓ Os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas;
- ✓ Indefinição na arquitetura da Entidade Contabilística Estado, nomeadamente quanto à articulação de várias entidades da administração pública, sendo

necessário definir as respetivas esferas de atuação, responsabilidades e prazos de prestação de informação;

- ✓ Ausência de definição e divulgação de políticas contabilísticas aplicáveis ao perímetro de consolidação e/ou a subsectores da administração pública, necessária à harmonização do tratamento contabilístico efetuado pelos serviços e viabilizando a elaboração de contas consolidadas ou a comparação das respetivas demonstrações orçamentais e financeiras;
- ✓ A correção e fiabilidade da Conta Geral do Estado dependem, em larga medida, da adequação do sistema de controlo interno das administrações públicas. Considerando todas as alterações em curso, esta matéria também carecerá de ajustamentos (entre outros aspetos, assume relevância a certificação das demonstrações orçamentais e financeiras individuais a efetuar por revisores oficiais de contas).

O IPL, enquanto entidade piloto, reviu-se no corpo do relatório, efetivamente permanecem ainda muitos desafios por ultrapassar. A falta de informação, de regulamentação, de estratégia e de apoio à implementação fez com que o IPL não se encontre ainda em condições de implementar o SNC-AP com o rigor que se impõe.

A problemática exposta foi sentida não só no IPL, mas em todos os organismos piloto e restantes entidades que tinham de implementar o novo normativo no início de 2017, pelo que, dada a magnitude do projeto no âmbito de toda a Administração Pública foi imperativo o adiamento da sua implementação.

Neste sentido, em 21 de dezembro é publicado o Decreto-Lei n.º 85/2016, o qual adia para 2018 da entrada em vigor do SNC-AP e indica a necessidade de um plano de ação para a sua implementação.

Em março de 2017, é publicado o segundo relatório do Tribunal de Contas, o Relatório de auditoria n.º 6/2017-2.ª Secção, relativo ao processo n.º 27/2016, «auditoria à implementação do SNC-AP», o qual esclarece que ainda subsistem riscos no curto prazo que podem comprometer a implementação do SNC-AP para o novo prazo previsto (janeiro de 2018), a saber (Tribunal de Contas, 2017: 5):

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ Continua por definir a coordenação global do processo de transição e uma estratégia de implementação exequível;
- ✓ Continuam por rever diplomas relativos à arquitetura financeira do Estado (com prazo de conclusão previsto para setembro de 2016) que condicionam o desenvolvimento das soluções para implementação do novo normativo contabilístico;
- ✓ Não foram ainda adaptados ao SNC-AP a maioria dos sistemas locais de contabilidade, nem os centrais para agregação da informação contabilística;
- ✓ Não se conhecem medidas para assegurar que a adaptação dos sistemas locais de contabilidade ao SNC-AP cumpre os requisitos exigíveis, designadamente ao nível do controlo das operações;
- ✓ Em 2016, as entidades piloto não chegaram a operar como tal, inviabilizando a recolha de informação útil para preparar o processo de transição das restantes entidades, situação que se poderá repetir em 2017;
- ✓ A experiência piloto, se continuar limitada à contabilização de algumas operações e operacionalização dos sistemas informáticos, falhará na identificação das dificuldades do processo de transição (nomeadamente na elaboração do balanço de abertura em SNC-AP e na prestação de contas), condicionando o estudo de soluções que podiam vir a ser aplicadas de forma coerente a todas as entidades.

O Relatório alerta, ainda, quanto ao cumprimento dos prazos previstos na nova LEO, na medida em que esta prevê que o Orçamento do Estado e a Conta Geral do Estado a partir de 2019 incluam demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas para os subsectores da administração central e da segurança social. Neste sentido o Tribunal de Contas (2017: 5) identificou dois riscos:

- ✓ Não estão ainda assegurados os procedimentos que conduzam à criação e funcionamento da Entidade Contabilística Estado (que abrange o registo das operações, ativos e passivos do Estado enquanto entidade soberana) no prazo previsto (setembro de 2018);
- ✓ Ainda não foram definidos aspetos chave para a preparação da consolidação do Orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado, que poderão vir a

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

integrar um manual de consolidação, nomeadamente, identificação das entidades abrangidas, políticas contabilísticas uniformes, critérios de mensuração compatíveis, identificação de operações comuns.

Assim, urge tomar medidas para que em 2019 estejam reunidas as condições para cumprir o disposto na nova LEO.

Ainda no âmbito do mesmo relatório do Tribunal de Contas (2017: 6) são elencados como aspetos positivos concretizados durante o ano de 2016:

- ✓ O esforço para desenvolver a intercomunicabilidade entre os sistemas de informação locais e centrais;
- ✓ A criação de um plano de contas central;
- ✓ A publicação de um manual de implementação (a rever e a atualizar, sempre que necessário);
- ✓ Criação de um mecanismo para o esclarecimento de questões contabilísticas;
- ✓ A realização de ações de formação sobre o novo normativo.

Acrescentaríamos a estes aspetos positivos outros que, entretanto, durante o ano de 2017, foram concretizados:

- ✓ A atualização do manual de implementação (apesar de continuar a necessitar de atualizações);
- ✓ O *site* da UniLEO com a disponibilização de um conjunto de informação pertinente;
- ✓ A publicação do Despacho n.º 9101/2017, de 17 de outubro, do Ministro das Finanças, que aprova o Plano Global de Formação em SNC-AP previsto no n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril.

3. Principais dificuldades inerentes à adoção do SNC-AP

Dada a atualidade da temática do SNC-AP, os estudos científicos relevantes identificados são muito escassos pelo que se optou por recorrer, sobretudo, à análise do próprio normativo.

Neste sentido, no presente capítulo privilegia-se a análise do SNC-AP expondo as principais diferenças face ao normativo anterior (o POC Educação, normativo que o IPL, enquanto IES aplica) e identificando alguns dos principais problemas na sua implementação.

3.1. Informação divulgada no balanço

Neste ponto iremos começar por fazer uma sintética apresentação do modelo do balanço em SNC-AP comparando-o com o POC Educação e, nos subpontos seguintes, iremos abordar alguns dos problemas que o novo normativo tende a apresentar e que se relacionam mais com o balanço.

3.1.1. Breve apresentação do balanço

O novo modelo de balanço é muito semelhante ao existente no âmbito do SNC, de uma forma geral podemos caracterizá-lo por ser um documento mais sintético e simples remetendo o detalhe dos seus itens para a leitura do anexo, à semelhança do já preconizado para o setor empresarial com o SNC.

No que concerne à apresentação dos seus elementos passa a ter um aspeto bastante diferente do habitual na Administração Pública, como se pode observar no Quadro 3.1. onde são destacados alguns aspetos diferenciadores.

Quadro 3.1 – Características diferenciadoras no balanço

POC Educação	SNC-AP
Balanço	
Apresentação horizontal. O primeiro membro do balanço é constituído por informação sobre o ativo. Os vários itens do ativo são ordenados no balanço por ordem crescente de liquidez. O segundo membro do balanço (à direita) é constituído pelos fundos próprios e pelo passivo e é ordenado por ordem crescente de exigibilidade.	Apresentação vertical. Os vários itens do ativo e do passivo são classificados como correntes e não correntes excecionando as situações em que a informação baseada na liquidez proporcionar informação mais fiável e relevante.
Colunas de ativo bruto, amortizações e provisões acumuladas e ativo líquido.	Apenas inclui os valores líquidos.

Fonte: Elaboração própria.

O SNC-AP prevê a distinção entre elementos correntes e não correntes, quer no ativo como no passivo. De acordo com a NCP 1 § 50, um ativo corrente é aquele que se espera que seja realizado, vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional, ou então que esteja detido essencialmente para ser negociado. Já o § 51 da NCP 1 considera um passivo como corrente quando se espera que venha a ser liquidado no decurso normal do ciclo operacional, ou que seja detido, principalmente com a finalidade de ser negociado, ou que tenha um prazo de vencimento dentro de 12 meses após a data de relato, ou ainda que a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos 12 meses após a data de relato. Todos os restantes ativos e passivos são, então, classificados como não correntes (§ 50 e § 51 da NCP 1).

O modelo do balanço prevê a inclusão de valores líquidos, deixando de existir as colunas de ativo bruto e de amortizações e provisões acumuladas. Refira-se que as informações constantes das colunas abolidas passam a estar divulgadas no anexo.

Contudo, do modelo apresentado como apêndice à NCP 1 consta apenas a informação base que o balanço deverá incluir (§52 da NCP 1) devendo ser adicionadas linhas de itens, títulos e subtotais «quando tal apresentação for relevante para a compreensão da posição financeira da entidade» (§53 da NCP 1). Assim, devem ser adicionadas linhas ao balanço quando a sua apresentação separada for relevante para a compreensão da posição financeira da entidade. As descrições usadas e a ordenação dos itens ou a agregação de itens similares podem ser

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

adaptadas de acordo com a natureza da entidade e das suas transações, para proporcionar informação com maior relevância

A par da NCP 1, a DGO publicou, em março de 2016, um documento denominado «Modelos e requisitos de recolha de informação orçamental e financeira preparada de acordo com o SNC-AP» (DGO: 2016b), o qual sistematiza os requisitos para a integração de informação contabilística, orçamental e financeira, no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas. Este documento sofreu uma nova atualização, a versão de 9 de agosto de 2017, já da UniLEO, denominado «Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP», tendo sido publicada pela UniLEO, pelo que preferencialmente utilizaremos na nossa análise a atual versão. Refira-se que alguns destes requisitos foram já incorporados no manual de implementação do SNC-AP.

Os documentos da UniLEO (2017) e DGO (2016b) apresentam o modelo de balanço de acordo com a NCP 1 com a indicação da(s) respetiva conta(s) do PCM onde se deverá recolher a respetiva informação para cada linha do balanço. Passam a expor-se algumas das situações que, em nossa opinião, levantam dúvidas quanto à correta parametrização.

3.1.2. Divulgação dos «outros ativos financeiros» e dos «outros passivos financeiros»

No que respeita à informação divulgada no passivo corrente, especificamente na linha do balanço «outros passivos financeiros», levantaram-se dúvidas quanto às contas em que aquela informação deveria assentar. Segundo a DGO (2016b), ela divulgará as contas 1432 «outros passivos financeiros» e 2771 «cauções recebidas de terceiros». No entanto, no ativo corrente apenas a conta 1431 «outros ativos financeiros», concorre para os «outros ativos financeiros», uma vez que a conta 2772 «cauções entregues a terceiros» concorre para o apuramento da linha do balanço «outras contas a receber».

Esta situação foi reportada pelo IPL no Portal do SNC-AP (doravante denominado de Portal), pedindo-se a distinção entre «outras contas a pagar» e «outros passivos financeiros» dado não se entender a distinção na apresentação da conta 2772 - cauções entregues a

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

terceiros como «outras contas a receber» e a conta 2771 - cauções recebidas de terceiros como «outros passivos financeiros» e não como «outras contas a pagar».

Em resposta, a CNC esclareceu que

nos termos da **NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (NCP 15)**, parágrafo 13, (a), as contas a pagar “são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor”. Face a este conceito, entendemos que as cauções, apesar de serem um instrumento financeiro, não constituem uma conta a pagar (caução recebida) ou uma conta a receber (caução entregue).

De facto, o mapeamento das cauções (recebidas ou entregues) deve ser simétrico, motivo pelo qual a conta **2772 – Cauções entregues a terceiros** vai passar a estar associada à rubrica **B20 – Outros ativos financeiros**.

Efetivamente, houve uma revisão no documento S3CP - Regras de validação aplicadas às estruturas de recolha de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP passando a linha do balanço «outros ativos financeiros» a conter a informação não só da conta 1431, mas também da conta 2772.

No entanto, se no âmbito das «outras contas a pagar» se pretendem considerar apenas as situações que se enquadram no conceito previsto no § 13 da NCP 15, levantou-se a questão se deveria ser seguido o mesmo entendimento relativamente a outros passivos reconhecidos na conta 278 - outros devedores e credores, nomeadamente os descontos feitos ao pessoal para entrega aos sindicatos? O entendimento remetido pelo Portal foi que «em relação aos sindicatos, será criada a conta no plano de contas central 2785 – Sindicatos onde deverão ser registados os descontos entregues, sendo que o saldo desta conta contribuirá para a rubrica do balanço B47 - Outras contas a pagar».

Salienta-se que existem muitas outras situações semelhantes às cauções recebidas de terceiros (ou entregues a terceiros), ou seja, em que a entidade tem valores a pagar a um terceiro sem que lhe tenha sido fornecido ou faturado qualquer bem ou serviço. Bastará pensar nas várias situações em que a entidade opera como intermediária e em que classifica as operações como sendo de tesouraria. Assim, não se compreende a razão de, ao nível do balanço, distinguir as cauções de todas as outras situações que, em substância, são semelhantes.

3.1.3. Divulgação dos «ativos financeiros detidos para negociação»

Outra situação merecedora de atenção, prende-se com a divulgação inerente à linha do balanço «ativos financeiros detidos para negociação» que segundo o documento do S3CP compreende os valores das contas 1411 - potencialmente favoráveis, 1421 - títulos de dívida pública negociáveis, 1422 - fundos, 1423 - ações e unidades de participação, 1424 - certificados especiais de dívida de curto prazo, 14291 - outros (natureza ativa) com a dedução da conta 19 – perdas por imparidade acumuladas.

Refira-se que o SNC-AP, concretamente o PCM (anexo III), não contempla nenhuma conta 19, nem tão pouco a possibilidade da sua abertura. Assim, não percebe porque é que na linha dos ativos financeiros para negociação aparece deduzida da conta 19.

Mas, antes de entrar em pormenor no problema, é de salientar que o tratamento dos instrumentos financeiros está compreendido na NCP 18, com o mesmo nome, que trata todos os instrumentos financeiros com exceção dos interesses em entidades controladas, associadas ou empreendimentos conjuntos e dos direitos e obrigações segundo locações, de acordo com o § 2 da norma.

Segundo o § 3.1., da NCP 18, um instrumento financeiro «é qualquer contrato que dá origem a um ativo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade». Refere ainda que um ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

- ✓ Dinheiro;
- ✓ Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;
- ✓ Um direito contratual (de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de uma outra entidade ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade segundo condições que são potencialmente favoráveis para a entidade);
- ✓ Um contrato que será ou poderá ser liquidado em instrumentos de capital próprio da entidade.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

O § 3.1. da NCP 18 esclarece que passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

- ✓ 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);
- ✓ Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instrumentos de capital próprio da própria entidade, ou um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

O § 10 da NCP 18 refere que o reconhecimento inicial de um ativo ou passivo financeiro deve ser mensurado ao justo valor (sem prejuízo dos custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do ativo financeiro ou à emissão do passivo financeiro serem incluídos no custo de aquisição no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor).

O § 11 da NCP 18 refere que «[a]pós o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os ativos financeiros pelo justo valor com as respetivas alterações reconhecidas na demonstração dos resultados» (existem exceções a esta regra que se encontram descritas no mesmo parágrafo).

No § 15 é apresentado como um dos exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao justo valor através de resultados os

[a]tivos financeiros classificados como detidos para negociação, ou seja, ativos financeiros adquiridos principalmente para a finalidade de venda num prazo muito curto; que façam parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou que sejam derivados (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

Já as notas de enquadramento ao PCM do SNC-AP (Portaria n.º 189/2016 de 14 de julho) apresentam uma novidade face ao Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (SNC-AP). As notas de enquadramento referem que a classe 1, denominada «meios financeiros líquidos»,

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

«destina-se a registar os meios financeiros líquidos, que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários, quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor».

Assim, de acordo com Santos, Almeida, Carvalho e Pinheiro (2017a: 42) «pareceria que naquela classe só se reconhecem ativos financeiros mensurados ao justo valor (à semelhança do previsto no SNC)». Contudo, conforme destacado pelos mesmos autores, as notas de enquadramento referem relativamente à conta 14, denominada outros instrumentos financeiros a curto prazo, que a conta

visa reconhecer todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa (conta 11) ou depósitos (contas 12 e 13) e sejam mensurados ao justo valor ou equivalente, conforme NCP 18 - Instrumentos Financeiros. Consequentemente, excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial (contas 21 a 27 ou conta 41). No entanto, incluem-se outros instrumentos financeiros de curto prazo, sem cotação, mensurados ao custo.

A inclusão dos instrumentos financeiros mensurados ao custo na classe 1, não se encontra contemplado no SNC, «nem parece ter sido pensado à data de publicação do SNC-AP, dado que o seu plano de contas não prevê qualquer conta para perdas por imparidade acumuladas na classe 1 (em coerência, aliás, com o que acontece com o SNC)» (Santos *et al.*, 2017a: 42).

Por outro lado, a atual⁸ tabela de correspondência entre o atual plano de contas central (POCP, POC Educação e POCMS) e o novo plano de contas central do Ministério das Finanças (baseado no Anexo III do SNC-AP) reflete uma correspondência entre as contas 19 (no POC Educação denominada de provisões para aplicações de tesouraria e no novo perdas por imparidade acumuladas).

Esta correspondência não é perceptível, uma vez que, como já foi referido, o SNC-AP, e em particular o PCM, não contempla nenhuma conta 19. Assim, temos uma conta que não existe no normativo SNC-AP, mas que é indicada pela UniLEO (e anteriormente pela DGO no documento anterior - Modelos e requisitos de recolha de informação orçamental e financeira preparada de acordo com o SNC-AP) num documento que surge em

⁸ A primeira tabela foi disponibilizada pela DGO entretando foi atualizada pela UniLEO.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

complemento à Norma Técnica n.º 1/2017 da UniLEO. Esta norma tem como objetivo a sistematização dos requisitos para a integração de informação contabilística, orçamental e económico-financeira, no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP - Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP).

Sobre esta matéria a CNC, através do Portal, refere que, conforme a nota de enquadramento à conta 14 - outros instrumentos financeiros a curto prazo, os instrumentos financeiros de curto prazo em que não é possível apurar o justo valor (e.g. por ausência de cotação num mercado ativo) devem ser registados ao custo. «Assim, ao ser possível o modelo do custo, mostra-se necessário prever uma conta que acumule as perdas por imparidade contabilizadas e eventuais reversões. Nesse sentido, foi criada a conta 19».

Apesar da CNC referir que a conta foi criada, o diploma do SNC-AP ainda não foi revisto, pelo que o anexo III que contempla o PCM ainda não integra a conta 19.

Para além do exposto, Santos *et al.* (2017a: 42) alertam ainda que

pressupõe-se que na linha dos «Ativos financeiros detidos para negociação» se consideram ativos financeiros classificados como detidos para negociação nas condições do parágrafo 15 da NCP 18, logo mensurados ao justo valor através dos resultados (e não passíveis de imparidades), pelo que se questiona se é legalmente possível a utilização da conta 19 e, conceptualmente, em que situações é que poderá ser utilizada associada àqueles ativos. Considera-se que a mensuração ao custo por inexistência de cotação será admissível no contexto dos «Outros ativos financeiros», parecendo-nos difícil de justificar a classificação de um ativo como detido para negociação se não existir um mercado onde possa ser negociado.

Com efeito, parece-nos que não havendo um mercado onde um ativo possa ser negociado, não será de considerar um ativo como ativo detido para negociação.

3.2. Informação divulgada na demonstração dos resultados

Este ponto encontra-se desagregado em dois subpontos, constituindo o primeiro uma sintética apresentação da demonstração dos resultados por naturezas em SNC-AP identificando as principais diferenças face ao POC Educação e, no subponto seguinte, iremos

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

abordar algumas das questões que o novo normativo tende a apresentar e que se relacionam mais com a referida demonstração.

3.2.1. Breve apresentação da demonstração dos resultados por naturezas

À semelhança do modelo do balanço, o modelo da demonstração dos resultados por naturezas em SNC-AP vai ao encontro do modelo já existente no setor empresarial, no SNC, contudo apresenta grandes novidades face aos atuais planos de contas ainda em vigor.

No que respeita à apresentação dos elementos da demonstração dos resultados por natureza(s)⁹, no Quadro 3.2. evidencia-se algumas das diferenças nas contas de custos e perdas ou gastos.

Quadro 3.2 – Principais contas de custos e perdas e ganhos

POC Educação	SNC-AP
6. Custos e perdas	6. Gastos
61. Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	60. Transferências e subsídios concedidos
62. Fornecimentos e serviços externos	61. Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
63. Transferências correntes concedidas e prestações sociais	62. Fornecimentos e serviços externos
64. Custos com o pessoal	63. Gastos com o pessoal
65. Outros custos e perdas operacionais	64. Gastos de depreciação e de amortização
66. Amortizações do exercício	65. Perdas por imparidade
67. Provisões do exercício	66. Perdas por reduções de justo valor
68. Custos e perdas financeiras	67. Provisões do período
69. Custos e perdas extraordinários	68. Outros gastos e perdas
	69. Gastos e perdas por juros e outros encargos

Fonte: Elaboração própria.

⁹ O diploma SNC-AP apresenta as duas expressões demonstração dos resultados por naturezas e demonstração dos resultados por natureza. O SNC denomina o mapa como demonstração dos resultados por naturezas enquanto o POC Educação tem a designação de demonstração de resultados.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Em termos nominativos, a Administração Pública passa a usar a designação de «gastos» em detrimento da atual expressão «custos e perdas» e à semelhança da evolução ocorrida do POC para o SNC. Trata-se apenas de uma alteração do nome, sendo que a desagregação das contas principais tende a ser semelhante.

O SNC-AP volta a conter uma primeira conta, cujo segundo dígito é zero (60 - transferências e subsídios concedidos), e que contempla as situações específicas da Administração Pública. Mas, comparativamente ao SNC, existe uma correspondência entre as contas 61 a 68.

No âmbito dos proveitos e ganhos ou rendimentos temos no quadro 3.3. as denominações das principais contas por forma a evidenciar-se algumas das diferenças entre elas.

Quadro 3.3 – Principais contas dos proveitos e ganhos e rendimentos

POC Educação	SNC-AP
7. Proveitos e ganhos	7. Rendimentos
71. Vendas e prestações de serviços	70. Impostos, contribuições e taxas
72. Impostos e taxas	71. Vendas
73. Proveitos suplementares	72. Prestações de serviços e concessões
74. Transferências e subsídios correntes obtidos	73. Variações nos inventários da produção
75. Trabalhos para a própria entidade	74. Trabalhos para a própria entidade
76. Outros proveitos e ganhos operacionais	75. Transferências e subsídios correntes obtidos
78. Proveitos e ganhos financeiros	76. Reversões
79. Proveitos e ganhos extraordinários	77. Ganhos por aumentos de justo valor
	78. Outros rendimentos e ganhos
	79. Juros, dividendos e outros rendimentos similares

Fonte: Elaboração própria.

Efetivamente da análise ao quadro supra, a principal diferença a par da conta 70 é a expressão «proveitos e ganhos», usada no POC, POCP e planos setoriais que passa a designar-se por «rendimentos», por forma a acompanhar a evolução da contabilidade empresarial, mais concretamente o SNC.

No apêndice à NCP 1 é apresentado um modelo de demonstração dos resultados por naturezas, o qual apresenta a informação mínima que este mapa deverá incluir (§62 da NCP 1) «bem como a ordem ou o formato em que os itens devem ser apresentados».

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

A NCP 1 § 60 «exige 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». Efetivamente existem situações pontuais em que as normas de contabilidade pública exigem o seu reconhecimento diretamente como alterações no património líquido, daí a necessidade da demonstração das alterações no património líquido (§ 60 da NCP 1).

Em termos de tipologia de resultados passamos a ter o resultado líquido do período, conforme se pode observar no Quadro 3.4.

Quadro 3.4 - Características diferenciadoras na demonstração dos resultados por naturezas

POC Educação	SNC-AP
8. Resultados	8. Resultados
81. Resultados operacionais	81. Resultado líquido do período
82. Resultados financeiros	811 Resultado antes de impostos
83. Resultados correntes	812 Imposto sobre o rendimento do período
84. Resultados extraordinários	818 Resultado líquido
88. Resultado líquido do exercício	89. Dividendos antecipados

Fonte: Elaboração própria.

Para além da diferença na designação dos itens da demonstração dos resultados a sua apresentação em termos de modelo também é diferente deixando de ser apresentado por classificação de custos e perdas e posteriormente por proveitos e ganhos para ser exibido por naturezas de rendimentos e gastos.

Com efeito, a informação contida na demonstração dos resultados, à semelhança do já exposto relativamente ao balanço passa a ser mais sintética com o SNC-AP, passando o anexo a ter mais informação de acordo com o exigido pela NCP 1. O anexo passa assim, a assumir um papel muito mais importante neste normativo, permitindo aos utilizadores elaborar as suas análises com um conjunto muito mais vasto e rico de informação face ao anexo do anterior normativo.

É de salientar que no novo modelo de demonstração dos resultados por naturezas a primeira linha de resultados denominada de «resultados antes de depreciações e gastos de financiamento» considera-se que faria sentido ter a designação de «resultados antes de

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

depreciações, gastos de financiamento e impostos» para uma designação coerente não só com o SNC, mas também com o próprio conteúdo da linha.

Efetivamente existe, em termos de resultados, uma nova «arrumação» para os mesmos, provavelmente não muito feliz, uma vez que acompanhar o modelo do SNC seria certamente uma solução mais assertiva.

O documento requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP (UniLEO, 2017), à semelhança do já referido para o balanço, apresenta o mapeamento da demonstração de resultados. Neste sentido, a Figura 3.1. apresenta a demonstração de resultados com as respetivas fontes de informação (identificação das contas do PCM por cada linha):

Figura 3.1- Mapeamento dos rendimentos e gastos

	RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
			XX/N	XX/N-1
70	Impostos, contribuições e taxas		+	+
71	Vendas		+	+
72	Prestações de serviços e concessões		+	+
75	Transferências e subsídios correntes obtidos		+	+
73	Variações nos inventários da produção		+ / -	+ / -
74	Trabalhos para a própria entidade		+	+
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
62	Fornecimentos e serviços externos		-	-
63	Gastos com pessoal		-	-
60 (exceto 603)	Transferências e subsídios concedidos		-	-
603	Prestações sociais		-	-
652-7622	Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
651-7621	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
67-763	Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
653+657-7623-7627	Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
77-66	Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
78+792+798	Outros rendimentos e ganhos		+	+
68+6913+6918	Outros gastos e perdas		-	-
	Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento		=	=
64-761	Gastos/reversões de depreciação e amortização		- / +	- / +
654+655+656-7624-7625-7626	Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
	Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)		=	=
791+793	Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
6910+6911+6912+692+698	Juros e gastos similares suportados		-	-
	Resultado antes de impostos		=	=
812	Imposto sobre o rendimento		- / +	- / +
	Resultado líquido do período		=	=

Fonte: UniLEO (2017).

De seguida, vamos analisar apenas as linhas da demonstração dos resultados por naturezas que se destacam de forma mais significativa.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

3.2.2. Divulgação dos «juros e rendimentos similares obtidos» e dos «juros e gastos similares suportados»

A análise da informação divulgada na linha dos «juros e rendimentos similares obtidos» e na dos «juros e gastos similares suportados» implica, necessariamente, implicações no que é reportado como «outros rendimentos e ganhos» e como «outros gastos e perdas» dada a sua natureza residual face às restantes linhas.

Refira-se que na primeira versão do mapeamento da demonstração dos resultados por naturezas, disponibilizada no *site* da DGO, na linha «juros e rendimentos similares obtidos» apenas era considerada a conta 791 – Juros obtidos e na dos «juros e rendimentos similares obtidos» a conta 691 – Juros suportados, sendo as restantes subcontas divulgadas nas linhas dos «outros rendimentos e ganhos» e dos «outros gastos e perdas», respetivamente. Para uma melhor perceção desta situação, o Quadro 3.5 evidencia este mapeamento.

Quadro 3.5 - Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (I)

78+79 (exceto 791)	Outros rendimentos e ganhos
68+69 (exceto 691)	Outros gastos e perdas
	Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento
64+761	Gastos /reversões e amortização
654+655+656+7624+7625-7626	Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)
	Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)
791	Juros e rendimentos similares obtidos
691	Juros e gastos similares suportados

Fonte: Elaboração própria.

Numa segunda versão, a DGO (2016c) alterou a solução inicial, substituindo a conta 791 pela conta 79, solução incorporada no manual de implementação do SNC-AP, versão 1, de 2016. Neste âmbito, é de salientar que na primeira versão do documento «modelos e requisitos de recolha de informação orçamental e financeira preparada de acordo com o SNC-AP» (DGO: 2016b) apresentava a correspondência evidenciada no Quadro 3.6. relativa ao mapeamento das rúbricas da demonstração dos resultados por naturezas:

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Quadro 3.6 - Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (II)

Rubrica		Código de contas
Código	Designação	
DR17	Outros rendimentos e ganhos	78
DR18	Outros gastos e perdas	68
DR21	Juros e rendimentos similares obtidos	79
DR22	Juros e gastos similares suportados	69

Fonte: Elaboração própria.

Face ao quadro supra, as contas 79 e 69 encontravam-se associadas às linhas dos financiamentos obtidos, pelo que, por exemplo, a conta 6913 - juros tributários, seria considerada como um gasto de financiamento.

Pela mesma analogia, no caso dos juros, dividendos e outros rendimentos não respeitarem a financiamentos obtidos (o que será o mais habitual), passariam a ser considerados na linha dos «juros e rendimentos similares obtidos».

No que respeita à informação a relatar, a CNC, na FAQ 26 esclarece que se utiliza a expressão «gastos de financiamento» (e não resultados financeiros) para identificar o gasto líquido de financiamento, ou seja, o gasto respeitante ao financiamento contraído pela entidade, deduzido de eventuais rendimentos financeiros anteriores à sua utilização.

Salienta-se que a solução preconizada pela DGO e pela CNC no Manual de Implementação do SNC-AP, não se revelava coerente com a defendida no contexto empresarial em que a CNC entende que

sob a rubrica de "Juros e rendimentos similares obtidos" da demonstração de resultados por natureza serão inscritas, primordialmente, as quantias que figurem na conta 7915 - Juros, dividendos e outros rendimentos similares - Juros obtidos - De financiamentos obtidos, devendo nessa rubrica da demonstração de resultados por naturezas ser também considerados outros rendimentos (por exemplo diferenças de câmbio ou outros) que se relacionem/derivem do financiamento da entidade, de forma a garantir que se respeite o princípio subjacente ao apuramento do resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos) (CNC, FAQ 26).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Assim, foi solicitado um esclarecimento quanto às contas a divulgar em cada uma das linhas referidas anteriormente. A resposta do Portal deu-nos conta de uma alteração ao mapeamento e que a situação seria revista numa próxima versão do manual. Assim, o mapeamento passou a ser o constante do Quadro 3.7.

Quadro 3.7- Mapeamento dos rendimentos e gastos de financiamento (II)

Rubrica		Código de contas
Código	Designação	
DR17	Outros rendimentos e ganhos	78+792+798
DR18	Outros gastos e perdas	68+6913+6918
DR21	Juros e rendimentos similares obtidos	791+793
DR22	Juros e gastos similares suportados	6910+6911+6912+692+698

Fonte: Elaboração própria.

Efetivamente o mapeamento já foi alterado, conforme o referido pela CNC, encontrando-se o mesmo disponível no novo Portal da UniLEO.

Ainda assim, parece que a conta 791 poderá incluir juros que não respeitem a financiamentos obtidos (o que acontecerá maioritariamente), o que conforme referido superiormente, revestirá uma situação de falta de coerência com a solução defendida no contexto empresarial e que não permitirá a correta compreensão da informação divulgada como resultados antes e depois de gastos de financiamento, dado que a designação não corresponderá ao reportado.

Efetivamente, não é fácil compreender que a demonstração dos resultados por naturezas apresente por baixo da linha de «resultado operacional (antes de gastos de financiamento)» rendimentos que em nada se relacionam com gastos de financiamento.

3.3. Informação divulgada na demonstração dos fluxos de caixa

Este ponto encontra-se desagregado em subpontos, constituindo o primeiro uma sintética apresentação da demonstração dos fluxos de caixa em SNC-AP. No que respeita à designação da demonstração, a própria NCP 1 apresenta terminologia que não é coincidente nomeadamente no ponto 1 do §1 denomina «demonstração dos fluxos de caixa» e o ponto

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

14 do § 1 refere «demonstração de fluxos de caixa» permanecendo assim a dúvida quanto à designação mais correta a adotar.

3.3.1. Breve apresentação da demonstração dos fluxos de caixa

A origem do mapa de fluxos de caixa apresentado no POC Educação remonta à contabilidade pública unigráfica corresponde na prática, ao mapa da conta de gerência. No POC Educação os fluxos de caixa surgem no âmbito do apoio ao acompanhamento da execução orçamental em simultâneo com os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita. Este documento, elaborado com base em fluxos de caixa (entradas e saídas de dinheiro), contém a desagregação de informação dada pelas combinações de classificação económica (a 6 dígitos, conforme o classificador económico em vigor), de fonte de financiamento e de projeto, separando assim as rubricas correntes e de capital.

Segundo a NCP 1 a informação acerca dos fluxos de caixa é útil «aos utilizadores das demonstrações financeiras que estão geralmente interessados em saber como é que a entidade gera e usa os seus recursos financeiros» (§ 70 da NCP 1) e «ao ajudar os utilizadores a prever as futuras necessidades de recursos financeiros, a sua capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro e a sua capacidade para financiar as alterações introduzidas no âmbito e natureza das suas atividades» (§ 71 da NCP 1). A mesma norma (§ 72 e 73 da NCP 1) refere ainda que esta demonstração conjugada

com outras demonstrações financeiras, proporciona informação que habilita os utilizadores a avaliar as alterações no património líquido de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvabilidade) e a sua capacidade para modificar as quantias e momento de fluxos de caixa a fim de se adaptar às novas circunstâncias e oportunidades.

73 - A informação histórica dos fluxos de caixa é usada muitas vezes como um indicador da quantia, momento e grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. É também útil para verificar o rigor das avaliações efetuadas no passado em relação aos fluxos de caixa futuros.

A demonstração dos fluxos de caixa é efetivamente uma fonte de informação crucial quer em POC Educação como em SNC-AP. Contudo, apesar da sua utilidade se manter, em

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

termos de conteúdo, o SNC-AP prevê uma demonstração de fluxos de caixa diferente que se fundamenta nas rubricas da contabilidade financeira dando informação distinta do mapa previsto no POC Educação. Assim, no Quadro 3.8., estão evidenciados os principais itens de desagregação do mapa de fluxos de caixa e da demonstração dos fluxos de caixa.

Quadro 3.8 - Características diferenciadoras do mapa de fluxos de caixa e da demonstração dos fluxos de caixa

POC Educação	SNC-AP
Mapa de fluxos de caixa	Demonstração dos fluxos de caixa
Recebimentos	Fluxos de caixa das atividades operacionais (a)
Saldo da gerência anterior	Fluxos de caixa das atividades de investimento (b)
I - Total do saldo de gerência na posse do serviço	Fluxos de caixa das atividades de financiamento (c)
II - Total das receitas de fundos próprios	Variação de caixa e seus equivalentes (a+b+c)
Total das receitas do exercício (I+II)	Efeito das diferenças de câmbio
III - Total recebido do Tesouro em c/ receitas próprias	Caixa e seus equivalentes no início do período
IV - Total de recebimentos do exercício (I+II+III)	Caixa e seus equivalentes no fim do período
V - Total das retenções de fundos alheios	Saldo da gerência anterior
Total geral do mapa de fluxos de caixa (IV+V)	Saldo para a gerência seguinte
Pagamentos	
I - Total da despesa por c/ OE	
II - Total da despesa por c/ receitas próprias	
Total da despesa do exercício (I+II)	
III - Total da entrega ao Tesouro em c/ receita própria	
IV - Total de pagamentos do exercício (I+II+III)	
V - Total da despesa de fundos alheios	
VI - Total do saldo da gerência na posse do serviço	
Total geral do mapa de fluxos de caixa (IV+V+VI)	

Fonte: Elaboração própria.

O mapa de fluxos de caixa do POC Educação apresenta uma estrutura que começa com o saldo da gerência anterior, o qual é acrescido com os restantes recebimentos do período passando para os pagamentos do período e terminando com o saldo da gerência em causa.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

O POC Educação refere ainda (ponto 2.3.2.) que 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».

Já o SNC-AP apresenta uma estrutura tendo por base a classificação dos fluxos de caixa ocorridos no período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento (§ 74 da NCP 1).

As atividades operacionais são «as atividades da entidade que não sejam atividades de investimento ou de financiamento» (§6 da NCP 1). A norma especifica que os «fluxos de caixa das atividades operacionais são fundamentalmente provenientes das transações que constituem a principal fonte de geração de recursos financeiros da entidade» (§78 da NCP 1).

As atividades de investimento são «atividades relacionadas com a aquisição e a alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa» (§6 da NCP 1).

No que se refere aos fluxos de caixa das atividades de financiamento o § 83 apresenta alguns exemplos, mas aquelas «são atividades que resultam em alterações na dimensão e composição do património líquido e nos empréstimos obtidos pela entidade» (§3 da NCP 1).

3.3.2. Divulgação de caixa e seus equivalentes

A demonstração de fluxos de caixa § 74, da NCP 1, deve divulgar os fluxos de caixa ocorridos durante o período, classificados por atividades:

- ✓ Operacionais;
- ✓ De investimento; e
- ✓ De financiamento.

Para uma melhor perceção da problemática vamos começar por esclarecer os principais conceitos. Para isso, socorremo-nos na NCP 1 «estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras» que apresenta os principais conceitos a ter em consideração.

Assim, caixa «compreende dinheiro e depósitos à ordem», equivalentes de caixa «são investimentos a curto prazo de elevada liquidez, facilmente convertíveis para quantias

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

conhecidas de dinheiro e que estão sujeitos a um risco insignificante de alterações no valor» e fluxos de caixa «são influxos e efluxos de caixa e equivalentes de caixa».

Face ao conceito de «equivalentes de caixa», plasmado na NCP 1, surge a necessidade de perceber o que o SNC-AP considera como «de curto prazo», o normativo não esclarece, pelo que, nos termos do número 1, do artigo 13º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro temos de recorrer subsidiariamente às IPSAS.

Neste sentido, a IPSAS 2, § 9, esclarece que «um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição».

O SNC-AP introduz alterações significativas na denominação de algumas das contas a considerar neste contexto e, em alguns casos, existe mesmo a introdução de novos conceitos. O Quadro 3.9 apresenta, uma análise comparativa dos códigos de contas do SNC-AP com o POC Educação.

Quadro 3.9 – As disponibilidades e os meios financeiros líquidos

POC Educação	SNC-AP
1. Disponibilidades	1. Meios financeiros líquidos
11. Caixa	11. Caixa
12. Depósitos em instituições financeiras	12. Depósitos à ordem
13. Contas no tesouro	13. Outros depósitos
15. Títulos negociáveis	14. Outros instrumentos financeiros a curto prazo
18. Outras aplicações de tesouraria	
19. Provisões para aplicações de tesouraria	

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita aos meios financeiros líquidos, o SNC-AP introduz contas específicas para os instrumentos financeiros (derivados, instrumentos financeiros detidos para negociação e outros).

Importa perceber o que o SNC-AP exige como divulgações neste âmbito. Assim, o § 108, da NCP 1, esclarece que «[u]ma entidade deve divulgar as componentes de caixa e equivalentes

de caixa, e deve apresentar uma reconciliação dessas quantias na sua demonstração de fluxos de caixa com as rubricas equivalentes divulgadas no balanço».

Na sequência do já referido no ponto 3.2. no âmbito da classificação de ativos como «correntes» ou «não correntes», reforça-se que a alínea d), do § 50, da NCP 1 considera que um ativo pode ser classificado como corrente se «[é] caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data de relato».

Contudo, o modelo de balanço do SNC-AP não prevê qualquer divulgação específica para as componentes de caixa e equivalentes de caixa. Esta situação não é consistente com o preconizado no §88 da IPSAS 1 (Santos, Almeida, Carvalho e Pinheiro, 2017b).

Apesar de «caixa e seus equivalentes» serem ativos correntes, face ao modelo de balanço, não são de divulgar separadamente. Assim, Santos *et al.* (2017b) salientam que a apresentação destes ativos poderá ser feita em três linhas distintas (em conjunto com outros ativos correntes), a saber:

- ✓ Ativos financeiros detidos para negociação;
- ✓ Outros ativos financeiros;
- ✓ Caixa e depósitos.

Face ao que antecede, a reconciliação supramencionada (prevista no § 108, da NCP 1) obriga à desagregação das contas 13 e 14, respetivamente denominadas «outros depósitos» e «outros instrumentos financeiros a curto prazo», por forma a evidenciar as transações que se enquadram ou não no conceito de «equivalentes de caixa».

Face à complexidade que uma outra solução possa implicar, esta parece-nos uma boa solução para a resolução desta problemática.

A UniLEO (2017) no documento «Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas do balanço» prevê para a linha do balanço «Caixa e depósitos» o código B22, com os códigos de contas: 11 – caixa, 12 - depósitos à ordem e 13 – outros depósitos.

Esta ligação entre a linha de balanço «Caixa e depósitos» e as contas 11, 12 e 13, não é tão pacífica como possa parecer à primeira vista. Com efeito, Santos *et al.* (2017b: 41) alertam

que a sua concretização pode levantar algumas questões «no que respeita ao elenco de subcontas previstas nos outros depósitos».

Para um melhor entendimento desta problemática, passamos a apresentar o que dizem as notas de enquadramento (Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho) relativamente à conta 13 e respetivas subcontas (2016: 2167):

- ✓ Conta 13 - outros depósitos: «[r]espeita a outros depósitos, nomeadamente depósitos a prazo (mobilizáveis), contas consignadas e depósitos relativos a garantias e cauções».

Subconta 131 - depósitos a prazo:

[r]egista-se nesta conta as aplicações de disponibilidades em depósitos com pré-aviso e depósitos a prazo, não incluindo os certificados de depósito negociáveis. Os depósitos a prazo são considerados equivalentes de caixa (v. NCP 1), sendo também uma aplicação financeira, ativo financeiro (v. NCP 18 - Instrumentos Financeiros).

- ✓ Subconta 132 - depósitos consignados

[r]egista os depósitos afetos a determinados projetos e determinadas despesas. Ou seja, regista receitas consignadas a determinadas despesas (por exemplo, verba recebida destinada a financiar a construção de um edifício ou um projeto de investigação).

- ✓ Subconta 133 - depósitos de garantias e cauções:

[r]egista os depósitos de valores recebidos que terão de ser devolvidos depois de concluído o prazo de caução estabelecido no contrato e em caso de cumprimento. Em caso de incumprimento, o valor deve ser transferido para a conta 12 - Depósitos à ordem, sendo considerado um rendimento reconhecido diretamente no património líquido.

Apesar do referido nas notas de enquadramento supra, é nossa opinião, bem como de outros autores (Santos *et al.*, 2017b) que nem todos os depósitos a prazo poderão ser considerados como «equivalentes de caixa». Esta opinião tem como base, o já referido conceito de depósitos a prazo, o qual apenas considera os depósitos com um vencimento até três meses a partir da data de aquisição (conceito de curto prazo baseado na IPSAS 2).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Face ao que antecede, será de desagregar a conta 13, por forma a divulgar os depósitos a prazo que são considerados como «equivalentes de caixa» e os que não se incluem neste grupo, propomos a seguinte desagregação, em termos de PCM:

- ✓ 131 - Depósitos a prazo;
 - 1311 - Depósitos a prazo equivalentes de caixa
 - 1312 - Depósitos a prazo não equivalentes de caixa

3.3.3. Conciliação de caixa e seus equivalentes

Segundo o estabelecido pela NCP 1 - estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, à data de relato, os valores das contas de caixa e equivalentes de caixa devem coincidir com os respetivos valores constantes da demonstração de fluxos de caixa.

Conforme o verificado anteriormente, subsiste a problemática inerente ao facto dos conceitos da NCP 1 relativamente a «caixa e seus equivalentes» não serem coincidentes com as contas previstas (outros depósitos e outros instrumentos financeiros a curto prazo) e com as linhas do balanço (ativos financeiros detidos para negociação, outros ativos financeiros e caixa e depósitos).

Se é pacífico que, no balanço, a linha caixa e depósitos é formada pelos saldos das contas 11 e 12. Relativamente às contas 13 – outros depósitos e 14 - outros instrumentos financeiros de curto prazo, o mesmo não acontece. Com efeito, para as contas 13 e 14, deverá ser feito um juízo de valor relativamente a cada subconta sobre a sua inclusão, tendo por base os conceitos de equivalentes de caixa e de curto prazo.

Para um melhor enquadramento da presente problemática importa, antes de mais, analisar o que a NCP 1 refere. Neste sentido, o § 108 da NCP 1, estabelece que «[u]ma entidade deve divulgar as componentes de caixa e equivalentes de caixa, e deve apresentar uma reconciliação dessas quantias na sua demonstração de fluxos de caixa com as rubricas equivalentes divulgadas no balanço». No Quadro 3.10 apresentam-se os conceitos de «caixa e seus equivalentes», as contas do PCM e as linhas do balanço associadas, de modo a ilustrar a dificuldade em reconciliar esta informação e alertar para a necessidade de desagregar devidamente as diversas contas.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Quadro 3.10 – Caixa e equivalentes de caixa no PCM e no balanço

Conceito	PCM	Balanço
Caixa (caixa e depósitos à ordem)	11 caixa	Caixa e depósitos (11+12+13)
	12 depósitos à ordem	
Equivalentes de caixa (parte dos outros depósitos e dos outros instrumentos financeiros que cumpram os requisitos para classificação.	13 outros depósitos	
	14 outros instrumentos financeiros	Ativos financeiros detidos para negociação (1411+1421+1422+1423+1424+14291-19)
		Outros ativos financeiros (1431+2772)

Fonte: Elaboração própria.

Ainda de acordo com a NCP 1, os fluxos de caixa relatados por tipos de atividades devem ser conciliados com os pagamentos e recebimentos orçamentais. Pelo que, Santos *et al.* (2017b: 41) concluem que a

informação do saldo de gerência (divulgado na demonstração do desempenho orçamental), tratando-se de um resultado orçamental estritamente caixa, deve ser obtido a partir dos respetivos valores de caixa e equivalentes de caixa, designadamente por dedução destes últimos, assim como de outros valores que implicam variação dos valores de caixa e equivalentes a caixa, sem qualquer fluxo financeiro (como valorizações ou desvalorizações cambiais de quantias em moeda estrangeira).

A NCP 1 apresenta o modelo da demonstração de fluxos de caixa, o qual, integra a conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência. Neste sentido, o Quadro 3.11 apresenta a conciliação relativamente ao saldo da gerência anterior.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Quadro 3.11- Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência: gerência anterior

Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência	
Saldo da gerência anterior:	
	Caixa e seus equivalentes no início do período
	- Equivalentes a caixa no início do período
	- Variações cambiais de caixa no início do período
= Saldo da gerência anterior	
	De execução orçamental
	De operações de tesouraria

Fonte: Adaptado da NCP 1.

No que concerne ao saldo para a gerência seguinte, o mesmo modelo apresenta a fórmula de conciliação constante do Quadro 3.12.

Quadro 3.12 - Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência: gerência seguinte

Conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência	
Saldo para a gerência seguinte:	
	Caixa e seus equivalentes no fim do período
	- Equivalentes a caixa no fim do período
	- Variações cambiais de caixa no fim do período
= Saldo para a gerência seguinte	
	De execução orçamental
	De operações de tesouraria

Fonte: Adaptado da NCP 1.

O § 3 da NCP 26 «contabilidade e relato orçamental» esclarece que o saldo de gerência «corresponde ao saldo de caixa apurado à data de relato». O mesmo parágrafo decompõe o saldo em:

- ✓ Saldo de operações orçamentais; e
- ✓ Saldo de operações de tesouraria.

Ainda a NCP 26, nas notas de enquadramento às contas, esclarece que as operações de tesouraria (conta 07) são as «operações que geram influxos ou efluxos de caixa (movimentam a tesouraria) mas não representam operações de execução orçamental».

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Por outro lado, de acordo com o §76 da NCP 1, o saldo de gerência trata-se «de um resultado orçamental estritamente caixa» o qual «deve ser obtido a partir dos respetivos valores de caixa e equivalentes de caixa».

Assim, se o saldo de gerência é caixa compreende dinheiro e depósitos à ordem, ou seja, aparentemente refere-se às contas 11 e 12¹⁰. No entanto, considera-se que existe informação divulgada na conta 13 que está compreendida no saldo de gerência e informação que poderá ser divulgada em ativos não correntes (logo não será caixa, nem seus equivalentes) e que também fará parte do saldo de gerência.

Como exemplo da 1.^a situação, analisam-se os depósitos consignados. Estes estão contemplados na conta 132 «outros depósitos», pelo que não estão compreendidos no conceito de caixa¹¹. Contudo, os depósitos consignados também fazem parte do saldo de gerência.

Para os depósitos consignados não fazerem parte do saldo de gerência, eles teriam de ser reconhecidos como uma despesa. No entanto, não existe uma rubrica de despesa no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, para os depósitos consignados, nem se considera que a operação deva ser reconhecida como despesa. Assim, não sendo despesa, o respetivo valor terá de fazer parte do saldo de gerência.

Face ao exposto, não se vislumbra como é que o SNC-AP pretende conciliar os depósitos consignados, uma vez que não são «caixa», mas também fazem parte do saldo de gerência.

Neste âmbito, e como exemplo da 2.^a situação, salientam-se os depósitos de garantias e cauções previstos na conta 133, os quais, sendo recebimentos de operações de tesouraria, fazem parte do saldo de gerência. No entanto, não fazem parte do conceito de caixa.

No que respeita aos depósitos de garantias e cauções previstos na conta 133, uma vez que fazem parte dos ativos correntes considera-se que só podem incluir os depósitos até 12 meses após a data de relato. Neste âmbito, é de referir que as cauções poderão apresentar um prazo

¹⁰ A fim de tornar a exposição mais simples, até porque será sempre uma situação que reverte uma natureza de exceção, desconsiderou-se o efeito das diferenças cambiais em caixa.

¹¹ A conta 132 compreende depósitos à ordem (subsumidos no conceito de caixa da NCP 26), mas também pode incluir depósitos consignados que se encontrem sujeito a uma cláusula de indisponibilidade, pelo que já não estão no âmbito do conceito de equivalentes de caixa da NCP 1.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

de garantia e caução superior aos 12 meses, pelo que não devem ser reconhecidos nesta conta. Contudo, fazem parte do saldo de gerência, na medida em que o seu recebimento é registado na contabilidade orçamental como um recebimento de operações de tesouraria.

Assim, temos um problema ainda por resolverna conciliação entre caixa e seus equivalentes e saldo de gerência, dado que aqueles depósitos (depósitos de garantias e cauções) serão «saldo de gerência», mas não são «caixa».

Neste sentido, impõe-se que o modelo de reconciliação constante na demonstração de fluxos de caixa seja ajustado em conformidade por forma a clarificar esta problemática.

3.3.4. A divulgação dos pagamentos ao pessoal

A NCP 1, no § 84, conforme já abordado no ponto 3.3.1., estabelece como regra a proibição de pagamentos pelo valor líquido, referindo que apesar de permitir o relato dos fluxos de caixa de atividades operacionais recorrendo a um método direto, ou um método indireto «exige a utilização do método direto pelo qual são divulgadas as classes principais dos recebimentos e dos pagamentos brutos de caixa».

Contudo, nos pagamentos ao pessoal especifica-se que se refletem «os pagamentos a empregados» (§78 da NCP 1) quando a IPSAS estabelece «os pagamentos a e por conta dos empregados».

Sobre esta matéria é de referir que os pagamentos a empregados não estão previstos nas exceções à regra do relato numa base bruta, elencadas no § 87, da NCP 1, devendo, por isso, ser relatados numa base bruta. Importa ainda esclarecer que os pagamentos a empregados integram as atividades operacionais da demonstração dos fluxos de caixa, nos termos do § 78 da NCP 1.

Assim, surge a primeira dúvida, será que na demonstração dos fluxos de caixa, na linha dos pagamentos ao pessoal, devem considerar-se apenas os pagamentos ao pessoal (ordenados líquidos) ou também os por conta daqueles (como retenções)? A CNC, através do Portal esclarece que tudo deve ser relatado numa base bruta, referindo que «o pagamento ao Estado das retenções na fonte de IRS apuradas no processamento de salários integra a rubrica de pagamentos ao pessoal da Demonstração de Fluxos de Caixa».

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Assim, de acordo com a CNC, a divulgação deste valor numa base bruta será feita na linha da demonstração dos fluxos de caixa «pagamentos ao pessoal». Na verdade, esse valor, para além de incluir pagamentos ao pessoal (ordenados líquidos) inclui também pagamentos que se irão efetuar a outras entidades (nomeadamente pagamentos ao Estado das retenções).

Por outro lado, coloca-se, ainda, a questão de onde divulgar o pagamento dos encargos sociais patronais. A questão prende-se com o que se deverá entender «pagamentos a e por conta dos empregados». Deverá conter apenas os valores pagos diretamente ao pessoal e os descontos e retenções entregues por sua conta ou também os encargos patronais suportados com o pessoal?

De acordo com a opinião veiculada através do Portal, «os encargos sociais patronais não são retidos aos trabalhadores, mas sim um gasto direto da entidade pelo que tendo em conta o modelo da demonstração dos fluxos de caixa enquadram-se na linha «Outros Recebimentos/Pagamentos».

Efetivamente, se nos focarmos no modelo da demonstração dos fluxos de caixa, face ao conteúdo a divulgar não se enquadram no nome da linha de «pagamentos ao pessoal» pelo que se divulgará na linha «outros recebimentos/pagamentos». Contudo, tanto o correto fluxo das operações bem como a ligação entre a demonstração de desempenho orçamental e a demonstração dos resultados fica comprometido com o recurso à linha «outros recebimentos/pagamentos».

Se por um lado, as linhas residuais que apresentam nomes como «outros» devem assumir valores meramente residuais, por outro faz todo o sentido que uma linha de «pagamentos ao pessoal», integre todos os pagamentos relacionados com o processamento dos vencimentos dos trabalhadores.

Na demonstração dos resultados por naturezas existe uma única linha, «gastos com o pessoal» que agrega todos os valores relativos aos gastos do período com o pessoal incluindo os valores que não são pagos ao pessoal (retenções e encargos patronais).

No que concerne à demonstração de desempenho orçamental, apresentada como a primeira «demonstração de relato individual» em anexo à NCP 26 – contabilidade e relato orçamental,

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

do lado dos pagamentos, no grupo da despesa corrente, as «despesas com o pessoal» encontram-se desagregadas por: «remunerações certas e permanentes» e «segurança social».

Assim, se os encargos patronais forem relatados na linha dos «outros» (em conjunto com outra informação), os valores pagos ao pessoal na demonstração dos fluxos de caixa não corresponderão aos pagamentos ao pessoal constantes da demonstração do desempenho orçamental.

3.3.5. Estrutura da demonstração dos fluxos de caixa

A maior parte dos organismos que irão utilizar o SNC-AP, têm como principal fonte de receita as transferências do Orçamento de Estado, sendo que, para muitos deles essa constitui a sua única fonte de rendimento.

De acordo com o estabelecido no §78, da NCP 1, as transferências constituem fluxos de caixa de atividades operacionais.

Assim, face ao modelo apresentado na NCP 1, o fluxo relativo às transferências do Orçamento de Estado, na demonstração dos fluxos de caixa será divulgado na linha de utilização residual «outros recebimentos/pagamentos».

Tendo em conta a relevância e a materialidade (em muitas entidades) destas transferências (do Orçamento de Estado) não se percebe a razão pela qual integram uma linha residual, diluindo-se com outras situações que não serão de destacar. Esta situação prejudica a leitura do mapa e obviamente não reflete toda a informação pertinente que, pela sua importância, devia.

3.4. Contabilidade e relato orçamental

Este ponto, à semelhança dos anteriores, encontra-se desagregado em subpontos, constituindo o primeiro uma sintética apresentação da nova contabilidade orçamental em SNC-AP identificando as principais diferenças face ao POC Educação e, nos subpontos seguintes, iremos abordar alguns dos muitos problemas inerentes à contabilidade orçamental do novo normativo.

3.4.1. Breve apresentação da contabilidade orçamental

Atualmente, a contabilidade orçamental é um sistema contabilístico de base de caixa, uma vez que apenas compreende o registo contabilístico das operações que se consubstanciam em pagamentos e em recebimentos. Contudo, é também denominado de sistema contabilístico de base de caixa modificada por prever ainda o registo de alguns registos anteriores ao pagamento¹² e ao recebimento¹³.

O SNC-AP, de acordo com o ponto 2.4., reservou uma norma exclusivamente para tratar da contabilidade orçamental é a NCP 26 «contabilidade e relato orçamental».

A NCP 26 é a única norma que se aplica 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 EPR.

Segundo Carvalho, Silveira, Caiado e Simões (2017: 45) «todas as entidades públicas são obrigadas a ter implementado um sistema de contabilidade orçamental baseado na NCP 26», até mesmo as pequenas entidades e as microentidades.

O POCP já previa um sistema de contabilidade orçamental, o qual contemplava o registo do orçamento inicial, bem como a sua execução ao nível da receita e da despesa. Apesar do POCP definir os registos dos compromissos no âmbito da execução orçamental da despesa e das liquidações no âmbito da execução orçamental da receita, o orçamento inicial é elaborado numa base de caixa assente numa previsão, por ano civil, dos pagamentos e dos recebimentos que irão ser incursos pela entidade.

Apesar dos objetivos gerais do sistema de contabilidade orçamental poderem ser considerados como coincidentes nos dois normativos (POCP e SNC-AP), na medida em que ambos pretendem dar informação sobre o orçamento da receita, despesa, sua previsão, modificações, execução e saldos, o SNC-AP traz muitas novidades e, sobretudo, mais informação.

¹² Tratam-se dos registos contabilísticos inerentes às fases do cabimento, do compromisso e da obrigação.

¹³ Trata-se do registo contabilísticos inerentes à liquidação.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Desde logo, o reconhecimento na classe zero de todas as fases do ciclo da receita e da despesa.

Assim, os utilizadores da informação orçamental têm ao seu dispor a informação sobre todas as fases do ciclo da receita e da despesa através da análise das contas da contabilidade orçamental.

O sistema de contabilidade orçamental não se encontra patente nas normas internacionais (as IPSAS), pelo que apenas é suscetível de ser comparado entre o POCP e setoriais e o SNC-AP. Em SNC-AP, o ciclo orçamental da receita deverá obedecer às seguintes fases:

- ✓ Inscrição de previsão da receita (e respetivas alterações);
- ✓ Liquidação; e,
- ✓ Recebimento.

A estas fases do ciclo orçamental da receita poderão ocorrer eventuais anulações de receita emitida que corrijam a liquidação ou de eventuais reembolsos e restituições que corrijam o recebimento e, eventualmente, a liquidação.

Já o ciclo orçamental da despesa, em SNC-AP, deverá obedecer às seguintes fases:

- ✓ Inscrição de dotação orçamental (e respetivas alterações);
- ✓ Cabimento;
- ✓ Compromisso;
- ✓ Obrigação; e,
- ✓ Pagamento.

A estas fases poderão ainda ocorrer eventuais reposições abatidas aos pagamentos que para além de corrigirem os pagamentos podem igualmente corrigir todas as fases a montante até ao cabimento.

Em termos genéricos, o Quadro 3.13 apresenta as contas dos dois normativos por forma a evidenciar as diferenças de denominação.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Quadro 3.13 – Principais contas da contabilidade orçamental

POC Educação	SNC-AP
Contas de controlo orçamental e de ordem	Plano de contas da contabilidade orçamental ¹⁴
Registo da receita	
031 Previsões iniciais	011 Previsões iniciais
032 Revisões de previsões	013 Alterações orçamentais
033 Reforços: créditos especiais	0131 Reforços
034 Previsões corrigidas	0132 Anulações
	0133 Créditos especiais
	015 Liquidação
251 Devedores pela execução do orçamento	017 Recebimentos
Registo da despesa	
021 Dotações iniciais	021 Dotações iniciais
022 Modificações orçamentais	023 Modificações orçamentais
0221 Transferências de dotações	0231 Reforços
0222 Créditos especiais	0232 Anulações
0223 Dotações retidas	0233 Créditos especiais
0224 Reposições abatidas aos pagamentos	0234 Dotações retidas
026 Cabimentos	025 Cabimentos
027 Compromissos	026 Compromissos
	027 Obrigações
252 Credores pela execução do orçamento	028 Pagamentos
Exercícios futuros	
	04 Despesa de períodos futuros
	041 Orçamento
04 Orçamento – exercícios futuros	042 Compromissos assumidos
05 Compromissos - exercícios futuros	043 Compromissos com obrigação
N.A.	044 Obrigações
	03 Receita de períodos futuros
N.A.	031 Orçamento
N.A.	032 Liquidações
Operações de tesouraria	
251 Devedores pela execução do orçamento	071 Recebimentos por operações de tesouraria
252 Credores pela execução do orçamento	071 Pagamentos por operações de tesouraria
Encerramento da contabilidade orçamental	
N.A.	081 Encerramento do orçamento
	082 Desempenho orçamental
Contas de ordem	
09 Contas de ordem	091 Passivos contingentes
	099 Conta refletida

Fonte: Elaboração própria.

¹⁴ Apenas foram consideradas as principais contas do plano de contas da contabilidade orçamental.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Complementarmente aos normativos POCP, planos setoriais e SNC-AP aplica-se ainda o classificador económico das despesas e das receitas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro¹⁵, no qual é preconizado que cada uma das contas deve apresentar um código constituído por 9 dígitos, as denominadas classificações económicas que se encontram divididas, numa primeira fase, por despesas e receitas correntes e posteriormente de capital.

As classificações económicas das receitas são apresentadas hierarquicamente em capítulos, grupos e, por último, artigos. As classificações económicas das despesas estão enquadradas em agrupamentos, subagrupamentos e rubricas.

Até à revogação do classificador económico, o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, a contabilidade orçamental deverá conter a desagregação de informação dada pelas combinações de classificação económica, de fonte de financiamento e de projeto.

Neste âmbito, é de referir que o n.º 4 do artigo 17 da nova LEO, a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, estabeleceu que a estrutura dos códigos dos classificadores orçamentais seria definida em diploma próprio, no prazo de um ano, ou seja, em setembro de 2016, o que ainda não aconteceu.

Uma das principais alterações do POCP para o novo normativo refere-se à conta 25. A conta 25 «devedores e credores para a execução do orçamento», prevista no POCP, assumia um papel crucial na ligação entre o sistema de contabilidade orçamental e financeiro, no novo normativo passa a ser mais uma das contas específicas do subsistema de contabilidade financeira.

A informação registada na conta 251 «devedores pela execução do orçamento» do POCP passa a ser registada no novo normativo na conta 017 «recebimentos» e a informação da conta 252 «credores pela execução do orçamento» passa para constar na conta 028 «pagamentos» (ambas na componente orçamental). Assim, conforme o referido (Carvalho, Silveira, Caiado e Pires, 2017:46) a informação sobre os pagamentos e recebimentos é obtida

¹⁵ Este Decreto-Lei foi objeto de alterações e aditamentos pelo Decreto-Retificativo n.º 8-F/2002, de 28 de fevereiro, Decreto-Lei n.º 69-A/2009, de 24 de março e pelo Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de março.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

não só através da leitura das contas da classe um (meios financeiros líquidos) como também pelas contas 017 e 028 que nos dão informação respetivamente sobre os recebimentos e pagamentos por classificação económica.

Como já foi referido, o SNC-AP começa a registar todas as fases da receita e da despesa, passando obviamente a ser necessário a utilização de um maior número de contas na classe zero. Neste âmbito, destacam-se as seguintes diferenças:

- ✓ No que respeita às fases da despesa, o SNC-AP inclui na classe 0 a obrigação (anterior processamento) e o pagamento, contemplando para essas fases especificamente as contas 027 e 028, respetivamente;
- ✓ Quanto às fases da receita, passam a reconhecer-se na classe 0 a liquidação e o recebimento, nas contas 015 e 017, respetivamente;
- ✓ Passam a ser registadas as liquidações a cobrar em exercícios futuros (contas 03) por anos (n+1, n+2, n+3, n+4 e seguintes);
- ✓ O registo dos compromissos futuros passa a identificar os compromissos futuros, os compromissos com obrigação e as obrigações (contas 042, 043 e 044);
- ✓ Passa a existir uma conta própria (07) para reconhecer as operações de tesouraria.

3.4.2. Informação divulgada nos compromissos de períodos futuros

O problema que se vai abordar neste ponto refere-se a compromissos e a obrigações plurianuais, pelo que importa perceber o que significam estes termos no contexto do SNC-AP.

A NCP 26, denominada contabilidade e relato orçamental, no ponto 3, apresenta a definição de compromisso como (2015: 7752)

a assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo, em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação orçamental, independentemente do pagamento. Os compromissos consideram-se assumidos quando é executada uma ação formal pela entidade, como seja a emissão de ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente, ou a assinatura de um contrato, acordo ou protocolo.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Relativamente a compromisso plurianual a NCP 26 (2015: 7752), define como sendo «um compromisso que quando assumido gera responsabilidades para a entidade em mais do que um período orçamental, ou pelo menos em período diferente daquele em que é assumido».

No que respeita à definição de obrigação orçamental a NCP 26 (2015: 7753) esclarece que «é um compromisso orçamental que se constitui em contas a pagar».

Apesar do POCP e planos setoriais não apresentarem definições nem tão pouco tratarem contabilisticamente a «obrigação», o POC Educação esclarece no ponto 7.1. que os compromissos assumidos dão informação sobre as «importâncias correspondentes a contratos de aquisições de bens e serviços, independentemente da concretização da obrigação ou do seu pagamento no próprio exercício» (2000: 4989).

Assim, pode concluir-se que existe uma correspondência para o que atualmente se considera como compromisso e obrigação face às definições apresentadas no SNC-AP.

Para concretizar-se o problema em causa importa referir que, no que respeita à utilização da conta 04 - despesa de períodos futuros, a NCP 26 estabelece que (2015: 7762)

[e]sta conta destina-se ao registo contabilístico dos contratos celebrados pela entidade pública que geram responsabilidades (compromissos) com incidência em períodos futuros, assim como aqueles que geram também contas a pagar (obrigações) com incidência em períodos futuros.

A mesma NCP 26 (2015: 7763) esclarece que a conta

041 - Orçamento - Debita-se pela assunção de compromissos com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 042 - Compromissos assumidos. 043 - Compromissos com obrigação - Debita-se pelas obrigações contraídas com incidência em períodos futuros por contrapartida da conta 044 - Obrigações.

O SNC-AP passa a contemplar, além dos compromissos, também obrigações que irão gerar pagamentos em períodos futuros. Como exemplo do primeiro tipo de contrato, a NCP 26 refere um contrato de aquisição de serviços de segurança e vigilância por um prazo superior a um ano (em que se está apenas na fase de compromisso) e, como exemplo do segundo, um contrato de locação financeira para aquisição de equipamento informático (em que já nos encontramos na fase de obrigação).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Assim, surge a dúvida sobre qual a informação que deverá ser divulgada nos compromissos de períodos futuros reconhecidos nas contas 041 e 042:

- ✓ Se inclui todos os compromissos assumidos para anos futuros (estejam ou não já na fase de obrigação), como acontece atualmente em POCP (e planos setoriais), ou
- ✓ Se apenas inclui os compromissos assumidos para anos futuros que ainda não geraram as respetivas obrigações, dado que essas estarão contempladas nas contas 043 e 044.

Se, por um lado, o conceito parece não ter sofrido alteração na NCP 26, por outro, os exemplos apresentados para distinguir os dois tipos de contratos parecem indicar que nos compromissos de períodos futuros apenas se divulgam as responsabilidades que ainda não se consubstanciaram em obrigações a pagar. Também a nota explicativa prevista na NCP 26 parece conduzir a esta interpretação ao preconizar que

[n]o âmbito do processo de abertura de período, os compromissos registados a crédito da conta “0421 Período (n+1)” e as obrigações registadas a crédito da conta “0441 Período (n+1)” deverão dar origem a novos processos de despesa com registo contabilístico até à fase do compromisso (...) e até à fase da obrigação (...), respetivamente

o que implicará que os valores da 0421 e da 0441 serão independentes (sob pena de se duplicarem os montantes cabimentados e comprometidos).

Salienta-se que aquela interpretação se revelava incoerente com as regras de validação da DGO (2016b: 98) em que se estabelece que «as “Obrigações para períodos futuros” devem ser sempre inferiores ou iguais aos “Compromissos assumidos para períodos futuros”, devendo a informação ser comparável por período». Também na demonstração das dívidas a terceiros por antiguidade de saldos (DGO, 2016b: 31) se estabelece que

[o]s acordos de pagamento devem dar origem ao registo de uma outra data de vencimento da obrigação nos termos do acordo de pagamento (...) podendo dar origem à anulação de compromissos e obrigações do período no subsistema da contabilidade orçamental e ao registo de compromissos e obrigações de períodos futuros.

Se os acordos de pagamento estão reconhecidos como contas a pagar na contabilidade financeira e podem implicar o registo de compromissos e obrigações de períodos futuros, e

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

não apenas das últimas, então os compromissos de períodos futuros corresponderão a todos os que impliquem pagamentos em anos posteriores, independentemente de já terem ou não associada a respetiva obrigação, o que implicará que o montante dos compromissos de períodos futuros seja, realmente, igual ou superior ao das obrigações de períodos futuros.

No âmbito do processo de implementação do SNC-AP, colocou-se a questão no Portal (note-se que, aquando da colocação da questão, se alertou para as regras de validação da DGO) à qual foi obtida como resposta

[a]s obrigações em períodos futuros, ou seja, contas a pagar reconhecidas no período corrente no subsistema de contabilidade financeira, mas com efeitos de tesouraria futuros, ao nível da contabilidade orçamental, são registadas nas contas **043 – Compromissos com obrigação** e **044 – Obrigações**.

Nestas contas não se registam compromissos em períodos futuros, pois estes não são ainda uma conta a pagar na contabilidade financeira. Os compromissos com efeitos de tesouraria (pagamentos) futuros são registados nas contas **041 – Orçamento** e **042 – Compromissos assumidos**.

Face ao exposto, as transações que impliquem o registo de uma conta a pagar na contabilidade financeira - como é o caso de uma locação financeira ou a contração de um empréstimo - e com efeitos de tesouraria (pagamentos) para além do período em que são reconhecidas no passivo da entidade como contas a pagar, não dão origem a registos nas contas de compromissos futuros, mas outros sim somente nas contas de obrigações de períodos futuros.

Pelo contrário, as operações que somente impliquem o registo de um compromisso na contabilidade orçamental, e que não implicam o reconhecimento de um passivo na contabilidade financeira (conta a pagar), sendo que esse compromisso tem efeitos de tesouraria (pagamentos) para além do período em que é assumido, levam a que esses efeitos de tesouraria futuros sejam expressos nas contas **041** e **042**, acima referidas.

Ainda sobre o mesmo tema, o Manual de implementação do SNC-AP, versão 2, da CNC (2017: 258) exatamente sobre a mesma questão, provavelmente reproduzida da questão que o IPL colocou no Portal, refere que

[a]s contas 041 e 042 são movimentadas por todos os compromissos assumidos com incidência em anos futuros.

As obrigações em períodos futuros, contas a pagar reconhecidas no período corrente no subsistema de contabilidade financeira, mas com efeitos de tesouraria futuros, ao nível da contabilidade orçamental, são registadas nas contas 043 – Compromissos com obrigação e 044 – Obrigações, sendo que previamente terá de ser reconhecido nas contas 041 – Orçamento e 042 – Compromissos assumidos, os valores dos compromissos respetivos.

Assim sendo, para reconhecer uma obrigação de anos futuros a entidade deverá proceder ao débito da conta 041 por contrapartida da 042, e de seguida ao débito da 043 por contrapartida da conta 044.

Os compromissos com efeitos de tesouraria (pagamentos) futuros são registados apenas nas contas 041 - orçamento e 042 - compromissos assumidos.

Assim, as operações que somente impliquem o registo de um compromisso na contabilidade orçamental, e que não implicam o reconhecimento de um passivo na contabilidade financeira (conta a pagar), sendo que esse compromisso tem efeitos de tesouraria (pagamentos) para além do período em que é assumido, levam a que esses efeitos de tesouraria futuros sejam expressos nas contas 041 e 042, acima referidas.

Comparando as duas respostas à mesma questão percebe-se a existência de uma contradição por parte da CNC no que concerne ao tratamento dos casos das transações que impliquem o registo de uma conta a pagar na contabilidade financeira e com efeitos de tesouraria (pagamentos) para além do período em que são reconhecidas no passivo da entidade como contas a pagar. Com efeito, no âmbito do Portal, foi respondido que, «não dão origem a registos nas contas de compromissos futuros, mas outros sim somente nas contas de obrigações de períodos futuros». Contudo, no Manual existe a indicação de que a entidade para reconhecer uma obrigação de anos futuros deverá proceder ao débito da conta 041 por contrapartida da 042, e de seguida ao débito da 043 por contrapartida da conta 044.

Refira-se que Nunes, Rodrigues e Viana (2017: 92), num dos 112 casos práticos resolvidos (caso prático n.º 32) no registo de uma locação financeira apresenta a contabilização da obrigação, para o período de (n+2), precedida da respetiva contabilização do compromisso para o mesmo período.

Assim, a dúvida colocada inicialmente persiste. Nos casos das transações que impliquem o registo de uma conta a pagar na contabilidade financeira e com efeitos de tesouraria

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

(pagamentos) para além do período em que são reconhecidas no passivo da entidade como contas a pagar, o registo da respetiva obrigação é precedido pelo registo nas contas 041 e 042?

Dado que o normativo não sofreu qualquer alteração, só poderá concluir-se ter existido uma nova interpretação por parte da CNC, de onde se retira que, de facto, a NCP 26 não é clara no que respeita a esta situação.

Por outro lado, a resposta à questão em análise constante na última versão do manual de implementação não é coerente com o preconizado para a conta 0263 - compromissos a transitar, na NCP 26, concretamente nas notas de enquadramento às contas. De facto, na Demonstração de Execução Orçamental da Despesa é divulgada informação respeitante aos «Compromissos a transitar» e às «Obrigações por pagar», com as seguintes fórmulas de cálculo:

- Compromissos a transitar = Compromissos - Obrigações
- Obrigações por pagar = Obrigações - Total das despesas pagas

Salienta-se que no final do período, os compromissos a transitar serão reconhecidos na conta 0263 e as obrigações a transitar na conta 0273 (e não em contas de despesas de períodos futuros). Note-se que os atuais «compromissos por pagar» em POCP não correspondem aos «compromissos a transitar», mas sim a estes somados às «obrigações por pagar». Assim, se já tiver sido reconhecida a obrigação e não for paga, apenas transita uma obrigação a pagar e não o respetivo compromisso (apesar de, na abertura ano seguinte, terem de ser reconhecidas as fases de cabimento, compromisso e obrigação).

3.4.3. As operações de tesouraria

Nas contas de operações de tesouraria (07) não se preveem, no plano de contas orçamental (NCP 26), subcontas específicas para os descontos e retenções, uma vez que estas deixam de ser considerados como tal.

Assim, com o SNC-AP, as retenções inerentes ao processamento de remunerações (caso da Autoridade Tributária e Aduaneira, Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações, ADSE)

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

bem como as retenções na fonte de IRC, efetuadas a terceiros deixam de ser consideradas como operações de tesouraria.

Sobre este tema, o Manual de Implementação (2017) justifica a alteração como uma forma de salvaguardar a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações orçamentais face à respetiva execução orçamental.

Assim, as obrigações, nomeadamente das remunerações ao pessoal, são processadas pelo seu valor bruto, sendo os respetivos pagamentos repartidos:

- ✓ Pelos respetivos trabalhadores;
- ✓ Pelas entregas das retenções ou descontos às entidades beneficiárias.

Neste sentido, o Manual de Implementação (2017: 253) refere que

[o] procedimento preconizado pelo NPC 26 difere do que sucede atualmente com o POCP e planos setoriais em que a conta 252-Credores pela execução do orçamento é movimentada a débito e a crédito pela quantia dos vencimentos ilíquidos quando na realidade ocorre o pagamento dos vencimentos líquidos (a execução da despesa orçamental proporciona erradamente a leitura de que tudo está pago, mesmo existindo retenções na fonte por entregar), exigindo a leitura dos saldos de operações extraorçamentais para se apurar a quantia das retenções na fonte que não foram ainda objeto de entrega às respetivas entidades credoras e cuja responsabilidade de pagamento impende sobre as entidades processoras.

Com efeito, reconhece-se o problema que atualmente existe. Efetivamente, no âmbito do pagamento das remunerações, as demonstrações orçamentais não revelam uma imagem verdadeira e apropriada das operações em causa. Mas, a que custo se passa a ter esta «imagem verdadeira e apropriada»?

Salienta-se que a NCP 26 não preconiza qualquer procedimento específico quanto ao pagamento das despesas pelos valores líquidos. Esta situação resultará apenas de não terem sido previstas subcontas específicas para os descontos e retenções no âmbito da conta 07 Operações de Tesouraria.

É de salientar que a nova LEO mantém o anterior princípio orçamental da «não compensação» (artigo 15º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro) ao abrigo do qual os

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

pagamentos ao pessoal eram reconhecidos pelos valores ilíquidos. Neste âmbito, é ainda de destacar que a nova LEO, à semelhança da anterior, tem um valor reforçado, o seu artigo 4º (Lei n.º 151/2015) estabelece que «[o] disposto na presente lei prevalece sobre todas as normas que estabeleçam regimes orçamentais particulares que a contrariem».

Tendo em conta o valor reforçado na LEO, ela nunca poderá ser derogada pelo SNC-AP (ainda para mais tratando-se de um Decreto-Lei). Assim, nunca (exceto, nas situações previstas no artigo 15º) se podem compensar os saldos sob pena de incumprimento com o princípio da «não compensação de saldos».

No contexto da conta 07, salienta-se, ainda, que as notas de enquadramento às contas (NCP 26) não preveem movimentos de encerramento do exercício para as contas de operações de tesouraria, ao contrário do que acontece para as restantes contas. Do diploma, depreendemos que as operações de tesouraria nunca serão saldadas, o que levanta questões quanto à informação contida nas mesmas e à dificuldade em ler os respetivos acumulados.

Neste contexto, a CNC, através do Portal, esclareceu que no encerramento do período, os saldos credores das subcontas 072 «pagamentos por operações de tesouraria» são debitados por contrapartida das subcontas respetivas da conta 071 «recebimentos por operações de tesouraria».

Neste sentido, as notas de enquadramento às contas da classe 0, da NCP 26, relativas ao encerramento da contabilidade orçamental carecem de ser rapidamente ajustadas sob pena dos utilizadores não terem informação que lhes permita perceber se têm ou não de saldar as contas suprarreferidas e como o fazer.

3.4.4. Os recebimentos diferidos

A conta 0173 - recebimentos diferidos, apenas consta do SNC-AP no plano de contas da contabilidade orçamental e nas notas de enquadramento às contas, ambos na NCP 26.

No quadro 3.14 pode-se observar os lançamentos contabilísticos no âmbito da conta 0173 - recebimentos diferidos nas notas de enquadramento às contas.

Quadro 3.14 – O tratamento dos recebimentos diferidos nas notas de enquadramento às contas

Descrição	Conta a débito		Conta a crédito	
Parcela da receita cujo recebimento é diferido em resultado de retenção na fonte exercida por um terceiro.	0173	Recebimentos diferidos	0153	Liquidações recebidas
Quando deixar de se verificar a retenção.	0171	Recebimentos período	0173	Recebimentos diferidos

Fonte: Elaboração própria.

Apenas com a informação acima, muitas são as dúvidas que se podem colocar, as quais passamos a identificar:

- ✓ É crucial perceber qual o âmbito da conta, pois nada é referido sobre se se utiliza para todas as retenções feitas por terceiros ou só para algumas.
Esta dúvida foi colocada no Portal, obtendo o esclarecimento de que a conta 0173 - recebimentos diferidos «apenas se aplica às retenções na fonte de IRC aplicadas aos rendimentos da entidade e que tenham natureza de imposto por conta, não incluindo a retenção a título definitivo».
Assim, a conta 0173 - recebimentos diferidos, apenas será de aplicar pelas EPR, pelo que seria conveniente, por exemplo as «notas de enquadramento às contas», esclarecerem qual o âmbito desta conta.
- ✓ Uma dúvida que ainda persiste prende-se com a regra do orçamento bruto ou da não compensação (constante da nova LEO, já abordada anteriormente).
Se temos como regra a divulgação de valores brutos e se esta situação não consta das exceções, então haverá aqui uma inconsistência à regra.
- ✓ Face aos movimentos supracitados, que constam das notas de enquadramento às contas, ao movimentar a conta 0153 - liquidações recebidas aquando da retenção, este valor não vai aparecer na conta 0154 - liquidações a transitar.
Assim, na demonstração de execução orçamental da receita o valor da «parcela da receita cujo recebimento é diferido em resultado de retenção na fonte exercida por um terceiro» deverá constar nas receitas por cobrar no final do período?

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- ✓ No ano seguinte, os recebimentos diferidos não constam da conta 0151 - liquidações transitadas. Deverão esses recebimentos constar da demonstração de execução orçamental da receita como receitas por cobrar de períodos anteriores?
- ✓ Por último, importa analisar o facto da cobrança (quando deixar de se verificar a retenção), segundo as notas de enquadramento às contas, ser feita com recurso à conta 0171 – recebimentos do período, anulando assim o recebimento diferido registado na conta 0173.

Tendo em conta que a conta 0172 - recebimentos de períodos findos movimenta-se a débito «pelos influxos de caixa que resultam da cobrança da receita liquidada em períodos anteriores».

Face ao que antecede, o reconhecimento da cobrança na conta 0171 parece-nos incoerente com o procedimento adotado para o reconhecimento como receitas por cobrar de períodos anteriores, na conta 0172. Além disso, irão existir cobranças sem liquidações transitadas ou do ano?

Por último, é ainda de salientar a incoerência patente entre esta situação face às retenções feitas a terceiros. Quando se retém IRC o pagamento é reconhecido pelo valor líquido, mas quando o mesmo é retido a terceiros não se usa a mesma lógica?

3.4.5. Saldos de gerência

Na demonstração do desempenho orçamental o saldo de gerência anterior, decomposto em operações orçamentais e operações de tesouraria, surge como a tesouraria inicial da entidade, à qual serão adicionados os recebimentos e subtraídos os pagamentos, quer por operações orçamentais quer por operações de tesouraria, obtendo-se assim o saldo para a gerência seguinte por cada um daqueles tipos de operações. É este saldo que é conciliado com caixa e seus equivalentes na Demonstração dos Fluxos de Caixa que consta da NCP 1.

No manual de implementação (2017: 45) estabelece-se que a integração no orçamento da quantia existente em caixa e depósitos à ordem, à data de relato, resultante de operações orçamentais, deve ser inscrita através da respetiva alteração orçamental de «reforços» devendo, ainda, proceder-se à sua liquidação e cobrança. Contudo, até agora, a integração do saldo da gerência anterior era reconhecida como um crédito especial, por isso gerou-se outra

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

dúvida, a integração vai deixar de ser reconhecida como um crédito especial na receita e passar a ser movimentada como um reforço?

Através, mais uma vez do Portal, obtivemos a seguinte resposta «[a] questão é pertinente e a próxima versão do Manual de Implementação já irá contemplar a integração do saldo de gerência no orçamento do ano seguinte ao que mesmo se reporta como crédito especial». Refira-se no entanto, que a atual versão do Manual mantém o reconhecimento da operação como reforço e não como crédito especial.

No que respeita ao encerramento da contabilidade orçamental, salienta-se que passa a ser apurado o desempenho orçamental na conta 082. De acordo com as notas de enquadramento à conta 082 (NCP 26), o desempenho orçamental do período é apurado saldando as contas «0171 - recebimentos do período» e «0172 - recebimentos de períodos findos» (saldo devedor) e «0281 - pagamentos do período» e «0282 - pagamentos de períodos findos» (saldo credor) por contrapartida, respetivamente, do débito e do crédito da conta «0821 - desempenho orçamental do período». Esta conta, como envolve todas as classificações orçamentais, apresentará sempre saldo nulo ou devedor (caso em que teríamos um excedente orçamental). A conta «0822 - desempenho orçamental de períodos anteriores» será debitada no início do período de relato por contrapartida de «0821 - desempenho orçamental do período» que ficará saldada. Surge a dúvida sobre o saldo inicial da conta 0821 no 1.º ano de aplicação do SNC-AP ao que o Portal esclarece que a conta não apresentará saldo naquele 1.º ano.

Face a esta conta surgem outras dúvidas:

- ✓ A conta 0822 (desempenho orçamental de períodos anteriores) nunca é saldada?
- ✓ Quais as consequências da entrega do saldo da gerência anterior na conta 0822?

Às quais o Portal refere que

[a] conta 0822 – Desempenho orçamental de períodos anteriores nunca é saldada. No entanto, a CNC está a estudar se determina a caducidade dos saldos desta conta, tal como para a conta 081 – Encerramento do orçamento. A entrega do saldo de gerência de operações orçamentais não tem impacto na conta 0822.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Dadas as respostas obtidas, questiona-se a relevância da informação obtida nesta conta e a respetiva ligação com a Demonstração do Desempenho Orçamental (DDO).

4. Conclusões, limitações e propostas de investigações futuras

4.1. Conclusões

O presente trabalho analisou o processo de transição do IPL para o SNC-AP, tendo-se estudado diversas situações que se colocaram neste processo, nomeadamente ao nível das demonstrações financeiras e da contabilidade e relato orçamental.

A investigação foi desenvolvida de modo a responder às questões secundárias elencadas.

- ✓ O novo normativo contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP) é claro quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação da informação?

Com base no trabalho efetuado, foi possível apurar diversas situações em que o normativo não é claro nas soluções apresentadas, existindo até interpretações diferentes por parte da CNC.

Foram apresentados vários exemplos de situações que suportam esta afirmação:

- O reconhecimento dos compromissos para anos futuros não resulta claro e a CNC emitiu dois entendimentos contrários a este respeito.
- A informação a divulgar nas diversas linhas do balanço e da demonstração dos resultados tem variado ao longo do tempo, existindo ainda situações que não estão perfeitamente claras. São exemplos as situações dos outros ativos financeiros e dos outros passivos financeiros (no balanço), em que não parece haver coerência entre a divulgação das cauções e das restantes transações de operações de tesouraria. Também a informação divulgada como rendimentos de financiamentos não parece ser coerente com os diversos resultados apurados, uma vez que ali se divulgam rendimentos que nada terão a ver com financiamentos obtidos.
- A dificuldade em conciliar o «saldo de gerência» constante na demonstração de desempenho orçamental com a «caixa» divulgada na demonstração dos fluxos de caixa, em virtude das contas abertas no PCM não respeitarem totalmente os critérios de reconhecimento estabelecidos na NCP 1;

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- Apesar de não fazer parte do normativo, a DGO e a UniLEO defendem a utilização de contas que não se encontram previstas no PCM e sem possibilidade de abertura, como é o caso da conta 19 e que se considera não se enquadrar na mensuração prevista na NCP 18.

É suficiente possuir conhecimentos de contabilidade orçamental e financeira para compreender o atual normativo?

Sobre esta questão há a realçar que o conhecimento das matérias da contabilidade financeira, nomeadamente no âmbito do SNC, e da contabilidade orçamental e são fulcrais para a compreensão e para o sucesso da implementação do normativo. Contudo, este conhecimento não se tem revelado suficiente para a compreensão do atual normativo, face às suas fragilidades e incongruências entre os vários documentos já disponíveis.

Ao longo do presente trabalho, foram analisadas situações que suportam esta resposta, das quais se destacam:

- A divulgação dos juros e rendimentos similares na demonstração de resultados por naturezas, apresentada pela CNC, não é comparável com a do SNC preconizada pela CNC;
- A problemática do reconhecimento dos instrumentos financeiros ao custo na classe 1 «meios financeiros líquidos» é uma situação não prevista no SNC e, aparentemente, também não prevista no SNC-AP;
- O reconhecimento das despesas pelo valor líquido, no âmbito do processamento e pagamento de vencimentos e respetivos descontos e retenções, é defendido no Manual de Implementação (2017), mas tal contraria o princípio da não compensação estabelecido na LEO. Salienta-se que o SNC-AP não tem qualquer regra que estabeleça o pagamento pelo líquido (até se defende que estabelece o inverso) e que, mesmo que o fizesse, a LEO não só é uma lei (logo de hierarquia superior), como é uma lei de valor reforçado;
- O reconhecimento da integração do saldo de gerência sempre se fez como crédito especial. No atual normativo, apesar de cumprir a definição de crédito

especial, parece ser de reconhecer como reforço (apesar de existir também aqui uma contradição nas opiniões veiculadas pela CNC).

- ✓ Enquanto entidade piloto, o IPL sentiu estarem criadas as condições para a aplicação do SNC-AP em 2016?

Do trabalho efetuado, conclui-se que a resposta a esta questão é negativa. Destacam-se as seguintes situações:

- Os atrasos na publicação da legislação;
- O atraso nas respostas obtidas às questões colocadas no Portal;
- As contradições nas respostas obtidas do Portal (nomeadamente ao nível da parametrização dos principais mapas contabilísticos, ou dos compromissos para anos futuros). Salienta-se que esta situação se traduziu na necessidade de alterar, várias vezes, as parametrizações definidas no sistema informático (com os necessários custos), existindo situações em que ainda não se sabe como parametrizar.

O trabalho realizado pretendeu responder à seguinte questão de investigação principal:

- ✓ Quais foram as principais dificuldades sentidas pelo IPL no processo de transição para o SNC-AP?

Efetivamente, as dificuldades sentidas pelo IPL são inúmeras sendo algumas delas retratadas no presente trabalho. Neste âmbito, foram emitidos dois relatórios pelo Tribunal de Contas sobre a implementação do SNC-AP, ambos alertando para riscos e problemas que deveriam ser de imediato analisados e ultrapassados. A experiência do IPL valida aquelas conclusões, sendo de destacar as seguintes situações:

- A falta de estratégia, liderança e coordenação global do processo.
A dificuldade em saber a quem dirigir as dúvidas que se foram colocando, as contradições entre os documentos publicados pela DGO e as opiniões emitidas pela CNC e as diferentes opiniões emitidas pela própria CNC, são alguns exemplos.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- O atraso na publicação de diplomas legais que revestem uma importância fulcral no processo de implementação.
O IPL sentiu esta dificuldade, uma vez que teria de aplicar um normativo desde 1 de janeiro de 2016, sem que todo o quadro legal estivesse publicado (por exemplo, não existiam notas de enquadramento às contas do PCM e que, em alguns casos, trouxeram grandes novidades, e até incoerências, com as NCP).
- O projeto das entidades piloto foi focado na preparação dos sistemas informáticos para prestar informação aos sistemas centrais, sem testar outros problemas.

O facto de não ser necessário preparar o fecho do ano em SNC-AP, testando os sistemas informáticos quanto ao reconhecimento de transações e à preparação do relato financeiro e orçamental, terá diminuído a atenção dada às entidades piloto no que respeita à fiabilidade da informação que será divulgada. Todas as dificuldades sentidas pelo IPL corroboram as elencadas pelo Tribunal de Contas, sendo de destacar que, apesar da prorrogação do prazo para a implementação do SNC-AP para 2018, ainda subsistem riscos que podem comprometer o real cumprimento daquele prazo.

4.2 Limitações

O presente trabalho tem como principal limitação assentar num estudo de caso. Apesar disso, considera-se que as conclusões poderão ser generalizadas por se basearem no estudo do normativo aplicável a todas as entidades.

Também o facto de não existir muita bibliografia a respeito do novo normativo impossibilita o debate de outras soluções.

4.3 Propostas de investigações futuras

Face à atualidade do SNC-AP e à sua complexidade, muito há a investigar.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Contudo, salientam-se as seguintes sugestões que em sentido lato poderão ser utilizadas para a realização de estudos futuros:

- ✓ Análise da contabilidade orçamental: impactos na adoção do SNC-AP, problemas inerentes e eventualmente inconsistências;
- ✓ A NCP 27: análise e criação de um plano para a contabilidade de gestão de um setor específico, por exemplo para o ensino superior;
- ✓ Estudar a harmonização da aplicação do SNC-AP após a efetiva implementação.

5. Referências bibliográficas

- BERNARDES, Arménio Ferreira - **Contabilidade pública e autárquica: POCP e POCAL**. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica, 2003. ISBN 972-9303-96-7.
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério - **Elementos de contabilidade geral**. 25.ª. Lisboa: Áreas Editora, 2010. ISBN 9789898058416.
- BRUSCA, Isabel; VICENTE, Aljarde; LÓPEZ, Condor - El Analisis financiero en las administraciones locales. **Revista Española de Financiación Y Contabilidad**. ISSN 02102412. 108 (2001) 475-503.
- CAIADO, António Pires; PINTO, Ana Calado – **Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública**. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2002. ISBN 972-8472-16-1.
- CAIADO, António Pires - A contabilidade pública em portugal e as normas da IFAC. **Revisores & Empresas**. 24 (2004) 9-11.
- CARAPETO, Carlos; FONSECA, Fátima – **Administração pública: Modernização, Qualidade e Inovação**. 1.ª. Lisboa: Edições Silabo, Lda, 2015. ISBN 972-618-354-5.
- CARVALHO, João; CARMO COSTA, Teresa; MACEDO, Natália - A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. **Revista TOC**. 96 (2008) 30–41.
- CARVALHO, João Baptista da Costa - O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): Análise e Perspectivas Futuras. **Jornal do Técnico e Contas e da Empresa**. 397 (1998) 234-239.
- CARVALHO, João; SILVEIRA, Olga; CAIADO, Pires; SIMÕES, Vitor - **Contabilidade orçamental pública - De acordo com o SNC-AP**. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2017. ISBN 978-989-8058-93-5.
- COM(2013) 114 final. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à **aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros: A adequação das IPSAS para os Estados-Membros** (06-03-2013) Bruxelas.
- Circular Série A n.º 1381 - Instruções sobre integração de informação preparada de acordo com o SNC-AP no S3CP. **Direção-Geral do Orçamento**. (05-04-2016).
- CNC - Manual de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Versão 1. Homologado pelo Senhor Secretário de Estado do Orçamento em 29 de junho de 2016. (Despacho n.º 256/2016). Lisboa, 2016. [Consult. 26 out. 2016]. Disponível em URL: <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL_DE_IMPLEMENTAÇÃO_SNC-AP.pdf>.
- CNC - Manual de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. 2ª Versão. Homologado pelo Senhor Secretário de Estado do Orçamento em 18 de agosto de 2017. Lisboa, 2017. [Consult. 2 set. 2017].

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

Disponível em URL: <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL_DE_IMPLEMENTAÇÃO_SNC-AP.pdf>.

CNC - FAQ 26. Lisboa, 2017. [Consult. 2 set. 2017]. Disponível em URL: <http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_empresarial.html>.

Decreto-Lei n.º 12/2002. D.R. I.ª Série-A. 21 (25-01-2002) 536-592.

Decreto-Lei n.º 155/92. D.R. I.ª Série-A. 172 (28-07-1992) 3502-3509.

Decreto-Lei n.º 158/2009. D.R. I.ª Série. 133 (13-07-2009) 4375-4384.

Decreto-Lei n.º 162/99. D.R. I.ª Série-A. 215 (14-09-1999) 6310-6310.

Decreto-Lei n.º 192/2015. D. R. I.ª Série. 178 (11-09-2015) 7584-7828.

Decreto-Lei n.º 232/97. D.R. I.ª Série-A. 203 (03-09-1997) 4594-4638.

Decreto-Lei n.º 238/91. D.R. I.ª Série-A. 149 (02-07-1991) 3364-3389.

Decreto-Lei n.º 26/2002. D.R. I.ª Série-A. 38 (14-02-2002) 1156-1191.

Decreto-Lei n.º 29-A/2011. D.R. I.ª Série. 42 (01-03-2011) 1246-(2)-1246-(29).

Decreto-Lei n.º 315/2000. D.R. I.ª Série-A. 278 (02-12-2000) 6917-6919.

Decreto-Lei n.º 47/77. D.R. I.ª Série. 31 (27-02-1977) 31 200-(6)-200-(53).

Decreto-Lei n.º 54-A/99. D.R. I.ª Série-A. 44 (22-02-1999) 1018-(2)-1018-(85).

Decreto-Lei n.º 69-A/2009. D.R. I.ª Série. 58 (24-03-2009) 1864-(2)-1864-(19).

Decreto-Lei n.º 77/2016. D.R. I.ª Série. 225 (03-11-2016) 4122-4124.

Decreto-Lei n.º 84-A/2002. D.R. I.ª Série-A. 80 (28-09-2002) 3244-(2)-3244-(3).

Decreto-Lei n.º 85/2016. D.R. I.ª Série. 243 (21-12-2016) 4773-4776.

DGO - Correspondência entre o atual Plano de Contas Central (POCP, POC-E e POCMS) e o novo Plano de Contas Central do MF (baseado no Anexo III do SNC-AP). Lisboa, 2016a. [Consult. 22 set. 2016]. Disponível em URL: <<http://www.dgo.pt/Paginas/S3CP/TabelasFonte.aspx>>.

DGO - Modelos e requisitos de recolha de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP. Lisboa, 2016b. [Consult. 27 abr 2016]. Disponível em URL: <<http://www.dgo.pt/EstruturasNormalizadasDados/SI/S3CP/Regras/RegrasValidacao.pdf>>.

DGO - Modelos e requisitos de recolha de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP. Lisboa, 2016c. [Consult. 28 mai. 2016]. Disponível em URL: <<http://www.dgo.pt/EstruturasNormalizadasDados/SI/S3CP/Regras/RegrasValidacao.pdf>>.

Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro. Requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros. **Jornal Oficial Da União Europeia**, L 306 (08-11-2011) 41-47.

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- DUARTE, Susana Patrícia Ramos - **Impactos da transição do POC Educação para o sistema de Normalização Contabilística (SNC): o caso da U. Porto**. Porto: Universidade do Porto. 2010. Tese de mestrado.
- EUROSTAT, Comissão Europeia - Documento de Consulta Pública: Documento que acompanha a consulta pública «rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao setor público (EPSAS) para os Estados-Membros da UE. Consulta Pública Sobre a Futura Estrutura e os Princípios de Governança das EPSAS». Luxemburgo, 2013. [Consult. 28 set. 2016]. Disponível em URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_PT.pt>.
- GOMES, Patrícia - O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia. **Revista TOC**. 175 (2014) 65–67.
- GONÇALVES, António Joaquim Andrade; QUINAZ, Luís Filipe - Contabilidade nas entidades do setor público: Transparência, accountability e controlo financeiro. **Revisores & Auditores**. 63 (2013) 42–55.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. 2010. . [consult. 30 set. 2016]. Disponível em URL: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NormasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf>.
- Lei n.º 151/2015. D.R. I.ª Série. 178 (11-09-2015) 7566-7584.
- Lei n.º 62/2007. D.R. I.ª Série. 174 (10-09-2007) 6358-6389.
- Lei n.º 8/90. D.R. I.ª Série. 43 (20-02-1990) 685-687.
- LÓPEZ DIAZ, Antonio e RODRIGUEZ, José Luis - Responsabilidad e rendición de cuentas en el modelo de contable público. **Revista Española de Financiación Y Contabilidad**. 29: 106 (2000) 931-964.
- MONTEIRO, António - Os desafios do SNC-AP. **Revisores & Auditores**. 72 (2016) 42-47.
- MONTEIRO, António - Reforma da contabilidade pública: Desafio da mudança. In **XII Congresso da OROC**. Lisboa, 2016. [Consult. 10 out. 2016]. Disponível em <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>>
- MOZZICAFREDDO, Juan e GOMES, João Salis - **Projectos de Inovação na Gestão**. Mundos Sociais. 2011. ISBN: 9789899678361
- NOGUEIRA, Sónia P.; CARVALHO, João Baptista da Costa - O sistema de informação contabilística da administração pública portuguesa segundo a perspectiva de “especialistas”: In **XVIII Encontro Nacional de Docentes do Ensino Superior - Professores de Contabilidade: Que futuro no Ensino Superior**. Associação de Docentes de Contabilidade do ensino Superior. 2007 [Consult. 2 mar. 2016]. Disponível em URL: <<http://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2025>>.
- Norma Técnica n.º 1/2017 - SNC-AP: Instruções para a integração de informação orçamental e económico-financeira no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP) (20-06-17) UniLEO

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

- NUNES, Alberto Velez; RODRIGUES, Lúcia Lima; VIANA, Luís Cracel - **O sistema de normalização contabilística: Administrações públicas - teoria e prática**. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6843-5.
- PEREIRA, Ana Caria; RODRIGUES, Lúcia Lima - **Manual de contabilidade internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional**. Lisboa: Publisher Team. 2004. ISBN: 978-989-601-004-8.
- Portaria n.º 128/2017. D.R. I.ª Série. 68 (05-04-2017) 1726-1728.
- Portaria n.º 189/2016. D.R. I.ª Série. 134 (14-07-2016) 2166-2207.
- Portaria n.º 218/2016. D.R. I.ª Série-A. 152 (09-08-2016) 2688-2708.
- Portaria n.º 671/2000. D.R. II.ª Série. 91 (17-04-2000) 7068-7106.
- Portaria n.º 794/2000. D.R. I.ª Série. 291 (20-09-2000) 4976-5054.
- Portaria n.º 898/2000. D.R. I.ª Série-B. 225 (28-09-2000) 5250 - 5314
- ROCHA, José Oliveira - **Gestão pública e modernização administrativa**. Oeiras: Instituto Nacional da Administração, 2001. ISBN: 978-972-92-2226-9.
- RODRIGUES, Lúcia Lima - A adopção pela primeira vez do SNC – A norma contabilística e de relato financeiro 3 (NCRF 3). **Revista OTOC**. 118 (2010) 31–58.
- RODRIGUES, Lúcia Lima - Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública. **Revista OTOC**. 152 (2012) 41–46..
- RODRIGUES, Maria de Lurdes e ADÃO E SILVA, Pedro - **Políticas públicas para a reforma do Estado**. Lisboa: Almedina, 2013. ISBN 9789724053660.
- SANTOS, Paula; ALMEIDA, Rui; CARVALHO, Fernando; PINHEIRO, Pedro - A implementação do SNC-AP: o que se divulga no balanço e na demonstração dos resultados? **Contabilista**. 209 (2017a) 41–44.
- SANTOS, Paula; ALMEIDA, Rui; CARVALHO, Fernando; PINHEIRO, Pedro - O plano de contas multidimensional e caixa e equivalentes de caixa no SNC-AP. **Contabilista**. 208 (2017b) 40–42.
- SANTOS, Paula; PINHO, Carlos - A adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo? **In XVI Congresso AECA**. Leiria, 2014. [Consult. 4 out. 2016]. Disponível em URL: < <http://www.dosalgarves.com/rev/N29/4rev29.pdf>>.
- TEIXEIRA, Ana Bela - **A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal: O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais**. Lisboa: Universidade Aberta. 2009. Tese de doutoramento.
- TRIBUNAL DE CONTAS - Auditoria à implementação do SNC-AP. **Relatório de Auditoria N.º 13/2016, 2.ª Secção. Processo N.º 27/2016 - AUDIT**. (2016).
- TRIBUNAL DE CONTAS - Auditoria à implementação do SNC-AP. **Relatório de Auditoria N.º 6/2017, 2.ª Secção. Processo N.º 27/2016 - AUDIT**. (2017).

Principais Dificuldades Sentidas na Transição para o SNC-AP nas Entidades Piloto. O caso do IPL.

YIN, Robert K – **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2^a ed., 2001. ISBN 85-7307-852-9.

UniLEO, Mapeamento das contas do novo Plano de Contas Central do MF para as rubricas do balanço, Versão 1.1, 9 ago 2017. Lisboa, 2017a. [consult. 11 set. 2017]. Disponível em URL: <<https://www.unileo.gov.pt/s3cp/tabelasfonte/tabelas-fontes>>.

UniLEO – S3CP-Requisitos para a integração de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP. Lisboa, 2017b. [consult. 11 set. 2017]. Disponível em URL: <<https://www.unileo.gov.pt/s3cp/documentossuporte>>.

VELA BARGUES, José Manuel - Contabilidad Pública y Normalización Contable: Una Especial Referencia al Caso Español. **Revista Española de Financiación Y Contabilidad**. 79 (1994) 309–334.