

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



SNC-AP:
TRABALHOS PREPARATÓRIOS NUMA
FREGUESIA DE LISBOA

Carla Sofia Pedro Linder Martins

Trabalho de Projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Ana Calado Pinto.

Constituição do Júri:

Presidente	Professor Doutor Fábio Albuquerque
Arguente	Professora Doutora Ana Catarina Kaizeler
Vogal	Professora Doutora Ana Calado Pinto

Lisboa, janeiro de 2020

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

SNC-AP:
TRABALHOS PREPARATÓRIOS NUMA
FREGUESIA DE LISBOA

Carla Sofia Pedro Linder Martins

Trabalho de Projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Ana Calado Pinto.

Constituição do Júri:

Presidente	Professor Doutor Fábio Albuquerque
Arguente	Professora Doutora Ana Catarina Kaizeler
Vogal	Professora Doutora Ana Calado Pinto

Lisboa, janeiro de 2020

Declaro ser a autora deste trabalho de projeto, 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 do presente trabalho de projeto.

Agradecimentos

Um trabalho de mestrado é uma viagem dura, que inclui muitos desafios, tristezas, incertezas, mas apesar do processo solitário a que qualquer investigador está destinado, só é possível com o apoio, energia e força de várias pessoas, a quem dedico este trabalho.

Especialmente à minha orientadora, *Professora Doutora Ana Calado Pinto*, por quem tenho uma enorme admiração, que sempre acreditou em mim, agradeço a orientação exemplar pautada por um elevado e rigoroso nível científico, um interesse permanente, uma visão crítica e oportuna, um empenho incedível e saudavelmente exigente. Sem o seu precioso apoio e incentivo, não teria terminado este trabalho de projeto.

Quero agradecer a colaboração e disponibilidade de todos os *entrevistados* pelo seu contributo indispensável neste estudo.

Ao *órgão executivo e colaboradores da Freguesia de Lisboa* alvo do estudo, que foram sempre incansáveis em responder às minhas solicitações. E através desta Freguesia, agradecer a todas as *Freguesias de Portugal* pelo privilégio que me deram de ao longo de 12 anos partilhar conhecimento e sobretudo aprender muito com as suas experiências.

Ao *meu companheiro, Nuno Miguel*, pelo amor, partilha, companheirismo e apoio incondicional, agradeço a enorme compreensão, generosidade e permanente incentivo, sem nunca me deixar desistir, contribuindo para chegar ao fim deste percurso.

À *minha filha, Rita*, a quem retirei muita atenção, paciência e acompanhamento, agradeço o amor e a maturidade com que tem vivido este período da nossa vida repleto de desafios e mudanças.

Não poderia deixar de agradecer aos *meus pais, Ana e João*, pela força e pelo carinho que sempre me prestaram ao longo de toda a minha vida académica, e por serem uns avós fantásticos, sem a ajuda deles seria impossível elaborar este trabalho.

A todos o meu sincero e profundo **Muito Obrigado!**

Resumo

Este trabalho de projeto pretende mostrar como pode ser preparada a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) numa Freguesia de Lisboa. O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que veio a aprovar o referido referencial contabilístico baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), foi testado em algumas entidades piloto e está a vigorar desde 1 de janeiro de 2018 para a generalidade das entidades, à exceção da Administração Local, que viu adiada a sua aplicação para 2020. O tema é atual e existe pouca informação relativa à temática. Por conseguinte, o objetivo foi através do método de investigação-ação analisar o processo de preparação para implementação do novo sistema de contabilidade pública numa Freguesia de Lisboa, que desde a reforma administrativa de 2013 ganhou a dimensão que permite uma grande abrangência de situações na área de estudo.

Do trabalho efetuado, pode concluir-se que existem áreas críticas, nomeadamente, o reconhecimento e mensuração de Ativos Fixos Tangíveis, das Locações e dos Rendimentos de Transações Sem Contraprestação.

As maiores dificuldades sentidas na preparação da implementação do SNC-AP foram as lacunas de conhecimento dos recursos humanos, os sistemas informáticos impreparados e as dúvidas na aplicação da Norma de Contabilidade Pública relativa a Rendimentos de Transações Sem Contraprestação.

Palavra-Chave: Contabilidade Pública; Autarquia Local; Normalização Contabilística; IPSAS.

Abstract

This project work intends to show how the implementation of the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP) in a *Freguesia* (Parish) of Lisbon can be prepared. Decree-Law No. 192/2015, of September 11, which approved the referred accounting standard based on the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), has been tested in some pilot entities and has been in force since January 1, 2018 for all entities except the Local Administration, which has been postponed until 2020. The theme is current and there is reduced information on the subject. Therefore, the objective was through the action research method to analyse the preparation process for the implementation of the new public accounting system in a *Freguesia* of Lisbon, which since the administrative reform of 2013 has gained the dimension that allows a wide range of situations in the area of study.

Based on the work developed, it can be concluded that there are critical areas, namely, the recognition and measurement of Property, Plant and Equipment, Leases and Revenue from Non-Exchange Transactions.

The biggest difficulties felt in the preparation of the implementation of the SNC-AP were the gaps in knowledge of human resources, the unprepared IT systems and the doubts in the application of the Public Accounting Standard about Revenue from Non-Exchange Transactions.

Keywords: Public Accounting; Local authority; Accounting Normalization; IPSAS.

Índice

ÍNDICE DE TABELAS.....	x
ÍNDICE DE FIGURAS	x
LISTA DE ABREVIATURAS	xi
1.INTRODUÇÃO	1
2.CONTEXTO INSTITUCIONAL	9
2.1. AS FREGUESIAS NO SETOR PÚBLICO	9
2.2.A CONSTITUIÇÃO E COMPETÊNCIAS DAS FREGUESIAS	11
2.3.A REORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA TERRITORIAL AUTÁRQUICA.....	14
2.3.1. A LEI 22/2012, DE 30 DE MAIO	14
2.3.2.A LEI 56/2012, DE 8 DE NOVEMBRO	15
2.4.DADOS ESTATÍSTICOS DAS FREGUESIAS.....	15
2.5.O FINANCIAMENTO DAS FREGUESIAS.....	17
3.REVISÃO DE LITERATURA	19
3.1.O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS	19
3.2.A REFORMA ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA DO ESTADO	20
3.3.REFORMA FINANCEIRA DO ESTADO E A UNIÃO EUROPEIA	23
3.4.O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS.....	25
3.5.A TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP.....	27
4.METODOLOGIA.....	28
5.ESTUDO DO REFERENCIAL E APLICAÇÃO À FREGUESIA	31
5.1. ESTRUTURA CONCETUAL	32
5.2.NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA.....	33
5.2.1.ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	38
5.2.1.1.APLICAÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DO SNC-AP.....	38
5.2.1.2.ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	39
5.2.2.POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES EM ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS	41
5.2.3.ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (AFT)	45
5.2.4.ATIVOS INTANGÍVEIS.....	55
5.2.5.LOCAÇÕES.....	59
5.2.6.INVENTÁRIOS	63
5.2.7.RENDIMENTO DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO.....	65
5.2.8.RENDIMENTO DE TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO.....	71
5.2.9. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.....	72
5.2.10.INSTRUMENTOS FINANCEIROS.....	75
5.2.11. BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS	77
5.2.12.CONTABILIDADE E RELATO ORÇAMENTAL.....	80
5.2.13. CONTABILIDADE DE GESTÃO	84

5.3.LISTA DE PROCEDIMENTOS	86
6.RESULTADOS, CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS ...	88
6.1.RESULTADOS DAS ENTREVISTAS	88
6.2.CONCLUSÕES	90
6.3.LIMITAÇÕES	92
6.4.PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS	92
ANEXOS	93
ANEXO I - ENTREVISTAS	94
ANEXOII- RECONCILIAÇÃO PARA O BALANÇO DE ABERTURA	118
ANEXO III- MODELO DE BALANÇO PARA A 1.ª PRESTAÇÃO DE CONTAS EM SNC-AP	119
ANEXO IV- MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS PARA A 1.ª PRESTAÇÃO DE CONTAS EM SNC-AP ..	120
ANEXO V- PERGUNTA 25 DA CNC	121
ANEXO VI – AUTO DE TRANSFERÊNCIA DA CML (PARTES- NÃO O DOCUMENTO INTEGRAL).....	122
ANEXO VII – TABELA DE TAXAS.....	125
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	130

Índice de Tabelas

TABELA 1 - ESTRUTURA DO TRABALHO.....	7
TABELA 2 - COMPETÊNCIAS POR ACORDO DE EXECUÇÃO	11
TABELA 3 -N.º ELEITORES DAS FREGUESIAS.....	16
TABELA 4 - PESO DO FUNDO DE FINANCIAMENTO DAS FREGUESIAS NO OE	17
TABELA 5 - FUNDO DE FINANCIAMENTO DAS FREGUESIAS	18
TABELA 6 -LISTA DE ENTREVISTADOS.....	29
TABELA 7 -APLICABILIDADE DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA À FREGUESIA ...	37
TABELA 8 - EXEMPLO DE ATIVO INTANGÍVEL.....	58
TABELA 9 - EXEMPLO CLÁUSULAS CONTRATO LOCAÇÃO	62
TABELA 10 - DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS.....	83

Índice de Figuras

FIGURA 1 - ARQUITETURA DO SETOR PÚBLICO - PERSPETIVA FINANCEIRA	9
FIGURA 2 - COMPOSIÇÃO DO SNC-AP.....	25
FIGURA 3 - REGIMES CONTABILÍSTICOS	26
FIGURA 4 - COMPONENTES DE ANÁLISE.....	32
FIGURA 5 - 4 PILARES DO SNC-AP	33
FIGURA 6 - REFERÊNCIAS AFT.....	45
FIGURA 7 - REQUISITOS DE RECONHECIMENTO DE AFT	47
FIGURA 8 - MENSURAÇÃO DOS AFT	49
FIGURA 9 - MENSURAÇÃO DOS AI	57
FIGURA 10 - DECISÃO DO TIPO DE LOCAÇÃO.....	60
FIGURA 11 - TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO COM E SEM CONDIÇÕES.....	66
FIGURA 12 - RECONHECIMENTO DE PROVISÃO	73
FIGURA 13 - BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS	77

Lista de Abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

CIBE - Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CML – Câmara Municipal de Lisboa

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAL – Direção-Geral das Autarquias Locais

EC – Estrutura Conceptual

ECE – Entidade Contabilística do Estado

EPR – Entidade Pública Reclassificada

FEF - Fundo de Equilíbrio Financeiro

FFF – Fundo de Financiamento das Freguesias

IAS - *International Accounting Standard*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NUT - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

NCP – Norma Contabilística Pública

ONU - Organização das Nações Unidas

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

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

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

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

PORDATA – Base de Dados de Portugal Contemporâneo

RFALEI - Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

SIIAL - Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais

SISAL - Sistema de Informação para o Subsetor da Administração Local

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

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

SPA- Setor Público Administrativo

TdC – Tribunal de Contas

UNILEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

VPT – Valor Patrimonial Tributário

1.Introdução

O presente trabalho de projeto tem como tema *SNC-AP: Trabalhos Preparatórios numa Freguesia de Lisboa*. No desenvolvimento da presente investigação são relatados os procedimentos de preparação para a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) numa Freguesia de Lisboa. O adiamento da aplicação deste sistema para 2020 tornou-se uma limitação a este trabalho, não permitindo estudar a implementação em pleno, mas o processo de preparação.

A freguesia enquanto entidade pública da Administração Local assume cada vez mais um papel importante junto da população, na medida em que enquanto governo de maior proximidade vê consagrada em lei mais competências, que se espera se traduzam numa melhor prestação dos serviços públicos.

A Reorganização Administrativa Territorial Autárquica levada a cabo em 2012, de acordo com o MAAP (2011, p. 19), no Documento Verde da Reforma da Administração Local entende que a mesma é “capaz de melhorar o funcionamento interno da administração local, dando escala (...)”, permitindo às freguesias acolher um maior número de competências transferidas pelos municípios, mecanismo que veio a ser consagrado na Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

A Reorganização Administrativa da Cidade de Lisboa encontrava-se em curso já há algum tempo, e tal como a referida anteriormente, foi concretizada na prática com as eleições autárquicas de 2013 e legalmente estabelecida na Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro.

Estas reorganizações administrativas das freguesias culminaram na redução do número de freguesias, que passaram de 4259 para 3091.

Atualmente, está em vigor a Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, que estabelece o quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais, e subsequentes diplomas sectoriais, que pretende tornar definitivas as competências habitualmente delegadas através de acordos de execução ou contratos interadministrativos entre municípios e freguesias.

Refira-se que as freguesias são praticamente uma singularidade de Portugal, como afirma Neves (2004). Na maioria dos países, o município é a autarquia local de base, não existem freguesias na estrutura do Estado. Daí a dificuldade em encontrar estudos e dados deste nível da administração pública, tal como se verá mais à frente.

O SNC-AP enquadra-se numa das maiores reformas do Estado na área das finanças públicas, em sintonia com a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO). Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP), pretende resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes, conforme definido na Lei n.º 64-C/2011, de 30/12, lei que estabeleceu o compromisso de Portugal com as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

O SNC -AP permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa; estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo; fomentar a harmonização contabilística; institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada.

Este sistema contabilístico prevê a existência de dois regimes contabilísticos, o regime geral e o regime simplificado. A Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, estabelece o regime simplificado, aplicável às entidades de menor dimensão e risco orçamental, no sentido de desonerar as mencionadas entidades do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de contabilidade financeira que integram o SNC – AP.

O regime simplificado divide-se em dois sub-regimes: as pequenas entidades e as microentidades. O enquadramento das entidades públicas nestes regimes depende da despesa paga anualmente, em dois anos consecutivos, e estas entidades ficam sujeitas a obrigações reduzidas face ao regime geral do SNC -AP, quanto à contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como em relação ao seu relato.

As freguesias, no geral, são entidades que se enquadram no regime simplificado, dados os seus reduzidos orçamentos. Contudo, existem freguesias de maior dimensão, como é o caso de algumas freguesias do concelho de Lisboa, que aplicarão o regime geral.

A Freguesia de Lisboa no âmbito deste trabalho de projeto apresenta despesa paga no Relatório de Contas de 2018 no valor aproximado de 4.000.000 euros, mas perspetiva-se que este montante ultrapasse os 5 milhões de euros por via dos contratos interadministrativos celebrados em 2019.

Os desafios que se apresentam para as freguesias nesta transição são de variadas naturezas, conforme os entrevistados identificaram, desde logo o levantamento das situações existentes em cada entidade, passando pela parametrização dos sistemas informáticos, ao reconhecimento e mensuração de ativos, à alteração de processos internos, terminando numa questão fundamental que é a formação dos recursos humanos.

A escolha desta temática prende-se com o interesse na especificidade de entidade pública que é a freguesia, quer do ponto de vista organizacional, quer dos recursos humanos e financeiros.

Nas freguesias a área da contabilidade é aquela onde existem mais lacunas de conhecimento, e onde as irregularidades têm consequências mais graves, nomeadamente, as responsabilidades por infrações financeiras imputáveis a eleitos e funcionários das autarquias. (Lopes, 2019)

Por outro lado, o tema torna-se mais importante devido à sua atualidade, na medida em que este Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas é muito recente, entrando em vigor em 2020, para as autarquias locais.

O objetivo central desta investigação é preparar a implementação do Sistema de Normalização Contabilística numa Freguesia de Lisboa com a finalidade de aquisição e de transmissão direta e partilha de conhecimento com outros técnicos que trabalhem ou investiguem na área da contabilidade autárquica.

De acordo com Quivy e Campenhoudt (1992, p.109) uma investigação tem como finalidade “alargar a perspetiva de análise, travar conhecimento com o pensamento de autores cujas investigações e reflexões podem inspirar as do investigador, revelar facetas do problema nas quais não teria certamente pensado por si próprio (...)”.

Face ao objetivo geral, a presente investigação tem os seguintes objetivos específicos:

- a) Elencar os problemas genéricos da pré-implementação do novo referencial contabilístico já identificados pelos especialistas;
- b) Proceder, na Freguesia de Lisboa, ao levantamento documental e de factos suscetíveis de tratamento normativo;
- c) Percorrer o SNC-AP e analisar cada uma das NCP (Norma de Contabilidade Pública), face ao caso concreto da Freguesia;
- d) Produzir uma lista de procedimentos tendo em conta as situações encontradas;
- e) Relatar as dificuldades na preparação da implementação.

Assim, o objetivo específico deste trabalho de projeto é preparar a implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa, com base na documentação e registos dessa entidade, de forma a listar os procedimentos de preparação para a aplicação de cada NCP e as suas dificuldades.

Em suma, neste trabalho de projeto desenvolveu-se uma investigação-ação com o objetivo de testar a aplicabilidade de cada NCP do SNC-AP a uma Freguesia de Lisboa e as limitações observadas. Neste sentido a problemática desta investigação visa, sobretudo, procurar responder às seguintes perguntas:

- 1.^a Como preparar a implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?
- 2.^a Quais as dificuldades encontradas na preparação da implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?

Relativamente à metodologia adotada, no arranque do trabalho de projeto procedeu-se à recolha de informação sobre a temática nomeadamente, bibliografia existente, documentos legislativos, artigos académicos e algumas dissertações, bem como documentação relativa às freguesias.

Seguindo-se a realização de entrevistas a informadores privilegiados, com funções diversificadas, com o objetivo de orientar para a operacionalização do presente modelo de análise.

Posteriormente, procedeu-se ao diagnóstico das situações existentes na Freguesia de Lisboa relevantes para efeitos de transição para o SNC-AP, enquanto ponto de partida para a segunda parte do estudo, utilizando-se para o efeito o método da investigação-ação. Com o objetivo de interligar a teoria com a prática, sintetizou-se cada uma das NCP aplicáveis e ilustrou-se com as situações reais da freguesia.

Por fim, preparou-se uma lista de situações e procedimentos a adotar na transição para o SNC-AP.

Este trabalho de projeto permitiu analisar as diversas situações existentes na Freguesia, e associá-las ao tratamento por uma determinada NCP. Conclui-se que o trabalho de parametrização do sistema informático será de extrema relevância, que existem diversas operações que requerem juízo profissional e orientações da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), que os recursos transferidos pela Câmara Municipal de Lisboa exigem atenção especial para efeito de reconhecimento e mensuração dos ativos e que o tratamento contabilístico do IMI e o recebimento de doações são particularidades deste tipo de entidades. As dificuldades de implementação são diversas: recursos humanos escassos e impreparados tecnicamente, alterações de regimes contabilísticos (regime simplificado do POCAL para regime das pequenas entidades do SNC-AP), reconhecimento e mensuração de ativos e contabilização das operações específicas do setor público, como impostos e outras transações sem contraprestação.

Para a Freguesia de Lisboa em estudo, e cujo nome não é mencionado por questões de confidencialidade, espera-se que este estudo seja uma mais-valia, no sentido de poder complementar o trabalho do contabilista certificado desta Freguesia.

Julga-se que este trabalho de projeto permitirá dar a conhecer uma matéria que é nova, e reunir a informação necessária à implementação do SNC-AP em qualquer freguesia. Neste âmbito, no presente trabalho de projeto pretende-se descrever as atividades desenvolvidas num contexto profissional, para a preparação da implementação do SNC-AP, criando uma lista de procedimentos.

Nesta área existe uma clara insuficiência de estudos, por um lado porque o sistema é recente, e por outro, porque o caso concreto das freguesias raramente é motivo de estudo, pela sua singularidade.

Em termos científicos, este trabalho de projeto contribui para o aprofundamento de conhecimentos na área da contabilidade pública e em particular da problemática da transição de referencial contabilístico, que em primeira instância muito interessará ao universo académico.

Este estudo representa um contributo importante para as entidades que tutelam a implementação do novo sistema contabilístico, na medida em que afere a opinião de vários intervenientes no processo de transição e antecipa as dificuldades da adoção do mesmo, permitindo que entidades como a DGAL (Direção-Geral das Autarquias Locais) e a UniLeo (Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental) desenvolvam os mecanismos necessários para apoiar a implementação deste processo.

Contribuirá certamente para a aprendizagem e sensibilização dos técnicos e eleitos das freguesias e dos municípios. A contabilidade é uma disciplina prática e pretende-se que este trabalho seja uma oportunidade para contribuir para a melhoria da qualidade da técnico-profissional.

Também as entidades com competência de fiscalização das contas públicas e o legislador terão interesse nesta temática, enquanto fenómeno recente, que abrange um universo muito alargado de entidades e que suscita diversos alertas de atuação.

A estrutura do presente trabalho de projeto apresenta 6 capítulos, como se pode observar na tabela n.º 1:

Tabela 1 - Estrutura do trabalho

1. Introdução
2. Contexto Institucional
2.1. As Freguesias no Setor Publico
2.2 A constituição e competências das Freguesias
2.3. A Reorganização Administrativa Territorial Autárquica
2.4. Dados Estatísticos das Freguesias
2.5. O Financiamento das Freguesias
3. Revisão de Literatura
3.1. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
3.2. A Reforma Administrativa e Financeira do Estado
3.3. A Reforma Financeira do Estado e a União Europeia
3.4. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
3.5. A Transição para o SNC-AP
4. Metodologia
5. Estudo do Referencial e aplicação à Freguesia
5.1. Estrutura Concetual
5.2. Normas de Contabilidade Pública
5.3. Lista de Procedimentos
6. Resultados, conclusões, limitações e propostas de investigação
6.1. Resultados das Entrevistas
6.2. Conclusões
6.3. Limitações
6.4. Propostas de Investigação
Anexos e 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.

No capítulo 2 apresenta-se e caracteriza-se a entidade pública freguesia e a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica.

No capítulo 3 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 apresenta-se o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), fazendo-se referência ao seu âmbito de aplicação.

O capítulo 4 expõe a metodologia adotada na etapa exploratória e na etapa analítica.

No capítulo 5 apresenta-se a matéria de conhecimento essencial à aplicação da norma, e a análise documental das situações concretas da Freguesia, abordando-se alguns dos problemas que o novo normativo tende a apresentar.

Finalmente, o capítulo 6 é constituído pelos resultados das entrevistas, conclusões, as limitações encontradas para proceder a esta investigação e sugestões de investigações futuras.

Por fim, os anexos e referências bibliográficas.

2.Contexto Institucional

2.1. As Freguesias no Setor Público

A Constituição da República Portuguesa (CRP) enquadra o Sector Público, dividindo-o em dois grandes grupos: o Sector Público Administrativo (ou Administração Pública em sentido lato) e o Sector Público Empresarial (constituído pelas Empresas Públicas). O Sector Público “é constituído por meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas” (artigo 82.º, n.º 2, da CRP). Ao Governo compete “dirigir os serviços e a atividade da administração direta do Estado, civil e militar, superintender na administração indireta e exercer a tutela sobre a administração autónoma” (artigo 199.º da CRP).

As autarquias locais, desenvolvendo atividades não lucrativas, enquadram-se no Setor Público Administrativo (SPA), em particular no subsector da Administração Local, conforme ilustra a Figura 1.



Figura 1- Arquitetura do Setor Público - Perspetiva financeira¹

Fonte Pinto, Santos e Melo (2013, p.8)

¹ Considerando o alargamento do perímetro orçamental em que foram incluídas outras entidades, entidades públicas reclassificadas (EPR).

Por outro lado, é de relevância distinguir entre a Administração do Estado e a Administração das Entidades Autónomas e ainda que na Administração do Estado se engloba a Administração Direta do Estado, serviços dependentes diretamente do Governo, e a Administração Indireta do Estado, serviços que exercem a sua atividade com alguma autonomia do Estado.

As Autarquias Locais dispõem de autonomia local, em que as atividades e tomada de decisões de poder são separadas da Administração Central e está dividida em freguesias, municípios e regiões administrativas. Estas entidades governamentais locais que têm as suas próprias finanças orçamentais, dispõem de autonomia financeira, que está na génese da autonomia local, visto que não basta atribuir funções, há que dotar as autarquias de meios financeiros geridos de forma autónoma.

A autonomia financeira não se revela sinónimo de autossuficiência económica, visto que estas entidades dependem das transferências do Orçamento de Estado, conforme estabelecido no Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), embora, tenham competência para a criação de taxas autárquicas e arrecadar outro tipo de receitas, como explicitado adiante.

Dado o objeto deste estudo, passa-se à definição de freguesia, como uma “pessoa coletiva territorial, dotada de órgãos representativos, que visa a prossecução dos interesses próprios das populações respetivas” (artigo 235.º da CRP).

Em Portugal, as freguesias constituem subdivisões dos municípios, ainda que entidades autónomas, havendo em cada município pelo menos uma freguesia (à exceção do Corvo, onde só existe freguesia para efeitos estatísticos), cujas atribuições estão associadas à satisfação das necessidades das comunidades locais respeitando, por exemplo, à ação social, cultura, tempos livres e desporto.

Batalhão e Pedroso (2019) definem bem a autonomia constitucional de municípios e freguesias ao referirem que “As freguesias não são frações dos municípios (...)”.

2.2.A Constituição e Competências das Freguesias

Tendo por base a CRP, os órgãos colegiais da freguesia são a assembleia de freguesia que é o órgão deliberativo da freguesia e a junta de freguesia que é o órgão executivo. Até 2013 existiam em Portugal 4259 freguesias, das quais 53 freguesias no concelho de Lisboa, e após a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica fixaram-se em 3091, com 24 freguesias em Lisboa.

Após a Reorganização Administrativa tornou-se fundamental concretizar o alargamento das competências em lei, consagrando na Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, três categorias de competências das juntas de freguesia:

- Competências próprias: materiais e de funcionamento (art. 16.º e 19.º)
- Competências delegadas por acordos de execução (art. 131.º a 136.º)
- Competências delegadas através de contratos interadministrativos (art. 116.º a 123.º)

Destacam-se na tabela 2 as possíveis competências delegadas dos municípios nas freguesias através de acordos de execução.

Tabela 2 - Competências por acordo de execução

Competências por Acordo de Execução
<ul style="list-style-type: none"> • Gerir e assegurar a manutenção de espaços verdes; • Assegurar a limpeza das vias e espaços públicos, sarjetas e sumidouros; • Manter, reparar e substituir o mobiliário urbano instalado no espaço público, com exceção daquele que seja objeto de concessão; • Gerir e assegurar a manutenção corrente de feiras e mercados; • Assegurar a realização de pequenas reparações nos estabelecimentos de educação pré-escolar e do primeiro ciclo do ensino básico; • Promover a manutenção dos espaços envolventes dos estabelecimentos referidos na alínea anterior. <p>Consideram-se ainda delegadas nas juntas de freguesia, quando previstas em lei, as competências de controlo prévio, realização de vistorias e fiscalização das câmaras municipais nos seguintes domínios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilização e ocupação da via pública; • Afixação de publicidade de natureza comercial; • Atividade de exploração de máquinas de diversão; • Recintos improvisados; • Realização de espetáculos desportivos e divertimentos na via pública, jardins e outros lugares públicos ao ar livre, sem prejuízo do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 16.º; • Atividade de guarda-noturno; • Realização de acampamentos ocasionais; • Realização de fogueiras e queimadas.

Fonte Elaboração Própria

Oliveira (2005), afirma que às freguesias sempre foram cometidas as tarefas mais simples, não dispondo de muitos meios técnicos, financeiros e humanos.

Com a Lei – Quadro n.º 50/2018, relativa às transferências de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais, concretizando-se as transferências de competências dos municípios para os órgãos das freguesias através do DL n.º 57/2019, de 30 de abril, assiste-se a uma mudança de paradigma prevendo-se no art. 2.º as seguintes competências:

- a)* A gestão e manutenção de espaços verdes;
- b)* A limpeza das vias e espaços públicos, sarjetas e sumidouros;
- c)* A manutenção, reparação e substituição do mobiliário urbano instalado no espaço público, com exceção daquele que seja objeto de concessão;
- d)* A gestão e manutenção corrente de feiras e mercados;
- e)* A realização de pequenas reparações nos estabelecimentos de educação pré-escolar e do primeiro ciclo do ensino básico;
- f)* A manutenção dos espaços envolventes dos estabelecimentos de educação pré-escolar e do primeiro ciclo do ensino básico;
- g)* A utilização e ocupação da via pública;
- h)* O licenciamento da afixação de publicidade de natureza comercial, quando a mensagem está relacionada com bens ou serviços comercializados no próprio estabelecimento ou ocupa o domínio público contíguo à fachada do mesmo;
- i)* A autorização da atividade de exploração de máquinas de diversão;
- j)* A autorização da colocação de recintos improvisados;
- k)* A autorização da realização de espetáculos desportivos e divertimentos na via pública, jardins e outros lugares públicos ao ar livre, desde que estes se realizem exclusivamente na sua área de jurisdição;
- l)* A autorização da realização de acampamentos ocasionais;
- m)* A autorização da realização de fogueiras e do lançamento e queima de artigos pirotécnicos, designadamente foguetes e balonas, bem como a autorização ou receção das comunicações prévias relativas a queimas e queimadas.

As competências previstas nas alíneas d), g), h), j), k) e m) do número anterior são exercidas pelas freguesias nos termos das disposições constantes dos respetivos regulamentos municipais.

Para Batalhão e Pedroso (2019, p.7), o legislador deverá ponderar se faz sentido transferir competências, tornando estas autarquias quase tão pesadas como os municípios, ou mantê-las como “autarquia de proximidade, de resposta imediata aos interesses da população, caracterizada pela leveza da sua estrutura (paroquial)”.

Através do elenco de competências de carácter essencialmente técnico-administrativas, verifica-se que muitas estão sujeitas aos regulamentos municipais em vigor, nomeadamente para efeito de cobrança e liquidação de taxas.

Esta opção do legislador causa estranheza do ponto de vista legal, “pelo facto de uma autarquia local, dotada de autonomia administrativa e financeira, com poder regulamentar próprio, ficar subordinada ao poder regulamentar de outra autarquia local, o município, para o pleno exercício das competências próprias das freguesias.” (Batalhão e Pedro, 2019, p.12)

O referido diploma considera um gradualismo na operabilidade desta descentralização, prevendo-se que em 2019 e 2020 ocorram negociações entre municípios e freguesias, para que em 2021 as competências sejam exercidas a título definitivo pelas freguesias.

O pacote financeiro a transferir para as freguesias é garantido por receita proveniente do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) e da participação variável no IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) dos respetivos municípios, sendo transferido pela DGAL até ao dia 15 de cada mês.

Muitas destas competências são atualmente exercidas pelas freguesias através dos acordos de execução. A grande distinção residirá na necessidade maior de negociação do envelope financeiro, pois as transferências serão realizadas pela DGAL e não pelo município como até esta data, à semelhança do que acontece com as freguesias do concelho de Lisboa. Este detalhe da alteração da entidade responsável pelas transferências financeiras é de extrema importância para a independência financeira das freguesias e para a eliminação da subserviência dos órgãos das freguesias em relação aos representantes dos municípios.

2.3.A Reorganização Administrativa Territorial Autárquica

2.3.1. A Lei 22/2012, de 30 de maio

A Lei n.º 22/2012, de 30 de maio, que prevê a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica, surge num contexto de crise económica, financeira e social que Portugal atravessava. Esta Reorganização Territorial pretendeu, sobretudo, o alargamento das atribuições e competências, promoção de ganhos de escala, de eficiência e massa crítica (art. 2.º da Lei n.º 22/2012).

Ainda que o antes referido corresponda às justificações para a reforma administrativa, certo é que havia a necessidade e o compromisso de emagrecer o Estado, e no setor local, as freguesias em número elevado, 4259, apresentavam-se como as mais apelativas a reduzir (Fonseca, 2013).

Concretiza-se a redução do número de freguesias, através de um mecanismo de agregação, juntando duas, três e até mais freguesias numa nova autarquia. Na realidade estas uniões de freguesias mantiveram os postos de atendimentos nas freguesias extintas, o que pode pôr em causa, como faz Fonseca (2013), a vantagem operacional e financeira desta reforma.

Contudo, o objetivo da redução do número de freguesias foi atingido, com o desaparecimento de 1168 freguesias, e conseqüentemente a redução de 4259 para 3091 freguesias.

As freguesias do concelho de Lisboa não foram sujeitas à Reorganização Administrativa prevista na Lei n.º 22/2012, por estar em discussão uma reforma específica para este concelho e que foi consagrada na Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro.

2.3.2.A Lei 56/2012, de 8 de novembro

As freguesias do concelho de Lisboa, com a Reforma Administrativa de Lisboa (Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro, atualizada com a Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), vieram a beneficiar da descentralização de uma série de competências, e associadas a estas os recursos humanos, financeiros e materiais. O número de freguesias reduziu de 53 para 24 freguesias.

2.4.Dados Estatísticos das Freguesias

A existência de nível inframunicipal é caso praticamente único na Europa, conforme refere Oliveira (2005): apenas existe em Inglaterra, as *civil parish*, e no País de Gales, as *Communities*.

Também Neves (2004) lembra que as freguesias são uma originalidade do nosso país, não existindo este nível de administração em praticamente nenhum outro país.

Consultado o documento OCDE (2018), relatório com dados estatísticos dos países da União Europeia, que contém uma breve descrição da divisão territorial de cada país, permite confirmar a incomparabilidade da realidade da divisão autárquica de Portugal com qualquer outro país.

Provavelmente, por esse facto, se encontram poucos dados e investigações relativos a este nível da administração pública. Consultado o PORDATA (Base de Dados de Portugal Contemporâneo) e INE (Instituto Nacional de Estatística), verifica-se que são em número reduzido os dados ao nível das freguesias. Mesmo os relatórios do INE, nomeadamente, no que se refere aos censos 2011, (INE, 2011), destacam apenas informação regional e municipal.

Veja-se que nos dados europeus apenas se encontra informação até ao nível das NUTS III (Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos), estabelecida para a União Europeia, dividindo os territórios em regiões estatísticas.

Cada região NUTS III engloba vários Municípios, mas nenhuma delas coincide com o distrito, muito menos atinge o nível freguesia. (PORDATA, 2013)

Seria expectável que a nível nacional existisse mais informação disponível sobre as freguesias, nomeadamente, a DGAL, responsável por recolher a informação de todas as entidades do setor local, nomeadamente, através do SIIAL (Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais). Contudo, consultada a página institucional, Portal Autárquico, não existem dados relativos às freguesias, apenas se encontra informação relativa aos municípios. Espera-se que no futuro, com a aplicação do SNC-AP, o SISAL (Sistema de Informação para o Subsetor da Administração Local) e com a exigência de reportes mensais para todas as entidades, efetivamente, possam existir mais dados sobre as freguesias.

Para melhor compreensão da dimensão das freguesias a Tabela 3 apresenta o n.º de freguesias versus o n.º de eleitores, com base na informação da Comissão Nacional de Eleições:

Tabela 3 -N.º eleitores das Freguesias

N.º Eleitores	N.º Freguesias	% Freguesias
[0-500[	738	23,88
[500-1.000[	715	23,13
[1.000-2.000[	684	22,13
[2.000-5.000[	567	18,34
[5.000-1.0000[	173	5,60
[10.000-20.000[	120	3,88
[20.000-60.000[	94	3,04
	3091	100

Fonte: Elaboração própria

Conforme se pode constatar cerca de 70% das freguesias têm menos de 2.000 eleitores, o que significa que são entidades de pequena dimensão em termos de população votante.

Apesar dos constrangimentos na obtenção de dados e de estudos relativos às freguesias, as suas especificidades no sistema político-administrativo nacional, a sua importância enquanto entidade de governo de proximidade do cidadão e número expressivo de entidades do setor público local, justifica que se aprofunde o seu estudo.

Conforme constata Mota e Costa (2019) a ausência de publicação da informação das freguesias, quer financeira, quer de recursos humanos não permite evidenciar mais as suas fragilidades.

2.5.O Financiamento das Freguesias

O financiamento das freguesias está previsto constitucionalmente, e os seus cálculos previstos na Lei de Finanças Locais. Este regime financeiro das autarquias locais tem sofrido diversas alterações, apontando-se como a última legislação a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, na redação da Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

O artigo 36.º do referido diploma prevê que as freguesias têm direito a 2,5% da média aritmética da receita fiscal do IRS, IRC e do IVA, designado por Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF).

Esta norma está sujeita a um regime transitório que produzirá efeitos em 2020, o que significa que em 2019 foi considerado apenas 2% da participação nos impostos do Estado. Os valores a transferir do Orçamento de Estado para as Freguesias constam do Mapa XX deste fundamental documento previsional do Estado.

O montante deste financiamento das freguesias tem um peso muito baixo no total do Orçamento do Estado (OE), veja-se o Tabela 4 onde consta o peso do FFF no OE nos últimos anos:

Tabela 4 - Peso do Fundo de Financiamento das Freguesias no OE

ANO	O.E. (€)	FFF (€)	PESO RELATIVO (%)
2009	161 234 323 831	208 128 907	0,1291
2010	153 510 732 588	211 843 202	0,1380
2011	177 735 977 343	193 639 454	0,1089
2012	188 575 308 918	184 038 450	0,0976
2013	183 748 889 524	184 038 450	0,1002
2014	172 054 989 466	181 538 325	0,1055
2015	140 151 634 614	184 038 450	0,1313
2016	133 920 367 044	186 096 969	0,1390
2017	143 854 670 194	191 657 399	0,1332
2018	129 543 776 742	197 775 207	0,1527
2019	121 846 408 803	208 125 685	0,1708

Fonte Elaboração própria, baseado nas Leis de Orçamento de Estado

Constata-se que o peso do FFF no Orçamento de Estado nunca atingiu os 0,2%. Também é interessante realçar que, em 2014, no ano após a reorganização administrativa o valor do FFF diminuiu, como sinal da redução da despesa do Estado Central. Contudo, verifica-se que nos anos seguintes os valores aumentaram, esvaziando-se a ideia de poupança neste setor local.

Atualmente, 60% das freguesias recebem do OE entre 30.000 € e 100.000 €, refletindo bem a dimensão orçamental da generalidade das freguesias. Mais surpreendente é o facto de 26% das freguesias receberem valores anuais que não ultrapassam os 30.000 €, como se sintetiza na tabela 5.

Tabela 5 - Fundo de Financiamento das Freguesias

Valor do FFF	N.º Freguesias	% Freguesias
[15.000-30.000[	793	25,66
[30.000-50.000[	968	31,32
[50.000-100.000[	914	29,57
[100.000-300.000[	363	11,74
[300.000-505.000[	53	1,71
	3091	100

Fonte Elaboração própria

A Lei do Orçamento de Estado de 2014, no ano após as eleições autárquicas de 2013, veio a prever no art. 84.º e 85.º as transferências para as freguesias do município de Lisboa, no montante global de 68 031 025,13 €.

Como tal, passaram a existir no concelho de Lisboa freguesias que são *pequenos municípios*, quer em competências, quer em volume orçamental.

A Freguesia sobre a qual incide o estudo é um bom exemplo dada a sua normalidade, caracterizando-se por ser de dimensão intermédia no universo das freguesias do concelho de Lisboa, quer em FFF, quer em n.º de eleitores. Atualmente, aplica o Regime Completo do POCAL, perspetivando-se que venha a enquadrar-se no Regime Geral do SNC-AP, por estar previsto para 2020 a celebração de contratos interadministrativos que implicarão um total de despesa superior a 5.000.000 euros.

3.Revisão de Literatura

3.1.O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

A publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – veio estabelecer o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista não só naquele diploma, mas também na Lei n.º 42/98, de 6 de agosto (Lei das Finanças Locais).

Assim, no seguimento dos diplomas mencionados, surgiu o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, cujo principal objetivo “é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais (...)”.

Claramente, a Reforma da Contabilidade Pública, iniciada em Portugal no início da década de noventa do século passado, vem dar relevo à informação contabilística preparada e divulgada em base de acréscimo, orientada para a satisfação das necessidades informativas dos utilizadores, quer na vertente orçamental, quer na vertente patrimonial. Assiste-se, assim, ao primeiro esforço da passagem da contabilidade de base de caixa para a base do acréscimo nas entidades públicas.

O POCAL, vigente até à entrada em vigor do SNC-AP, define o regime de contabilidade autárquica a que passaram a ficar sujeitos os municípios, as freguesias, as associações de municípios e de freguesias de direito público e ainda as áreas metropolitanas e todas as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais. Refira-se que este diploma configura mais que um referencial contabilístico, na medida em que contém outras matérias como, as regras e modificações orçamentais, sistema de controlo interno e modelos de documentos. Por esse motivo, o SNC-AP não revoga o POCAL na íntegra, mantendo em vigor as previsões relativas ao controlo interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento.

Surge também a necessidade de uma harmonização da legislação, alterando-se em 2018 o Regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais (Lei n.º 51/2018, 16 de agosto). Esta norma legal introduziu alguns princípios, designadamente o princípio da plurianualidade orçamental, regras orçamentais que constam do POCAL e que desapareceriam com a revogação do diploma, por exemplo, a resolução da situação do atraso na aprovação dos documentos previsionais (art. 46-A da Lei n.º 51/2018, de 16/8). Constatando-se que o POCAL é mais que um referencial contabilístico.

3.2.A Reforma Administrativa e Financeira do Estado

De acordo com o estabelecido no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, o POCAL seria obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais, a partir do exercício relativo ao ano de 2002, mas só se tornou de aplicação total efetiva a partir de 2004.

Depois de 10 anos de existência do POCAL, a reforma da contabilidade e contas públicas surge no contexto da necessidade de revisão do modelo de gestão das finanças públicas, visando colmatar um conjunto de fragilidades do modelo atual.

Conforme sintetiza o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, 11 de setembro (SNC-AP),

(...) a atual estrutura de relato orçamental e financeiro encontra-se fragmentada e não tem uma perspetiva estratégica. O foco das atuais atividades de contabilidade e relato é a entidade ao nível individual, consubstanciado no processo da “conta de gerência”, sem uma visão integrada de como estas diferentes partes da administração central são combinadas, através de um processo de consolidação de contas, para produzir informação orçamental, obtida a partir da contabilidade orçamental, e informação financeira, obtida através da contabilidade financeira, que proporcionem uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas.

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, com efeitos a 1 de janeiro de 2018 (Administração Central) e 1 de janeiro de 2020 (Administração Local), revoga os seguintes diplomas:

- O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;

- O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, com as alterações subsequentes, exceto os pontos 2.9., 3.3. e 8.3.1. relativos, respetivamente, ao controlo interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento;
- O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro;
- A Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE);
- A Portaria 474/2010, de 1 de julho, relativa aos princípios orientadores para a consolidação de contas no sector público administrativo.

É importante destacar que o diploma que aprova o SNC-AP não revoga o classificador económico das receitas e despesas públicas, previsto no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

Em simultâneo, foi aprovada uma nova Lei de Enquadramento Orçamental, a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro que, prevê a revisão de vários diplomas legais relativos à arquitetura orçamental e financeira do Estado e contém um conjunto de disposições de natureza contabilística, como sejam:

- A criação da Entidade Contabilística Estado (ECE);
- Os subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão);
- A preparação de demonstrações financeiras previsionais (em termos individuais e consolidadas para a administração central e segurança social);
- Demonstrações financeiras intercalares (trimestrais);
- A necessidade de consolidação de contas;

- O princípio da imagem verdadeira e apropriada que deve ser proporcionada pelas demonstrações financeiras em relação à posição financeira e suas alterações, ao desempenho financeiro e aos fluxos de caixa;
- A certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas;
- O custo e os resultados das políticas públicas (orçamentação por programas e plurianual).

Contudo, assinale-se que não existem diferenças significativas relativamente aos princípios orçamentais anteriormente previstos (Carvalho, Silveira, Caiado & Simões, 2017).

O objetivo seria que a partir de 2019, o Orçamento do Estado e a Conta Geral do Estado contemplassem a apresentação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas para os subsectores da administração central (serviços e entidades públicas e Entidade Contabilística Estado) e da segurança social, mas com as sucessivas prorrogações não será possível cumprir esta meta.

Mota e Costa, P. (2019, p. 46) expressa uma opinião negativa relativamente aos sucessivos adiamentos, mais concretamente no setor local com o adiamento de 2019 e 2020:

(...) os adiamentos efetuados, inoportunos, porque tardios e não salvaguardaram o trabalho desenvolvido, conduziram ao desperdício de recursos, escassos, descredibilizando o processo.

Esta reforma compreende um vasto conjunto de desafios, sendo de destacar os seguintes:

- A efetiva aplicação do SNC-AP
- A preparação de informação consolidada, em termos históricos e previsionais
- A preparação de demonstrações orçamentais e económico-financeiras intercalares
- A adequação do modelo de controlo interno e de auditoria
- A utilização da nova informação pelos decisores aos mais diferentes níveis

3.3.Reforma Financeira do Estado e a União Europeia

A questão da reforma da contabilidade e contas públicas não se coloca somente a Portugal, dado que, na sequência da crise financeira à escala global, foram identificadas deficiências nas práticas contabilísticas e de relato das entidades públicas, tendo ficado evidente a importância de um relato financeiro abrangente, fiável e tempestivo pelo setor público e a necessidade, ao nível da União Europeia, da existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável.

Conforme refere Nunes, Rodrigues e Viana (2016, p.19),

Num contexto de crise financeira e de crise das dívidas soberanas que temos vivido, as IPSAS são vistas como podendo ter um papel importante na melhoria do relato financeiro por parte dos governos a nível mundial, bem como na melhoria da gestão dos recursos do setor público. Os cidadãos de todo o mundo têm sido afetados pelas decisões financeiras dos governos. Um relato financeiro mais transparente tem um potencial de melhorar a tomada de decisão no setor público e tornar os governos mais responsáveis junto dos seus constituintes.

O novo sistema de contabilidade e contas públicas, o qual está em linha com as IPSAS, assenta as suas bases de referência na LEO e no SNC-AP.

O Relatório da Comissão Europeia sobre a “*A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*”, (UE, 2013), entende que as IPSAS são o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente, constituindo, por isso, uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE. Estas normas assentam no conceito de uma gestão moderna do setor público, que tenha como base os três E’s, os princípios da economia, eficácia e eficiência, apoiada por sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre o desempenho e situação económico-financeiro de um Estado.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público têm como principal objetivo promover a harmonização da contabilidade pública a nível mundial e melhorar a qualidade e a comparabilidade da informação financeira em todo o mundo. As IPSAS na base do acréscimo derivam das IAS/IFRS (*International Accounting Standard / International Financial Reporting Standards*) emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), com as necessárias adaptações ao setor público.

Interessa perceber o impacto que pode ter a adoção das IPSAS no relato financeiro das autarquias. Cunha (2011) conclui que a mudança do POCAL para as IPSAS tem impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras e da maior obrigatoriedade de divulgações.

Mas alguns autores vão mais longe, e questionam se a adoção das IPSAS conduz forçosamente ao cumprimento do objetivo da comparabilidade das demonstrações financeiras no setor público.

Santos e Pinho (2014) concluíram que com a aplicação do POCP e planos setoriais não estava garantida a comparabilidade na mensuração das receitas e das despesas no Sector Público Administrativo, atendendo à não uniformização do reconhecimento destes itens. Referem ainda que nas autarquias esta comparabilidade também não está garantida.

Encontra-se assim justificada, a necessidade de um normativo, que harmonize a informação financeira pública, mas para Santos e Pinho (2014) é fulcral que nele conste uma metodologia comum relativa às contas, definições e regras contabilísticas que sejam claras para o utilizador.

Whitefield (2016) quando estudou a adoção e implementação das IPSAS nas agências da ONU (Organização das Nações Unidas), constatou que os desafios tecnológicos influenciam significativamente a adoção das IPSAS e o facto de ter sistemas de informação em conformidade com as IPSAS impulsiona a sua adoção. Outros dos desafios apontados são a necessidade de formação dos funcionários e os custos elevados associados à mesma, bem como o desenvolvimento das aplicações informáticas para o cumprimento do novo sistema contabilístico.

Como vantagens, o autor referiu que a utilização da informação contabilística produzida conforme as IPSAS permite uma melhor avaliação do desempenho da entidade, mais certeza na tomada de decisões e comparabilidade aperfeiçoada.

Por outro lado, existe a perceção que a adoção do SNC-AP aumenta a dívida global das autarquias. O artigo 108.º da Lei de Orçamento de Estado de 2018 (Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro), afasta a aplicação do limite de endividamento dos municípios previsto no Regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais (Lei n.º 51/2018, 16 de agosto) no ano de transição do POCAL para o SNC-AP.

3.4.O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O SNC-AP é aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas.

O SNC -AP assenta em:

- Estrutura concetual da informação financeira pública (Anexo I do SNC-AP);
- Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS (Anexo II do SNC-AP);
- Norma relativa à contabilidade orçamental (NCP 26);
- Norma de contabilidade de gestão (NCP 27);
- Modelos de demonstrações financeiras;
- Plano de contas multidimensional (Anexo III do SNC-AP).

Resumidamente, na figura 2:

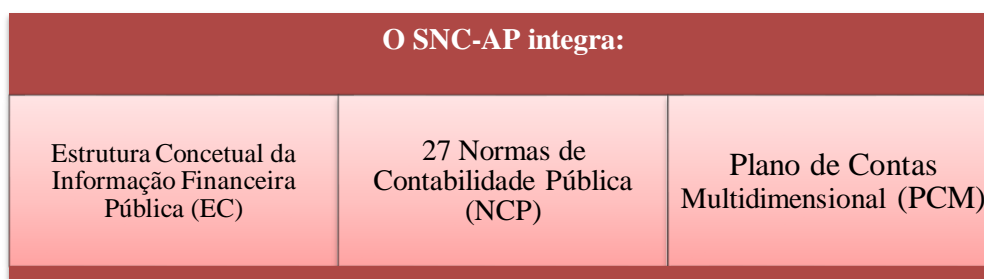


Figura 2 - Composição do SNC-AP

Fonte Elaboração própria

O SNC-AP é constituído pelos seguintes subsistemas contabilísticos:

- Contabilidade orçamental:

Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental (elaboração, execução e prestação de contas) e relatar o desempenho orçamental.

- Contabilidade Financeira:

Tem por base as IPSAS e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações (através da preparação de um balanço e das alterações no património líquido), o desempenho financeiro (através da demonstração dos resultados) e os fluxos de caixa (através da demonstração dos fluxos de caixa) de uma determinada entidade.

- Contabilidade de Gestão:

Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos, sendo relevante para a implementação da orçamentação por programas.

Conforme representado na figura 3, em termos de regimes contabilísticos o sistema divide-se em dois:

- Regime Geral
- Regime Simplificado, que se subdivide em regime das pequenas entidades e em regime das microentidades.

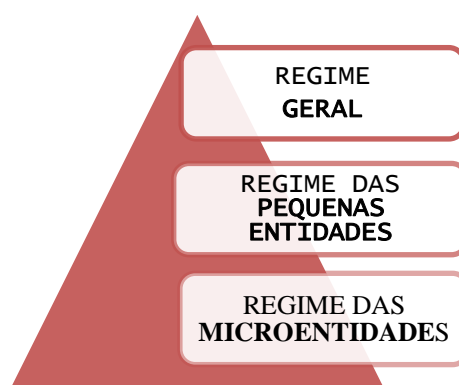


Figura 3 - Regimes Contabilísticos

Fonte Elaboração própria

O enquadramento das entidades nestes regimes depende da despesa paga anualmente em dois anos consecutivos. O regime simplificado permite uma contabilidade mais simples para entidades públicas de menor dimensão e risco.

3.5.A transição para o SNC-AP

Conforme determina o artigo 98.º da Lei do Orçamento de Estado de 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), todas as autarquias locais terão de, durante o ano de 2019, criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, mas algumas dificuldades foram já apontadas na aplicação deste sistema a entidades piloto. Conforme refere Alves (2017), o novo normativo contabilístico para as Administrações Públicas não é claro nas soluções apresentadas, existindo até interpretações diferentes por parte da CNC.

Refere ainda que o conhecimento das matérias da contabilidade financeira, nomeadamente no âmbito do SNC, e da contabilidade orçamental são fulcrais para a compreensão e para o sucesso da implementação do normativo. Todavia, este conhecimento não se revela suficiente, face às suas fragilidades e incongruências entre os vários documentos já disponíveis.

Almeida, P. (2017) no seu estudo sobre preparação da transição de POCAL para SNC-AP num município, menciona que as motivações e preocupações foram essencialmente do foro contabilístico e operacional, nomeadamente: os impactos do novo normativo nas demonstrações financeiras, nos processos, nas pessoas e nos sistemas informáticos.

Na investigação realizada por Almeida, R. (2017) relativa à implementação do SNC-AP em entidades piloto foram indicadas mudanças nos vários sistemas contabilísticos. Apontando como principais alterações na contabilidade orçamental, a introdução de fases da despesa na classe zero, o encerramento orçamental e algumas contas específicas para a transição. Na contabilidade financeira as mudanças no reconhecimento dos ativos. Na contabilidade de gestão aponta a descrição pormenorizada constante da NCP 27 como uma mais valia à implementação deste tipo de contabilidade.

No mesmo estudo Almeida, R. (2017) refere que as principais vantagens do novo normativo apontadas pelas entidades piloto são a obtenção de informação tempestiva que promova a transparência, eficácia e eficiência do sistema público, a comparabilidade dos dados. Refere também que o desenvolvimento de processos automáticos, nomeadamente a prestação de contas eletrónicas é expetável que proporcione uma maior fiabilidade da prestação de contas.

O Tribunal de Contas (2019), Relatório Intercalar VI de Auditoria à Implementação do SNC-AP, refere que:

As dificuldades do processo de transição, para o SNC-AP pelas entidades, são transversais, resultando de défices de estratégia e comunicação, insuficiente adaptação das soluções informáticas, escassez de recursos humanos e preparação insuficiente para enfrentar as exigências do novo normativo. Estes aspetos dificultam a capacidade de transição para o SNC-AP, a qualidade da informação contabilística e a capacidade de a utilizar, uma vez concluído o processo de mudança, sendo elevado o risco de manter a lógica orçamental como o único referencial de suporte à tomada de decisão.

O Tribunal de Contas menciona ainda que alguns setores carecem de reforço de soluções, nomeadamente, o caso das freguesias cuja estratégia tem de incluir para além da formação dedicada, a operacionalização da contabilidade e o seu financiamento, e a cooperação das empresas das aplicações informáticas.

4. Metodologia

Numa primeira fase, na preparação para a recolha dos dados, procedeu-se ao levantamento e a respetiva sintetização de produção científica nesta área, nomeadamente, bibliografia existente, documentos legislativos, artigos académicos, documentação institucional e algumas dissertações, bem como documentação relativa às freguesias.

No estudo exploratório, na primeira parte, pretendeu-se enquadrar em termos históricos e jurídico-contabilísticos os regimes contabilísticos aplicados nos últimos anos e caracterizar o tipo de entidade pública (freguesia) foco do trabalho de projeto.

Ao longo do processo de investigação foram utilizadas várias fontes de informação bem como várias técnicas de recolha de dados, designadamente:

- Documentos
- Legislação;
- Relatórios e Manuais institucionais;
- *Websites* institucionais.

Seguindo-se a realização de entrevistas a informadores privilegiados, com o objetivo de orientar para a operacionalização do presente modelo de análise.

Como recomendado por Quivy e Campenhoudt (1992), as entrevistas exploratórias são um instrumento importante dado que podem evitar o insucesso da investigação, pois permitem encontrar pistas de reflexão e novas ideias para abordar a problemática.

Pretendeu-se uma abrangência nos entrevistados para obtenção de diversas perspetivas de opinião, nomeadamente, um docente do ensino superior que leciona na área da Contabilidade Pública, um técnico superior de uma entidade pública ligada às autarquias locais, um revisor oficial de contas, um contabilista certificado, um diretor de serviços de uma entidade da administração central que já implementou o SNC-AP, um sócio-gerente de uma *software house*, um funcionário dos serviços de contabilidade e um eleito da Freguesia em estudo. As entrevistas seguiram uma estrutura semi-diretiva, sendo conduzidas por um conjunto de perguntas guia, relativamente abertas, e pré-definidas pelos objetivos iniciais da investigação e pelas perguntas de partida.

As entrevistas foram realizadas em português e os entrevistados são identificados por um número e funções que exercem. A seguir apresento o quadro resumo dos entrevistados:

Tabela 6 -Lista de entrevistados

ENTREVISTADO N. °1	DOCENTE DE CONTABILIDADE PÚBLICA
ENTREVISTADO N. °2	REPRESENTANTE DA DGAL NA CNC (RESPONDEU EM NOME PESSOAL)
ENTREVISTADO N. °3	REPRESENTANTE DO MIN. JUSTIÇA NA CNC (ENTIDADE QUE APLICA O SNC-AP)
ENTREVISTADO N. °4	REVISOR OFICIAL DE CONTAS DA FREGUESIA
ENTREVISTADO N. °5	CONTABILISTA CERTIFICADO DA FREGUESIA
ENTREVISTADO N. °6	SÓCIO-GERENTE DE EMPRESA DE APLICAÇÃO INFORMÁTICA DE FREGUESIAS
ENTREVISTADO N. °7	TÉCNICA SUPERIOR NA ÁREA DA CONTABILIDADE DA FREGUESIA
ENTREVISTADO N. °8	ELEITA LOCAL – TESOUREIRA DA FREGUESIA

Fonte Elaboração própria

Após esta fase, procedeu-se ao diagnóstico das situações relevantes da Freguesia de Lisboa para efeitos de transição para o SNC-AP, enquanto ponto de partida para a segunda parte do estudo, utilizando-se para o efeito o método da investigação- ação.

As características fundamentais do método de investigação – ação são obter ideias a partir da prática como meio de desenvolver o conhecimento dessa prática ou melhorar o currículo, o ensino ou a aprendizagem (Kemmis, McTaggart & Nixon, 2013).

Para Coutinho “A investigação-ação pode ser descrita como uma família de metodologias de investigação que incluem a ação (ou mudança) e investigação (ou compreensão), ao mesmo tempo que alterna entre a ação e reflexão crítica.” (2016, p.p 363-364)

Pode-se dizer que existe uma permanente interligação entre a teoria e a prática.

Segundo Coutinho (2016) os objetivos da investigação-ação são:

- Entender a teoria e aplicar na prática, nas entidades reais;
- Analisar aprofundadamente os efeitos da aplicação.

Em termos de técnicas de recolhas de dados António Latarre (2003, cit in Coutinho, 2016, p.370) divide-as em três:

- Técnicas baseadas na observação – estão centradas na perspetiva do investigador, em que este observa em direto e presencialmente o fenómeno em estudo;
- Técnicas baseadas na conversação – estão centradas na perspetiva dos participantes e enquadram-se nos ambientes de diálogo e de interação;
- Análise de documentos - centra-se também na perspetiva do investigador e implica uma pesquisa e leitura de documentos escritos os quais constituem como uma boa fonte de informação.

Com base nestas técnicas, foram efetuadas diversas visitas à Freguesia alvo de estudo, recolhendo a documentação que se entendeu necessária, como Relatório de Contas, Contratos com a Câmara Municipal de Lisboa (CML), e outros documentos que serão relatados ao longo do trabalho. Assim, com o objetivo de interligar a teoria com a prática, sintetizou-se cada uma das NCP aplicáveis e ilustrou-se com as situações reais da Freguesia.

Por fim, preparou-se uma lista de situações e procedimentos a adotar na transição para o SNC-AP.

5. Estudo do referencial e aplicação à Freguesia

Com base na etapa exploratória, nomeadamente, as respostas dos entrevistados pode-se afirmar que existe uma consciência geral da falta de conhecimentos técnicos sobre o novo Sistema de Normalização Contabilística, por parte dos recursos humanos que executam as tarefas dos registos contabilísticos.

Mesmo os técnicos especializados em contabilidade pública admitem que no primeiro ano de aplicação da norma surgem diversas dúvidas e o nível de exigência de juízo profissional é elevado. Outra perceção que se retira é a dificuldade que os utilizadores da informação financeira têm na leitura das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, que poderá vir a ser colmatada pela relevância que o novo sistema contabilístico atribui às divulgações, fomentando a transparência e clareza das contas públicas.

Para além das questões e desafios que se colocam no caso particular das freguesias, decerto que o primeiro ano de adoção das novas normas será em si mesmo um desafio enorme.

O processo de transição necessitará de um grande esforço de todos os envolvidos na contabilidade incluindo não apenas os profissionais que participam na sua execução, mas também todos os que têm responsabilidade por tomar decisões relativas ao reconhecimento e mensuração de algumas transações e acontecimentos específicos.

Em todos os processos de contabilização, há uma questão de importância crucial que virá ao de cima e que requer não apenas discussão técnica, mas principalmente bom senso: a questão de se reconhecer que, para efeitos de uma correta aplicação das normas, a substância das transações prevalece sobre a sua forma.

Assim, nesta parte do trabalho pretende-se analisar a aplicação das Normas de Contabilidade Pública contidas no Decreto-Lei n.º 192/2015 nas seguintes vertentes:

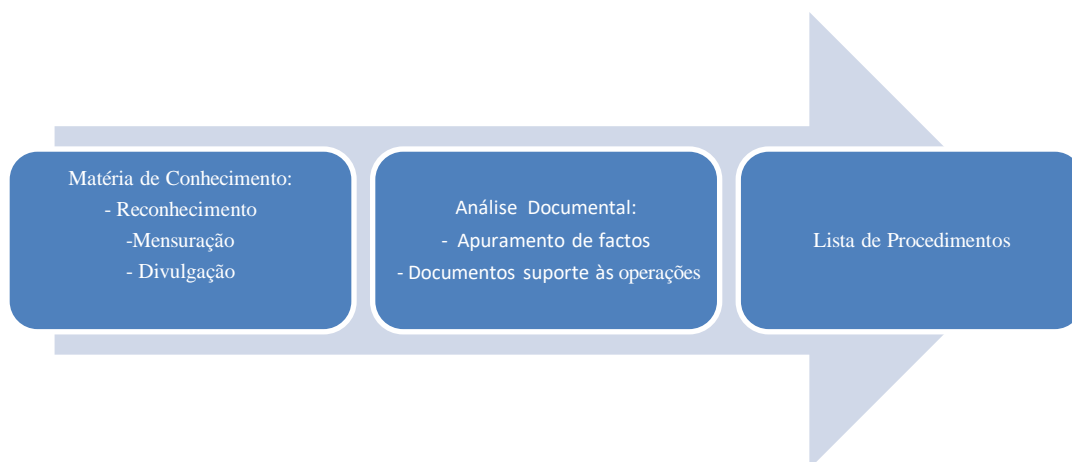


Figura 4 - Componentes de análise

Fonte: Elaboração própria

5.1. Estrutura Concetual

A Estrutura Concetual (EC) define os conceitos aplicáveis à preparação e apresentação de DF e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas. Este importante documento aborda um conjunto de características diferenciadoras do setor público em relação ao setor privado: transações sem contraprestação; orçamento e execução orçamental; a natureza dos programas e a longevidade do setor público; a natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas; a relação com o relato estatístico.

A estrutura concetual não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação. Quando surgir divergência entre a EC e uma qualquer NCP, prevalece o previsto na NCP.

A EC aborda as seguintes matérias:

- Objetivos das demonstrações financeiras;
- Características qualitativas das demonstrações financeiras;
- Definição da entidade que relata;
- Elementos das demonstrações financeiras;
- Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras².

² No último Meeting do IPSASB em Lisboa, 24-27 de setembro, a temática da mensuração esteve na agenda. (<https://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-25>)

Na análise das situações do dia-a-dia deve-se procurar seguir os quatro pilares do normativo, conforme figura 5, tal como definidos na EC:

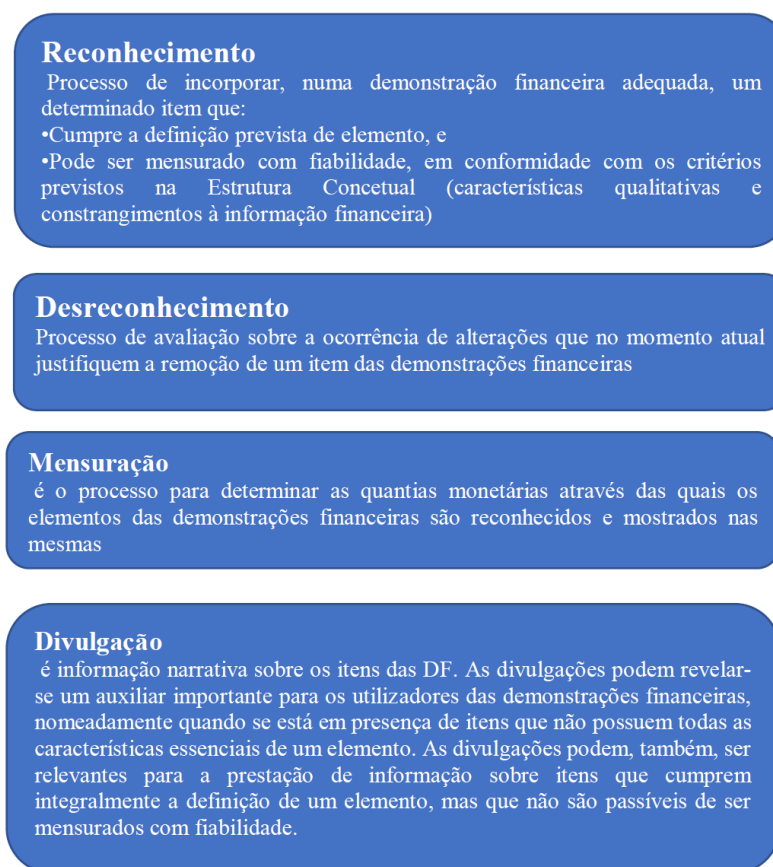


Figura 5 - 4 pilares do SNC-AP

Fonte Elaboração própria

5.2. Normas de Contabilidade Pública

Durante a análise às NCP, ao Relatório de Contas e restante documentação da Freguesia verificou-se que algumas destas 27 normas, não se aplicam à Freguesia em estudo, ou não se aplicam no momento da transição. Como tal essas não serão alvo de estudo:

- NCP4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente

No caso da Freguesia existe apenas a concessão de serviço de bar, contudo, não se enquadra nesta norma, na medida em que não é a entidade pública que define os preços. Neste caso aplicar-se-á a NCP 6 – Locações.

Conforme Viana (2018) o reconhecimento de um ativo de concessão de serviços depende de duas condições de controlo:

- O concedente controla ou regula quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo;
 - O concedente controla qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo seja através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma.
-
- NCP7 - Custos de Empréstimos Obtidos

Nos termos da Lei das Finanças Locais (Lei 73/2013, na redação da Lei 51/2018), às freguesias apenas são permitidos os empréstimos de curto prazo para ocorrer a dificuldades de tesouraria. Como tal, não é permitido a estas entidades contrair empréstimos de curto prazo para investimentos. Esta lei prevê a possibilidade de recorrer à locação para a aquisição de bens móveis e imóveis, mas nesse caso aplica-se a NCP 6 – Locações.

- NCP 8 - Propriedades de Investimento

Analisadas as finalidades dos imóveis propriedade da Freguesia, verifica-se que os edifícios são utilizados para fins administrativos e prestações de serviços, fins culturais e ainda o aluguer de uma parte de um dos edifícios para o funcionamento do bar. Considerando que os mesmos não estão em propriedade horizontal, não constituem frações autónomas, não se aplica esta norma à Freguesia em estudo.

- NCP 9 - Imparidade de Ativos

No trabalho de preparação para a transição não foi detetada nenhuma situação de aplicação desta norma na Freguesia, dada a exiguidade de recursos e a peculiaridade de património.

- NCP11 - Agricultura

O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola. As freguesias, nos termos da Lei n.º 75/2013, não possuem competências para a atividade agrícola.

- NCP12 - Contratos de Construção

O âmbito de aplicação desta norma afigura-se bastante restrito, dado que se aplica às contabilizações dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades construtoras. De referir que um construtor é uma entidade que celebra um contrato para edificar estruturas, construir instalações, produzir bens ou prestar serviços, segundo as especificações de uma outra entidade.

No caso dos contratos interadministrativos entre município e freguesia para a reabilitação de edifícios camarários, a reverterem para o município, poder-se-ia aplicar esta norma.

Por outro lado, a FAQ 37 do portal da Comissão de Normalização Contabilística, indica que:

Pode considerar-se, nalgumas situações, que a cedência, mesmo a título precário, ao transmitir substanciais riscos e vantagens, se equipare à constituição de direitos de superfície, sujeito a avaliação caso a caso, sem desprimor do previsto na NCP 6 Locações.

Esta NCP terá aplicação restrita, mas específica às freguesias.

- NCP16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

As freguesias atendendo às competências, tipologia de prestação de serviços e de destinatários não realizam, em geral, transações em moeda estrangeira e não possuem unidades operacionais estrangeiras.

- NCP17 - Acontecimentos Após a Data de Relato

Na fase de implementação do SNC-AP não teremos de aplicar esta norma.

- NCP20 - Divulgações de Partes Relacionadas

Esta norma estabelece a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, em algumas circunstâncias, a divulgação de informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas.

Não existe para as freguesias norma habilitante que lhes permita participar noutra entidade.

- NCP21 - Demonstrações Financeiras Separadas

O objetivo desta norma é prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas. Em Portugal é obrigatório apresentar DF separadas (ou individuais), sendo que esta designação só se aplica para as entidades que também têm de apresentar DF consolidadas.

Não existe para as freguesias norma habilitante que lhes permita participar noutra entidade.

- NCP22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas

Esta norma prescreve princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.

Não existe para as freguesias norma habilitante que lhes permita participar noutra entidade.

- NCP23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos

A presente norma prescreve o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos e define os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial no tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.

Não se encontraram situações na freguesia com possibilidade de aplicação desta norma.

- NCP24 - Acordos Conjuntos

O objetivo desta norma é prescrever os princípios de relato financeiro das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente, ou seja, acordos conjuntos.

Não se verificou a aplicabilidade à Freguesia em estudo.

- NCP25 - Relato por Segmentos

Considerando as atividades desenvolvidas pelas freguesias não se entende ser aplicável esta norma, por não haver necessidade de relatar informação financeira separada, e existir uma reduzida complexidade nas atividades que desenvolvem.

Tabela 7 -Aplicabilidade das Normas de Contabilidade Pública à Freguesia

Normas de Contabilidade Pública	
Aplicáveis à Freguesia na transição	
NCP1—	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP2—	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP3—	Ativos Intangíveis
NCP5—	Ativos Fixos Tangíveis
NCP6—	Locações
NCP10—	Inventários
NCP13—	Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP14—	Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP15—	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP18—	Instrumentos Financeiros
NCP19—	Benefícios dos Empregados
NCP26—	Contabilidade e Relato Orçamental
NCP27—	Contabilidade de Gestão
Não Aplicáveis à Freguesia (na transição)	
NCP4—	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP7—	Custos de Empréstimos Obtidos
NCP8—	Propriedades de Investimento
NCP9—	Imparidade de Ativos
NCP11—	Agricultura
NCP12—	Contratos de Construção
NCP16—	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP17—	Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP20—	Divulgações de Partes Relacionadas
NCP21—	Demonstrações Financeiras Separadas
NCP22—	Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP23—	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP24—	Acordos Conjuntos
NCP25—	Relato por Segmentos

Fonte Elaboração própria

5.2.1. Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

5.2.1.1. Aplicação pela primeira vez do SNC-AP

No artigo 14.º do Decreto – lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, prevêem-se as disposições transitórias para aplicação no primeiro ano de adoção do SNC-AP, quer em termos de reconhecimento, reclassificação, mensuração e outros ajustamentos.

A CNC disponibilizou manuais de apoio à implementação do SNC-AP onde constam orientações de procedimentos a adotar. No primeiro ano de aplicação do SNC-AP as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade devem incluir o ano anterior como informação comparativa sem necessidade de reexpressar.

A NCP 1 contém um conjunto de divulgações que devem ser efetuadas no ano de transição. Assim, no primeiro período de relato em que a entidade aplica pela primeira vez o SNC-AP, deve ser feita a divulgação do que se segue:

- (a) Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;
- (b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores;
- (c) Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
- (d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previsto na NCP 1, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP);
- (e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável);
- (f) Se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

O Manual de implementação do SNC-AP, CNC (2016) contém modelos de quadros, nomeadamente, o relativo às reconciliações acima referidas, cujo modelo se encontra no anexo II.

Para a abertura do primeiro exercício em que se aplica o SNC-AP terá de elaborar-se um Balanço de Abertura. Este Balanço de Abertura, bem como nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, a informação relativa ao ano anterior poderá basear-se no POCAL, através de uma mera conversão dos saldos para as contas e rubricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP, utilizando os modelos para o Balanço e Demonstração de Resultados em anexo III e IV, respetivamente.

Esta opção de não obrigar as entidades a reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP implica a perda de comparabilidade no primeiro ano de aplicação, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras nos exercícios posteriores. Numa análise custo-benefício, a CNC concluiu que os custos seriam superiores aos benefícios a obter.

Após a elaboração do Balanço de Abertura, terá de proceder-se aos ajustamentos que têm de constar do mapa de reconciliações referido. Estes ajustamentos decorrentes da transição para o SNC-AP, como o reconhecimento, desconhecimento, critérios de mensuração, imparidades, erros ou reclassificações, devem ser registados em conta especificamente criada para o efeito, a 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP.

Em suma, em 1/1/2020, sendo 2020 o primeiro ano de aplicação do SNC-AP, o Balanço de Abertura é uma mera conversão das contas do POCAL para SNC-AP. Em momento posterior são lançados os movimentos apurados no mapa de reconciliação, por contrapartida da conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP.

5.2.1.2. Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

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

As Demonstrações Financeiras têm como finalidade:

- Disponibilizar informação sobre os bens, direitos e obrigações de uma entidade à data de relato e dos gastos incorridos e rendimentos obtidos durante o período de relato e do fluxo de recursos entre datas de relato.
- Auxiliar os responsáveis nas tomadas de decisões e que os utilizadores em geral disponham de informação sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade.

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

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

A apresentação apropriada das Demonstrações Financeiras exige a aplicação fiel das definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na EC e nas NCP.

Ao contrário do previsto no POCAL, o SNC-AP não menciona expressamente a apresentação de um Relatório de Gestão como documento de relato, todavia, no § 16 da NCP 1 refere que:

(...) as entidades devem apresentar informação adicional às contas anuais para auxiliar os utilizadores a avaliar o seu desempenho, a gestão que fazem dos seus ativos e a sua sustentabilidade financeira, e a tomar e a avaliar decisões acerca da afetação de recursos.

Todavia, essa previsão legal encontra-se no §34 da NCP 27, com a obrigatoriedade de prestação de um conjunto de informação sobre a gestão da entidade. Esta informação adicional será tanto mais importante quanto a estrutura organizacional das entidades.

No caso das freguesias, em que existe um órgão executivo e um deliberativo, a elaboração de um documento em que constem detalhes dos resultados da entidade na forma de indicadores de desempenho, avaliação de programas e outros relatórios sobre o que a entidade fez ao longo do período de relato, será certamente essencial para cumprir os deveres de informação e transparência.

As entidades públicas devem ainda preparar Demonstrações Financeiras Previsionais, designadamente balanço, demonstração dos resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa, com o mesmo formato das históricas, que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes (§17, NCP 1, 2015).

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

- Distinção entre ativos e passivos correntes ou não correntes;
- As divulgações requeridas pela NCP 1 são mais extensas;
- A terminologia de “proveitos” e “custos” desaparecem e os resultados não são segregados em “correntes” e “extraordinários”.

Os modelos de Demonstrações Financeiras constam desta NCP 1 e incluem o modelo de notas explicativas (anexo) às Demonstrações Financeiras. Na verdade, o que vulgarmente designamos por Anexo às DF, pode ser considerado o documento de relato mais importante pela informação detalhada que nele consta. As divulgações obrigatórias que incluídas neste Anexo às DF serão mencionadas, sempre que se mostre importante, em cada capítulo da respetiva NCP.

5.2.2. Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

A NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros prescreve o tratamento contabilístico a aplicar quando se verificam:

- Alterações de políticas contabilísticas,
- Alterações de estimativas contabilísticas, e/ou
- Correções de erros.

Uma alteração de política contabilística é a aplicação de uma regra prática, princípios usados na preparação das Demonstrações Financeiras.

Quando a uma transação ou acontecimento se aplicar uma NCP específica, devem ser aplicadas a essa transação ou acontecimento as políticas contabilísticas previstas nessa norma específica (§7, NCP 2, 2015).

As alterações de políticas contabilísticas aplicam-se:

- De acordo com as regras específicas transitórias de uma NCP, se existirem, e
- Retrospetivamente, quando não existirem disposições transitórias ou quando a alteração for voluntária.

Quando a alteração for feita retrospectivamente, deve ajustar-se o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado do período anterior apresentado nas demonstrações financeiras para efeitos comparativos (§22, NCP 2, 2015).

As alterações de estimativas contabilísticas correspondem a ajustamentos da quantia escriturada de elementos das demonstrações financeiras que envolvem julgamentos baseados em informação disponível e credível.

As alterações de estimativas contabilísticas aplicam-se prospetivamente:

- No período em que ocorre a alteração; ou
- No período em que ocorre a alteração e nos períodos seguintes (quando forem mais de um os períodos afetados).

Os erros decorrem de não se ter usado, ou ter sido feito uso incorreto, de informação fiável que:

- Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão, ou
- Poderia esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Quando um erro é descoberto num determinado período e ocorreu nesse período, a sua correção faz-se dentro do período antes de as demonstrações financeiras estarem preparadas. Quando um erro é descoberto num determinado período, mas ocorreu num período anterior, a sua correção é feita retrospectivamente nas demonstrações financeiras apresentadas para efeitos comparativos reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado, conforme define esta NCP 2.

Quando for impraticável determinar os efeitos do período ou efeitos cumulativos do erro, a aplicação faz-se prospetivamente.

Quanto às divulgações, o Anexo às DF da NCP 1 define a informação a relatar relativamente a esta norma:

- Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras e outras políticas contabilísticas relevantes.
- Julgamentos utilizados pelo órgão de gestão no processo de aplicação das políticas contabilísticas com maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.
- Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte).
- Quando a aplicação inicial de uma NCP tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, ou pudesse ter tais efeitos, mas é impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar um conjunto de informações detalhadas na NCP 1.
- Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o ano financeiro seguinte).
- Alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em períodos futuros:
 - (a) Respetivas naturezas e quantias;
 - (b) Situações em que é impraticável estimar a quantia do efeito em períodos futuros.

- Erros materiais de períodos anteriores:
 - (a) Natureza dos erros de períodos anteriores;
 - (b) Quantia das correspondentes correções no fim do período anterior;
 - (c) Quantia das correspondentes correções no início do período anterior;
 - (d) Impraticabilidade de reexpressão retrospectiva para um período anterior em particular. Indicação das circunstâncias que levaram à existência dessa condição e descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

Análise documental da Freguesia

Como aplicação prática desta NCP 2 pode-se referir a alteração de estimativa no caso do reconhecimento do rendimento da Freguesia relativo à cobrança de IMI (imposto municipal sobre imóveis) num determinado período. O rendimento proveniente deste imposto decorre de uma transação sem contraprestação. Esse rendimento respeita a um exercício económico, mas a cobrança só ocorre no ano seguinte, por isso, o registo, à luz da norma é efetuado com base numa estimativa de cobrança.

No ano seguinte deve ser efetuado o ajustamento à estimativa, que de acordo com o enquadramento à conta 70 - Impostos, contribuições e taxas, constante da Portaria n.º 189/2016, regista-se em subcontas das contas 68 ou 78.

Relativamente a esta matéria o contabilista certificado da Freguesia colocou a seguinte questão à CNC:

As Freguesias, têm direito ao produto da receita de IMI rústico (100%) e urbano (1 %). O IMI refere-se ao ano N, mas a cobrança e recebimento só ocorrem em N+1, pelo que aplicar-se-á o princípio da especialização.

Em N+1 pode ocorrer a correção da estimativa efetuada em N. Por aplicação da NCP 2, em que conta é registada essa correção? Na mesma conta onde no ano N foi registado o rendimento de IMI, ou nas contas 68x ou 78X, ou na 5x?

O entendimento da Comissão de Normalização Contabilística formulou a seguinte resposta:

O seu pedido com o número 66-671 e assunto "Especialização do IMI – NCP 2", foi concluído para sua aceitação, com a seguinte resolução:

Boa tarde,

De acordo com as boas práticas contabilísticas, os procedimentos de especialização devem ter por base estimativas fiáveis que não provoquem distorções materialmente relevantes nas quantias escrituradas.

À luz destas práticas, o plano de contas do SNC-AP contempla a conta "7881 Correções relativas a períodos anteriores" onde devem ser registadas as correções favoráveis ao resultado da entidade, relacionadas com períodos anteriores, que não sejam de grande significado, nem derivem de alterações de políticas contabilísticas e erros e a conta "6881 Correções relativas a períodos anteriores" onde devem ser registadas as correções desfavoráveis ao resultado da entidade.

Caso as correções sejam de relevância material ou derivem de alterações de políticas contabilísticas e erros, devem ser registadas na conta "562 – Resultados transitados – Regularizações" (sem prejuízo da reexpressão das Demonstrações Financeiras anteriores caso se mostre apropriado).

5.2.3. Ativos Fixos Tangíveis (AFT)

Para a análise da NCP 5 é importante atender à Estrutura Concetual (EC) e à NCP 1 – Estrutura e Conteúdos das Demonstrações Financeiras, quer para efeito do conceito de ativo, quer para os requisitos de divulgação. Importa ainda referir que o SNC-AP contempla ainda no ponto 7 do seu anexo 3, o Classificador Complementar 2, com tabela de classificação dos AFT e respetivas vidas úteis.

A figura 6 resume as principais referências sobre AFT:

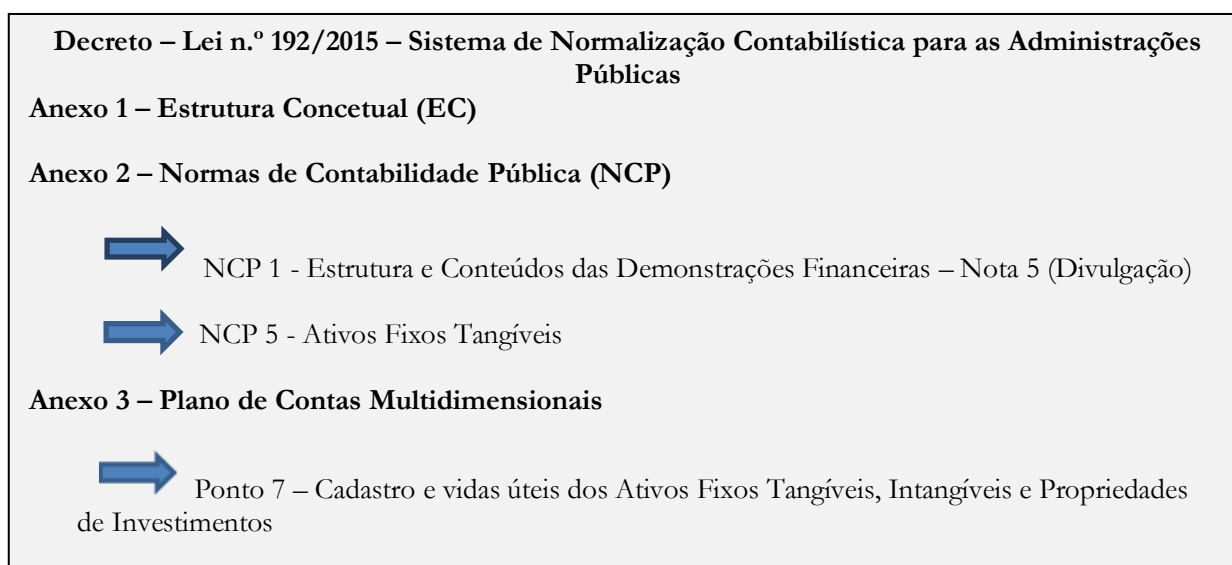


Figura 6 - Referências AFT

Fonte Elaboração própria

O objetivo da NCP 5 consiste em descrever o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis de modo a que os utilizadores das demonstrações financeiras possam compreender os investimentos efetuados neste tipo de ativos e as respetivas alterações. A norma compreende, por isso, os principais aspetos a ter em conta na contabilização de AFT, desde o reconhecimento à mensuração.

No §89 da EC, consta a definição de ativo como “recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” e que “contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou benefícios económicos futuros (...) podendo, ou não, assumir substância física”.

Como se depreende da noção de ativo no setor público, em consonância com os objetivos destas entidades, compreende os bens que proporcionam a prestação de serviços públicos que cabem ao Estado, sem que necessariamente tenham que ser gerados influxos de caixa.

Para verificar se uma entidade controla o ativo foram definidos alguns indicadores, §94 da EC:

- a) Propriedade legal;
- b) Acesso ao recurso, ou a capacidade de restringir o acesso de outras entidades ao mesmo;
- c) Existência de meios capazes de assegurar que os recursos são utilizados para atingir os objetivos propostos; e
- d) A existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso.

Esta norma aplica-se aos ativos fixos tangíveis, quer os bens de domínio público³, quer de domínio privado⁴, incluindo bens do património histórico.

Quanto ao património histórico a norma exige que uma entidade reconheça esses bens desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem:

³ Genericamente, os bens que pertencem ao domínio público das autarquias locais, porque possuídos e administrados por estas, integram o domínio hídrico e o domínio da circulação. (Caetano,2010)

⁴ Os bens de domínio privado são os que estão sujeitos a um regime de direito privado e inseridos no comércio jurídico correspondente. (Artigo 1304.º do Código Civil)

- Dificuldade de atribuir um valor financeiro baseado no preço de mercado;
- Existência de restrições à alienação por venda;
- Por norma são insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar; e
- Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis.

(§7, NCP 5)

No caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras. Se reconhecer terá de proceder a diversas divulgações, como a base de mensuração, método de depreciação, quantia escriturada bruta, etc.

Segundo esta norma, uma entidade deve reconhecer como AFT, os bens físicos que cumulativamente:

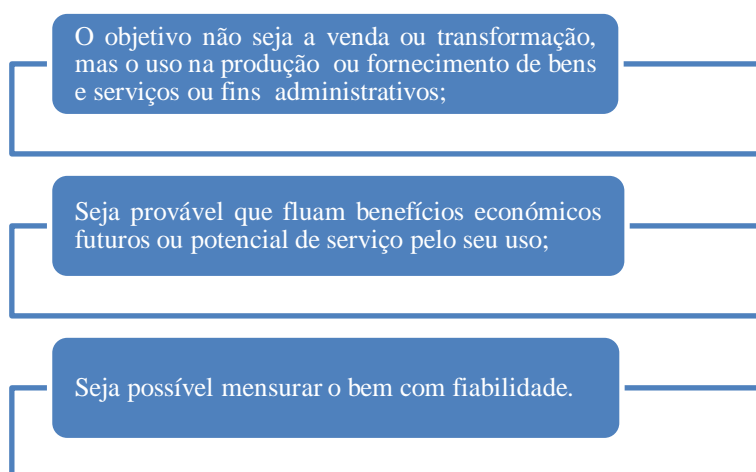


Figura 7 - Requisitos de Reconhecimento de AFT

Fonte Elaboração própria

No caso dos bens de pequeno valor, por questões de natureza prática e materialidade (§71, Estrutura Concetual), os bens com valor inferior a 100 euros podem ser registados como gasto (Notas de enquadramento às Contas, Portaria n.º 189/2016).

Quanto ao desreconhecimento, é definido como o ato de registar a saída do bem do balanço da entidade, o qual pode ocorrer por uma de duas vias: alienação, mesmo que seja sem contraprestação, ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso. O ganho ou a perda decorrente do desreconhecimento é contabilizado como resultados, naquele momento. (§§ 60 a 65, NCP 5)

No que respeita à mensuração, o SNC-AP distingue dois momentos; mensuração inicial (no reconhecimento) e mensuração subsequente.

Nas aquisições através de uma transação com contraprestação, um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo.

Se um bem do ativo fixo tangível for adquirido através de uma transação sem contraprestação, a mensuração far-se-á da seguinte forma:

- (a) Imóveis—Valor patrimonial tributário (VPT)
- (b) Outros ativos—Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado (justo valor), não sendo considerada uma revalorização.

Para os prédios rústicos e urbanos, na transição para o SNC-AP, quando não existir informação fiável e atualizada sobre o custo ou custo depreciado, estes devem ser mensurados pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT) em substituição do justo valor, por se considerar que este proporciona informação que cumpre as características qualitativas da informação previstas na Estrutura Conceptual. (CNC, 2017)

Na mensuração subsequente, após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

No que concerne aos métodos de depreciação, podem ser adotados três métodos: o método de linha reta (quotas constantes), o método de saldo decrescente (quotas degressivas) e o método das unidades de produção. A norma recomenda que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou da linha reta). Este método deve ser aplicado de forma consistente de período para período (§56, NCP 5).

A depreciação de um ativo inicia-se quando fica disponível para uso e cessa quando o ativo é desreconhecido.

Sintetizando apresenta-se a figura n.º 8:

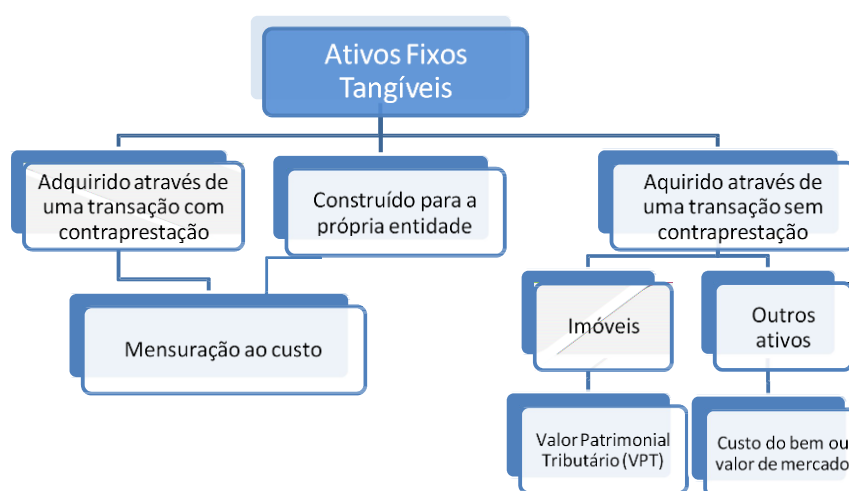


Figura 8 - Mensuração dos AFT

Fonte UniLeo

De acordo com a pergunta frequente n.º 25 disponível na página eletrónica da Comissão de Normalização Contabilística, e no anexo V deste trabalho, as entidades públicas, de forma excecional, e sob um conjunto de condições, podem reverter depreciações acumuladas de bens que se encontrem totalmente depreciados, e que estejam em funcionamento, por contrapartida da conta 564 - Ajustamentos de transição, com vista a obter a imagem verdadeira e apropriada do balanço de abertura.

No SNC-AP, os requisitos de divulgação relacionados com esta norma constam da Nota 5 da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Em termos gerais, é solicitada a divulgação sobre a base de mensuração utilizada, os métodos de depreciação usados, as vidas úteis (ou taxas) utilizadas, a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e fim do período, bem como uma justificação das alterações entre o início e o fim do período. A Nota 5 contempla ainda informações adicionais como, a quantia escriturada de AFT temporariamente sem uso ou retirados de uso para alienação, a quantia escriturada bruta de AFT em uso, mas totalmente depreciado, ou a natureza e efeito de qualquer alteração numa estimativa contabilística que tenha efeito material.

Análise documental da Freguesia

Para averiguar se os bens cadastrados e registados no inventário da Freguesia cumprem os critérios de reconhecimento de AFT e a sua mensuração, o foco foram as seguintes situações:

- Bens que são controlados pela Freguesia, mas que não estão registados, como por exemplo os equipamentos transferidos do município na sequência da transferência de competências;
- Bens que foram cedidos a associações, escolas, etc., e que não foram formalmente transferidos para essas entidades (registados no inventário, mas a Freguesia não controla);
- Bens que estão obsoletos, deteriorados, mas que constam da lista de bens, e não foram abatidos;
- Bens de Património Cultural;
- Bens que estão totalmente amortizados, mas que continuam em utilização;
- Bens do domínio público, que no caso das freguesias de Lisboa não têm relevância, mas as freguesias que têm caminhos vicinais terão de ter reconhecidos e mensurados esses bens.

i) Transferência de Recursos Materiais do Município de Lisboa

Com o objetivo de aumentar a racionalidade, a eficácia e a eficiência na prestação dos serviços públicos e reforçar a proximidade aos cidadãos e aos territórios, surge em 2012 na cidade de Lisboa um novo modelo de governação que concretiza os princípios da descentralização administrativa e da subsidiariedade através da transferência de competências do Município de Lisboa para as Freguesias deste concelho.

Este novo modelo de governação veio a ser consagrado na Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro, também designada de Lei da Cidade de Lisboa. Trata-se de uma reforma baseada nos princípios da proximidade, da universalidade, da equidade e da subsidiariedade. O concelho de Lisboa reduziu o número de freguesias de 53 para 24, a quem foram atribuídas competências descentralizadas aprovadas pelos órgãos municipais e das freguesias.

O artigo 14.º da Lei da Cidade de Lisboa determina que:

A atribuição das novas competências às juntas de freguesias é acompanhada dos meios humanos, dos recursos financeiros e do património adequados ao desempenho das funções transferidas.

Donde se retira que, legalmente, a transferência de competências para cada freguesia implicaria os respetivos meios financeiros, patrimoniais (equipamentos e imóveis) e humanos, especificados em deliberação de Câmara Municipal, e de modo detalhado em auto de transferência por cada freguesia (Anexo VI).

A análise do auto de transferência permite identificar os bens transferidos por parte da CML, designadamente as seguintes tipologias:

- Edifícios (pavilhão desportivo, mercados)
- Arruamentos
- Parques Infantis
- Máquinas (higiene urbana)
- Viaturas
- Mobiliário
- Hardware

Em primeiro lugar, analisou-se cada tipologia de bem face ao conceito de ativo fixo tangível. Constatou-se que os imóveis sob a gestão da Freguesia não são propriedade legal desta. Julga-se que apesar do espírito do legislador fosse associar às transferências definitivas todos os recursos, incluindo os edifícios, tal não aconteceu.

Os técnicos do setor da contabilidade da Freguesia, que acompanharam a transferência de recursos, esclareceram que nunca houve a intenção de transferir a propriedade legal dos imóveis do Município para as Freguesias de Lisboa.

Atente-se que as competências transferidas neste âmbito são definitivas, pese embora, o parágrafo 14. da proposta 915 da CML o qual prevê uma análise das mesmas após um ano de vigência. Como tal, teoricamente estamos perante uma transferência definitiva de competência e recursos, mas na prática a transferência é tratada, como se a qualquer momento fosse possível o Município chamar a si novamente essas competências.

Face ao conceito de controlo do ativo constante da norma, que considera um dos requisitos a propriedade legal, estes imóveis não devem ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis da Freguesia, conforme esclarece a resposta à pergunta frequente n.º 24 publicada no portal da CNC:

(...) perante uma situação em que, não obstante a utilização do ativo por parte de terceiros, o controlo mantém-se efetivamente na entidade titular do direito de propriedade, que está apenas a escolher prosseguir as suas competências por intermédio de uma entidade terceira e não diretamente e deve continuar a ser reconhecido como um ativo seu.

Veja-se que na Lei-Quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais (Lei n.º 50/2018, art. 7.º) prevê que os decretos-lei setoriais devem determinar as condições aplicáveis à gestão, oneração e alienação dos bens móveis e imóveis necessários ao exercício das competências. Prevê ainda a agilização do processo de registo ao determinar que os bens possam ser inscritos a favor das autarquias locais na respetiva conservatória, constituindo título suficiente para efeitos de registo o diploma que concretiza a transferência das competências.

Nesse sentido, considerando que a Lei – Quadro, no caso da transferência de competências entre municípios e freguesias, teve como referência o processo de reorganização administrativa de Lisboa, leva-nos a questionar se as transferências de competências sendo definitivas deveriam ser obrigatoriamente acompanhadas pelos edifícios necessários à sua concretização.

Os restantes bens móveis, como máquinas, viaturas, hardware, transferidos cumprem o conceito de ativo fixo tangível, pois são bens que passaram a ser controlados e geridos pela Freguesia, nomeadamente, as viaturas as quais foram sujeitas a alteração do registo de propriedade para a titularidade da Freguesia.

À semelhança dos edifícios, os parques infantis e arruamentos estão registados como bens de domínio público do município, não foram transferidos pela CML para a Freguesia.

Resta analisar o património cultural decorrente da competência de gestão de bibliotecas, no que se refere ao registo de livros. Estes bens não são totalmente controlados pela Freguesia, na medida em que a inventariação é garantida por *software* da CML, e toda a gestão é realizada segundo as regras impostas por esta, conforme o Programa Estratégico Bibliotecas XXI. Assim, os livros não reúnem os critérios de reconhecimento de ativo fixo tangível, por não serem controlados pela Freguesia.

Quanto à mensuração dos bens reconhecidos, a maior dificuldade foi o facto de os ativos transferidos não serem acompanhados da respetiva ficha de cadastro constante do inventário do património da CML. Na data de transferência os mesmos foram mensurados ao justo valor, considerando o valor de mercado.

ii) Bens móveis, imóveis e culturais

Os restantes bens móveis da Freguesia cumprem o conceito de ativo fixo tangível, na medida em que têm substância física, são controlados pela entidade pública, e foram adquiridos para o exercício das suas competências, portanto têm capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou benefícios económicos futuros. Estes ativos encontram-se reconhecidos e mensurados ao custo de aquisição.

Quanto aos bens imóveis, a Freguesia tem apenas a titularidade de dois edifícios, o edifício sede da Freguesia e um espaço cultural. O edifício sede foi uma cedência sem informação do custo de aquisição, o que originou uma avaliação em julho de 2016 por perito especializado registado na CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), tendo sido esse o valor registado do bem, o outro imóvel foi mensurado pelo valor de aquisição.

A Freguesia tem registado no inventário quadros e esculturas, ou seja, património cultural, cuja mensuração inicial foi ao custo de aquisição. Estes bens não estão sujeitos a mensuração subsequente, na medida em que não têm vida útil definida.

Ao contrário desta Freguesia, existem algumas que têm bibliotecas exclusivamente da sua responsabilidade e gestão. Grande parte dos livros existentes foram doados, não sendo possível mensurar com fiabilidade. Neste caso, a norma aconselha a não reconhecer, mas apenas a divulgar.

iii) Aquisições e Abates de Ativos

A atualização do inventário de bens da Freguesia é permanentemente realizada, sendo transmitida ao serviço competente a aquisição, alienação, deterioração, avaria ou transferência para o procedimento de registo e abate desses ativos.

Compete à junta de freguesia manter o inventário dos bens atualizado, para tal e enquanto boa prática de procedimento de controlo interno é aconselhável a existência de um regulamento de inventário, conforme menciona o Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL – Regime Simplificado/Direcção-Geral das autarquias Locais (SATAPOCAL, 2004):

(...) obriga que as autarquias locais disponham de um inventário atualizado, que lhes permita conhecer em qualquer momento o estado, afetação e a localização dos bens móveis e imóveis a fim de gerir eficientemente todo o património da autarquia, reveste-se de grande importância a elaboração de um regulamento próprio para o efeito.

iv) Reversão de depreciações acumuladas

Perante a lista de bens inventariados verificou-se que a Freguesia possui cerca de 1300 bens que se encontram totalmente depreciados, mas em utilização. Sendo permitida a reversão das depreciações acumuladas, no ano de transição de referencial, terá de proceder-se à auscultação dos serviços utilizadores desses ativos para perceber a estimativa de vida útil e conhecer o planeamento de investimentos futuros.

Este mecanismo de reversão de depreciações acumuladas é facultativo, pelo que a sua utilização dependerá do juízo profissional do contabilista certificado e opção de gestão do órgão executivo.

v) Depreciações

Quanto às depreciações, para todos os ativos é aplicado o método das quotas constantes, à semelhança do prescrito pelo SNC-AP, neste sentido não existe alteração de política contabilística.

A melhoria do sistema informático é essencial no sentido de permitir o registo mensal das depreciações, que atualmente só estão a ocorrer com periodicidade anual. Os reportes de informação à DGAL requerem a integração mensal das depreciações na contabilidade, para que seja possível transmitir uma imagem verdadeira na Demonstração de Resultados mensal.

5.2.4. Ativos Intangíveis

A NCP 3 - Ativos Intangíveis determina o tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis (AI) que satisfaçam a definição de ativo intangível, como o seu reconhecimento e mensuração, dos gastos com amortizações e das perdas de imparidade.

De acordo com o §12 da NCP 3 pode-se definir ativos intangíveis como “um ativo não monetário identificável sem substância física”. Dentro dos bens sem substância física pode-se distinguir os que são adquiridos separadamente ou aqueles que são gerados internamente.

Os ativos intangíveis podem ser gerados internamente, como por exemplo o desenvolvimento de *softwares* ou *websites*.

Os itens intangíveis devem atender a três requisitos para serem reconhecidos nas DF:

- Identificabilidade;
- Controlo por parte da entidade;
- Obtenção de benefícios económicos futuros;
- Mensuração com fiabilidade.

Nos ativos intangíveis adquiridos separadamente a mensuração consiste na atribuição de uma quantia monetária pela qual o elemento aparece refletido no balanço. Existem dois momentos de mensuração: no reconhecimento inicial e na mensuração subsequente.

No momento do reconhecimento inicial, a regra geral de mensuração é o custo, ou seja, “o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível” (§27, NCP 3).

Se for uma aquisição de ativos através de uma transação sem contraprestação, o §38 da NCP3 refere que, nestes casos, o custo do item é o seu justo valor à data em que é adquirido.

No §64 da NCP 3, refere como regra geral de mensuração subsequente a aplicação do custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, acrescentando também que essa política deve ser aplicada a uma classe inteira de ativos intangíveis.

A NCP 3 menciona que, por vezes, é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por três razões fundamentais: por dificuldades de identificabilidade; de geração de benefícios económicos futuros e dificuldades na determinação fiável do custo do ativo.

O custo de um ativo intangível gerado internamente é igual ao seu custo de produção, que corresponde à soma de todas as despesas incorridas desde a sua data de reconhecimento inicial, ou seja, desde a data a partir da qual o elemento tem condições para ser classificado como um ativo intangível.

A amortização de um ativo intangível começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e estiverem reunidas as condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A presente norma recomenda que o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes.

A figura seguinte resume o referido:

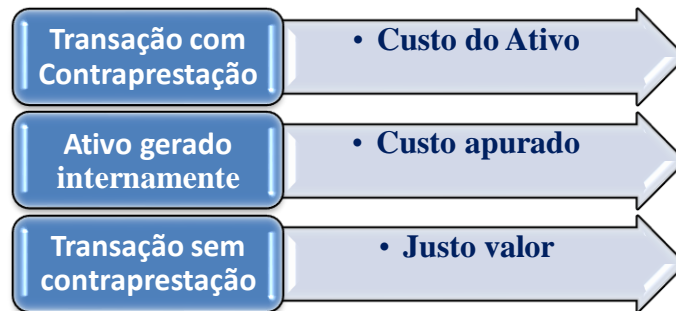


Figura 9 - Mensuração dos AI

Fonte: Elaboração própria

Um ativo intangível deve ser desreconhecido:

- No momento da alienação, ou
- Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o ativo for desconhecido.

As entidades que reconheçam AI devem proceder às divulgações constantes da Nota 3 do Anexo às DF da NCP 1. Por exemplo: a base de mensuração usada; o método de amortização usado, se existir; a quantia escriturada bruta; a amortização acumulada no final do período, se existir; e uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

Análise documental da Freguesia

Em termos práticos, o levantamento de situações na Freguesia foram os seguintes:

1. Ativos intangíveis gerados internamente

Verificou-se que nesta Freguesia não existem aplicações informáticas ou website desenvolvidos internamente. Se existissem teria de analisar-se o seguinte:

Tabela 8 - Exemplo de Ativo Intangível

Website ou aplicação informática	Reconhecimento
Serve para promover, publicitar ou proporcionar informação ao público dos serviços da entidade	Reconhecer como gasto quanto suportado
Usado para gerar benefícios económicos futuros	Reconhecer como intangível

Fonte Elaboração própria

O site institucional da Freguesia, bem como o seu alojamento em servidor externo, são encargos com esses serviços e como tal não cumprem os critérios de reconhecimento de AI. Logo devem ser reconhecidos como gastos do período.

2. Ativos intangíveis adquiridos separadamente

Os ativos intangíveis identificados na Freguesia são essencialmente os *softwares*:

- Aplicações informáticas propriedade da Freguesia que se encontram registadas como “Imobilizações Corpóreas” em POCAL e que numa conversão de Planos de Contas para SNC-AP constarão nos Ativos Fixos Tangíveis. Tratam-se de ativos que cumprem os requisitos de reconhecimento de ativo intangível, o que originará uma reclassificação destes ativos.
- Verificou-se a existência de aplicações informáticas em utilização, que não são propriedade da Freguesia, esta apenas detém uma licença de utilização. Nesse caso, estamos perante uma prestação de serviços, e nesta Freguesia é tratado como um gasto do exercício.

Nas entidades em que estas aplicações estejam registadas como Ativos Fixos Tangíveis, tem de se proceder ao desreconhecimento, por não cumprirem os requisitos de reconhecimento da NCP 1, NCP 5, NCP3.

- Verifica-se também que o Microsoft Office instalado nos computadores é separável do Ativo Fixo Tangível e por isso, conforme indica o § 4 da NCP 3, quando o *software* não faz parte integrante do respetivo hardware, o *software* do computador é tratado como um ativo intangível, pelo que em cumprimento do normativo deverá ser separado e reclassificado.

5.2.5.Locações

A NCP 6 – Locações tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico relativo a locações financeiras e locações operacionais, tanto na perspetiva dos locatários como dos locadores.

Na ótica do locatário, a norma apresenta uma distinção clara entre locações operacionais e locações financeiras. Assim, se os riscos (que incluem a possibilidade de ocorrência de perdas por capacidade ociosa ou por obsolescência) e as vantagens (expectativa de potencial de serviço, rentabilidade e de ganhos na realização do bem) permanecerem no locador a locação é classificada como locação operacional. Caso sejam transferidos para o locatário, a locação é classificada como locação financeira. (§8, NCP 6)

Na locação financeira, o locatário deve reconhecer os bens adquiridos através desta forma de financiamento como ativos e as respetivas obrigações como passivos, devendo ser mensurados pela menor quantia entre o justo valor do bem locado e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação. Posteriormente, o valor do ativo vai sendo reduzido pela depreciação do bem, enquanto o passivo vai sofrendo um decréscimo resultante do pagamento das rendas (amortização do capital/dívida).

A locação operacional é um contrato de locação de curta duração, em que não se prevê no final do contrato a transferência da propriedade jurídica do bem para o locatário. No fim do prazo de locação, o locatário devolve o bem, e só mediante novo acordo se pode proceder à renovação do contrato.

Sendo um contrato de simples utilização do bem, usualmente o risco e as despesas relacionadas com a posse do bem são da responsabilidade do locador. Não reveste assim um verdadeiro contrato de financiamento, mas sim um contrato de aluguer, sendo que não constitui uma real alternativa ao financiamento bancário.

Na locação operacional, por um lado, o locatário reconhece como gasto do período as rendas devidas ao locador, geralmente numa base linear durante o prazo da locação.

Para apoiar na classificação da locação apresenta-se o seguinte esquema:

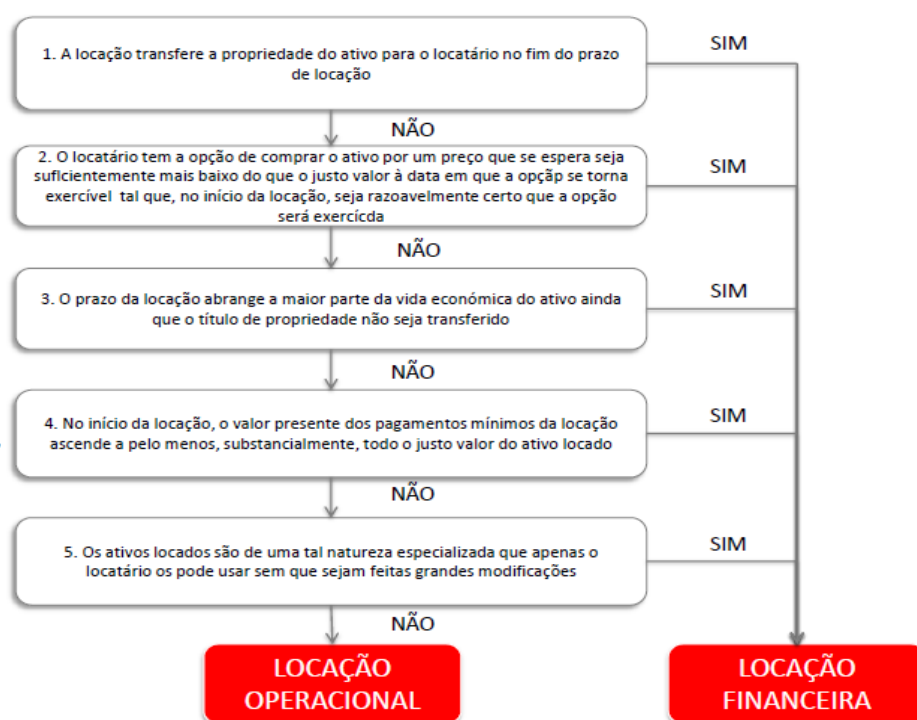


Figura 10 - Decisão do Tipo de Locação

Fonte Mota e Costa (2016)

A locação financeira tem um enquadramento jurídico específico no caso das Freguesias, previsto na Lei de Finanças Locais (Lei n.º 73/2013, 12 de setembro). O artigo 55.º desta lei possibilita que as Freguesias celebrem contratos nesta tipologia para a aquisição de bens móveis por um prazo máximo de 5 anos (60 meses).

A celebração deste tipo de contratos compete à junta de freguesia, mediante a prévia autorização da assembleia de freguesia, nos termos do referido diploma conjugado com a Lei n.º 75/2013, 12 de setembro.

Para a locação de bens móveis terá ainda de atender-se às regras do Código dos Contratos Públicos, para que a despesa possa ser considerada legal. Existe ainda a exigência de submissão deste tipo de contratos a Fiscalização Prévia do Tribunal de Contas (TdC). Nos termos do artigo 46.º, n.º1, alínea a) da LOPTC (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas), os empréstimos são geradores de dívida pública fundada, se não forem amortizados no exercício orçamental em que são contratados, ficando sujeitos a visto do Tribunal de contas. A instrução e tramitação dos processos de fiscalização prévia encontram-se previstas na Resolução n.º 14/2011 do TdC, de 16/08, nomeadamente, os artigos 17.º e 19.º.

Pode-se afirmar que existem algumas condicionantes à celebração de contratos de locação financeira nas freguesias, que estão associadas à complexidade dos procedimentos de contratação pública e de instrução do processo para visto do Tribunal de Contas. Note-se que alguns contratos que se designam por locação operacional, são na verdade locações financeiras, atendendo à substância dos mesmos.

Na ótica do locador, § 48 da NCP 6, prevê que os custos, incluindo depreciações, suportados para obter o rendimento de locação, são reconhecidos como um gasto. Os rendimentos de locações operacionais, devem ser reconhecidos numa base linear durante o prazo de locação, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal de diminuição dos benefícios derivados do ativo locado.

No Anexo às Demonstrações Financeiras, na nota 6 constam as divulgações relativas às locações. Neste caso em que a Freguesia é o locador, no que concerne à locação operacional deve divulgar o seguinte:

- (a) O total dos futuros pagamentos mínimos da locação relativos a locações operacionais não canceláveis, para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) Não superior a um ano;
 - (ii) Superior a um ano e não superior a cinco anos; e
 - (iii) Superior a cinco anos.
- (b) O total das rendas contingentes reconhecidas como rendimentos do período na demonstração dos resultados; e
- (c) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locador.

Análise documental da Freguesia

Na área das locações, em que o locatário é a Freguesia terá de analisar-se os contratos de aluguer de viaturas ou equipamentos, para distinguir as locações operacionais e financeiras, considerando a substância sob a forma, com base nos requisitos da norma.

A Freguesia em estudo não tem qualquer contrato de locação a vigorar, mas apresentam-se algumas condições de um contrato com a denominação de locação operacional, para se demonstrar que se trata de uma locação financeira à luz desta norma.

Tabela 9 - Exemplo Cláusulas Contrato Locação

Condição contratual	Análise face à norma
<p>30.º</p> <p>Final antecipado do contrato</p> <p>1. O cliente poderá solicitar o final antecipado de qualquer contrato individual a partir do 12.º mês de aluguer da viatura, desde que o comunique com uma antecedência mínima de 30 (trinta) dias, havendo lugar ao pagamento da diferença entre o Valor financeiro , acrescido de 5% do Valor financeiro e do custo previsto no preçário para o efeito, e o valor líquido obtido com a venda da viatura, (...)</p>	<p>Esta cláusula obriga o cliente que queira resolver o contrato ao fim de um ano, tenha que pagar praticamente a totalidade do contrato, dependendo do valor obtido na venda da viatura. Embora, não esteja prevista a opção de compra, durante o prazo do contrato é como se a viatura fosse do cliente, dada a penalização financeira de resolução.</p>
<p>39.º</p> <p>Prazo do presente contrato</p> <p>O presente contrato é celebrado pelo prazo de 5 (cinco) anos, (...)</p>	<p>O prazo abrange a maior parte da vida útil do bem.</p>
<p>O valor da prestação mensal do aluguer aprox. 200 €, totalizando 12.000 € em 5 anos.</p>	<p>Considerando que o valor de aquisição da viatura ascende a 22.000 €, o valor presente das prestações está longe do justo valor do ativo.</p>

Fonte Elaboração própria

O prazo contratual e as cláusulas relativas à antecipação de resolução de contrato são determinantes para a distinção da locação considerando os critérios da norma, concluindo-se que a substância se sobrepõe à forma, pois trata-se de uma locação financeira, embora o contrato se denomine de locação operacional.

A aplicação da norma deverá ser analisada também do ponto de vista da Freguesia enquanto locador. Como por exemplo, as situações em que a Freguesia recebe rendimentos provenientes de alugueres de imóveis.

A Freguesia em estudo é detentora de um edifício que não está em propriedade horizontal, e que possui um espaço de funcionamento de um Bar. Para a concessão deste espaço foi lançado um concurso em hasta pública que ficou deserto, sendo depois aberto um procedimento de ajuste direto. A concessão desta atividade a uma entidade privada, mediante o pagamento de uma renda mensal, não constitui uma “concessão” nos termos da NCP 4, na medida em que os preços dos bens comercializados não são definidos pela Freguesia. Trata-se de um aluguer de espaço, aplicando-se por isso, a NCP 6 -Locação, na perspetiva do Locador.

Uma das alterações que está prevista a médio prazo para esta norma é o reconhecimento de locações não onerosas⁵, isto é, o comodato. Na Freguesia de Lisboa existem algumas situações de comodato, o que significa que se deve estar atento às revisões a esta norma.

5.2.6. Inventários

A NCP10- Inventários estabelece o tratamento contabilístico dos inventários e proporciona orientação sobre a determinação do custo dos inventários e suas fórmulas de custeio.

Consideram-se como inventários, os bens adquiridos para revenda (por exemplo, mercadorias ou terrenos), as matérias-primas e os materiais usados na produção, os produtos acabados ou os produtos em curso de produção.

A mensuração dos inventários que forem adquiridos através de uma transação com contraprestação (situação mais habitual), deve ser feita ao custo de aquisição. O custo dos inventários inclui geralmente:

⁵ *IPSASB Meeting*, Lisboa, Portugal, 24-27 de setembro de 2019 (<https://www.ipsasb.org/meetings>)

- Custo de compra (preço de compra acrescido de direitos e impostos não reembolsáveis, gastos de transporte, manuseamento e outros, deduzido de descontos e abatimentos);
- Custo de transformação (custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, necessários para converter matérias primas e subsidiárias em produtos acabados);
- Outros custos (quaisquer outros custos necessários para colocar os inventários no local e em condições de utilização).

A fórmula de custeio prevista no §33 da NCP 10 é a do custo médio ponderado segundo o qual o custo de cada item de inventário é obtido através da média ponderada do custo em determinada data ajustado do custo de itens semelhantes entretanto adquiridos ou produzidos. Este custo deve ser apurado sempre que haja nova aquisição ou produção.

Conforme determina a nota 10 do Anexo às DF, uma entidade deve divulgar:

- (a) As políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários, incluindo a(s) fórmula(s) de custeio usada(s);
- (b) A quantia total registada de inventários e a quantia escriturada por classificações apropriadas à entidade;
- (c) A quantia de inventários registada pelo justo valor menos custos de vender;
- (d) A quantia de inventários reconhecida como gasto durante o período;
- (e) A quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período;
- (f) A quantia da reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração dos resultados do período;
- (g) As circunstâncias ou acontecimentos que levaram à reversão de uma redução de inventários;
- (h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Análise documental da Freguesia

Na verdade, as freguesias, atendendo às suas competências, por norma prestam serviços, não compram bens para venda. Ainda assim, identificaram-se as seguintes situações de aplicação desta norma:

- Aquisição de bens para venda nos Postos dos CTT (selos, envelopes almofadados, etc);

Tratam-se de bens adquiridos através de uma transação com contraprestação, em que se aplica a norma conforme descrito nos parágrafos anteriores.

- Bens alimentares doados por hipermercados para distribuição a famílias desfavorecidas.

Neste caso, está-se perante uma aquisição de bens através de uma transação sem contraprestação, cujo tratamento contabilístico será analisado na NCP 14.

5.2.7.Rendimento de Transações sem Contraprestação

A NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação, estabelece os princípios gerais sobre o reconhecimento do rendimento proveniente de transações sem contraprestação.

A existência de transações sem contraprestação é uma das características diferenciadoras do setor público em relação ao setor empresarial. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

Pode-se referir como transações sem contraprestação, os impostos e as transferências onde se incluem transferências financeiras, subsídios, perdões de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações de bens e serviços em espécie.

Em relação aos impostos que são a principal fonte de receita do Estado, o §23 da NCP 14 refere que se deve reconhecer um ativo relativo a estes quando o acontecimento tributável ocorrer e a entidade controlar os recursos em consequência de um acontecimento passado (o acontecimento tributável) e se espera que desses recursos resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

As transferências podem ter associadas especificações, isto é, termos fixados por lei, regulamento ou um acordo vinculativo, sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que relata. Uma entidade deve analisar todas as especificações contidas nos acordos de transferência para determinar se assume um passivo quando aceita recursos transferidos.

As especificações relativas a um ativo transferido podem ser ou condições ou restrições. As condições e as restrições podem exigir que uma entidade use ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado num ativo para um determinado fim, mas só as condições exigem que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam devolvidos no caso de as especificações serem violadas (obrigação de retorno).

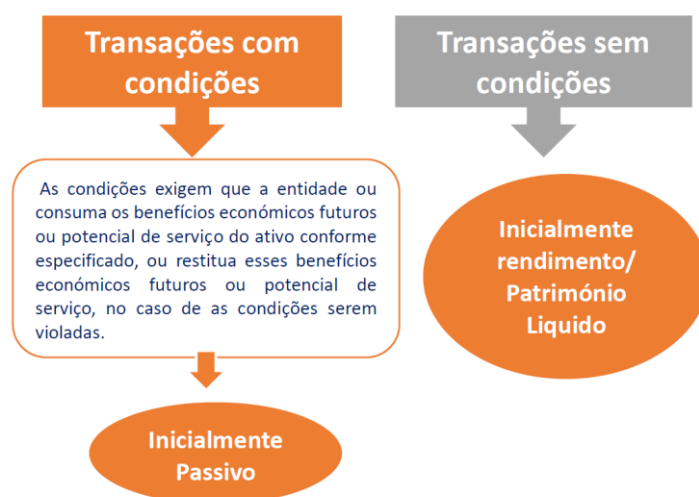


Figura 11 - Transações sem contraprestação com e sem condições

Fonte Elaboração própria

Análise documental da Freguesia

As Freguesias obtêm a maioria do seu rendimento de transações sem contraprestação. Essas transações incluem fundamentalmente, os impostos (IMI), as transferências do Orçamento de Estado (Fundo de Financiamento das Freguesias e Competências CML) e as transferências por via dos contratos interadministrativos com a Câmara Municipal de Lisboa.

i) Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

O tratamento das transações sem contraprestação provenientes de impostos está previsto nos §§54 a 68 da NCP 14.

Uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a impostos quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.

Os recursos provenientes de impostos satisfazem a definição de ativo, quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (o acontecimento tributável) e espera que desses recursos resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Os recursos provenientes de impostos satisfazem os critérios de reconhecimento como ativo, quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

O IMI satisfaz a definição de transação sem contraprestação porque o contribuinte transfere recursos para o respetivo sujeito ativo (Freguesia), sem receber diretamente valor igual ou aproximado pela troca. Embora o contribuinte possa beneficiar de um conjunto de políticas sociais estabelecidas pela autarquia, estas não são proporcionadas diretamente como uma retribuição pelo pagamento daquele imposto.

A particularidade deste imposto surge do facto do imposto se referir a um ano, mas a liquidação só ocorrer no ano seguinte, e a cobrança se realizar no ano seguinte ou anos seguintes. Conforme refere o princípio do acréscimo, o rendimento deve ser reconhecido no ano que se refere o imposto, conjugando com a NCP 14, os ativos provenientes de transações fiscais são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade. As entidades deverão desenvolver políticas contabilísticas para a mensuração de ativos provenientes de transações fiscais que estejam em conformidade com os requisitos do justo valor à data de aquisição.

No ano da liquidação do imposto (ano N+1) surge a necessidade de proceder à correção da estimativa do direito de receber o imposto, as regras constam da NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas e Erros.

ii) Transferências do Orçamento de Estado

A transferência do Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF) decorre da CRP e encontra-se anualmente prevista no Orçamento de Estado. Enquadra-se na definição de rendimento de transação sem contraprestação, sem condições. Quanto muito pode-se considerar que existem restrições, na medida em que pela Lei de Finanças Locais, o não cumprimento das obrigações de reporte tem como sanção a retenção de 20 % do referido fundo (artigo 39.º, Lei n.º 73/2013, de 12 de setembro).

O direito da Freguesia ao FFF ocorre com a entrada em vigor do Orçamento de Estado de cada ano. Não havendo condições, pela norma poder-se-ia reconhecer o rendimento nesse momento, no valor total a receber no ano. Contudo, o entendimento da CNC sobre esta matéria é que o rendimento relativo ao FFF deve ser reconhecido mensalmente.

Também o financiamento das competências próprias transferidas da CML consta do Orçamento de Estado.

Relativamente a esta matéria o contabilista certificado da Freguesia colocou a seguinte questão à CNC:

Face ao previsto da NCP 14 – Rendimentos de Transações sem Contraprestação, o direito relativo ao Fundo de Financiamento das Freguesias deverá ser reconhecido como rendimento, na totalidade, no início do ano, visto que o direito decorre da aprovação do OE? E na contabilidade orçamental, também a liquidação é registada na totalidade no início do ano?

O entendimento da Comissão de Normalização Contabilística está expresso na seguinte resposta:

O seu pedido com o número 66-669 e assunto "Fundo de Financiamento das Freguesias (FFF) – NCP 14", foi concluído para sua aceitação, com a seguinte resolução:

Bom dia,

Na sequência da V. questão informa-se que as transferências do FFF, à luz do SNC-AP, consubstanciam-se em rendimentos de transações sem contraprestação e sem condições, estando os critérios de reconhecimento e mensuração destes rendimentos descritos na NCP 14.

Assim, o reconhecimento do direito a receber (liquidação) ocorre no início do ano, com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado.

No entanto, registar o valor total do rendimento no início do ano, daria uma imagem desvirtuada na Demonstração dos Resultados, originando um montante muito elevado de rendimentos logo no início do ano, sendo que estas transferências, apesar de não terem condições, servem para financiar a atividade anual das freguesias.

Assim sendo, nas transferências do FFF, dever-se-á proceder à periodização deste rendimento, efetuando-se o registo pela totalidade das transferências numa conta de rendimentos a reconhecer (28.2) por contrapartida de contas a receber (20.1) e, mensalmente, transferir da conta de rendimentos a reconhecer para uma conta de rendimentos, neste caso transferências correntes obtidas (75). Com a arrecadação das verbas debita-se a conta 12 por contrapartida da 20.1.

iii) Contratos Interadministrativos – Delegação de Competências

A Lei n.º 56/2012, no seu artigo 14.º, conjugada com a Lei n.º 75/2013, artigos 116.º a 123.º vem permitir que o município de Lisboa celebre contratos de delegação de competências, com prazo de vigência limitado, enquadramento distinto da transferência de competências próprias do art. 12.º da Lei da Cidade de Lisboa.

As competências delegadas inserem-se nos seguintes domínios:

- Manutenção e regeneração de Espaços Verdes
- Higiene Urbana e Limpeza de Vias públicas
- Recolha de Resíduos depositados junto de ecopontos
- Vários Projetos de Requalificação de Edifícios (propriedade legal da Junta e da CML)

Na análise dos contratos interadministrativos verifica-se que são transações sem contraprestação com condições. As condições resumem-se à apresentação de relatórios de execução e financeiros, com periodicidade, mensal, trimestral e/ou anual. Ou seja, o financiamento processa-se em tranches, normalmente, a 1.ª tranche é paga com a assinatura do contrato e as seguintes mediante a apresentação dos referidos relatórios e documentos de despesa.

Terá de distinguir-se o tratamento de transferências para financiar despesas correntes ou despesas de capital.

Os contratos de delegação de competências que financiam despesas correntes são rendimentos de transações sem contraprestação com condições, pois contém cláusulas de obrigatoriedade de apresentação de relatórios de execução para a transferência das verbas. Face à norma deverá ser reconhecido inicialmente um passivo e após o cumprimento das condições é reconhecido o rendimento.

Os contratos de delegação de competências que financiam investimentos, como a requalificação de edifícios, têm condições de execução e apresentação documental, ou seja, as especificações são condições. Os ativos financiados são construções, isto é, ativos depreciáveis, e nesse sentido, é reconhecido o passivo inicialmente, e o rendimento deve ser reconhecido na proporção das depreciações.

A problemática surge destas requalificações serem em edifícios propriedade da CML, obras em propriedade alheia. Por aplicação da NCP 5 não se pode reconhecer estas obras como ativo, e o rendimento é reconhecido quando a obra se encontra concluída e as condições cumpridas. Para além disso, poder-se-á colocar a questão da aplicação da norma dos contratos de construção (NCP 12).

iv) Donativos

Entende-se por doação o contrato pelo qual uma pessoa dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, em benefício de outro contraente, que a aceita. Para se verificar a doação é necessário o concurso de duas vontades, a do doador e a do aceitante donatário.

Quando se fala de donativos nas freguesias, terá de atender-se em primeiro às competências dos órgãos, em que a competência para aceitar a doação, é do órgão deliberativo, a assembleia de freguesia, sobre a qual terá que deliberar favoravelmente (alínea a) do n.º 2 do art. 9.º da Lei n.º 75/2013). Os donativos são por definição entregues em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas, ou seja, sem contraprestação e sem condições.

A Freguesia em estudo não recebeu donativos durante este ano, mas algumas freguesias desenvolvem projetos sociais que consistem na receção de bens alimentares de cadeias de supermercados e distribuem esses bens a famílias carenciadas.

Os bens entregues pelo supermercado são acompanhados de guia descritiva de produtos e valores e designam-se por donativos em espécie. A Freguesia terá de emitir um documento com os requisitos constantes do Estatuto dos Benefícios Fiscais, artigos 60.º a 66.º, e cumprir a obrigação fiscal declarativa de preenchimento do Modelo 25, para que o doador possa beneficiar fiscalmente do donativo.

Em SNC-AP os bens alimentares são inventário, aplicando-se a NCP 10, reconhecendo-se esses ativos na Classe 3, em contrapartida de uma conta do património líquido (594 - Doações obtidas).

A problemática desta situação será o distorcer da DR, porque os custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas não tem igual contrapartida nos ganhos, só se encontra espelhado no Balanço, na conta de Património Líquido.

Perante a dúvida quanto à contabilização e permanência dos valores de doações em anos subsequentes, o contabilista certificado colocou a seguinte questão à CNC:

Por aplicação da NCP 14 e Notas de enquadramento às contas, os donativos serão registados nas contas 59X. Creditam-se as contas 59X, por contrapartida das contas do ativo (12 (dinheiro) ou 32/4x (Espécie – AFT ou bens alimentares)). Estas contas 59x serão saldadas quando e por contrapartida de que conta?

A resposta da CNC foi muito sucinta e sem qualquer fundamentação:

Na sequência do seu pedido, somos a informar que no âmbito do SNC-AP a conta 594 "Doações obtidas" não está previsto que seja saldada.

Em suma, este tipo de donativos mantém-se no Balanço, ainda que os bens já tenham sido consumidos, através da entrega a famílias carenciadas.

5.2.8.Rendimento de Transações com Contraprestação

A NCP 13 - Rendimentos de Transações com Contraprestação tem por objetivo, prescrever o tratamento contabilístico do rendimento proveniente de transações e acontecimentos que tenham uma contraprestação, destacando-se como aspeto principal a determinação do momento do reconhecimento. O rendimento deverá ser reconhecido quando for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade.

O rendimento é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A quantia é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utilizador do ativo ou serviço e é mensurada pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tendo em conta as quantias de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos.

A retribuição pode concretizar-se através de recebimento de caixa ou de equivalentes de caixa, bens recebidos, ou ainda serviços recebidos.

Análise documental da Freguesia

Nos termos da Lei das Finanças Locais, são receitas das freguesias as taxas. A criação das taxas exige o cumprimento do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n.º 53-E/2006, de 29/12), em que é obrigatória a existência de um Regulamento de Taxas e regras específicas para a sua determinação. Este regulamento terá de ser aprovado pelo órgão deliberativo da freguesia, sob proposta da junta de freguesia.

Ao contrário dos impostos, as taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.

O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.

Considerando esta definição, pode-se afirmar que os rendimentos associados às taxas cobradas pelas autarquias locais são transações com contraprestação, isto é, são transações pelas quais uma entidade recebe ativos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.

No anexo VII consta a tabela de taxas cobradas pela prestação de serviços na Freguesia e que constituem os rendimentos de transações com contraprestação.

5.2.9. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

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

As provisões devem ser mensuradas pela “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato” (§37, NCP 15), podendo essa melhor estimativa consistir, por exemplo, num valor esperado em que se associam probabilidades de ocorrência a quantias monetárias. No caso de o efeito do valor temporal do dinheiro ser materialmente relevante, “a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam sejam necessários para liquidar a obrigação” (§45, NCP 15).

Pode-se efetuar a seguinte sistematização na figura 12:

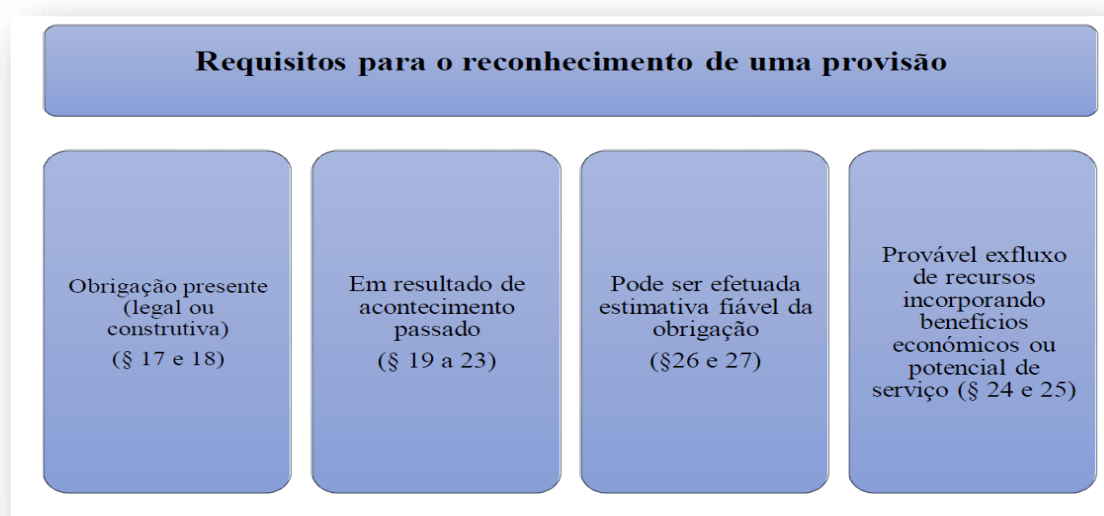


Figura 12 - Reconhecimento de provisão

Fonte Elaboração própria

As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para extinguir a obrigação, a provisão deve ser revertida.

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

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

Um passivo contingente não é reconhecido, mas somente divulgado, salvo se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço (§§28-29, NCP 15).

Por fim, referir que um ativo contingente é um “um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade” (§12, NCP 15). Conforme estabelece o §32 da norma, o ativo contingente não deve ser reconhecido, devendo, segundo o §35, “ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço”.

A contabilidade encontra-se numa fase de mudança constante e abertura aos novos desafios que vão aparecendo, nomeadamente, em matéria ambiental. Se por exemplo, uma entidade violar uma lei ambiental, mas não for claro se foi causado qualquer dano ao ambiente, enquadrar-se-á na definição de passivo contingente.

Os passivos contingentes de carácter ambiental não devem ser reconhecidos no balanço, mas sim divulgados nas notas do Anexo ao Balanço e à DR, a não ser que seja muito remota a possibilidade da obrigação se concretizar. Neste caso não é necessário divulgar essa informação.

Análise documental da Freguesia

Nas Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, as quantias escrituradas como provisões, que na verdade são ajustamentos de valores de ativos, devem ser reclassificadas para perdas por imparidade. Nas provisões para riscos e encargos, as freguesias devem proceder a uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, recorrendo aos seus juristas e, assim, reavaliar as quantias escrituradas em provisões e reconhecer outras obrigações presentes que satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivo.

Se por exemplo, existe um processo judicial em curso contra a entidade, então está-se perante uma obrigação presente em consequência de um acontecimento passado que gera uma obrigação.

Se com base na informação disponibilizada pelos advogados na data da apresentação das demonstrações financeiras, não é provável que venha a existir um exfluxo de recursos, não é reconhecida qualquer provisão. Trata-se de um passivo contingente que deve ser divulgado no Anexo às Demonstrações Financeiras.

Se pelo contrário, com base na informação disponibilizada pelos advogados na data da apresentação das demonstrações financeiras, já é provável que se concretize um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação, então é reconhecida uma provisão pela melhor estimativa da quantia da obrigação.

No caso da Freguesia em estudo não existem processos judiciais em curso. As provisões registadas referem-se a cobranças duvidosas, para as quais se aplicará a NCP 18 – Instrumentos Financeiros.

5.2.10. Instrumentos Financeiros

Segundo o § 3.1. da NCP 18 - Instrumentos Financeiros, 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.

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).

São exemplos de instrumentos financeiros:

- Contas comerciais a receber ou a pagar
- Letras a receber ou a pagar
- Obrigações a receber ou a pagar

O § 24 da NCP 18 determina que em cada data de relato, deve ser avaliada a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

As imparidades estão sujeitas a divulgação na nota 18 do Anexo às Demonstrações Financeiras, mais concretamente na nota 18.2, alínea g):

Ativos financeiros para os quais foi reconhecida imparidade, com indicação, para cada uma das classes, separadamente, a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado e a imparidade acumulada.

Análise documental da Freguesia

Esta norma é de aplicação transversal a todas as entidades, pois todas têm nos seus ativos, dinheiro, contas a receber (utentes) e contas a pagar (fornecedores).

Além disso, verificou-se pela análise do Relatório de Contas de 2018 da Freguesia, nomeadamente, no anexo às demonstrações financeiras, que foram constituídas provisões por cobranças duvidosas. De acordo com o ponto 2.7.1 – Provisões do POCAL, consideram-se as dívidas de terceiros que estejam em mora há mais de seis meses e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado.

Com o novo normativo as cobranças duvidosas não são consideradas provisões, mas perdas por imparidade, conforme menciona o § 11 da NCP 15, o que implicará a reclassificação ou até mesmo desreconhecimento destes itens, dependendo agora do juízo profissional, na medida em que a norma não faz qualquer menção à maturidade das dívidas, o estudo é casuístico.

5.2.11. Benefícios dos Empregados

A NCP 19- Benefícios dos Empregados deve ser aplicada pelos empregadores na contabilização de todos os benefícios dos empregados. A norma distingue quatro tipos de benefícios:

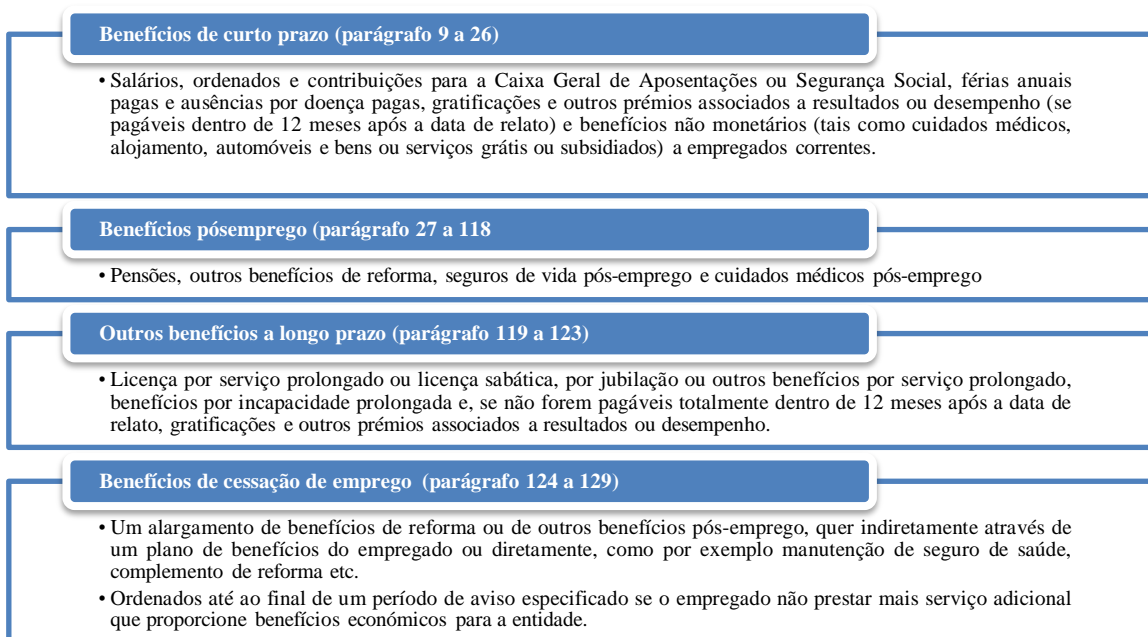


Figura 13 - Benefícios dos empregados

Fonte Elaboração própria

Considerem-se apenas os benefícios de curto prazo em que a contabilização é geralmente linear porque não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial, e que incluem:

- Salários, ordenados e contribuições para a segurança social;
- Ausências permitidas de curto prazo remuneradas (tais como férias anuais pagas e baixas por doença pagas) em que a compensação pelas ausências ocorre dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço;
- Gratificações relacionadas com o desempenho e participações nos resultados a pagar dentro de 12 meses após a data de relato em que os empregados prestam o respetivo serviço; e
- Benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e bens ou serviços grátis ou subsidiados) dos atuais empregados.

Todos os benefícios a curto prazo devem ser reconhecidos quando o serviço é prestado, como um gasto e passivo, pela quantia não descontada dos benefícios dos empregados que se espera pagar em troca desse serviço.

No que respeita a ausências remuneradas a curto prazo, uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências remuneradas da seguinte forma:

- no caso de ausências remuneradas acumuladas, quando o empregado presta serviço que aumente o seu direito a futuras ausências remuneradas;
- no caso de ausências remuneradas não acumuladas, quando ocorrer a ausência.

Uma entidade pode remunerar empregados por ausências remuneradas a curto prazo por várias razões, tais como:

- férias;
- doença e incapacidade a curto prazo;
- parentalidade;
- serviço dos tribunais e
- serviço militar.

Análise documental da Freguesia

Para efeitos da norma, todos os funcionários da Freguesia são empregados, bem como os membros da junta de freguesia.

A aplicação desta norma abrange qualquer entidade, na medida em que, todas têm processamento de salários. No caso das freguesias, tratando-se de Trabalhadores em Funções Públicas e Eleitos Locais, as remunerações e abonos estão previstos legalmente. Acresce, no caso das Freguesias de Lisboa, em que o auto de transferência da CML transferiu os recursos humanos para o exercício das competências e os respetivos direitos e regalias. Muitas destas regalias sob a forma de subsídios e suplementos não foram previstos em lei, constam apenas de despacho camarário. Como por exemplo, subsídio de turno, subsídio de salubridade, etc.

A lei laboral determina que o trabalhador tem direito, em cada ano civil, a um período de férias retribuídas, que se vence em 1 de janeiro, e esse direito a férias, em regra, reporta-se ao trabalho prestado no ano civil anterior. Em termos contabilísticos deverá arrogar-se o conceito de base do acréscimo, patente no §6 da NCP1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras refere o seguinte:

Base do acréscimo significa uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Neste sentido, os gastos e os rendimentos devem ser imputados ao período a que efetivamente respeitam, independentemente do momento em que ocorra o seu pagamento ou recebimento.

Conclui-se, assim, que o trabalhador adquire o direito a férias no ano anterior àquele em que efetivamente as goza e em que a entidade patronal suporta o respetivo contrato.

O direito a férias implica o pagamento de férias (mês de férias e respetivo subsídio de férias) que resulta do trabalho prestado no exercício anterior àquele em que o direito vai ser gozado. Por isso, tais encargos são gastos do período em que o trabalho foi prestado (exemplo: as férias a gozar de 2019 são gastos do período de 2018, mês de férias, subsídio de férias e respetivos encargos sociais).

Como tal, procede-se à estimativa dos custos com férias e subsídio de férias, bem como os encargos correspondentes, referentes ao exercício em N, mas que só irão ser liquidados no período seguinte, por ser nesse período que se vencem esses direitos para o trabalhador.

A conta de contrapartida, ao débito da estimativa de férias, subsídio de férias e encargos da conta 63 - Gastos com o pessoal, será a conta 272 - Devedores e credores por acréscimos (periodização económica) - Credores por acréscimos de gastos.

Tratamento distinto terá o subsídio de junho e mês de férias que os eleitos locais a exercer funções em regime de tempo inteiro ou meio tempo têm direito. Determina o Estatuto dos Eleitos Locais que os membros da junta de freguesia nestes regimes de funções têm direito a dois subsídios suplementares de junho e novembro. O subsídio de junho não assume a terminologia de subsídio de férias e é pago no próprio ano em que o eleito está em funções, e não depende, nem está relacionado com o trabalho prestado no ano anterior.

Os eleitos locais têm a faculdade de gozar 30 dias de férias por ano, e a receber esse mês de férias. Estes dias de férias não dependem do trabalho prestado no ano anterior, e quando não gozados não há, em momento algum, pagamento de férias não gozadas. Em suma, os gastos de férias e subsídio de junho e respetivos encargos são reconhecidos no momento em que são colocados à disposição.

Por fim referir, que no caso das autarquias não têm de considerar o registo das pensões porque são garantidas pelo Estado Central. Mas caso a Freguesia tivesse contratos de trabalho a termo, o que não acontece, teria de se estimar o valor da cessação do contrato.

5.2.12. Contabilidade e Relato Orçamental

A NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental 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.

Para Carvalho, Silveira, Caiado e Simões (2017, p.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.

Embora os objetivos gerais do sistema de contabilidade orçamental se mostrarem coincidentes nos dois normativos, POCAL 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.

As mudanças introduzidas pelo SNC-AP na Contabilidade Orçamental são:

- Alteração da Classe 0, principalmente no ciclo da despesa em que além do cabimento e compromisso, as fases da obrigação e pagamento também são registadas em contas desta classe. Com isto, é eliminada a conta 25 –Devedores e credores pela execução do orçamento;
- Introdução de algumas fases que não existiam no POCAL, nomeadamente o apuramento e encerramento de saldos contabilísticos (orçamentais) e contas destinadas a transições de ano;
- Aumento da informação orçamental;
- Alteração do registo das retenções nos vencimentos dos trabalhadores;
- As demonstrações orçamentais sofrem alterações, nomeadamente, de terminologia, mais informação e mais mapas.

O processo orçamental é tratado numa nova Classe 0 – Contabilidade Orçamental, permitindo a escrituração de todo o processo orçamental. A NCP 26 contém as notas de enquadramento que explicam com detalhe a movimentação dessas contas. Nesta classe, existem contas para o registo do orçamento inicial, para alterações orçamentais, para a execução orçamental, para a receita e despesa com incidência em períodos futuros, para operações de tesouraria, discriminando os tipos de recebimentos e pagamentos que podem ocorrer por este tipo de operações, para contas de passivos contingentes, com indicação dos tipos de passivos contingentes relevantes, e para o encerramento da contabilidade orçamental.

Aquando dos registos neste subsistema contabilístico, conjuntamente com as contas desta classe zero, deverão ser considerados os classificadores orçamentais. Mantém-se em vigor o classificador económico das despesas e das receitas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

Relativamente ao tratamento das retenções inerentes ao processamento de remunerações (caso da Autoridade Tributária e Aduaneira, Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações, ADSE) efetuadas a terceiros, o SNC-AP vem introduzir uma profunda alteração nos registos contabilísticos.

O Manual de Implementação (CNC, 2017) vem justificar a alteração como uma forma de salvaguardar a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações orçamentais face à respetiva execução orçamental. Veja-se que nas contas de operações de tesouraria (07) não se preveem, no plano de contas orçamental (NCP 26), subcontas específicas para os descontos e retenções.

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.

O Decreto de Execução Orçamental de 2018 (DL n.º 33/2018, de 15 de maio) veio alterar o Classificador Económico da Receita e da Despesa, eliminando as rubricas de operações de tesouraria relativas às retenções. Contudo, por Decreto de Execução Orçamental de 2019 (Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho) vem afastar a obrigatoriedade de tal alteração. Poderá entender-se como um indicador de que possa vir a ser modificado o entendimento sobre o registo contabilístico das retenções nos salários.

No que concerne às demonstrações orçamentais individuais que têm a finalidade de proporcionar informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental, são as seguintes:

Tabela 10 - Demonstrações Orçamentais

Demonstrações previsionais	Demonstrações de relato
O orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual	Uma demonstração do desempenho orçamental
	Uma demonstração de execução orçamental da receita
O plano plurianual de investimentos (PPI)	Uma demonstração de execução orçamental da despesa
	Uma demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimentos (PPI)
	O anexo às demonstrações orçamentais

Fonte: Elaboração própria

O Anexo às demonstrações orçamentais será, porventura, a demonstração de relato mais exigente sendo composto pelos seguintes elementos:

- 1 — Alterações orçamentais da receita;
- 2 — Alterações orçamentais da despesa;
- 3 — Alterações ao plano plurianual de investimentos;
- 4 — Operações de tesouraria;
- 5 — Contratação administrativa:
 - 5.1 — Situação dos contratos;
 - 5.2 — Adjudicações por tipo de procedimento;
- 6 — Transferências e subsídios:
 - 6.1 — Transferências e subsídios — despesa;
 - 6.2 — Transferências e subsídios — receita;
- 7 — Outras divulgações.

Análise documental da Freguesia

No caso das freguesias, realçam-se as demonstrações relativas à contratação administrativa, pela sua dificuldade de preenchimento, na medida em que a informação exigida, na maioria das situações, não permite o preenchimento automático do sistema informático da contabilidade. A informação está relacionada com os procedimentos de contratação pública, previstos no Código dos Contratos Públicos, que embora associados ao ciclo da despesa e elaborados em paralelo, estão fora do sistema informático da contabilidade.

5.2.13. Contabilidade de Gestão

A NCP 27- Contabilidade de Gestão tem como objetivo “estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP27, §1), devendo ter em conta dois tipos de utilizadores, os internos, para apoiar os processos internos e a gestão pública e os externos para contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (§3, NCP 27). No § 6, esta norma refere que “a contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes”.

No sentido de colmatar as dificuldades para afetar os custos indiretos aos produtos, a NCP 27 propõe o sistema de custeio baseado nas atividades, para cálculo do custo dos produtos/serviços apresentando os passos para se efetuar a sua implementação. Segundo o § 21, este será o sistema “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades”.

No que se refere à divulgação, a NCP 27 salienta que os documentos de prestação de contas devem divulgar “informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e de gestão” correspondendo o período de análise, ao exercício económico da informação obtida no sistema de contabilidade orçamental e financeira (normalmente o ano civil). Sendo reconhecida também a importância da informação deste sistema contabilístico para apoiar a gestão através da referência de haver relatórios periódicos de relato à gestão, enunciando ainda a informação que devem conter.

No §34 dedicado ao Relatório de Gestão a norma especifica genericamente o que deve ser divulgado por cada bem, serviço ou atividade final e nos §§ 35, 36 e 37, as especificidades relativas aos subsetores de ensino, saúde e autarquias locais, respetivamente.

Assim, de acordo com o §34 da NCP 27, o Relatório de Gestão deve apresentar: “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico; Objetos de custo finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

Sousa (2018), conclui que as entidades, referindo-se às Faculdades da Universidade de Lisboa, não estão, de facto, a aplicar a NCP 27 – Contabilidade de Gestão. A complexidade e a impreparação do sistema informático determinaram a não aplicação da norma.

Análise documental da Freguesia

Também para as freguesias, esta norma será aquela em que terão mais dificuldade de implementação, na medida em que a contabilidade de custos obrigatória no POCAL nunca foi devidamente aplicada, portanto, não se pode falar de melhoria ou alteração, mas da necessidade de implementação de raiz. Efetivamente, a Freguesia em estudo tem um sistema de apuramento de resultados por atividades, isto é, por centros de custo, mas o sistema de contabilidade de gestão conforme a norma define é mais complexo e requer um trabalho aprofundado.

5.3.Lista de Procedimentos

Análise Documental	Procedimentos
Bens com substância física em utilização estão cadastrados e os deteriorados, avariados ou inexistentes foram abatidos.	<ul style="list-style-type: none"> - Proceder ao arrolamento ou abate dos bens. - Proceder ao reconhecimento, mensuração, reclassificação e desreconhecimento. - Manter o inventário atualizado permanentemente. - Elaborar um Regulamento de Inventário. <p style="text-align: center;">(NCP 5)</p>
Equipamentos transferidos de acordo com o Auto de Transferência de Competências da CML	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar à CML as fichas de cadastro dos bens transferidos. - Verificar a propriedade legal dos imóveis - Reconhecer os bens que cumprem a definição de ativo e mensurar de acordo com a norma. <p style="text-align: center;">(NCP 5 e NCP 14)</p>
Investimentos financiados através dos Contratos Interadministrativos – Delegação de Competências CML (obras de requalificação, manutenção, equipamentos)	<ul style="list-style-type: none"> - Verificar se os contratos de delegação de competências têm condições para a transferência de verbas, como a apresentação dos comprovativos de despesas e Relatórios de execução financeira e física. <p style="text-align: center;">(NCP 5 e NCP 14)</p>
Bens de domínio público	<ul style="list-style-type: none"> - Verificar que existem arruamentos, parques infantis, cemitérios, caminhos vicinais (no caso das freguesias rurais) no domínio público da Freguesia. <p style="text-align: center;">(NCP 5)</p>
Património cultural	<ul style="list-style-type: none"> - Proceder ao levantamento de bens do tipo: quadros e esculturas não decorativos, livros, monumentos. - Reconhecer e/ou divulgar. <p style="text-align: center;">(NCP 5)</p>
Bens totalmente amortizados em utilização	<ul style="list-style-type: none"> - Analisar a lista de AFT e apurar os que estão totalmente amortizados. - Consultar os responsáveis das diversas áreas da freguesia para indicarem os bens em utilização e planeamento de substituição. - Decidir sobre a aplicação da Reversão das Depreciações Acumuladas <p style="text-align: center;">(FAQ 25 – CNC)</p>
Itens sem substância física, como aplicações informáticas propriedade ou não da Freguesia (Ativos Intangíveis)	<ul style="list-style-type: none"> - Proceder ao levantamento das aplicações informáticas em utilização. - Verificar quais as aplicações informáticas em utilização, que não são propriedade da Freguesia e quais apenas detém uma licença de utilização. <ul style="list-style-type: none"> - Verifica-se também que o Microsoft Office instalado nos PC no momento da aquisição é separável do Ativo Fixo Tangível e por isso, deverá ser reclassificado. <p style="text-align: center;">(NCP 3)</p>

Análise Documental	Procedimentos
Aluguer de espaços da Freguesia – Locação Operacional (Freguesia – Locador)	- Proceder à análise dos contratos de aluguer de espaços ou equipamentos de forma continuada à mesma pessoa coletiva ou singular. (NCP 6)
Transações sem contraprestação: - Transferência do Fundo de Financiamento das Freguesias - Transferência do IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis) - Delegação de Competências da CML	- Verificar se transferências de verbas têm condições - Verificar se no caso de delegação de competências os contratos se referirem a empreitadas que revertem para o Município. (NCP 14, NCP 12 e entendimentos CNC)
Bens doados	- Proceder à análise das situações em que são efetuados donativos em espécie. - Verificar as doações de equipamentos ou imóveis - Verificar as doações de mercadorias - Cumprir as obrigações fiscais (NCP 5, NCP 10, NCP 14)
Processos judiciais e incobabilidade de dívidas	- Analisar os processos judiciais para reconhecimento de provisões, ativos ou passivos contingentes. - Proceder à análise dos registos de cobranças duvidosas (Imparidades de ativos) (NCP 15 e NCP 18)
Especialização das Férias e Subsídio de Férias dos Trabalhadores	- Proceder à especialização de férias e subsídio de férias ou confirmar o registo efetuado. - Distinguir o tratamento dos trabalhadores e eleitos locais nesta matéria. (NCP 19)
Contabilidade Orçamental	- Parametrizar a Classe O - Parametrizar a contabilização das retenções nos salários (NCP 26)
Contabilidade de Gestão	- Verificar se a Freguesia utiliza um modelo de contabilidade de gestão, nomeadamente, se usa Centros de Custo para análise de resultados das atividades desenvolvidas - Se existir, melhorar face à norma, senão implementar um sistema de contabilidade de gestão. (NCP 27)

6.Resultados, Conclusões, Limitações e Propostas de investigação futuras

6.1.Resultados das Entrevistas

Considerando as respostas dos entrevistados que constam na integra no anexo I, resumiram-se em 5 dimensões de conclusões:

1. Dificuldades da implementação do SNC-AP

- Adaptação dos recursos humanos ao novo normativo;
- O entrevistado n.º 6 menciona a dificuldade de comunicação com as entidades de apoio, criando sérios problemas no desenvolvimento das aplicações;
- As freguesias que transitam do regime simplificado do POCAL para o regime das pequenas entidades do SNC-AP poderão ter mais dificuldades porque não têm a prática de aplicação da contabilidade financeira;
- A falta de recursos humanos é uma realidade da Administração Pública e mais critica nas freguesias, e poderá em algumas tarefas ser colmatada pelo contabilista certificado.

2. Matérias de aplicação mais critica em cada um dos subsistemas contabilísticos.

a. Contabilidade Orçamental

- Na NCP 26 a alteração do tratamento das retenções nos vencimentos;
- Obrigações e compromissos de períodos futuros.

b. Contabilidade Financeira

- Reconhecimento e mensuração de ativos;
- A aplicação da NCP 4;
- As provisões;
- As Locações com impacto no endividamento.

c. Contabilidade de Gestão

- O entrevistado n.º 6 reclama a falta de disponibilização do plano de contas para parametrização;
- Conforme refere o entrevistado n.º 2 “o desafio será a sua efetiva implementação já que este foi o subsistema que menos sucesso teve no POCAL (...)”.

3. Novidades e oportunidades das novas demonstrações de relato

- As Demonstrações são mais completas, com um maior número de divulgações;
- Uniformização de mapas, com maior detalhe. Relato mais completo, fiável, relevante e oportuno;
- Maior transparência das Demonstrações Orçamentais e Financeiras;
- Demonstração de desempenho orçamental: sintetiza de forma de fácil compreensão o exercício orçamental;
- DAPL – ajudará na mudança necessária de se passar a gerir mais o património líquido e não tanto o orçamento;
- Fluxos de caixa na ótica financeira, mas com reconciliação entre o saldo para a gerência seguinte apurado na contabilidade orçamental e caixa e equivalentes de caixa da contabilidade financeira.

4. Importância dos sistemas informáticos no processo de transição

- Opinião unanime dos entrevistados sobre a importância dos sistemas informáticos para a transição facilitada, mas não resolvem, por si só, as dificuldades de aplicação das normas;
- Alguns consultores das aplicações informáticas podem não ter os conhecimentos necessários nesta área, pelo que, os recursos humanos das entidades são fulcrais para os trabalhos de transição;
- A parametrização das contas é uma tarefa muito relevante, até para efeito de reportes às entidades competentes.

5. Outras dimensões a considerar no processo de transição

- Alterações de procedimentos internos e envolvimento da gestão de topo;
- O contabilista certificado/público será, em princípio, uma mais valia;
- A entrevistada n.º 3 que já implementou o SNC-AP, realça que é imprescindível a definição de regras e procedimentos internos, como a Norma de Controlo Interno e Manuais de Procedimentos internos.

Em suma, da análise das respostas dos entrevistados pode-se afirmar que a opinião generalizada é que aos utilizadores será disponibilizada mais e melhor informação a qual permitirá uma melhor sustentação das decisões políticas e técnicas.

A aplicação com sucesso do SNC-AP dará um contributo relevante para uma melhor administração pública e sociedade em geral em Portugal. (Entrevistado n.º 2)

6.2. Conclusões

Com o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, assiste-se à segunda grande reforma na contabilidade pública portuguesa, com a revogação do POCP e dos planos setoriais derivados, de entre os quais o POCAL. Até à aprovação deste novo normativo, a contabilidade pública encontrava-se afastada da contabilidade privada, que desde 2010, segue o SNC, tinha terminologia diferente, critérios de reconhecimento e de mensuração diferentes e havia dificuldades na consolidação dos grupos públicos. O novo normativo apresenta normas específicas para os três subsistemas contabilísticos: vinte e cinco normas para a contabilidade financeira, inspiradas nas Normas Internacionais de Contabilidade Pública e uma para a contabilidade orçamental e outra para a contabilidade de gestão.

A implementação do SNC-AP e a própria reforma do processo orçamental pressupõem: a adaptação prévia dos sistemas contabilísticos; a formação dos quadros técnicos e a preparação dos dirigentes para implementar o novo modelo e colher dele os resultados esperados em matéria de qualidade e relevância da informação produzida; a adaptação dos sistemas de controlo interno, com vista a garantir a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

O presente estudo analisou o processo de preparação para a implementação do SNC-AP, estudando as diversas situações em contexto real de uma Freguesia de Lisboa. A investigação foi desenvolvida em três vertentes: Matéria do conhecimento; Análise factual/ documental e lista de procedimentos, de modo a responder às seguintes questões:

1.^a Como preparar a implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?

2.^a Quais as dificuldades encontradas na preparação da implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?

Em forma de conclusão as respostas sintetizam-se da seguinte forma:

1.^a Como preparar a implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?

Na transição do POCAL para o SNC-AP percebe-se que existem algumas áreas críticas, atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração, que poderão causar maior impacto: ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, locações, provisões, rendimentos de transações sem contraprestação.

Para a realização da transição do POCAL para o SNC-AP, uma entidade deve adaptar o PCM às necessidades específicas da sua realidade, e estabelecer as devidas correspondências com o normativo anterior (POCAL). Essa parametrização do plano de contas reveste-se de uma grande importância, uma vez que servirá de base para o registo contabilístico.

Segue-se a análise documental, como os contratos celebrados, sejam os interadministrativos com a CML, sejam os contratos de aluguer a terceiros, ou locações financeiras. As transações sem contraprestação, como o Fundo de Financiamento ou o IMI também requerem especial atenção relativamente ao momento em que se procede ao reconhecimento do rendimento.

Na Freguesia em estudo ainda se está numa fase incipiente do trabalho preparatório, mas o levantamento das situações permitiu alavancar o interesse e preocupação sobre a transição para o SNC-AP.

2.^a Quais as dificuldades encontradas na preparação implementação do SNC-AP numa Freguesia de Lisboa?

As dificuldades de implementação do novo sistema contabilístico são de vária ordem:

- Lacunas de conhecimento dos recursos humanos da Freguesias nesta matéria, associado à escassez deste tipo de recursos e à carência de formação adequada;

- Os sistemas informáticos ainda não se encontram totalmente preparados e requerem parametrizações a efetuar pela Freguesia;
- Existência de áreas sensíveis, como os Ativos Fixos Tangíveis associados às Transferências de Competências da CML, com a problemática da propriedade legal dos imóveis. Ou das obras realizadas pela Freguesia, nesses edifícios camarários, através de Contratos de Delegação de Competências, surgindo a problemática das obras em propriedade alheia.;
- As particularidades das Freguesias, nomeadamente, o Fundo de Financiamento das Freguesias, cujo rendimento desta transação sem contraprestação, deve ser, de acordo com a CNC reconhecido mensalmente, o que contraria a NCP 14.

6.3.Limitações

O adiamento para 2020 da entrada em vigor do SNC-AP no setor local inviabilizou a possibilidade de se estudar a implementação em contexto real. Contudo, o trabalho preparatório para a transição permitiu elencar as situações com que as freguesias se vão deparar quando iniciarem a aplicação do normativo.

Outra das limitações a apontar é a falta de informação sobre as freguesias, sejam dados estatísticos, sejam financeiros. Refira-se que existe o Anuário Financeiro dos Municípios, mas não existe o mesmo trabalho de investigação para as freguesias.

6.4.Propostas de investigação futuras

Face à atualidade do SNC-AP muito há para investigar, contudo sugerem-se as seguintes temáticas:

- Análise do impacto do SNC-AP na informação contabilística do Setor Local
- A NCP 27 – Implementação da Contabilidade de Gestão numa Autarquia Local
- Anuário Financeiro das Freguesias Portuguesas

A N E X O S

ANEXO I - Entrevistas

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 1
Função	Docente de Contabilidade Pública - ISCAL

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

Não conhecendo a realidade das Autarquias Locais, diria que as maiores dificuldades se sentirão ao nível dos recursos humanos e dos sistemas de informação.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais crítica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

A Contabilidade de Gestão será crítica no seu todo, até porque serão poucas as entidades que já a tenham.

Na Financeira, o reconhecimento e mensuração dos ativos e a aplicação da NCP 4 poderão ser as que maiores dificuldades levantarão.

Na NCP 26, provavelmente o tratamento das retenções (pessoal).

2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais são, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

As demonstrações financeiras e orçamentais permitem divulgar muita informação (nomeadamente ao nível do anexo) que não era divulgada e, em simultâneo, permite uma leitura integrada da mesma. A maior dificuldade deverá ser ao âmbito do anexo.

2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

Respondido na anterior porque esta é a grande vantagem.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Serão essenciais, mas não o único elemento.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública?

Não conheço todas as entidades que desenvolvem estes sistemas, mas tenho grandes reservas que detenham os conhecimentos necessários e não se limitem a fazer uma correspondência de contas.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?

Não, a maior parte terá conhecimentos de Orçamental e limitados às funções que desempenham (e nem sempre actualizados).

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

Sem dúvida que permitirá a existência de alguém responsável devidamente habilitado. No entanto, tenho muitas reservas que os contabilistas certificados atuais (sem formação ou habilitação complementar) detenha o conhecimento necessário, nomeadamente ao nível da Contabilidade Orçamental

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

A aplicação do normativo poderá implicar a alteração de procedimentos internos e o envolvimento da gestão de topo.

A perceção do cidadão e o seu envolvimento é relevante, independentemente do normativo contabilístico.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 2
Função	Representante da DGAL na CNC

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

As condições críticas para a implementação do SNC-AP nas autarquias são, a meu ver, a existência de aplicações informáticas adequadas, quer nos lançamentos contabilísticos, quer na facilidade de utilização, e a existência de recursos humanos com as competências e valências necessárias.

A realidade de cada autarquia é única e como tal cada uma terá os seus desafios específicos, mas no que concerne as freguesias enquadraria a existência de 3 subuniversos:

- Freguesias que já estão no regime completo do POCAL e que estarão no regime das pequenas entidades ou no regime geral do SNC-AP. Estarão numa situação análoga à dos municípios. Já têm experiência com a contabilidade patrimonial do POCAL e têm, em regra, recursos humanos com as competências necessárias. Para estas entidades o SNC-AP não é uma revolução, mas sim uma evolução num caminho que já vinha sendo trilhado com reconhecido sucesso. A condição crítica de sucesso é a adequação dos sistemas informáticos ao novo referencial contabilístico. Sendo importante a existência de formação específica no SNC-AP, os conhecimentos que as entidades acumularam com os anos de aplicação do POCAL já coloca os seus técnicos num patamar de conhecimento superior;
- Freguesias que estão no regime simplificado do POCAL e que passarão a estar no regime das pequenas entidades do SNC-AP. Este é o universo para o qual a adoção do SNC-AP será o maior desafio. Para estas entidades o SNC-AP será uma efetiva revolução, equivalente à adoção do POCAL regime completo por parte dos municípios em 2002, com a diferença que estas entidades têm, em regra, muito menos recursos humanos e financeiros que os municípios. Estamos a falar de passar de um regime eminentemente caixa, que nem sequer obrigava ao registo digráfico, para uma contabilidade orçamental digráfica e uma contabilidade financeira alinhada com as IPSAS, acrescentando ainda a contabilidade de gestão. Estas entidades necessitam não só de aplicações informáticas adequadas ao novo referencial contabilístico, como necessitarão muito provavelmente de contratar técnicos superiores e reformular o seu setor de contabilidade, que nem sempre terão, e necessitarão de muito mais formação e apoio por parte das entidades centrais, como a CNC, DGAL e as CCDR;
- Freguesias que estão no regime simplificado do POCAL e que ficarão no regime de microentidade do SNC-AP. Será a larga maioria das situações. Necessitarão de aplicações informáticas adequadas e simples, que permitam o correto registo das transações e eventos na contabilidade orçamental, sem necessidade de conhecimentos aprofundados por parte do utilizador, bem como o posterior reporte de informação aos sistemas centrais, como o SISAL através de um processo igualmente simples, que não requeira grandes conhecimentos ou esforço por parte do utilizador. A maioria destas entidades não tem funcionários, sendo todo o trabalho assegurado pelos eleitos, ou tendo não são técnicos superiores, pelo que necessitarão igualmente de uma solução no âmbito do contabilista público, numa ótica de aquisição de serviços, uma vez que não terão escala para justificar a existência de um a tempo inteiro.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais crítica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

Orçamental:

- Reembolsos e restituições por abate à receita, na medida em que atualmente no POCAL se faz através da despesa;
- Registo das obrigações orçamentais, na medida que traz uma interligação entre a orçamental e a financeira a que muitas freguesias não estavam habituadas;

Financeira:

- Aplicação do princípio da substância sobre a forma. É a grande diferença entre o POCAL e o SNC-AP e é transversal às diferentes normas do SNC-AP, introduzindo a necessidade de controlo e análise dos contratos existentes e juízos de valor profissionais, que requerem competências e conhecimentos interdisciplinares e que não era muitas vezes hábito no POCAL. Neste âmbito, da mesma forma que a LCPA provocou que a assunção de despesa tivesse que ser concentrada na secção de contabilidade, também o SNC-AP implicará essa mesma concentração, mas agora no âmbito dos contratos. Para que os registos contabilísticos possam estar corretos, todos os contratos têm que passar e ser analisados pela contabilidade.

O princípio da substância sobre a forma terá impacto no endividamento das autarquias, nos termos definidos na Lei n.º 73/2013, nomeadamente no âmbito das locações e acordos de concessão, pelo que será uma área relevante a acompanhar.

Gestão:

- O desafio será a sua efetiva implementação, já que este foi o subsistema que menos sucesso teve no POCAL e onde em muitas das entidades está tudo, ou quase tudo, por fazer. É provavelmente o subsistema que no futuro trará mais benefícios às entidades e aos cidadãos.

2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais serão, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

A grande vantagem do SNC-AP, se bem aplicado, será no aumento da informação disponível nas demonstrações orçamentais e financeiras e na transparência das mesmas.

Neste âmbito, considero que se terá que ter algum cuidado, sobretudo nas divulgações exigidas, para que as mesmas sejam feitas com a informação pertinente e com o cuidado de ter sempre em mente que as mesmas sejam facilmente perceptíveis por parte dos seus utilizadores.

De facto, no setor da administração local tem-se feito uma notável evolução do princípio da publicidade (forma), para o princípio da transparência (substância) e terá que se pautar para que as demonstrações orçamentais e financeiras e suas divulgações em SNC-AP, sejam elaboradas sempre tendo por base o princípio da transparência, com a informação pertinente e relevante e com facilidade de compreensão, e não o princípio da publicidade em que as mesmas sejam feitas apenas para cumprir os requisitos de uma *check-list* e para que as entidades não possam ser formalmente acusadas de estar em falta, mas tornando neste processo os documentos ininteligíveis para os seus utilizadores e escondendo assim o que seria relevante para os mesmos compreenderem o que sucedeu no período em causa.

2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

Sim, com exceção do balanço, que deixa de ter a informação das amortizações e provisões que existia no POCAL e passa a estar apenas pelo valor líquido do ativo no SNC-AP, todas as demonstrações orçamentais e financeiras contêm mais informação que a existente nos modelos do POCAL. Acresce que o SNC-AP prevê a divulgação de muita mais informação, pelo que no final, no âmbito do SNC-AP as prestações de contas das entidades apresentarão muito mais informação que a existente no POCAL.

Algumas alterações que considero particularmente relevantes são:

- Orçamento enquadrado no quadro plurianual de médio prazo, que trará não só mais transparência a todo o processo orçamental, mas obrigará a uma alteração “cultural” de pensamento de médio prazo e avaliação do impacto das decisões tomadas hoje e no passado nos anos futuros. De igual forma, também a identificação do que é do período e do que advém de períodos anteriores aumenta grandemente a transparência para o leitor, que fica consciente do lastro do passado e dos efetivos graus de liberdade existentes no presente;
- Demonstração de desempenho orçamental: sintetiza de forma de fácil compreensão o exercício orçamental, com a identificação de conceitos e resultados relevantes para a análise orçamental;
- Demonstração orçamental da receita e da despesa com a clara identificação dos impactos dos períodos anteriores;
- Demonstrações financeiras previsionais: permitirão fechar o ciclo entre a orçamental e a financeira, deixando transparecer o impacto económico-financeiro das decisões de políticas públicas, que apenas surgiam com o seu impacto esperado em caixa no orçamento. De igual forma, permitirão que aquando da análise dos documentos de prestação de contas haja um aumento da *accountability*, na medida em que atualmente os documentos previsionais eram todos orçamentais, mas depois na prestação de contas surgia a informação financeira, que apenas poderia ser comparada com o ano anterior, sendo mais difícil à posteriori o seu cruzamento com as GOP e os impactos que estavam previstos no orçamento. A conjugação dos documentos previsionais financeiros com os orçamentais contribuirá para a diminuição dos incentivos atualmente existentes para poder-se jogar com o facto do orçamento refletir apenas caixa, aumentando assim a transparência e a racionalidade económica nas decisões. Interliga-se igualmente com a mudança cultural também existente no quadro plurianual do orçamento.
- DAPL – ajudará na mudança necessária de se passar a gerir mais o património líquido e não tanto o orçamento. Introduce o conceito de resultado integral que se tornará num indicador fundamental para as entidades;
- Fluxos de caixa na ótica financeira, mas com reconciliação entre o saldo para a gerência seguinte apurado na contabilidade orçamental e caixa e equivalentes de caixa da contabilidade financeira;
- A previsão no SNC-AP da reexpressão dos valores de anos anteriores dará um grande aumento da transparência do impacto de certas decisões e erros cujo impacto era mais opaco nas prestações de contas no passado.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Os sistemas informáticos são absolutamente essenciais à aplicação do SNC-AP e ao sucesso desta reforma. Sendo fundamentais e críticos, são condição necessária, mas não suficiente.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública?

Regra geral sim e tem-se notado uma evolução com o desenvolvimento dos trabalhos.

3.3 Considera que as entidades públicas responsáveis pelo apoio à implementação do SNC-AP prestaram a devido auxílio às empresas de software contabilístico?

No apoio contabilístico o mesmo é prestado pela CNC às entidades locais e não às SH, o que implica que a SH em caso de dúvidas contabilísticas tenha que recorrer a uma das entidades que presta apoio para que a mesma a coloque nos canais adequados. Podendo criar alguma entropia no processo de desenvolvimento das SH, tem vantagem na consciencialização das entidades das mudanças que estão em causa e no que terão que exigir às suas SH.

No que concerne a inter-relação das entidades centrais com as SH, a experiência que tenho é que essa relação é em regra geral boa, havendo muita predisposição das SH para aprofundar a mesma.

Um processo desta magnitude e com este grau de inovação, carecerá sempre de ajustamentos, e a experiência obtida na aplicação em piloto e depois na aplicação em real por parte de entidades da administração central, levaram a ajustamentos que têm impacto nos desenvolvimentos necessários por parte das SH o que é sempre um fator de stress que se procura minorar o mais possível, mas que nem sempre é possível.

De facto, o sistema está construído em cascata, pelo que qualquer alteração por parte da CNC se reflete em todos os sistemas (S3CP e SISAL), mas também qualquer alteração no sistema central do ministério das finanças (S3CP) se reflete no SISAL, por forma a garantir o necessário alinhamento dos mesmos.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.**4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?**

Haverá situações distintas. No que concerne a administração local diria que os recursos humanos das entidades que atualmente aplicam o regime completo do POCAL terão, em termos gerais, conhecimentos adequados na área da contabilidade. Nas entidades do regime simplificado já não será assim o caso, sendo que muitas deles nem recursos humanos têm e não pode ser esperado que sejam os eleitos que tenham que ter conhecimentos de contabilidade.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

Esta reforma não é possível sem a existência de recursos humanos com a formação necessária e esse é o papel esperado para o contabilista público. Não obstante, terá que se considerar a situação das entidades que não têm escala para terem um técnico superior a tempo inteiro afeto a estas tarefas, que é o caso de muitas freguesias em Portugal.

De notar que, para essas entidades não basta a lei dispor que os mesmos terão que ter um contabilista público, sendo necessário haver condições para que o custo desse mesmo

contabilista seja suportado, bem como da aplicação informática necessária. Mesmo a aquisição de serviços no privado levanta algumas questões, pois a norma que se lhes aplica é a da contabilidade orçamental, norma que não existe no setor privado e onde a maior parte dos contabilistas certificados não tem os conhecimentos necessários.

Assim sendo, a meu ver, será necessário a criação de quadro regulamentar que permita efetivamente que todas as entidades possam beneficiar do apoio de um contabilista público, que poderia passar pela criação de uma carreira na administração pública de Contabilista Público e que as entidades de menor dimensão pudessem beneficiar de serviços partilhados, em que uma bolsa de contabilistas públicos prestasse apoio a diversas entidades públicas, beneficiando de economias de escala e diminuição dos custos. Mas mesmo nessa situação dever-se-ia equacionar quem deveria suportar esses custos, na medida em que os orçamentos de muitas freguesias são de tal forma pequenos que qualquer despesa é significativa e os afastaria do seu propósito enquanto entidade pública de apoio à população e não de produção de informação contabilística. No cômputo geral, esta alteração é relevante e produzirá impactos positivos para todos, mas a mesma enquadra-se numa reforma mais alargada, com a LEO e a entidade contabilística Estado, cujos maiores benefícios seriam recolhidos precisamente pela República Portuguesa, com a esperada redução dos custos de financiamento da República e aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos.

Deste modo, atenta a distribuição dos ganhos e o propósito maior desta reforma, não seria, a meu ver, descabido que o Estado suportasse todo ou pelo menos parte deste custo, por forma que o mesmo não fosse refletido diretamente nas entidades de menor dimensão de recursos disponíveis.

Não obstante, essa será sempre uma discussão que deverá ocorrer entre o Estado e os representantes das autarquias locais, com o respeito pela autonomia das mesmas, mas que é importante para uma efetiva aplicação do SNC-AP nas entidades de menores recursos.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

Sim o SNC-AP é uma oportunidade para aprofundar o caminho de aumento da transparência que já vem sendo trilhado pelas entidades da administração local, sendo que muitas das alterações previstas nas demonstrações são indutoras de uma alteração cultural e de incentivos menos corretos que se verificavam na aplicação quase exclusiva da contabilidade orçamental.

Tal como já referido noutra questão, para uma correta implementação do SNC-AP a contabilidade terá que ter acesso a todos os contratos da entidade o que em muitas será uma alteração interna de procedimentos. De igual forma, não obstante os conhecimentos contabilísticos que possam ter o contabilista público necessitará de apoio das outras áreas na interpretação de alguns dos contratos e seus impactos, levando a que o processo contabilístico se torne transversal às diferentes áreas internas das entidades.

Assim sendo, o SNC-AP será indutor de um maior entrosamento das diferentes áreas de funcionamento das autarquias locais e disponibilizará mais e melhor informação, que em si não é um fim, mas é uma oportunidade se for utilizado para melhor sustentação das decisões políticas e técnicas.

Ao decisor interno e ao cidadão será disponibilizada mais e melhor informação, que só poderá contribuir para um melhor funcionamento interno da entidade e também para um maior sentimento de proximidade e compreensão dos serviços recebidos e dos seus custos por parte do cidadão.

Neste âmbito os maiores ganhos advirão da implementação e divulgação da informação da contabilidade de gestão, que contrariamente ao que acontece no setor privado em que é vista como uma contabilidade interna, deverá ser divulgada no setor público.

Assim, considero que o SNC-AP será relevante para os gestores pela mais e melhor informação que lhes disponibilizará para a sua tomada de decisão, bem como para a verificação dessas mesmas decisões por parte dos órgãos competentes, com o funcionamento dos mecanismos de *checks and balances* que são fundamentais à democracia.

Será importante para os seus funcionários, pelo conhecimento que terão da sua instituição e envolvimento que terão na sua atividade, permitindo a todos o conhecimento dos recursos e escolhas efetuadas, bem como o impacto das mesmas, a necessidade de sustentabilidade e o alinhamento da atividade financeira com as GOP definidas e políticas públicas que se decide prosseguir.

Será importante para os cidadãos para identificação das políticas públicas adotadas, seus custos e seus benefícios, aumentando a transparência e reduzindo assim a desconfiança que muitas vezes injustamente recai sobre os nossos eleitos e gestores públicos. É importante que os cidadãos possam avaliar os seus eleitos, mas também é importante que compreendam que não há almoços grátis e que as decisões políticas têm custos financeiros e sociais que no final serão sempre suportados pelos cidadãos. Que dívida hoje será sempre mais impostos no futuro, ou menos serviços públicos disponibilizados no futuro, pelo que importará acautelar que a sua contratação seja sustentável e com impacto social benéfico a médio/longo prazo, em respeito pelo princípio da equidade intergeracional.

A aplicação com sucesso do SNC-AP dará um contributo relevante para uma melhor administração pública e sociedade em geral em Portugal.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 3
Função	Representante do Ministério da Justiça na CNC

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

Tendo em conta que o Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, IP (IGFEJ), entidade que represento neste questionário, se encontra inserido na esfera da Administração Central, não existe uma precessão exata das dificuldades sentidas pela Administração Local que terá certamente especificidades muito próprias.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

- 2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais crítica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

Relativamente aos 3 subsistemas contabilísticos, e com reporte essencialmente ao caso da Administração Central, considera-se que as matérias mais críticas são:

- Na contabilidade orçamental, a aplicação da NCP 26, principalmente no que respeita ao tratamento dos descontos dos trabalhadores que antes da implementação do SNC-AP eram considerados como operações de tesouraria e com o SNC-AP passaram a ter tratamento orçamental. Esta alteração é bastante crítica, quer em termos da definição do próprio processo contabilístico quer na adequação dos sistemas informáticos;

- Na contabilidade financeira, considera-se que o ponto mais crítico será o levantamento e análise dos processos internos e a sua adequação às normas de contabilidade públicas, principalmente no âmbito dos ativos fixos tangíveis e imparidades, tendo em conta que os Serviços da Administração Pública se confrontam com escassez de recursos humanos qualificados com ausência de conhecimentos técnicos para a interpretação das normas e definição de processos internos, e com a existência de informação fortemente fragmentada;

- Na contabilidade de gestão, a maior dificuldade será essencialmente a adoção de processos analíticos que permitam um reporte adequado à tomada de decisão, o desenho dos sistemas de informação conducentes à produção de relatórios, e a sensibilização dos dirigentes superiores para as responsabilidades que lhes são cometidas neste âmbito.

- 2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais são, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

As dificuldades na preparação destas Demonstrações prende-se essencialmente na adequação dos sistemas contabilísticos de reporte, quer nas entidades que reportam quer nas entidades recetoras desse reporte.

As vantagens passam essencialmente pela uniformização de mapas, maior detalhe e a possibilidade de cruzamento de informação essenciais a um relato financeiro e orçamental completo, fiável, relevante e oportuno. No entanto, se a qualidade da informação que se encontrar espelhada nas demonstrações for baixa, tal contribuirá para que os objetivos das demonstrações financeiras e orçamentais não sejam atingidos.

- 2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

As novas Demonstrações são muito mais detalhadas e mais adequadas à realidade da Administração Pública, por isso considera-se que permitem mais informação quer ao nível da execução orçamental quer em termos financeiros.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Apesar de não termos a experiência do POCAL, considera-se que os sistemas informáticos são a base do processo de transição, no entanto, é preciso não esquecer que é necessário recursos humanos com conhecimento para o acompanhamento e adequação do processo de transição.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública?

Da experiência do IGFEJ, a maioria das Software Houses que estão envolvidas no processo de implementação do SNC-AP detém o conhecimento necessário na área da contabilidade pública.

3.3 Considera que as entidades públicas responsáveis pelo apoio à implementação do SNC-AP prestaram a devido auxílio às empresas de software contabilístico?

No que respeita ao IGFEJ, as entidades responsáveis pela definição das regras de implementação e de reporte, prestaram os necessários esclarecimentos, no entanto, nem sempre o fizeram em tempo útil. É importante referir que as constantes alterações que o processo de implementação continua a sofrer, como alterações de regras de registo e alterações de contas, dificultam e diminuem a qualidade da informação reportada.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?

Considera-se que a Administração Pública se debate há muitos anos com a escassez de recursos humanos qualificados, sendo este um problema transversal, principalmente nas áreas financeiras, o que tem contribuído substancialmente para os atrasos verificados na implementação do SNC-AP.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

É importante que seja clarificada a atividade desenvolvida por todos os que têm responsabilidade pela preparação e prestação de contas no âmbito da Administração Pública, definindo-se responsabilidades e direitos no âmbito do trabalho desenvolvido, de forma clara e objetiva, o que representará uma mais-valia para a qualidade da informação contida nas demonstrações financeiras.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação

administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

Considera-se que não é só a área financeira que produz informação com impacto nas demonstrações financeiras e orçamentais. Dentro de uma organização, todas as áreas necessitam de prestar informação à área financeira, pelo que é imprescindível que se definam regras e procedimentos internos vertidos em documentos que possam ser consultados e auditados, como p.e. Normas de Controlo Interno e Manuais de Procedimentos Internos.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 4
Função	Revisor Oficial de Contas de Freguesias

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

A implementação do SNC-AP vem criar um conjunto de desafios e de mudanças dentro do sector público. Ao nível das Autarquias Locais destaco como principais dificuldades:

- ✓ A perceção por parte dos Órgãos Executivos da importância desta alteração de paradigma, uma vez que alguns consideram que se trata apenas de uma mera reclassificação de contas, cuja parametrização será efetuada pelas empresas de software;
- ✓ Falta de conhecimentos técnicos por parte dos Recursos Humanos, dado que uma parte significativa não domina os conceitos previstos nas NCP, nomeadamente os relacionados com a vertente patrimonial;
- ✓ Insuficiência de Recursos Humanos, face às responsabilidades já atualmente existentes e as que vão advir com a entrada do SNC-AP;
- ✓ Sistemas de informação que respondam de forma eficiente e segura às novas exigências;
- ✓ Capacidade de resposta, em tempo oportuno, das empresas de software às diversas solicitações que irão surgir;
- ✓ Dificuldades de intercomunicabilidade entre os sistemas de informação locais e centrais, nomeadamente com a DGAL e Tribunal de Contas.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais crítica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

Contabilidade Orçamental – Julgo que vai ser o sistema em que as entidades do poder local se vão adaptar com mais facilidade, uma vez que, em regra, a contabilidade orçamental é o sistema que os recursos humanos da administração pública melhor dominam.

Contabilidade Financeira/Patrimonial – A adoção deste sistema, principalmente para as entidades que adotem o regime geral, irá suscitar um conjunto de novas temáticas, destacando as seguintes pela sua criticidade:

- ✓ Ao nível dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e bens de domínio público, no momento da transição, o adequado reconhecimento e mensuração, bem como, quando aplicável, o desreconhecimento ou reclassificação deste tipo de bens. Ao nível das Freguesias, a falta de realização com regularidade de processos de inventariação do seu património poderá ser uma condicionante no momento da transição;
- ✓ As matérias associadas à contabilização dos acordos de concessão. A inexistência de suporte documental dos vários tipos de acordos que ocorrem entre as Freguesias e os Municípios, ou com outro tipo de entidades (ex: Associações) relativos à cedência/direito de utilização de determinados ativos também será uma condicionante.

Contabilidade de Gestão – Apesar de já estar previsto no POCAL a obrigatoriedade (regime geral) de implementação de um sistema de contabilidade analítica, o que vou observando na minha atividade como Revisor, é que as entidades ou não implementaram, ou então muitas vezes quando o implementaram, criaram um conjunto de centros de custo, mas sem grande validação

dos valores que lhes são imputados. Neste sentido parece-me que este vai ser o sistema mais complexo de implementar, nomeadamente pela escassez de recursos técnicos e humanos que as Freguesias dispõem.

2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais serão, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

As principais vantagens estão associadas a uma melhoria significativa no processo de preparação e apresentação das contas, nomeadamente porque as demonstrações financeiras vão evidenciar uma imagem mais verdadeira e apropriada sobre a realidade das diversas entidades, com vantagens significativas para os utentes das aludidas demonstrações financeiras.

As principais dificuldades, julgo que estarão associadas ao adequado enquadramento e mensuração contabilística, nomeadamente e tal como já referido, pela escassez e falta de conhecimentos técnicos por parte dos Recursos Humanos das entidades públicas.

2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

Sim. Atualmente, se analisarmos a grande maioria dos documentos de prestação de contas das entidades de poder local, nomeadamente as do regime geral, os mesmos apresentam dezenas de páginas de informação que, na minha opinião, é totalmente desnecessária para os utentes das demonstrações financeiras.

Neste sentido, a minha opinião é que vai ocorrer uma melhoria significativa na qualidade da informação aquando da apresentação das demonstrações financeiras em SNC-AP. Os utentes das demonstrações financeiras passam a ter informação com mais qualidade, relevância, comparabilidade e transparência do desempenho das entidades do setor público.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Sim, os sistemas informáticos e consequentemente as empresas de software serão um “player” fundamental no processo de transição entre estes dois sistemas contabilísticos.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública?

A resposta não é direta. Existem entidades que apresentam meios técnicos e humanos que denotam um total conhecimento sobre estas matérias, mas também existem entidades que apresentam maiores limitações. Outro assunto a ter em consideração, é a capacidade de resposta às solicitações, que nem sempre ocorre de forma tempestiva.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?

Não. Apesar de deterem, em regra, conhecimentos mais significativos nas matérias relacionadas com a contabilidade orçamental, ao nível da contabilidade patrimonial e de gestão, existe uma grande lacuna nos conhecimentos por parte dos recursos humanos da administração pública. Neste sentido, a aposta na formação é fundamental para ultrapassar este problema.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

Sim, julgo que a existência de Contabilistas Públicos/Certificados na esfera das entidades públicas será muito importante para que se atinjam os desígnios que o SNC-AP se propõem. No entanto, também me parece importante que a Ordem dos Contabilistas Certificados desenvolva ações que possibilitem o reforço das competências dos CC, nomeadamente na vertente da contabilidade orçamental, onde atualmente apresentam maiores limitações.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

Sim, existem um conjunto de outros fatores que devem ser tidos em consideração aquando da avaliação da implementação do SNC-AP. A cultura das organizações, dos seus dirigentes, dos membros dos órgãos Executivos terá reflexos no sucesso e/ou na profundidade com que o SNC-AP vai ser implementado, não tendo dúvidas que vai variar significativamente entre entidades.

Para o cidadão, na minha opinião a informação será mais transparente, relevante e compreensível, ficando munido de melhores instrumentos para poder avaliar a atuação das entidades públicas no geral e das Freguesias em particular.

Por fim, importa considerar um conjunto de outras entidades que serão fundamentais na avaliação futura do processo de implementação do SNC-AP, quer na esfera das Autarquias Locais, quer na generalidade do Sector Público, destacando, entre outras, o Tribunal de Contas, DGO e DGAL.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 5
Função	Contabilista Certificado de Freguesias

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

- Ausência de recursos humanos qualificados.

- Um número elevado de freguesias que aplica atualmente o regime simplificado do POCAL, irá transitar para o regime das pequenas entidades, pelo que os conhecimentos adquiridos e existentes sobre a contabilidade orçamental, não serão suficientes na aplicação do subsistema da Contabilidade Financeira.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais crítica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

Contabilidade Orçamental:

- As retenções das remunerações deixam de ser tratadas como operações de tesouraria;
- Interpretação da classe zero.

Contabilidade Financeira:

- Contabilização das Princípio das Transações sem contraprestação.
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública, mas unicamente se forem reconhecidos como tal, e proceder à sua reclassificação.
- Reconciliação para o balanço de abertura de acordo como o SNC-AP.

Contabilidade Gestão:

- Como no passado, o “esquecimento”, as dificuldades e os custos de implementação.
- Este subsistema será muito importante na aplicação e verificação do Princípio da economia, eficiência e eficácia.

2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais serão, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

Ao nível das demonstrações orçamentais previsionais, o maior enfoque na plurianualidade exige um maior rigor na elaboração das mesmas, visando mais responsabilização dos eleitos locais, aquando da prestação de contas.

Todas as fases da execução de despesa estão agora presentes na demonstração de execução orçamental da despesa, o cabimento não estava anteriormente, bem com a informação sobre os compromissos e obrigações plurianuais.

Ao nível das demonstrações financeiras, o balanço apresenta uma estrutura mais simplificada.

Maior enfoque nas divulgações previstas no “Modelo de notas explicativas ou anexo às demonstrações financeiras” existentes na NCP 1.

2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e

deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

Respondido na questão anterior.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Sim, para muitas freguesias, serão o primeiro, único para algumas, apoio/suporte na implementação do SNC-AP.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública?

Aquelas que detém maior quota de mercado à data, são certamente detentoras dos conhecimentos necessários. Contudo, algumas não terão esse conhecimento tão consolidado de todos os 3 subsistemas contabilísticos, nomeadamente do financeiro e de gestão.

3.3 Considera que a articulação entre os colaboradores na área da Contabilidade e as empresas que desenvolvem as aplicações informáticas tem de existir? No caso concreto das Freguesias com

Sim, o sucesso está na conjugação dos conhecimentos técnicos e funcionais.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?

Desconheço o padrão de conhecimentos existente na Administração Pública no geral.

Nas Freguesias, certamente que não.

Da generalidade dos casos que conheço, os conhecimentos adquiridos não são sólidos o suficiente, provêm da prática com as aplicações informáticas, bem como do contato com os consultores/contabilistas que dão apoio.

Grau habilitacional ainda baixo, aliás, como demonstram os diversos mapas de pessoal, ausência de trabalhadores na carreira Técnico Superior.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

Sem dúvida nenhuma.

Não era admissível que uma entidade que possuía contabilidade organizada, não tivesse que ter um “profissional de contabilidade” para preparar e validar as demonstrações orçamentais e financeiras.

No entanto, parece-me que os requisitos necessários para exercer a função de contabilista público, no SNC-AP, não estão clarificados face às competências e responsabilidades referidas no diploma.

O contabilista público / certificado na AP, mais concretamente nas freguesias, deverá ser conhecedor de outras matérias transversais ao funcionamento de uma autarquia, tais como, contratação pública, regime jurídico das autarquias locais, entre outras.

Nos dias de hoje, um dos principais focos de responsabilidade de um autarca, reside na decisão de contratar, por isso, não basta que se cumpram as normas contabilísticas, mas igualmente as regras de contratação.

A possibilidade de qualquer contabilista certificado poder ser o responsável pelas contas públicas de uma entidade, sem tenha experiência, formação ou habilitação específica, pode revelar-se um problema de futuro, e de alguma forma, não se conseguir obter o que se pretende com esta novidade, maior segurança, clareza, confiança e fiabilidade da informação divulgada pelos e aos vários intervenientes do processo, tanto ao nível interno como externo.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

Com a implementação do SNC-AP, verifica-se também um aumento da quantidade de *reports* necessários a efetuar, por exemplo à DGAL.

É notório um maior controlo e mais permanente. É importante esta perceção por parte dos autarcas e trabalhadores.

Como já referenciei anteriormente, um dos principais focos de responsabilidade reside na aplicação numa correta, eficiente e eficaz aplicação das regras de contratação pública, previstas no CCP.

Em suma, espera-se que esta nova perceção por parte dos responsáveis, traduza-se numa maior preocupação sobre outras áreas e/ou matérias, como contratação pública, mas também ao nível do controlo interno.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 6
Função	Sócio-Gerente de empresa de aplicação informática SNC-AP

1. Quais considera serem as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais?

Para mim a maior dificuldade é a falta de comunicação entre a unidade técnica, que teoricamente seria a UNILEO, mas quando ligávamos para algum esclarecimento informavam que não davam atendimento telefónico e que só as Autarquias é que podiam fazer pedidos de esclarecimento. Acho muito estranho uma situação destas pois que têm dúvidas no desenvolvimento da aplicação informática são as softwares house e não as Autarquias.

2. O SNC-AP define 3 subsistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental, a Financeira e a de Gestão.

2.1 Para cada um destes sistemas, quais julga serem as matérias de aplicação mais critica para as entidades públicas em geral, e para as Freguesias em particular.

Em relação aos 3 sistemas vejo o da Gestão o mais complexo na sua implementação. Não a nível da aplicação informática, mas sim no levantamento das necessidades de controlo por parte da Autarquia. Outra situação é que também não saiu o plano da contabilidade de gestão e com isso atrasa a sua implementação. Também sou da opinião que neste momento de arranque do SNC-AP é mais importante a Contabilidade Orçamental e Financeira entrar em pleno e nos anos seguintes implementar a Contabilidade de Gestão.

2.2 Ao nível das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, o SNC-AP introduz muitas alterações. Quais serão, em seu entender, as vantagens e quais as dificuldades na preparação destas demonstrações.

2.3 O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos. Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos?

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações Previsionais e de Relato.

3.1 Considera que os sistemas informáticos da contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP?

Concordo, penso que se não fossem os sistemas informáticos o processo de transição seria muito penoso. Mas não são os sistemas informáticos que resolvem todas as questões que a transição do SNC-AP obriga, e penso que muitos funcionários que não têm formação teórica, nem contabilista certificado, dificulta e muito esta transição.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública? E complementam com os conhecimentos e experiência dos funcionários e contabilistas certificados dos clientes?

Sim, penso que a maioria das empresas no mercado são detentoras de conhecimentos sobre contabilidade pública, e a relação que temos com os funcionários e contabilistas contribuem para um melhor entendimento da aplicação da lei, bem como a criação, por parte das empresas, de ferramentas aplicacionais que facilitam e muito, o dia a dia de uma autarquia.

3.3 As entidades públicas responsáveis pelo apoio à implementação do SNC-AP prestaram a devido auxílio às empresas de software contabilístico?

Um NÃO muito grande. Tivemos e continuamos a ter imensas dificuldades nos esclarecimento à implementação do SNC-AP.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, os Recursos Humanos são as peças chave fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade?

Não, penso que são recursos com muito pouca formação de contabilidade, que pensam na contabilidade como execução de tarefas automatizadas e que normalmente são as empresas de software que formam estes utilizadores. Claro que esta formação é mais prática mas nota-se que a nível de teoria são poucos os que têm.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP?

Sim, concordo que será uma mais valia para a entrada em pleno do SNC-AP.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

Sim, concordo que com o SNC-AP poderá haver mais relatos com maior transparência e sem necessidade de grandes conhecimentos contabilísticos para a sua interpretação financeira do bom ou mau funcionamento de uma autarquia.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 7
Função	Técnica Superior nos Serviços de Contabilidade na Freguesia

1)

O SNC-AP integra a estrutura conceptual da informação financeira pública as normas da contabilidade pública e um plano de contas multidimensional. Na minha opinião penso que as maiores dificuldades na implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais serão na transição das DF em POCAL para o SNC-AP, tendo em conta os critérios de reconhecimento e de mensuração, que poderão causar maior impacto tais como os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Para a realização da transição do POCAL para o SNC-AP, uma entidade deve adaptar o PCM (base SNC-AP) às necessidades específicas da sua realidade e estabelecer as devidas correspondências com o normativo anterior (POCAL) este é o procedimento mais importante, uma vez que se trata da parametrização do plano de contas, que servirá de base ao registo contabilístico.

2)**2.1)**

Para a contabilidade orçamental penso que a situação mais crítica será a abertura pela 1ª vez da contabilidade orçamental. Na receita apurar a as liquidações a transitar e apurar aquelas que são de períodos futuros (contratos com recebimentos com escalonamento plurianual). Na despesa os compromissos que vão transitar, as obrigações e os compromissos de períodos futuros e as obrigações de períodos futuros além da abertura das operações de tesouraria pela 1ª vez (retenções de impostos não são registadas em operações de tesouraria).

Na contabilidade financeira que tem como objectivo aplicar as normas penso que a principal dificuldade será ajudar quem faz as demonstrações financeiras a adoptar as normas e a interpretação das mesmas. De notar que em caso de conflito entre a estrutura conceptual e uma norma é a norma que deve prevalecer.

Na contabilidade de Gestão é cada vez mais importante gerir adequadamente os recursos ao nosso dispor. No que respeita às Autarquias Locais a contabilidade de gestão é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarefas e preços de bens e serviços em linha de continuidade com o POCAL.

Existem quatro funções principais: funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras funções a principal dificuldade será os mapas de informação conterem os custos diretos de cada produto/serviço prestado; a função, unidade, departamento ou atividade; assim como o produto ou serviço pelo qual é praticado, se tudo não estiver devidamente parametrizado com o plano de contas.

2.2)

Passamos a dispor de maior informação que vai permitir um bom desempenho da entidade pública. Passa a existir um modelo único de prestação de contas para as entidades das administrações públicas, beneficiando da normalização de critérios na preparação, apresentação e divulgação do relato e, ainda, ao nível dos sistemas de informação. As dificuldades serão a nível do reconhecimento, ou seja, incorporar no balanço e demonstração de resultados um item que satisfaça a definição do elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento. Outra é a mensuração (processo que determina as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e inscritos no balanço e demonstração de resultados).

2.3)

A implementação do SNC-AP vem preencher carências concetuais, de relato financeiro, de responsabilidades existentes nas Autarquias Locais e permitir uma conexão com as contas de entidades privadas. Deixamos de olhar para a contabilidade apenas na ótica

de caixa (o que a entidade paga e o que recebe) para, também, pensar na contabilidade na ótica do acréscimo (que releva quais são os ativos e os direitos da entidade, quais são os seus passivos e responsabilidade, quais são os seus rendimentos e gastos e os correspondentes resultados, independentemente dos pagamentos e recebimentos havidos).

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

3)

3.1)

Os sistemas informáticos são essenciais para esta transição, é fundamental porque o SNC-AP é definido por 3 subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a financeira e a de gestão é importante que haja um sistema informático que ligue estes 3 subsistemas; É impensável não haver um sistema informático que não fizesse essa união, ligação;

3.2) Sim na minha opinião penso que as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública, especialmente aquelas que trabalham já com o POCAL, contudo devem estar sempre atentas às atualizações e alterações à Lei que possam ocorrer.

3.3) Não fomos contactados no sentido de ajudar a desenvolver essa aplicação, mas foi dada formação de SNC-AP, pela software house. Acho importante que deva existir sempre articulação com a mesma. São as Autarquias que usam os sistemas informáticos e são elas que sabem as dificuldades que passam, as lacunas e são elas que podem ajudar a desenvolver/melhorar o sistema informático;

4)

4.1) Em termos gerais acho que os recursos humanos não tem conhecimentos adequados na área da contabilidade, devia haver uma maior ligação entre ambos e mais formação nessa área, é fundamental que se trabalhe em conjunto.

4.2) Penso que a obrigatoriedade de um Contabilista público ou Contabilista Certificado será sempre uma mais valia na aplicação do SNC-AP na medida em que existe uma regularidade técnica na prestação de contas dos organismos e na execução da contabilidade pública que é assegurada pelo mesmo. Ele vai verificar, corrigir situações que não estão em conformidade e também dessa forma os trabalhadores das Autarquias acabam por ganhar mais formação.

5) Sim, acho que é importante toda a estrutura organizacional ter uma ideia do novo sistema contabilístico. Não é essencial para eles, mas para a contabilidade de gestão é importante, todos fazem parte da Autarquia e os objectivos pretendidos pela mesma necessitam de todos para que sejam estes sejam atingidos.

Guião de Entrevista

Entrevistado	N.º 8
Função	Tesoureira da Freguesia – Membro do Órgão Executivo da Freguesia

1. Quais considera serem as maiores dificuldades à implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais? Como qualquer alteração nos normais procedimentos de gestão, implicará uma adaptação dos técnicos ao novo Programa. Sendo reconhecidas, pelos mesmos, as vantagens do SNC-AP as dificuldades apenas poderiam advir de falta de formação ou de recursos informáticos pouco ajustados ao novo Programa. Assegurando estas duas dimensões não se antecipam especiais constrangimentos no processo de mudança.

2. O relato da informação financeira e orçamental tem o propósito de informar sobre a situação financeira da entidade, os utilizadores, nomeadamente, os membros dos órgãos executivos e deliberativos, entidades de tutela inspetiva e cidadãos.

2.1 Considera que as novas Demonstrações proporcionam mais informação? Em que aspetos? Sim. Sendo um programa mais completo no que diz respeito à informação disponibilizada nas diversas etapas do processo de despesa, permitirá uma análise mais ampla da eficiência dos procedimentos de gestão (trazendo consequentemente maior transparência e facilidade no processo de monitorização).

2.2 Na sua experiência de eleita local, que perceção tem relativamente ao nível de conhecimento técnico dos membros dos órgãos que têm a competência para aprovar e apreciar os documentos previsionais e de prestação de contas (Junta e Assembleia de Freguesia). A ausência de formação dos eleitos na área da contabilidade é naturalmente, e muito especialmente num primeiro contacto com a atividade autárquica, um constrangimento à efetiva compreensão dos procedimentos de gestão, bem como da compreensão de documentos técnicos. No caso de eleitos em exercício de funções no Órgão Executivo, tal dificuldade tende a ser esbatida pelo suporte dado pelos técnicos da área. Ainda, assim, realçar ser este um processo complexo, que exige um esforço efetivo do eleito para obter o domínio necessário a um desempenho completo e bem sucedido. Este apoio por parte dos técnicos não acontece no caso dos eleitos com assento na Assembleia de Freguesia. É, assim, notório e expectável, que aqueles que no seu exercício profissional não têm esta formação ou experiência, revelem dificuldades na leitura dos documentos previsionais e de prestação de contas e, consequentemente, na real compreensão do estado financeiro das autarquias que representam.

3. Qualquer entidade pública utiliza uma aplicação informática para o registo do processo contabilístico, emissão da diversa documentação contabilística (requisição externa, guia de receita, fatura, ordem de pagamento, etc.) e produção de algumas das Demonstrações.

3.1 Considera que os sistemas informáticos de contabilidade são essenciais no processo de transição do POCAL para o SNC-AP? Os sistemas informáticos são determinantes no sucesso do processo de transição, permitindo que os técnicos foquem no essencial (a adaptação à nova metodologia) sem preocupações acrescidas com problemas sobre as quais não têm controlo.

3.2 Em sua opinião, as empresas que desenvolvem estes sistemas são detentoras dos conhecimentos necessários na área da contabilidade pública? Apenas com um conhecimento efetivo de contabilidade pública será possível criar Programas ajustados à realidade existente, capazes de fomentar transparência e simplificar o processo contabilístico.

4. Para uma transição em conformidade com o normativo, Recursos Humanos preparados são fundamentais.

4.1 Em termos gerais, considera que os Recursos Humanos na Administração Pública têm conhecimentos adequados na área da Contabilidade? E em particular na freguesia onde exerce funções de Tesoureira? Não me sendo possível generalizar da minha realidade para o restante município, posso assegurar o preparo, profissionalismo, conhecimento transversal e disponibilidade para adquirir novos conceitos dos Técnicos desta autarquia. Acresce, na nossa realidade, o fato de 3 dos 4 técnicos existentes terem formação superior na área de Contabilidade.

4.2 O facto do DL 192/2015, conjugado com o DL 85/2016, obrigarem as entidades públicas a disporem de um Contabilista Público ou Contabilista Certificado, será uma mais valia na aplicação do SNC-AP? A existência de um contabilista público/certificado na autarquia será, neste processo de mudança, uma mais valia e segurança para os técnicos responsáveis, garantindo a discussão de dúvidas, facilitando a resolução de problemas, proporcionando o apoio e acompanhamento necessários a uma implementação de sucesso.

5. Para além dos aspetos de relacionados com o conhecimento específico do SNC-AP, com aplicações informáticas, com a preparação técnica dos Recursos Humanos, e com a documentação administrativa e de relato, considera que podem existir outras dimensões a considerar na avaliação da implementação deste novo sistema contabilístico, por exemplo, em termos da cultura organizacional transversal às áreas não financeiras, maior transparência e/ou abertura para o cidadão com a maior perceção deste no impacto da atuação da freguesia, ou outro?

A existência de documentação mais completa e transversal será sempre facilitadora da abertura da própria instituição ao impacto que a saúde financeira da mesma terá em todas as áreas de funcionamento e no sucesso do trabalho autárquico em geral. Não sendo fácil que os técnicos afetos a outras áreas de intervenção compreendam ou tenham disponibilidade para entender os procedimentos contabilísticos e de gestão, a existência de novos documentos poderá ser sensibilizadora e facilitadora do envolvimento de todos já que, na prática, é a sua ação diária que viabiliza a boa gestão da autarquia. Da mesma forma, informação mais analítica, mais elaborada, mais completa, gera transparência e promove a comunicação de dados ao cidadão, que por direito deve a eles ter acesso facilitado.

ANEXOII- Reconciliação para o balanço de abertura

RUBRICAS DO BALANÇO (1)	Valores conforme normativo anterior 31/12N-1 (2)	Reconhecimento (3)	Desreconhecimento (4)	Critério de mensuração (5)	Imparidades/reversões (6)	Outros (7)	Erros (8)	Reclassificações (9)	SNC-AP 01/01/N (10)= (2)+...+(9)
ATIVO									
ATIVOS NÃO CORRENTES									
Ativos fixos tangíveis									
Propriedades de investimento									
Ativos intangíveis									
Ativos biológicos									
Participações financeiras									
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis									
Acionistas/sócios/associados									
Outros ativos financeiros									
Ativos por impostos diferidos									
ATIVOS CORRENTES									
Inventários									
Ativos biológicos									
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis									
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis obtidos									
Clientes, contribuintes e utentes									
Estado e outros entes públicos									
Acionistas/sócios/associados									
Outras contas a receber									
Diferimentos									
Ativos financeiros detidos para negociação									
Outros ativos financeiros									
Caixa e depósitos									

RUBRICAS DO BALANÇO (1)	Valores conforme normativo anterior 31/12N-1 (2)	Reconhecimento (3)	Desreconhecimento (4)	Critério de mensuração (5)	Imparidades/reversões (6)	Outros (7)	Erros (8)	Reclassificações (9)	SNC-AP 01/01/N (10)= (2)+...+(9)
PATRIMÓNIO LÍQUIDO									
Património/Capital									
Ações (quotas) próprias									
Outros instrumentos de capital próprio									
Prémios de emissão									
Reservas									
Resultados transitados									
Ajustamentos em ativos financeiros									
Excedentes de revalorização									
Outras variações no património líquido									
Resultado líquido do período									
Dividendos antecipados									
Interesses que não controlam									
PASSIVO									
PASSIVO NÃO CORRENTE									
Provisões									
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos									
Responsabilidades por benefícios pós-emprego									
Passivos por impostos diferidos									
Outras contas a pagar									
PASSIVO CORRENTE									
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos									
Fornecedores									
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes									
Estado e outros entes públicos									
Acionistas/sócios/associados									
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos									
Outras contas a pagar									
Diferimentos									
Passivos financeiros detidos para negociação									
Outros passivos financeiros									

ANEXO III- Modelo de Balanço para a 1.ª Prestação de Contas em SNC-AP

RUBRICAS	NOTAS	SNC-AP	Normativo
		31/12/2017	anterior 31/12/2016
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Ativos intangíveis			
Ativos biológicos			
Participações financeiras			
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis			
Acionistas/sócios/associados			
Outros ativos financeiros			
Ativos por impostos diferidos			
Ativo corrente			
Inventários			
Ativos biológicos			
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis			
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis			
Clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Acionistas/sócios/associados			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Ativos financeiros detidos para negociação			
Outros ativos financeiros			
Caixa e depósitos			
Total do ativo			
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património/Capital			
Ações (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em ativos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no património líquido			
Resultado líquido do período			
Dividendos antecipados			
Interesses que não controlam			
Total do Património Líquido			
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes			
Estado e outros entes públicos			
Acionistas/sócios/associados			
Financiamentos obtidos			
Fornecedores de investimentos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Total do Passivo			
Total do Património Líquido e Passivo			

ANEXO IV- Modelo de Demonstração de Resultados para a 1.ª Prestação de Contas em SNC-AP

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	SNC-AP	Normativo anterior
		31/12/2017	31/12/2016
Impostos, contribuições e taxas			
Vendas			
Prestações de serviços e concessões			
Transferências correntes e subsídios à exploração e subsídios correntes obtidos			
Variações nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
Fornecimentos e serviços externos			
Gastos com pessoal			
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos			
Outros gastos e perdas			
Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento			
Gastos/reversões de depreciação e amortização			
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)			
Juros e rendimentos similares obtidos			
Juros e gastos similares suportados			
Resultado antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: ⁽²⁾			
Detentores do capital da entidade-mãe			
Interesses que não controlam			

ANEXO V- Pergunta 25 da CNC

» Pergunta 25: Atualização das quantias escrituradas dos ativos fixos tangíveis totalmente depreciados na data de transição para o SNC-AP

As quantias escrituradas dos bens do ativo fixo tangível totalmente depreciados podem ser atualizadas na data de transição para o SNC-AP?

Resposta:

Com vista a obter a imagem verdadeira e apropriada do balanço de abertura, e de forma excecional, as entidades públicas podem reverter depreciações acumuladas de bens que se encontrem totalmente depreciados, e que estejam em funcionamento, por contrapartida da conta 564 Ajustamentos de transição. Este procedimento contabilístico está sujeito às seguintes condições:

- a revisão da vida útil deve ser baseada nos critérios previstos no parágrafo 51 da NCP 5: *“51 — Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num bem do ativo fixo tangível são consumidos pela entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros fatores tais como a obsolescência técnica ou comercial e o desgaste enquanto um ativo permanece ocioso, originam a diminuição dos benefícios económicos ou potencial de serviço que poderiam ter sido obtidos desse ativo. Consequentemente, para determinação da vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes:*

(a) Utilização esperada do ativo, que é avaliada por referência à capacidade ou à produção física esperadas para esse ativo.

(b) Desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparações e manutenções e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso.

(c) Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;

(d) Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de contratos de locação relacionados.”

- a vida útil adicional em circunstância alguma pode exceder quer a vida útil inicial do bem prevista no CIBE, quer a prevista no Classificador Complementar 2;

- a reversão das depreciações acumuladas não pode exceder 50% da quantia escriturada bruta inicial do bem;

- a obrigatoriedade das fichas de cadastro serem ajustadas com base na nova vida útil.

(Aprovada pelo CNCP em 27 de dezembro de 2017)

ANEXO VI – Auto de Transferência da CML (partes- não o documento integral)



Auto n.º 1

Câmara Municipal de Lisboa

Nos termos do disposto no artigo 85.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2014, e da Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro, que procedeu à reorganização administrativa de Lisboa, aceitam os termos e o conteúdo do presente auto, do qual fazem parte os seguintes anexos, bem como os documentos que os compõem:

- Anexo A: Identificação das missões;
- Anexo B: Identificação dos espaços;
- Anexo C: Identificação das vias;
- Anexo D: Identificação dos equipamentos;
- Anexo E: Espaços, vias e equipamentos onerados por contratos de concessão;
- Anexo F: Espaços, vias e equipamentos que necessitam de intervenções urbanísticas relevantes;
- Anexo G: Rede de Bibliotecas Municipais;
- Anexo H: Equipamento informático (hardware e software);
- Anexo I: Bens móveis;
- Anexo J: Recursos Humanos;
- Anexo K: Listagem de contratos associados;
- Anexo L: Valores financeiros associados.

Anexo A

Identificação das missões

Alínea b) do artigo 12.º da Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro

Todas as competências relativa às placas toponímicas.

Alínea c) do artigo 12.º da Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro

Todas as competências relativas aos pavimentos pedonais, com exceção das consideradas estruturantes.

(...)

Anexo D

Identificação dos equipamentos

Inclui a gestão de todo o mobiliário de escritório e outros equipamentos / bens móveis existentes nos equipamentos referidos no presente anexo.

Anexo H
Equipamento informático (hardware e software)

É cedido a título definitivo o seguinte equipamento:

	Access point	Central telefónica	Desktop (computador de secretária)	Impressora	Monitor	Quadro interativo	Rack	Servidor	Switch	Telefone siemens	Total geral
Bibliotecas		2	11	1	11			1	1	9	36
Escola	14		16	12	16	2	2		2		64
Escola e jardim de infância			4	5	4	1					14
Total Geral	14	2	31	18	31	3	2	1	3	9	114

	Licenças Sistema Operativo	Licenças MS Office	Horizon	winlib 2000
Bibliotecas	12	12	1	
Escola				1
Escola e jardim de infância				1
Total Geral	12	12	1	2

	Circuito rede Dados 2MB	Circuito rede Dados Net100 Mb
Bibliotecas	1	1
Posto de limpeza	2	
Total Geral	3	1

Anexo I
Bens móveis

Equipamentos da limpeza urbana:

Equipamento	N.º Equipamento	Matricula
Motocão	9926	55-27-ZX
Viatura de Apoio	1810	99-28-UP
Viatura elétrica	-	-
Varredoura mecânica	M3264	S/Matricula

Equipamento	Quantidade
Soprador dorso	4
Soprador de mão	9
Roçadora	6

Anexo J
Recursos Humanos

Parte I – Trabalhadores do mapa de pessoal do município de Lisboa

1. Para efeitos de garantia da plenitude dos direitos adquiridos, consagrada no artigo 16º, n.º 1 da Lei n.º 56/2012 e do ponto n.º 14 da Proposta n.º 916/2013, aprovada pela Deliberação n.º 6/AML/2014, são aceites pela junta de freguesia e fazem parte integrante do presente auto de transferência, para todos os efeitos legais, as "fichas de trabalhador" dos trabalhadores que transitam para a freguesia nos termos do n.º 3 do artigo 16.º da Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro, bem como do ponto n.º 13 da Proposta n.º 916/2013, aprovada pela Deliberação n.º 6/AML/2014 e tal como determinado pela deliberação n.º 80/CM/2014, da Câmara Municipal de Lisboa, de 5 de Março último, publicada em suplemento ao Boletim Municipal n.º 1046, do dia 6 de Março.
2. As fichas são entregues à junta de freguesia em suporte digital e obedecem ao seguinte modelo:

ANEXO VII – Tabela de Taxas**PROPOSTA DE APROVAÇÃO DE PREÇOS**

SECTOR	DATA	PELOURO
Administração Geral	22 fevereiro	Contabilidade

ACÇÃO
Tabelas de Preços

Considerando o Plano de Actividades aprovado em Assembleia de Freguesia que assenta fundamentalmente numa linha de desenvolvimento estratégico contribuindo para a realização de projetos inerentes a cada Área de atividade;

Considerando que o orçamento para 2019 prevê as receitas a arrecadar durante o ano económico cumprindo assim parte da execução deste instrumento de gestão;

Considerando que a Junta não tem nenhum Regulamento de Taxas devidamente aprovado em Executivo e em Assembleia de Freguesia;

Considerando que estamos já a preparar um estudo para que seja elaborado um Regulamento de Taxas por forma a regularizar esta situação, tendo por base os pressupostos jurídico-tributários presentes no Regime financeiro das Autarquias Locais, aprovado pela Lei nº. 73/2013, de 3 de setembro, bem como o novo Regime Jurídico das Autarquias Locais, com a ampliação das competências para as Juntas de Freguesia, consagrado pela Lei 75/2013, de 12 de setembro e tendo em consideração o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, aprovado pela Lei nº. 53-E/2016, de 29 de dezembro;

Considerando contudo, que existem vários preços que são praticados e cobrados nas diversas atividades que são concedidas aos nossos utentes da Freguesia;

Tabela de Preços	
Serviços administrativos (Secretaria)	
Designação	Valor €
Atestados/Declarações e outros documentos com termo lavrado	5,00 €
Atestados em Impresso próprio fornecido pelo requerente	2,50 €
Certificação de fotocópias e respectiva conferência - até 4 páginas, inclusive	17,00 €
Por cada página a mais	2,00 €
Fotocópias P/B - por cada página A4	0,10 €
Fotocópias P/B - por cada página A3	0,15 €
Registo e licenciamento de Animais	
Registo	2,50 €
Categoria A - Animais de Companhia	12,50 €
Categoria B - Animais com fins económicos	12,50 €
Categoria C - Animais para fins militares	Isento
Categoria D - Animais para investigação científica	Isento
Categoria E - Cão de caça	15,00 €
Categoria F - Cão guia	Isento
Categoria G - Cão potencialmente perigoso	15,00 €
Categoria H - Cão perigoso	15,00 €
Categoria I - Gato	12,50 €

Preçario		
Kiryu/Ginástica Terapêutica Recreativa/Fit Club/One up		
	Recenseados	Fora da Freguesia
Renovação da Inscrição	6,00 €	6,00 €
Novas Inscrições - Joia Anual	10,00 €	10,00 €
Mensalidade por Modalidade	20,00 €	30,00 €

Observação

PACOTE "FAMÍLIA" - desconto total de 3,00€ pelas duas modalidades mensais

Academia								
Comparticipação Financeira - Aulas Avulso								
			60 Minutos		90 Minutos ou mais		Jóia Anual	
Recenseados			5,00 €		6,50 €		6,00 €	

Espassus Ténis		A - 50%	B - 25%	C
		Menores de 25 anos Maiores de 55 anos	26 aos 54 anos	Não Recenseado
1X/Semana	1 Aluno	40,00 €	50,00 €	65,00 €
	2 Alunos	25,00 €	30,00 €	45,00 €
	4 Alunos	20,00 €	25,00 €	40,00 €
2X/Semana	1 Aluno	75,00 €	90,00 €	120,00 €
	2 Alunos	40,00 €	55,00 €	65,00 €
	4 Alunos	45,00 €	65,00 €	80,00 €
Professor José Maria Dinis	Aula Eventual	15,00 €		
	Aluguer do campo à hora	10,00 €		
	Jóia Anual	15,00 €		

Preçário	
Espassus - Música	
Aula Individual	Aula de Grupo
50,00 €	30,00 €

Preçário	
Aluguer Sala Polivalente	
100,00 €	

Preçário	
Passeios	
Recenseados	Não Recenseados
8,00 €	14,00 €

Animações de Verão Séniores	
Recenseados	Não Recenseados
35,00 €	85,00 €

Jardim-de-Infância			
Preçário 2018/2019			
Mensalidades	Escalão A	Escalão B	Escalão C
Extra Manhã 07h30 às 8h	2,50 €	7,50 €	12,50 €
Mensalidade 8h às 9h e das 15h às 17h30	5,00 €	15,00 €	25,00 €
Prolongamento 17h30 às 16h	5,00 €	15,00 €	25,00 €
Extra Tarde 19h às 20h	5,00 €	15,00 €	25,00 €
Interrupções Lectivas 1 Natal e Páscoa Acresce à mensalidade 8h às 17h30	15,00 €	30,00 €	50,00 €
Interrupções Lectivas 2 (Julho e Agosto) Valor por turno 8h às 17h30	20,00 €	40,00 €	60,00 €
Modalidade ATL + Férias	Cálculo: (10 X valor da mensalidade) + (2 X valor interrupção lectiva 1) + (2 x valor interrupção lectiva 2) : 10 meses		
Modalidade Só Férias 8h às 17h30	Cálculo: (2 x valor interrupção lectiva 1) + (2 X valor interrupção lectiva 2) : 10 meses		

Inscrição: 15.00€
Renovação da Inscrição: 10,00€

1º. Ciclo			
Preçário 2018/2019			
Mensalidades	Escalão A	Escalão B	Escalão C
Extra Manhã 07h30 às 8h	2,50 €	5,00 €	7,50 €
Acolhimento 8h às 9h	5,00 €	10,00 €	15,00 €
Mensalidade 8h às 9h e das 15h às 17h30	7,00 €	20,00 €	30,00 €
Extra Tarde 19h às 20h	5,00 €	10,00 €	15,00 €
Interrupções Lectivas 1 Natal e Páscoa Acresce à mensalidade 8h às 17h30	15,00 €	30,00 €	50,00 €
Interrupções Lectivas 2 (Julho e Agosto) Valor por turno 8h às 17h30	20,00 €	40,00 €	60,00 €
Modalidade ATL + Férias	Cálculo: (10 X valor da mensalidade) + (2 X valor interrupção lectiva 1) + (2 x valor interrupção lectiva 2) : 10 meses		
Modalidade Só Férias 8h às 17h30	Cálculo: (2 x valor interrupção lectiva 1) + (2 X valor interrupção lectiva 2) : 10 meses		

Inscrição: 15.00€
Renovação da Inscrição: 10,00€

2º./3º. Ciclo				
Preçário 2018/2019				
Mensalidades	Escalão A	Escalão B	Escalão C	Não Recenseado
Mensalidade 14h30 às 19h	12,50 €	22,50 €	32,50 €	45,00 €
Com férias há a adicionar os seguintes valores				
	7,00 €	17,00 €	26,00 €	38,00 €

Inscrição: 15.00€
Renovação da Inscrição: 10,00€

Animações de Verão Crianças e Jovens			
	Escalão A	Escalão B	Escalão C
Recenseados na Freguesia	25,00 €	50,00 €	70,00 €
Não Recenseados	170,00 €		

TABELA DE PREÇOS

	Valores
Loja 2	284,27 €
Loja 4	345,34 €
Loja 6	263,50 €
Loja 7	272,00 €
Loja 8	272,00 €
Loja 9	709,75 €
Loja 10, 11 e 12 + arrec	220,25 €
Loja 13 e 14 + arrecadaç	524,50 €
Loja 17	135,00 €
Loja 18	120,00 €
Loja 19, 20 e 21 + arrec	245,00 €
Loja 22	60,00 €
Multibanco	26,10 €
10 Lugares de Terrado (d	20,00 €

TPC Jovem	
Preçário	
	Preços
Recenseados na Freguesia	10.00€ mensal/disciplina
Não recensaedos	20.00€ mensal/disciplina

Referências Bibliográficas

- Almeida, J. (2017). *A Preparação da Transição de POCAL para SNC-AP: Motivações e Preocupações*. (Tese de Mestrado) Faculdade de Economia do Porto (FEP)
- Almeida, R. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. (Tese de Mestrado). Lisboa.ISCTE
- Alves, S. (2017). *Principais dificuldades sentidas na transição para o SNC-AP nas entidades piloto. O caso do IPL*. (Tese de Mestrado). Lisboa.ISCAL
- Caetano, M. (2010). *Manual de Direito Administrativo* (vol. II, 10.^a ed.), Coimbra: Almedina.
- Batalhão, J.C e Pedro, F. (2019). As novas competências das freguesias. *Revista das Freguesias*, 10, 7-20.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais*. XVII Encontro AECA. Disponível em <http://xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- Carvalho, J., Silveira, O., Caiado, P., & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de Acordo com o SNC-AP*. Lisboa: Áreas Editora.
- Coutinho, C. (2016). *Metodologias de Investigação em Ciências Sociais e Humanas* (2^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Cunha, A. (2011). *O Impacto da adoção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias*. Aveiro. Universidade de Aveiro.
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística (2017). Manual de Implementação do SNC-AP. Consultado em; <http://www.cnc.min-financas.pt>

Fonseca, I. C. (2013). As freguesias no contexto da reforma da Administração Pública: se queremos que as coisas fiquem como estão, temos que as mudar. In A.C. Oliveira, F.P. Oliveira, I.C. Fonseca & J.F. Rocha (Coord.). *Reforma do Estado e a Freguesia* (pp. 45-52). Braga: NEDAL.

INE – Instituto Nacional de Estatística (2011). *Censos 2011*. Consultado em <https://censos.ine.pt>.

Kemmis, S., McTaggart, R., & Nixon, R. (2013). *The action research planner: Doing critical participatory action research*. Springer Science & Business Media.

Lopes, H.A. (2019). As dificuldades no apuramento das infrações financeiras. In Ciclo de Seminários, *Relevância e Efetividade da Jurisdição no Século XXI* (pp. 69-73). Lisboa: Tribunal de Contas.

MAAP – Ministro Adjunto e dos Assuntos Parlamentares (2011). *Documento Verde da Reforma da Administração Local*. (Versão 2.40). Lisboa.

Mota e Costa, P. (2016). Formação em SNC-AP.

Mota e Costa, P. (2019). O Sistema de Normalização Contabilística para as administrações públicas: breve caracterização, implicações e mudanças com impacto nas freguesias. *Revista das Freguesias*, 10, 32-47.

Neves, M. J. C. (2004). *Governo e administração local*. Coimbra: Coimbra Editora.

Nunes, A.V., Rodrigues, L.L., & Viana, L.C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas – Teoria e Prática*. Coimbra: Edições Almedina.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (2018). *Key Data on Local and Regional Governments in the European Union*. Consultado em: <http://www.oecd.org/regional/EU-Local-government-key-data.pdf>.

Oliveira, A.C. (2005). *Democracia Local (aspectos jurídicos)*. Coimbra Editora.

Pinto, A.C., Santos, P.G & Melo, T.J. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Lisboa: ATF-Edições Técnicas.

PORDATA - Base de Dados Portugal Contemporâneo. (2013). Consultado em <https://www.pordata.pt>.

Quivy, R. & Campenhoudt, L.V. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5.^a ed.). Lisboa: Gradiva.

Santos, P. G. D. & Pinho, C. (2014). *A Adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?*. XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, 1-22.

SATAPOCAL (2004). *Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL– Regime Simplificado/Direcção-Geral das autarquias Locais*. DGAL

Sousa, P. (2018). *A Implementação do SNC-AP- Caso da Universidade de Lisboa*. Lisboa. ISEG.

Tribunal de Contas (2016)- *Auditoria à Implementação do SNC-AP – Relatório Intercalar*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Disponível em: http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2016/2s/rel013-2016-2s.pdf.
Acedido em 2019-06-25

Tribunal de Contas (2019), *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE Relatório Intercalar VI*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2019/2s/rel013-2019-2s.pdf
Acedido em 2019-06-30

UE - União Europeia- Comissão Europeia Bruxelas – Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (2013). *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Consultado em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2013/PT/1-2013-114-PT-F1-1.Pdf>

UNILEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental. (2019). *Formação SNC-AP*. ELearning: INA

Viana L. (2018). A nova contabilidade e relato das parcerias publico-privadas na ótica do setor público. *Revisores Auditores*. Jan-mar.

Whitefield A.A. (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*. Vol.1, Issue 1 No.1, pp 75-91

Documentos Legislativos

Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho, estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2019.

Decreto-Lei n.º 57/2019, de 30 de abril, concretiza a transferência de competências dos municípios para os órgãos das freguesias.

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, aprova a Lei do Orçamento de Estado de 2019.

Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto que aprova a Lei-quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais.

Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2018.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, aprova o Orçamento de Estado de 2018.

Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, aprova as Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, aprova o Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, aprova a Lei de Enquadramento Orçamental (2015).

Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, aprova o Orçamento de Estado de 2014.

Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, aprova Regime Jurídico das Autarquias Locais.

Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro. Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, na redação da Lei 51/2018, de 16 de agosto.

Lei n.º 56/2012, de 8 de novembro, atualizada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, aprova a Reforma Administrativa de Lisboa.

Lei n.º 22/2012, aprova o regime jurídico da reorganização administrativa territorial autárquica.

Lei n.º 64-C/2011 de 30 de dezembro, aprova a estratégia e os procedimentos a adotar no âmbito da lei de enquadramento orçamental, bem como a calendarização para a respetiva implementação até 2015.

Resolução do Tribunal de Contas n.º 14/2011, de 16 de agosto, aprova as instruções sobre a organização dos processos de fiscalização prévia a remeter ao Tribunal de Contas.

A Portaria 474/2010, de 1 de julho, relativa aos princípios orientadores para a consolidação de contas no sector público administrativo.

Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, aprova o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto, aprova a Constituição da República Portuguesa.

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, aprova os códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas.

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, aprova a Lei de Enquadramento Orçamental (2001).

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, aprova pelo O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E).

Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).

A Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE).

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, aprova a Lei das Finanças Locais.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro; aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, aprova a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

Consultado em: <https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/legislacao/LOPTC.pdf>

Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais, atualizado.

Lei n.º 29/87, de 30 de junho, aprova o Estatuto dos Eleitos Locais, na redação atualizada.

DL n.º 47344/66, de 25 de novembro, que aprova o Código Civil, na redação atualizada.