

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS DESAFIOS COLOCADOS PELA
IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP NA ÁREA
DOS INVESTIMENTOS EM ATIVOS NÃO
FINANCEIROS DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Ana Luísa Pereira Costa Rosa

Lisboa, outubro de 2019

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

OS DESAFIOS COLOCADOS PELA IMPLEMENTAÇÃO
DO SNC-AP NA ÁREA DOS INVESTIMENTO EM
ATIVOS NÃO FINANCEIROS DAS AUTARQUIAS
LOCAIS

Ana Luísa Pereira Costa Rosa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre Gabriel Alves, e pelo Coorientador Dr. José Gonçalves Roberto, Partner na Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, MRG SROC, Lda.

Constituição do Júri:

Presidente _____ [nome]

Vogal _____ [nome]

Vogal _____ [nome]

Lisboa, outubro de 2019

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto, ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais, acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Este é um momento importante de reconhecimento e gratidão por todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho. Desta forma, deixo as minhas palavras de profundo sentimento de agradecimento.

Ao meu orientador, Dr Gabriel Alves pelas recomendações, pela transmissão dos seus conhecimentos, pela colaboração prestada, pela disponibilidade e pela liberdade de ação que me proporcionou.

Ao Dr. Gonçalves Roberto, meu patrono, que desempenhou funções de coorientador, se mostrou sempre disponível para me apoiar, transmitiu confiança e contribuiu com sugestões, orientações e conselhos para a concretização deste trabalho.

À minha família, ao meu namorado, amigos e colegas de trabalho por me incentivarem a seguir em frente com os meus objetivos, por não me deixarem desistir nos momentos difíceis, mesmo que isso significasse sacrifícios da parte deles e pela compreensão da minha ausência e afastamento.

A todos, o meu sincero obrigado!

Resumo

A recente reforma da Contabilidade Pública em Portugal, que resultou na aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), traz várias mudanças, nomeadamente, na contabilização dos ativos fixos tangíveis, dos ativos intangíveis e dos acordos de concessão. Atendendo a este contexto, a presente dissertação teve por objetivo analisar quais os possíveis desafios na área do Património pela adoção do referido normativo SNC-AP nas demonstrações financeiras das Autarquias Locais.

Este estudo permitiu concluir que o novo normativo evidencia um avanço face ao POCAL, definindo não só os conceitos de ativo, de Ativos Fixos Tangíveis (AFT) e Ativos Intangíveis (AI), como também os critérios de reconhecimento que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido como tal, permitindo assim uma maior consistência no reconhecimento destes elementos, por parte das diferentes entidades públicas. As divulgações que são exigidas pelo novo normativo veio permitir ampliar e melhorar a qualidade da informação das Autarquias Locais.

Por outro lado, podemos concluir que os principais desafios nesta fase de mudança de normativo corroboram as dificuldades elencadas nos vários Relatórios emitidos pelo Tribunal de Contas, e que tem vindo a ser demonstrando na prática pelos sucessivos adiamentos da entrada em vigor do SNC-AP.

Palavras-Chave: SNC-AP, Património, Autarquias Locais, Demonstrações Financeiras, Relatório de Auditoria

Abstract

The recent reform of Public Accounting in Portugal, which resulted in the approval of the Accounting Standardization System for Public Administration (SNC-AP), brings several changes, namely, the accounting of tangible fixed assets, intangible assets and concession agreements. Given this context, the present dissertation aimed to analyze what are the possible challenges in the area of Heritage by the adoption of the referred SNC-AP standard in the financial statements of the Local Authorities.

This study allowed us to conclude that the new normative shows an advance against POCAL, defining not only the concepts of assets, Tangible Fixed Assets (AFT) and Intangible Assets (AI), but also the recognition criteria that an element must fulfill in order to be recognized as such, thus allowing greater consistency in the recognition of these elements by the different public entities. The disclosures that are required by the new regulation allowed to expand and improve the quality of information of Local Authorities.

On the other hand, we can conclude that the main challenges of regulatory change in this phase corroborate the difficulties listed in the various reports issued by the Court of Auditors, and which has been demonstrated by the successive postponements in the entry into force of the SNC-AP.

Keywords: SNC-AP, Patrimony, Local Authorities, Financial Statements, Audit Report

Índice

Agradecimentos.....	v
Resumo.....	vi
Abstract	vii
Índice de quadros.....	x
Índice de figuras	xi
Lista de abreviaturas	xii
1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Justificação e relevância do tema.....	14
1.2 Objeto	15
1.3 Objetivos	16
1.4 Metodologia.....	16
1.5 Estrutura	17
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	18
2.1 Evolução da contabilidade pública em Portugal.....	18
2.2 Aspetos gerais do SNC-AP	20
2.2.1 Âmbito, Estrutura e Objetivos.....	20
2.2.2 Plano de contas multidimensional.....	23
2.2.3 Manual de Implementação do SNC-AP	26
2.2.4 Adoção pela primeira vez – Transição para o SNC-AP.....	27
2.2.5 Prazo para implementação do SNC-AP	29
2.3 Contributo das entidades piloto	32
2.4 Bases preparatórias para a transição para o novo referencial	34
2.4.1 Ajustamentos	34
2.4.1 Sistemas Informáticos	37
2.4.2 Formação ao Pessoal	37

2.4.3 Atualização do Controlo Interno.....	38
2.4.4 Análise de questionário de transição preparado pela UniLeo	40
2.4.5 Dificuldades identificadas	42
2.5 O ativo imobilizado no âmbito do Pocal.....	46
2.5.1 Enquadramento dos bens de domínio público.....	47
2.5.2 Enquadramento dos bens de domínio privado	48
2.5.3 Alguns problemas na inventariação do imobilizado no POCAL.....	49
2.6 Os investimentos não financeiros no âmbito do SNC-AP e os acordos de concessão...50	
2.6.1 Ativos Intangíveis.....	51
2.6.2 Ativo Fixo Tangível	58
2.6.3 Acordos de concessão	67
2.7 Síntese das diferenças entre os dois referenciais para os AFT	71
2.8 A auditoria nas autarquias locais	77
2.8.1 As autarquias locais em Portugal	77
2.8.3 O papel do auditor.....	79
3. ESTUDO EMPÍRICO.....	81
3.1 Objetivo	81
3.2 População	81
3.3 Metodologia.....	81
3.4 A relevância dos investimentos não financeiros na estrutura do balanço dos municípios	82
3.5 Estudo dos impactos no relatório do auditor de situações inerentes nos investimentos não financeiros.....	84
3.6 Resultados do inquérito.....	88
4. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	96
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	98
6. ANEXO 1 – INQUÉRITO	110

Índice de quadros

Quadro 2.1. Diferença entre estrutura conceptual entre o SNC-AP e o POCP.....	23
Quadro 2.2. Diferença entre as contas do SNC-AP e o POCP, no Balanço.....	25
Quadro 2.3. Diferença entre as contas do SNC-AP e o POCP, na Demonstração dos Resultados.....	26
Quadro 2.4. Procedimentos contratação Pública no Portal Base.Gov.....	44
Quadro 2.5. - Mensuração Inicial Ativos Intangíveis.....	53
Quadro 2.6. - Mensuração Inicial Ativos Intangíveis.....	54
Quadro 2.7. – Vidas Úteis dos Ativos Intangíveis.....	56
Quadro 2.8. – Mensuração inicial e subsequente AFT.. ..	65
Quadro 2.9 Mensuração inicial e subsequente de AFT.....	
Quadro 2.9. – Acordos de concessão – mensuração pelo método do passivo.....	71
Quadro 3.1. – Demonstrações financeiras de 2017 não publicitadas no site.....	82
Quadro 3.2. – Peso dos bens de domínio público, no total do ativo	82
Quadro 3.3. – Peso do imobilizado incorpóreo, no total do ativo	83
Quadro 3.4. – Peso do imobilizado corpóreo, no total do ativo	83
Quadro 3.5. – Limitações de âmbito ao Património incluídas na CLC, de 2017.....	84
Quadro 3.6. – Tipificação das reservas na CLC, de 2017.....	85
Quadro 3.7. – Tipificação das reservas na CLC, de 2018.....	86

Índice de figuras

Figura 2.1. Evolução cronológico da contabilidade pública.....	19
Figura 2.2. Prazo de transição e implementação SNC-AP.....	30
Figura 2.3. Contabilização AFT' adquiridos numa transação sem contraprestação entre entidades públicas.....	61
Figura 2.4. Âmbito de aplicação da NCP 4.....	68
Figura 2.5. Atribuições e competências próprias das Autarquias locais.....	78

Lista de abreviaturas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI - Ativo Intangível

AP – Administração Pública

BDP – Bens de Domínio Público

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens Moveis do Estado

CLC – Certificação Legal das Contas

EC - Estrutura Conceptual da Informação Financeira Pública

EPR – Entidades Públicas Reclassificadas

ESPAP - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública

GERFIP - Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado

IANF – Investimentos em Ativos não Financeiros

IFRS – International Financial Reporting Standards

IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade Pública

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

MI – Manual de Implementação

NCP – Normas de Contabilidade Pública

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

PCM - Plano de Contas Multidimensional

POC – Educação - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

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

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Novo Regime de Administração Financeira do Estado

ROC – Revisor Oficial de Contas

RPG - Recommendend Praticce Guidelines

SEC – Sistema Europeu de Contas

SNC – ESNL - Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

TdC – Tribunal de Contas

UniLeo - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

VPT – Valor Patrimonial Tributário

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho enquadra-se no âmbito do mestrado em Auditoria ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL).

O tema do trabalho a desenvolver centra-se na problemática da implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) relativamente às Autarquias Locais, nomeadamente nos ativos não financeiros, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

Para a realização desta dissertação, foi analisada a bibliografia disponível sobre esta matéria incluindo livros em formato digital e utilização de informação e dados publicados no sítio de cada Município.

No presente Capítulo serão identificados os objetivos da dissertação, bem como a sua relevância e a metodologia seguida. Por último, é apresentada a estrutura da dissertação.

1.1 Justificação e relevância do tema

A introdução do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, teve por objetivo a apresentação de documentos de prestação de contas que permitissem a transparência de toda a atividade financeira, económica e patrimonial das Autarquias Locais, não obstante a reduzida exigência ao nível das divulgações face ao desenvolvimento posteriormente verificado para as entidades em geral.

No âmbito do POCAL, as entidades públicas deveriam ter realizado o levantamento de todo o seu património, tornando assim imprescindível o reconhecimento e a valorização de todos os elementos constantes do seu imobilizado. No entanto, existem variados problemas na inventariação do imobilizado, de tal modo que o Revisor Oficial de Contas de cada Município tem vindo, ao longo dos exercícios a emitir opiniões com reversas por limitação de âmbito na Certificação Legal das Contas, relacionadas, na sua maioria com o facto de o processo de inventariação dos bens de domínio público e privado, ainda não se encontrar concluído. Veja-se que ainda passados 17 anos desde a introdução do POCAL, os municípios ainda não conseguiram efectuar o levantamento e reconciliação do património.

A reforma da contabilidade pública materializada no SNC- AP, pretende resolver os problemas de desatualização, fragmentação e inconsistências existentes no anterior normativo, o POCAL.

Esta reforma resulta da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, e do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP que substituirá o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os diferentes planos setoriais, nomeadamente, o POCAL. Sobre este assunto Carvalho & Carreira (2016) afirmam que

[já] em 2011, pela Lei n.º 64-C/2011 de 30 de dezembro, se concluiu que as regras da elaboração e da execução do orçamento eram muito detalhadas e complexas o que dificultava, por um lado, a gestão por parte dos organismos e, por outro, o controlo por parte dos órgãos competentes. Também ao nível dos sistemas de informação, se considerou existir muita fragmentação, com sistemas de informação orçamental pouco integrados e falta de uniformização de conceitos e de estruturas de dados entre sistemas. Assim, os sistemas contabilísticos e de informação disponíveis não forneciam, com igual periodicidade, informação necessária para uma boa gestão e para uma prestação de contas efetiva, nem permitiam obter, em tempo útil, informação consolidada sobre a posição financeira do setor público. Também, a informação relativa ao custo das atividades e dos projetos financiados pelo Orçamento do Estado foi considerada muito incipiente.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho, o Governo incumbiu a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, adaptado às normas internacionais específicas para o setor público e consistente com o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) aplicável ao setor empresarial.

Estando neste momento em fase de transição de normativo é essencial analisar os desafios e impactos que esta mudança poderá fomentar na área do Património, e contribuir consequentemente, para um aumento da eficiência e eficácia nas ações de planeamento e gestão dos recursos municipais.

1.2 Objeto

O objeto da dissertação consiste na informação financeira dos municípios, e em particular, nos seus investimentos não financeiros (por vezes designado de património) referente ao ano de 2017 e aos desafios associados da implementação do novo normativo SNC-AP, às alterações que resulta da transição.

1.3 Objetivos

A dissertação apresenta como objetivo estudar a forma como os municípios se preparam para dar resposta às exigências decorrentes do SNC-AP e os impactos esperados da implementação do normativo SNC-AP na área do Património, nas demonstrações financeiras.

Assim, o trabalho desenvolvido pretende responder às seguintes questões de investigação: Quais os principais desafios, nas Autarquias Locais, para os investimentos em ativos não financeiros, no processo de transição para o SNC-AP? Será que a preparação para o SNC-AP introduz ferramentas que poderão auxiliar no processo de inventariação destes ativos?

1.4 Metodologia

Numa primeira fase, procedemos à revisão da literatura, de forma a entender a evolução histórica do normativo contabilístico aplicado às autarquias locais, identificar as deficiências apontadas e conhecer as soluções apresentadas pelo novo normativo para colmatar essas lacunas e as possíveis falhas que o novo sistema possa despoletar.

Numa segunda fase, aplicámos uma metodologia de investigação qualitativa, com a análise às demonstrações financeiras e ao relatório de auditoria emitido pelo ROC no exercício económico de 2017, retirados do sítio da internet de cada Município, com o objetivo de identificar a expressão da relevância dos AFT e AI no Balanço e análise das eventuais reservas ou ênfases na CLC relacionadas com estas rubricas.

Por último, procedemos a um inquérito, junto das Autarquias Locais sobre o impacto da transição para o SNC-AP na rubrica do Património, num universo de 308 Municípios, cujo contributo consideramos de elevado valor para a prossecução da dissertação que se visa desenvolver.

O inquérito, sendo estruturado com base no objetivo de consolidar uma perspetiva sobre o tema em análise, contempla questões pertinentes para o enquadramento da problemática, a saber, os desafios da implementação do SNC-AP, nas Autarquias Locais.

1.5 Estrutura

A estrutura que servirá de base ao desenvolvimento do tema da dissertação de mestrado é composta por cinco capítulos:

1. Introdução
2. Enquadramento teórico
3. Estudo empírico
4. Conclusões, limitações e sugestões para estudos futuros
5. Referências Bibliográficas

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

No segundo capítulo foi efetuado um breve enquadramento do SNC-AP, assim como a sua evolução como normativo, nomeadamente assente num estudo comparativo entre o SNC-AP e o POCAL, em termos de critérios de reconhecimento, de mensuração e divulgação dos Ativos Intangíveis (AI) e Ativos Fixos Tangíveis (AFT), de modo a ser possível encontrar as principais diferenças entre ambos os normativos.

No terceiro capítulo, com base na informação financeira publicada por cada Município, procedeu-se à análise das demonstrações financeiras (Balanço) e CLC de 2017 relativamente à informação que é referida sobre o Património e o seu peso/ importância para o Balanço da entidade. A nossa análise baseou-se nas demonstrações financeiras de 2017 uma vez que as demonstrações financeiras de 2018 foram publicadas posteriormente ao início do tratamento da informação financeira. Foi preparado um questionário com 15 (quinze) questões e enviado aos Municípios via mail (contactos disponibilizados no Portal Autárquico (308) utilizando como ferramenta de apoio os formulários do google on-line.

As nossas considerações, conclusões, limitações e sugestões para estudos futuros constam no quarto capítulo.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Evolução da contabilidade pública em Portugal

A Contabilidade do setor público em Portugal deparou-se com diversas reformas, com especial relevo para a que foi iniciada no ano de 1990, com a aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública, que permitiu uma maior flexibilidade e maior rigor na gestão dos serviços públicos. Na sequência da referida Lei de Bases surge um Novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, tendo a sua implementação sido efetuada no ano de 1993. Este novo regime teve como objetivo fundamental desenvolver os princípios instituídos pela Lei de Bases da Contabilidade Pública e substituir diversos diplomas fundamentais da contabilidade pública.

Até à entrada do RAFE o sistema de contabilidade pública era limitado, sem uma organização estruturada, procurando apenas dar resposta ao controlo orçamental e controlo da legalidade. O RAFE veio criar as condições necessárias para o aparecimento de um novo sistema de contabilidade pública, materializado no Plano Oficial de Contabilidade Pública, que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

O POCP veio introduzir um novo paradigma no setor público em matéria contabilística. Teve como principal objetivo modernizar a contabilidade pública de modo a que a informação financeira uniformizada constituísse um instrumento de apoio à gestão, integrando as diversas óticas da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Um marco de referência neste plano de contabilidade é a adoção do regime do acréscimo no setor público, em Portugal.

Posteriormente, e para dar cumprimento ao estabelecido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, foram aprovados os planos de contabilidade setoriais. Salienta-se que, com a entrada em vigor deste normativo, cada plano setorial apresenta a sua especificidade, face à sua base teórica – o POCP, não se cumprindo assim, um dos objetivos da reforma da contabilidade pública, a comparabilidade da informação. Por sua vez, verifica-se uma harmonização nos princípios contabilísticos e no formato dos documentos de prestação de contas. Esta uniformização de requisitos contabilísticos e critérios de valorimetria possibilita, por um lado, a referida comparabilidade da informação e, por outro, a realização de operações de consolidação automática entre os vários organismos públicos.

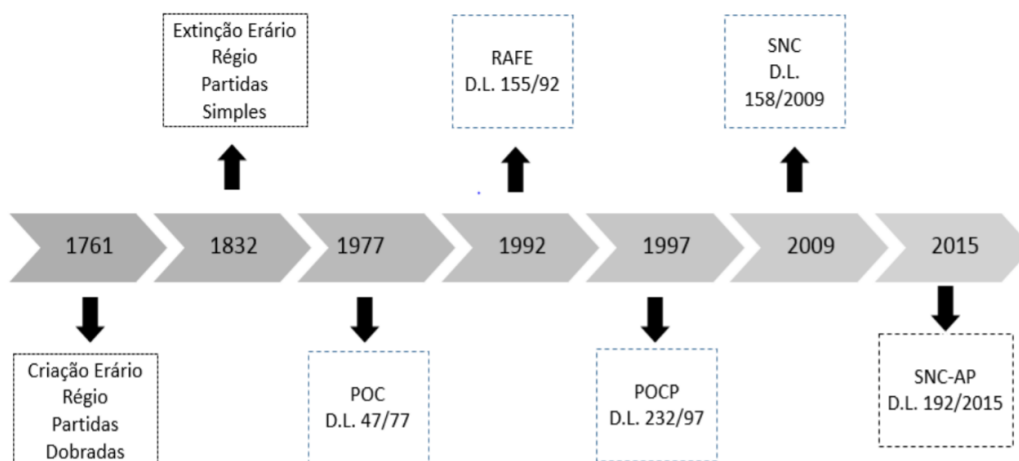


Figura 2.1 Evolução cronológica da contabilidade pública

Fonte: Adaptado de “Lógicas Institucionais na evolução da Contabilidade Pública, em Portugal”

Ao longo dos últimos séculos, as mudanças no paradigma contabilístico foram institucionalizadas por diferentes realidades conjunturais, como se pode observar na Figura 2.1.

Até à entrada em vigor do SNC-AP, o sector público permitia a utilização de vários normativos contabilísticos, em que algumas entidades adotavam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas, outras entidades adotavam o POCP e outras adotavam ainda os respetivos planos setoriais, como por exemplo:

- POCAL
- POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
- POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação
- POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

A Lei do Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro materializa os diversos planos setoriais, em apenas um normativo o “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, com uma estrutura conceptual própria e com uma terminologia mais próxima do setor empresarial.

A recente reforma da Contabilidade Pública emerge da diversidade e inconsistência dos referenciais contabilísticos existentes em Portugal para o setor público. Esta fragmentação constitui um problema de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação das

contas no setor público, uma vez que implica diversos ajustamentos, e diminui o grau de fiabilidade da informação financeira.

A par da necessidade interna da uniformização da informação aliou-se a necessidade de cumprir as imposições da União Europeia. Em virtude da necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas, dos diferentes países europeus, tornou-se essencial adotar as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) emanadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Em consequência dessa necessidade o Governo decidiu incumbir, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, a Comissão da Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas que fosse consistente com o Sistema de Normalização Contabilística, aplicável ao setor empresarial português, e com as IPSAS.

O SNC-AP representa um conjunto homogêneo de informações sobre o funcionamento dos diversos serviços da Administração Pública.

2.2 Aspetos gerais do SNC-AP

2.2.1 Âmbito, Estrutura e Objetivos

Domingos Azevedo (2015) no Memorando sobre a implementação do SNC-AP indica que “a mudança que se pretende operar, não é apenas uma mudança de modelo, nem tão pouco apenas técnica. Estamos perante uma mudança de paradigma relacionada com toda a estrutura envolvente da Administração Pública, nomeadamente, a formação técnica tanto dos meios humanos, e dos meios técnicos existentes e dos que serão necessários contratar.”

O Decreto-Lei n.º 192/2015, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, apresenta uma conceção tridimensional, incluindo as vertentes financeira, gestão e orçamental, tendo como base a orientação e estruturação as IPSAS.

O SNC-AP é composto por:

- Anexo I - Estrutura Conceptual da informação financeira pública (EC);
- Anexo II – Normas de Contabilidade Pública (NCP): Contabilidade Financeira – NCP 1 a NCP 25; Contabilidade Orçamental – NCP 26; e Contabilidade de Gestão – NCP 27;
- Anexo III – Plano de Contas Multidimensional (PCM).

Posteriormente à entrada em vigor do SNC-AP (2015) foram introduzidas alterações legislativas publicadas nos seguintes diplomas:

- Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho – Notas de Enquadramento ao PCM – com o objetivo de ajudar na interpretação e ligação do PCM às respetivas NC;
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto – Regime Simplificado do SNC-AP;
- Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro (Criação da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental -UniLEO);
- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que constitui a 8.ª alteração ao Decreto – Lei n.º 155/92;
- Despacho n.º 1133/2017, publicado na 2.ª série do DR n.º 22, de 31 de janeiro (Determina que seja a SGMF a assegurar e suportar os apoios administrativo e logístico e as despesas necessárias ao funcionamento da UniLEO)
- Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, que estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP.
- Despacho n.º 9101/2017, de 17 de outubro (Aprova o Plano Global de Formação em Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas)
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, que estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2018, no seu artigo 79.º, que prorroga a entrada em vigor ao Sistema contabilístico a aplicar pelas entidades da administração local
- Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho, que estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2019, que no seu artigo.º 86º do Decreto-Lei n.º 84/2019, consubstancia a obrigatoriedade de prestação de contas no âmbito do Sistema de Informação do Subsetor da Administração Local (SISAL), em SNC - AP, a partir de 1 de julho e a prorrogação do prazo estabelecido para a entrada em vigor do normativo contabilístico referente ao SNC-AP, para janeiro de 2020.

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

O SNC-AP pretende alcançar os seguintes objetivos, conforme o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro:

- a) Implementar a base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada usada no subsistema orçamental;
- b) Fomentar a harmonização contabilística ao promover um único referencial para as administrações públicas em Portugal;
- c) Uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL (Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo), aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.
- d) Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e de relato orçamental e financeiro das administrações públicas, nomeadamente utentes dos serviços públicos, cidadão em geral, outros financiadores, Parlamento/Assembleias, órgãos executivos – Governo Central, Regional ou Local, gestores públicos, autoridades orçamentais, estatísticas e de supervisão e fiscalização.

O subsistema da contabilidade financeira que integra o SNC-AP é convergente com as IPSAS, emitidas pelo IPSASB. Para além das IPSAS, este organismo também emite *Recommendend Praticce Guidelines* (RPG) que proporcionam boas práticas na preparação de relatórios financeiros de carácter geral e que não são demonstrações financeiras, nomeadamente:

- RPG 1 - Relatório sobre a Sustentabilidade Orçamental a Longo Prazo;
- RPG 2 - Relatório de Gestão;
- RPG 3 - Relato sobre Desempenho não Financeiro.

A estrutura conceptual deste normativo aproxima-se nomeadamente dos conceitos e fundamentos que suportam a contabilidade empresarial, com as necessárias diferenças que separam o interesse público e o interesse do universo empresarial.

Quadro 2.1 Diferença entre estrutura conceptual entre o SNC-AP e o POCP

SNC-AP	POCP
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Estrutura concetual da informação financeira pública	Princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Omisso
Norma relativa à contabilidade orçamental	Classe zero do plano de contas
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e Orçamentais
Plano de contas multidimensional idêntico ao do SNC	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC
Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma (exceto o POC-Educação do qual constam mapas obrigatórios para a contabilidade analítica)
Designação: anexos às demonstrações financeiras	Designação: modelo de notas explicativas (anexo) às demonstrações financeiras

Fonte: “Lógicas Institucionais na Evolução da Contabilidade Pública em Portugal”

Como se pode observar no quadro 2.1 o SNC-AP veio introduzir a estrutura conceptual, para a contabilidade financeira, onde estão definidos os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública, aplicáveis à preparação e apresentação dos diversos documentos de prestação de contas, o que vem colmatar as carências conceptuais existentes, quer no POCP, quer nos planos setoriais, uma vez que estes planos apenas mencionavam as demonstrações financeiras e os elementos que as compunham.

Outra alteração está relacionada com o Anexo, onde encontramos a compilação de todas as divulgações exigidas nas NCP, implicando que os relatos financeiros e orçamentais fiquem mais completos, estando também previsto o relato de informação de contabilidade de custos. O SNC-AP permite também o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e apresenta um único normativo para todas as administrações públicas.

2.2.2 Plano de contas multidimensional

O Plano de Contas Multidimensional (PCM) assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente, pelo menos com os seguintes propósitos (§ 2 da Introdução do PCM):

- Prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato e execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como o apoio à avaliação do desempenho orçamental;

- Elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;
- Elaboração do cadastro dos bens e direito das Administrações Públicas e cálculo das respectivas depreciações e amortizações;
- Apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;
- Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

O PCM apresenta assim, as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística.

Em conformidade com o paragrafo 12 do Anexo III, o PCM é constituído por:

- a) Um quadro-síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental;
- b) Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8;
- c) Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
- d) Um quadro correspondência entra as contas do PCM e as principais contas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC);
- e) Um classificador de entidades (Classificador complementar 1); e
- f) Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

No PCM adotou-se uma estrutura de contas, tanto quanto possível, semelhante à estrutura em vigor para o SNC, sendo também contempladas contas específicas para as Administrações Públicas, nomeadamente, domínio público, transferências, subsídios e concessões.

Em suma, são de destacar no PCM os seguintes pontos:

- Abrangência de todas as entidades sujeitas ao SNC-AP
- Inclusão de contas para operações específicas
- Harmonização com o SNC

- Articulação de contas para efeitos de Contabilidade financeira e orçamental
- Eliminação da conta 25 Devedores e Credores pela execução do orçamento.

Nos quadros 2.2 e 2.3 apresentam-se algumas diferenças entre as contas SNC- AP e POCP:

Quadro 2.2 Diferença entre as contas do SNC-AP e o POCP, no Balanço

RUBRICAS DO BALANÇO	SNC-AP	POCP
Instrumentos financeiros /Títulos negociáveis	14	15/18
Provisões para aplicação tesouraria	-	19
Devedores e Credores por transferências e empréstimos bonificados	20 (específica)	-
Pessoal	23	262
Financiamentos obtidos	25	23
Accionistas/Sócio	26	-
Imparidades	2x9 3x9 4x9	29 39
Devedores e Credores por Contratos Concessão	270 (específica)	-
Impostos Diferidos	274	-
Acréscimos	272	271/272
Diferimentos	28	273/274
Transferências e subsídios correntes com condições	282 1/2 (específica)	-
Acordos de concessão de serviços	2824 (específica)	-
Agricultura	3	-
Propriedades de Investimento - Bens Domínio Público	42 420 (específica)	-
Activos Fixos Tangíveis - Bens Domínio Público	43 430 (específica)	4245
Activos Intangíveis - Bens Domínio Público	44440	43 -
Capital	51 Património/capital	51 Património
Subsídios - Prejuízo- Liquidez- Dívida	53 (específica)	-
Resultados Transitados	56	59
Revalorização	58	56
Subsídio capital	593	274

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 2.3 Diferença entre as contas do SNC-AP e o POCP, na Demonstração dos Resultados (DR)

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

Fonte: Elaboração Própria

Comparativamente ao POCP uma das grandes diferenças é a eliminação por parte do SNC-AP da conta “25- Devedores e Credores pela Execução do Orçamento”, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental e que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa, conforme previsto na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

2.2.3 Manual de Implementação do SNC-AP

Por despacho do Secretário de Estado do Orçamento foi aprovado o Manual de Implementação do SNC-AP, em junho de 2016. A Comissão de Normalização Contabilística divulgou o Manual de Implementação (MI) que contém a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.

O objetivo do MI é proporcionar um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, modelos e exemplos que sejam úteis aos utilizadores.

O MI é constituído por:

- Capítulo I – Glossário de termos e expressões
- Capítulo II – Aplicação pela primeira vez do SNC-AP
- Capítulo III - Tabelas de correspondência entre contas
- Capítulo IV – NCP-Exemplos
- Capítulo V – Modelos de Divulgação do Anexo

Algumas notas de maior relevância que se encontram refletidas no Manual de Implementação são, por exemplo, a possibilidade de, na transição para as Normas de Contabilidade Públicas, uma entidade poder escolher a mensuração ao justo valor, quando não estiver disponível o custo de aquisição, devendo considerar esse justo valor como custo considerado, dos seguintes ativos ou passivos:

- a) Inventários (NCP 10);
- b) Propriedades de investimento, se a entidade escolher o modelo de custo previsto na (NCP 8);
- c) Ativos fixos tangíveis;
- d) Ativos intangíveis, que não aqueles gerados internamente e que cumpram:
 - i) os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade;
 - ii) os critérios associados à existência de um mercado ativo que proporcione informação para a determinação do justo valor;
- e) Instrumentos financeiros (NCP 18);
- f) Ativos de concessão de serviços (NCP 4).

Outra nota é que, e mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). Conforme referido no ponto 1.3.13 do MI, o VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação em linha com as características qualitativas da informação financeira previstas na Estrutura Conceptual.

2.2.4 Adoção pela primeira vez – Transição para o SNC-AP

O artigo 14º do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro estabelece o regime transitório que obrigatoriamente as entidades públicas devem adotar.

As entidades públicas devem preparar o balanço de abertura de acordo com o normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública.

Todas as entidades públicas devem assegurar as condições para transitar para o SNC-AP. As entidades públicas que adotam o SNC-AP pela primeira vez devem:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas normas de contabilidade pública;

- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria; e
- Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

Os n.ºs 3 e 4, do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro estabelecem que os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas no reconhecimento e mensuração dos ativos e passivos devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados.

As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade preparadas de acordo com o SNC-AP devem incluir o ano anterior como informação comparativa, sem necessidade de re-expressar a mesma, de acordo com as NCP relevantes, utilizando os modelos emanados no MI. 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 das 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) e se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

Esta informação não precisa de ser divulgada em períodos posteriores.

Na transição para o SNC-AP não existe a obrigação de re-expressar o comparativo, implica assim a perda da comparabilidade do exercício no ano N e do exercício no ano em N-1, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras do exercício de N+2. Esta opção da não re-expressão está prevista na *IPSAS 33 – First – Time Adoption of Accrual Basis*, que a CNC entendeu incorporar na transição para o SNC-AP, sendo a justificação baseada numa análise de custo benefício, em que o custo de preparar essa informação seria superior ao benefício de se ter a informação comparável.

2.2.5 Prazo para implementação do SNC-AP

Quanto ao prazo de entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas tem havido sucessivas prorrogações por força de vários obstáculos e falhas detetados ao longo do processo. A sucessiva legislação reflete a adaptação do regime à realidade das entidades públicas em Portugal.

- ✓ O Decreto-Lei n. ° 192/2015, de 11 de setembro estabelecia que todas as entidades públicas deviam assegurar as condições e tomar as decisões necessárias para a transição do SNC-AP no decurso do ano de 2016, com a entrada em vigor do SNC-AP no dia 1 de janeiro de 2017.
- ✓ Atendendo à redação dada pelo Decreto-Lei n. ° 85/2016, de 21 de dezembro, sem prejuízo das entidades piloto cuja aplicação se iniciou a partir de 1 de janeiro de 2016, foi prorrogada a entrada em vigor para o dia 1 de janeiro de 2018 como a data de produção de efeitos do SNC-AP, sendo o ano de 2017 o ano que deveriam ter sido asseguradas as condições necessárias para a transição do SNC-AP.
- ✓ Contudo em 2018, todos os serviços e organismos da administração local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, bem como as Entidades Públicas Reclassificadas (EPR) no subsector da administração local, continuaram a aplicar o referencial contabilístico em vigor no ano de 2017, sendo o prazo prorrogado pela segunda vez.

- ✓ O Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, no seu artigo 79.º, estabeleceu uma prorrogação da entrada em vigor do SNC-AP para as entidades da administração local para 1 de janeiro de 2019. Por sua vez, era opção da entidade a entrada em vigor do SNC-AP no exercício de 2017 ou 2018. Foi opção do Município de Cascais a entrada em vigor do SNC-AP e apresentação já das demonstrações financeiras no ano de 2018 neste normativo.
- ✓ O artigo 97.º do referido Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio estabelece uma prorrogação do prazo de aplicação do SNC-AP para as instituições de Segurança Social, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e a Caixa Geral de Aposentações, I. P, não lhes sendo aplicável esse normativo contabilístico para o ano de 2018, sem prejuízo da realização dos desenvolvimentos para a implementação do SNC – AP.
- ✓ Conforme estipulado pelo artigo n.º 86º do Decreto-Lei n.º 84/2019 o legislador consubstancia a obrigatoriedade de prestação de contas em SNC – AP a partir de 1 de julho, no âmbito do Sistema de Informação do Subsetor da Administração Local (SISAL), e a prorrogação do prazo estabelecido para a entrada em vigor do normativo contabilístico referente ao SNC-AP, para janeiro de 2020.

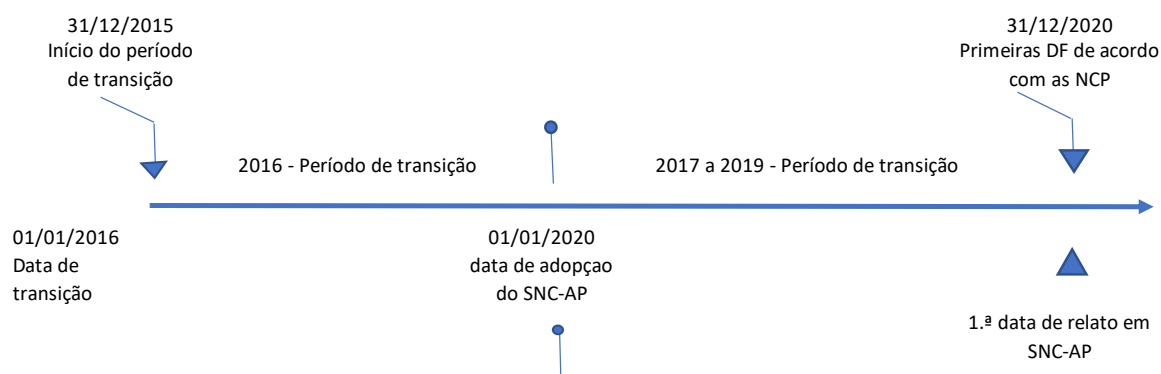


Figura 2.2 Prazo de transição e implementação SNC-AP

Fonte: Adaptação "Formação Normativo SNC-AP -OCC"

Conforme definido no Decreto-Lei n.º 85/2016, os sucessivos aditamentos da entrada em vigor do SNC-AP da entrada inicialmente prevista deu-se, pelo facto, de “que seria necessário assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais”.

Apesar do trabalho que já havia sido desenvolvido, nomeadamente através da preparação CNC, do Manual de implementação do SNC-AP, do acompanhamento das Entidades Piloto em relação à adaptação dos sistemas de informação, do esclarecimento de questões contabilísticas e da formação de enquadramento, constatou-se que as referidas condições não se encontravam integralmente verificadas, circunstância que aconselhou o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP.

Através do Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro, foi criada a Unidade de implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), com o objetivo de estabelecer uma estrutura de carácter temporário responsável pela coordenação e monitorização dos diferentes projetos, para uma efetiva implementação da Lei de Enquadramento Orçamental.

Esta estratégia, de cariz multidimensional e transversal a vários setores das Administrações Públicas, tem como objetivo envolver uma na coordenação e avaliação do processo de adaptação do SNC-AP. Esta Unidade terá algumas responsabilidades, como por exemplo:

- ✓ Implementar o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas garantindo a integração com os sistemas locais e outros sistemas de natureza central;
- ✓ Implementar a Entidade Contabilística Estado;
- ✓ Definir o novo modelo de prestação de contas das Entidades Públicas sem prejuízo das competências próprias do Tribunal de Contas;
- ✓ Definir o novo modelo da Conta Geral do Estado;
- ✓ Definir os requisitos técnicos e funcionais para os sistemas de informação contabilística. Associado ao Gabinete Técnico da UniLEO é criado um subgabinete específico para o acompanhamento da implementação da reforma da Contabilidade Pública, com elementos do Banco de Portugal, do Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça (Entidade piloto que será estudada pela investigadora), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, entre outros.

2.3 Contributo das entidades piloto

A implementação do SNC-AP previu uma fase experimental, através de Entidades Piloto (Art. 11.º do Decreto-Lei n.º 192/2015), com o intuito de abranger várias situações e organizações com diferentes especificidades, para que a transição para o novo normativo ocorra de forma mais facilitada.

O projeto-piloto que entrou em fase experimental em 2016, em várias entidades dos diferentes subsectores da Administração Pública portuguesa, pretendeu monitorizar, acompanhar e avaliar o processo de implementação e compreender as principais barreiras e limitações com vista à definição de estratégias que permitissem garantir o sucesso da implementação geral a toda a Administração Pública, até à data de produção de efeitos do normativo, isto é, até à data de adoção obrigatória por parte de todas as Entidades Públicas (Gomes et al., 2015).

Desta forma, foram convidadas 56 entidades, distribuídas por sete referenciais contabilísticos, provenientes de diferentes subsectores, e abrangendo sistemas de informação contabilística geridos por 40 implementadores diferentes (software houses e também entidades da Administração Central). Destaca-se que, apesar de algumas terem sido convidadas, outras entidades auto-propuseram-se a participar nesta fase preliminar de implementação do SNC-AP. A lista final de Entidades Piloto é constituída por 53 entidades (doze autopropostas e as restantes convidadas), abrangendo os sete referenciais contabilísticos (Tribunal de Contas, 2016). Segundo a Direção Geral do Orçamento (DGO), que regula e controla o processo orçamental das finanças públicas, o processo de seleção das Entidades Piloto teve em conta os seguintes aspetos:

- ✓ Diversidade de software houses que atualmente asseguram o apoio tecnológico a soluções informáticas de suporte aos referenciais contabilísticos vigentes nas Administrações Públicas;
- ✓ Cobertura dos diversos ministérios que compunham a estrutura orgânica do XIX Governo Constitucional;
- ✓ Diversos referenciais contabilísticos em vigor.

Para facilitar a recolha dos vários contributos dos diversos participantes, Entidades Piloto, Gabinete Técnico, CNC e observadores do Gabinete Técnico, foi criado um Portal de Apoio com o intuito de possibilitar uma melhor e mais sustentada adaptação ao SNC-AP.

A partir da sessão de apresentação do Portal de Apoio às Entidades Piloto, em maio de 2016, definiu-se que iria existir um modelo de acompanhamento das entidades que assenta em três dimensões:

- ✓ Formação, assegurada pela Ordem dos Contabilistas Certificados;
- ✓ Adaptação de sistemas locais de informação contabilística, de modo a assegurar o cumprimento dos requisitos técnicos e funcionais que a DGO defina para o SNC-AP, com o objetivo de as Entidades Públicas fornecerem informação orçamental e contabilística ao Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas, em formato normalizado. A circular n.º 1381 (Série A), apresentada pela DGO, sobre as instruções destinadas a todas as Entidades Piloto do SNC-AP, constitui um primeiro passo neste sentido;
- ✓ Esclarecimento de questões contabilísticas que fossem levantadas pelos utilizadores.

Para tal, foi criado um Gabinete Técnico sob supervisão da CNC, que tinha como função preparar propostas de resposta às Entidades Piloto. Além disso, também foi preparado um MI do SNC-AP, por parte da CNC, em junho de 2016, oferecendo a oportunidade, às Entidades Piloto, de verificar os modelos de divulgação e os efeitos que a aplicação do novo normativo produz, quando comparado com os normativos anteriores, nomeadamente o POCP e os POC Setoriais.

Segundo o Relatório de Auditoria n.º 6/2017 (2ºS, os aditamentos da implementação do SNC-AP, foram efetuados (prorrogação do prazo para 1 de janeiro de 2018) pelo facto de ainda subsistirem riscos no curto prazo, como por exemplo:

- ✓ Indefinição da coordenação global do processo de transição e de uma estratégia de implementação exequível;
- ✓ Em 2016, as Entidades Piloto não chegaram a operar como tal, inviabilizando a recolha de informação útil para preparar o processo de transição das restantes entidades, situação que se pensa que pode acontecer de novo em 2017;
- ✓ A experiência piloto se continuar limitada à contabilização de algumas operações e operacionalização dos sistemas informáticos, falhará na identificação das dificuldades do processo, condicionando o estudo de soluções que podiam vir a ser aplicadas de forma coerente a todas as entidades.

O mesmo relatório adianta que os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades

que lhe são exigidas, nem está regulamentada a sua formação. Além disso, e segundo o Decreto-Lei que aprovou o normativo, prevê-se a dispensa da frequência da formação específica inicial para os trabalhadores que sejam responsáveis pela Contabilidade Pública à data da sua entrada em vigor, para além de permitir que o cargo de contabilista público seja assumido por uma pessoa sem formação na área da Contabilidade.

2.4 Bases preparatórias para a transição para o novo referencial

O Tribunal de Contas (2016) refere que a “adoção de um novo referencial contabilístico envolve o desenvolvimento complementar desse referencial, a formação do pessoal, a adequação de processos de trabalho, o ajustamento das ferramentas informáticas utilizadas, a revisão do controlo interno e a adaptação do controlo externo à nova realidade. O desenvolvimento harmonioso destes aspetos, deveria ser objeto de planeamento e da afetação explícita dos recursos necessários à sua concretização”.

2.4.1 Ajustamentos

Todas as autarquias locais têm de criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implica apresentar o balanço de abertura do ano de 2020, de acordo com o novo normativo. Para tal, será necessário procederem a um conjunto de ajustamentos ao último balanço do ano de 2019, tal como prescrito no artigo 14.º do DL n.º 192/2015 e no artigo 10.º da Portaria n.º 218/2016:

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

Segundo Carvalho & Carreira (2016), atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do SNC-AP as áreas que poderão causar maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento, as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Carvalho & Carreira (2016) acrescenta ainda que os principais ajustamentos que as Autarquias Locais terão de efetuar com a transição para o novo normativo contemplam as seguintes análises:

- ✓ Nos Ativos Fixos Tangíveis, as Autarquias que ainda não tenham inventariado todo este tipo de ativos que devam ser reconhecidos têm de, na transição, reconhecer e mensurar esses ativos. Existem Autarquias que ainda não reconheceram no seu balanço alguns bens, em especial os bens de domínio público. Quando na transição para o SNC-AP exista a necessidade do Município reconhecer pela primeira vez ativos fixos tangíveis relacionados com os bens de domínio público, estes bens devem ser mensurados de acordo com as disposições da NCP 5 em que, deve ser adotado o mesmo tratamento que para os bens adquiridos sem contraprestação, ou seja:
 - os imóveis, pelo Valor Patrimonial Tributário;
 - outros bens o custo do bem-recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.
- ✓ Nos Ativos Intangíveis, as Autarquias devem desreconhecer as despesas de instalação. No que concerne às despesas de investigação e desenvolvimento, por um lado, os gastos relacionados com a parte afeta à fase de investigação devem ser desreconhecidos. Por outro lado, para os gastos respeitantes à fase de desenvolvimento de novos produtos ou processos deve-se testar se satisfazem todos os requisitos de reconhecimento e, em caso afirmativo, manter o seu reconhecimento como ativo intangível (caso contrário será desreconhecido).
- ✓ Nas Propriedades de Investimento, todos os terrenos e edifícios que ainda não foram ocupados pelos serviços da Autarquia ou estejam detidos para venda, incluindo os que ainda não tenham uso definido devem ser reclassificados como propriedades de investimento. As Autarquias podem optar por manter a mensuração pelo modelo do custo, não havendo qualquer ajustamento de valor a fazer. Caso optem pelo novo modelo de mensuração contemplado na NCP 8, o modelo do justo valor, devem recorrer a peritos ou utilizar outros procedimentos que não ponham em causa a objetividade e fiabilidade do justo valor.

Os principais aspetos relacionados com a transição do SNC-AP para os AI e AFT a ter em conta são:

- ✓ Reconhecer como AI e AFT os itens que satisfaçam os critérios de definição de ativo bem como os critérios de reconhecimento, a título de exemplo, temos os acordos de concessão de serviços. Este tipo de ajustamentos que consistem em alterações nas rubricas do ativo, resultantes de alterações de políticas contabilísticas, tem consequências no valor da rubrica de “Resultados transitados do Património líquido (alterações modificativas).
- ✓ Desconhecer as Imobilizações Incorpóreas que não cumpram os critérios de reconhecimento dos AI; (por exemplo, despesas de instalação e de investigação eram consideradas como Imobilizações Incorpóreas, circunstância que não ocorre do SNC-AP).
- ✓ Reclassificações que consistem em alterações de classificações de rubricas, podendo ser permutativas (alteração de classificação do mesmo agregado), como por exemplo, a reclassificação de um investimento num imóvel antes classificado como investimento financeiro, e que à luz do SNC-AP, passam a propriedade de investimento, ou a reclassificação dos bens de domínio público, antes numa rubrica própria e que à luz do SNC-AP, integram os AFT ou modificativas (implicando alteração do valor do Património líquido), como por exemplo a reclassificação das transferências e subsídios de capital para investimentos depreciables, registadas nos normativos anteriores como proveitos diferidos no passivo, para outras variações no património líquido (transferências e subsídios de capital).

No que concerne aos AFT, é necessário ter em conta o preconizado no MI:

- ✓ No ponto 1.3.12. “Quando não está disponível informação fiável sobre o custo, na transição para as NCP, uma entidade, pode escolher a mensuração ao justo valor (...) dos AFT (NCP 5)”.
- ✓ 1.3.13. “A regra é utilizar o custo considerado quando não existir disponível o custo de aquisição. Contudo, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ficar mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT).”

2.4.1 Sistemas Informáticos

O GeRFiP (Gestão de Recursos Financeiros Partilhada na Administração Pública) é uma plataforma gerida pela Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (eSPap), que visa a normalização dos processos e apoiar as atividades de gestão financeira e orçamental dos órgãos e serviços da Administração Pública, num contexto integrado. (eSPap, 2018). Este sistema encontra-se em uso nos serviços integrados da administração central (Tribunal de Contas, 2016).

Com a implementação do SNC-AP é necessária a “revisão dos sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas para dar resposta às novas exigências de informação que garantam que a informação a produzir é completa e fiável e cumpre os requisitos do sistema” (Monteiro, 2016, p. 47).

De acordo com Santos (2008, p. 289), as entidades responsáveis por estas soluções assumem um papel preponderante, dado que condicionam “os procedimentos contabilísticos que são adotados (...) os quais nem sempre se enquadram no normativo legal em vigor”. Neste sentido, o Tribunal de Contas (2017) refere que a adaptação dos sistemas de informação possui um risco elevado.

Como solução intermédia foi apresentada a versão GeRFiP 3.1 – contabilização em SNC-AP. Esta nova versão pretende “ao mesmo tempo que se mantêm os atuais processos e contabilizações em POCP, prestar informação e contas em SNC-AP dando cumprimento ao estipulado no DL n.º 192/2015 e Norma Técnica n.º 1 da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO)” (GeRFiP, 2018).

2.4.2 Formação ao Pessoal

Uma das dificuldades na implementação do POCP foi a falta de meios humanos com qualificações técnicas, algo que deve ser colmatado na implementação do novo normativo, uma vez que:

“A formação pode revelar-se um fator crítico de sucesso na implementação dos processos de reforma administrativa, contribuindo não só para uma correta aplicação técnica do novo quadro legal, mas, também, para fomentar a adesão dos funcionários da Administração Pública às reformas em curso” (Ferraz, 2009, p. 6).

No Memorando sobre a implementação do SNC-AP, ainda antes da publicação do normativo, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) defendeu a necessidade de formação técnica,

quer para técnicos, quer para dirigentes, baseando-se numa formação contínua (OTOC, 2015). Na investigação realizada por Gomes et al. (2015), na perspetiva dos stakeholders é importante a definição de um plano de formação específico por forma a abranger os técnicos e os gestores públicos, nas áreas da contabilidade financeira e de gestão e fiscalidade pública.

Também Monteiro (2016, p. 47) afirma que devem ser elaborados “planos de formação intensiva a todos os profissionais da contabilidade preparando-os para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública”.

No mesmo sentido, o Tribunal de Contas (2016) refere que a implementação pressupõe, entre outros aspetos, a formação dos quadros técnicos e, de acordo com a avaliação de risco efetuada, a formação possui um risco médio. Em 2017, o Tribunal de Contas (2017) concluiu que 81,5% das entidades questionadas sentem que têm uma preparação insuficiente para a aplicação do SNC-AP.

De acordo com o estudo realizado por Jesus e Almeida (2017) sobre a implementação do SNC-AP em algumas entidades piloto, estas entidades afirmam que houve pouca formação, sendo que a formação de índole prática foi quase inexistente.

A regulamentação da formação a que se refere o n.º 2 do art. 16.º do DL n.º 192/2015, só veio a ser aprovada em outubro de 2017. Esta formação, foi ministrada pela Direção Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas em regime e-learning constituída por 39 módulos, que decorriam entre 30 de outubro de 2017 a 15 de junho de 2018.

2.4.3 Atualização do Controlo Interno

Conforme o Relatório Intercalar I, emitido pelo Tribunal de Contas, a correção e fiabilidade da Conta Geral do Estado dependem, em larga medida, da adequação do sistema de controlo interno das administrações públicas. Considerando todas as alterações em curso, esta matéria também carecerá de ajustamentos (entre outros aspetos, assume relevância a certificação das demonstrações orçamentais e financeiras individuais a efetuar por revisores oficiais de contas).

O Tribunal de Contas (2017), no Relatório n.º 6/2017 – 2ª S, refere que o atual modelo do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado que remonta a 1998 (DL n.º 166/98, de 25 de junho) “carecerá de revisão e atualização”, mais ainda “devendo os órgãos de controlo setorial e estratégico reposicionar-se, de forma a controlar e utilizar o trabalho efetuado no âmbito do controlo operacional”.

O próprio Plano de implementação da LEO contém um eixo destinado à Reforma do modelo de controlo interno e auditoria, no qual se prevê desenvolver cinco projetos (Tribunal de Contas (2017):

- i) Novo modelo institucional de controlo financeiro e auditoria: “Tem como objetivo definir o quadro global do Sistema de Controlo da Administração Financeira do Estado (SCAFE), assegurando um sistema integrado e coerente, visando a adequada coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo, a utilização de referenciais e de métodos comuns e apresentação de resultados uniforme e comparáveis. A sua estrutura compreende, designadamente: a autoridade de auditoria e formalização das respetivas competências e atribuições, incluindo do coordenador do SCAFE; assegurar a articulação entre os níveis de controlo (operacional, setorial, estratégico); o desenvolvimento do quadro de ação regulamentar e institucional”.
- ii) Definição e desenvolvimento dos referenciais de controlo financeiro e auditoria: “inclui o modelo de programação estratégica dos planos globais de auditoria e respetivos referenciais de enquadramento; a harmonização das metodologias e standards profissionais de desenvolvimento da atividade da auditoria; definição dos modelos de reporte/relatório (tipo, periodicidade, conteúdo mínimo e opinião)”;
- iii) Regulamentação do modelo de controlo interno das entidades públicas: “definição dos princípios/requisitos fundamentais relativos à estrutura organizacional e às políticas, métodos e procedimentos de controlo mais adequados, bem como a definição da estrutura e conteúdo dos relatórios dos órgãos de controlo interno”;
- iv) Regulamentação do modelo de Certificação Legal das Demonstrações Orçamentais: “Desenvolvimento dos termos de referência e conteúdo do modelo de certificação legal das demonstrações orçamentais, designadamente o âmbito, as responsabilidades e a opinião”;
- v) Revisão da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas: “o Quadro legal implica, segundo o Plano de implementação da LEO, uma redefinição da estratégica do TdC, com destaque para: a obrigação da Certificar a CGE; o controlo da ECE; a implementação do SNC-AP; o custeio das políticas públicas através do subsistema da contabilidade de gestão; a redefinição do modelo de

prestação de contas ao TdC, revendo o atual conceito e conteúdo da “conta de gerência”.

O sistema de controlo da administração financeira do Estado compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito das administrações públicas. Este sistema compreende a própria entidade responsável pela execução, os órgãos de fiscalização interna, as entidades hierarquicamente superiores de superintendência ou de tutela e os organismos de inspeção e de controlo do setor das administrações públicas.

No âmbito do SNC-AP, o sistema de controlo interno visa, entre outros objetivos, garantir a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, a fiabilidade da informação produzida, bem como o controlo das aplicações e do ambiente informático. Este sistema engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos 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.

Por outro lado, para assegurar essa fiabilidade, o diploma que aprova o SNC-AP prevê, também, que as demonstrações financeiras e orçamentais sejam objeto de certificação legal (da qual dispensa as entidades abrangidas pelo regime simplificado).

Assim, a nova LEO e o SNC-AP apontam para o reforço do controlo operacional ao nível da própria entidade (controlo interno, contabilista público, certificação de contas por ROC).

A atuação do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, que se articulava em controlo operacional, setorial e estratégico carecerá de revisão e atualização, devendo os órgãos de controlo setorial e estratégico reposicionar-se, de forma a controlar e utilizar o trabalho efetuado no âmbito do controlo operacional.

2.4.4 Análise de questionário de transição preparado pela UniLeo

Conforme referido no relatório n.º 13/2019, 2.º Secção, emitido pelo Tribunal de Contas foi elaborado um questionário num universo de 1605 entidades que responderam ao questionário de transição tendo-se verificado as seguintes observações, face aos tópicos abaixo, para as quais transcrevermos algumas das questões e o seu resultado:

1. Plano de implementação do SNC-AP e diagnóstico de necessidades de formação

Constatou-se que:

- 19,3% das entidades (309) refere dispor de plano de implementação do SNC-AP e apenas 18,8% destes planos (58) foram aprovados pelo dirigente máximo.
- 76,2% das entidades com plano (182) indicou ter constituído grupo de trabalho para assegurar a implementação, mas apenas 43,5% tem estabelecido o reporte periódico sobre o seu grau de implementação.
- Um diagnóstico das necessidades de formação foi elaborado por 54,9% das entidades (881), das quais 67% (590) refere existir plano de formação para colmatar essas necessidades. Das que não efetuaram o diagnóstico, 10,6% (77) também respondem existir plano de formação.

2. Políticas contabilísticas, balanço de abertura e processos contabilísticos

Constatou-se que:

- Apenas 44,0% das entidades (556) declaram ter definidas as políticas contabilísticas e os procedimentos necessários para a elaboração do balanço de abertura em SNC-AP. Destas, 4,9% (27) ainda não tem plano de contas definido em SNC-AP, 39,0% (217) ainda não elaborou o mapeamento das transações e outros acontecimentos com relevância contabilística e 50,2% (279) ainda não identificou as necessidades de informação para assegurar as divulgações previstas no modelo de notas explicativas anexo à NCP 1.
- Entre as entidades que não têm as políticas contabilísticas definidas, aquelas percentagens sobem para 38,6% (273), 74,3% (525) e 91,5% (647) respetivamente.
- Quanto à implementação de processos para o encerramento dos períodos contabilísticos, 36,2% das entidades (457) não tem processos implementados e 16,4% (207) recolhe a informação externamente ao sistema contabilístico. Apenas 40,3% das entidades (509) considera que os processos implementados para efeitos da aplicação do regime do acréscimo são tempestivos, compreensivos e asseguram a fiabilidade da informação.
- Quando a questão é colocada ao nível da adequada periodização mensal de todos os gastos e rendimentos, apenas 16,3% das entidades (140) declara dispor de sistemas e processos adequados.

Considerando as respostas das entidades à questão **“Já foram desenvolvidos os trabalhos necessários à elaboração do Balanço de abertura de acordo com o SNC-AP?”** colocadas em relação a cada item do balanço conclui-se um grau de preparação médio de 47,1%.

- Constatou-se que 14 itens do balanço apresentam preparação inferior a 20%, ou seja, ainda nem um quinto dos serviços considera ter desenvolvido os trabalhos necessários para a sua apresentação no balanço de abertura.
- Para as 453 entidades que responderam aos reportes de março, junho, setembro e novembro, o grau médio de preparação passou de 39,6% para 46,4%. Considerando as entidades da administração central e regional este índice evoluiu de 39,9% para 47,4%, pelo que, entre os respondentes, não há diferença assinalável entre as entidades que estão a aplicar o SNC-AP em 2018 e as excecionadas (segurança social e administração local).
- Questionadas quanto à existência de inventário e cadastro individualizado de todos os bens do ativo fixo tangível, 85,8% das entidades (1224) respondem afirmativamente, mas apenas 74,3% (657) declaram estarem identificados todos os ativos fixos tangíveis. 84,6% das entidades (931) dispõe de sistema de informação integrado que permite apurar de forma automática e regular o valor das depreciações de cada bem e 77,1% (851) declara que todos os bens do ativo fixo tangível estão adequadamente valorizados, com base em evidência documental suportada.
- A maioria das entidades (75,9%, 959) não qualificou os seus ativos fixos enquanto geradores ou não geradores de caixa.
- No que se refere aos bens do património histórico artístico e cultural, apenas 28,9% das entidades (134) referiu ter estabelecidas políticas de reconhecimento e mensuração e 59,1% (314) ter identificado e inventariado estes bens.
- Em matéria de participações, 14,8% (90) declara ter entidades controladas, 22,4% (142) associadas e 1,8% (11) empreendimentos conjuntos.

2.4.5 Dificuldades identificadas

Um dos grandes objetivos do SNC-AP passa não só por acabar com a fragmentação de sistemas contabilísticos que ainda existem nas Administrações Públicas, como também uniformizar procedimentos e aumentar a transparência das contas. No entanto, especialistas alertam que é preciso apoio político e competências técnicas (Diário Económico, 2015).

“[A] aplicação de um único normativo para as entidades do Setor Público combate assim o problema da fragmentação dos Planos Setoriais e as inconsistências até agora existentes, permitindo uma uniformização e conformidade da informação entre todas as entidades que consolidam nas Contas Nacionais”.

Neste contexto, o então presidente da Comissão de Normalização Contabilística, António Monteiro defendeu a importância de o universo da Administração Pública estar integrado e considerou que o principal desafio é a própria implementação do SNC-AP. O especialista afirma que é necessário “o reconhecimento genérico da necessidade de mudança e o apoio político”, mas também refere que é preciso garantir que haja “competência técnica” para o colocar em prática (Monteiro, 2016). Além disso, considera que tem de haver um apoio técnico recorrente.

O novo sistema contabilístico para o setor público baseia-se nas IPSAS que por seu lado se baseia nas IFRS. Nos parágrafos abaixo são analisados os estudos que visam a identificação dos problemas de implementação das IFRS como Francis et al. (2008), Guerreiro et al. (2015) e Hopper & Major (2007).

A primeira dificuldade na mudança relaciona-se com o **software** (Francis et al., 2008), dado que é necessário mudar os sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas para dar resposta às novas exigências de informação, bem como, o estabelecimento de mecanismos adicionais de controlo interno que permitam monitorizar o novo processo contabilístico e o fluxo das transações que garantam que a informação a produzir é completa e fiável e cumpre os requisitos do sistema.

A segunda dificuldade respeita à **formação dos profissionais da contabilidade** para os preparar para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública. As principais dificuldades que esses profissionais irão encontrar são as questões específicas da contabilidade financeira como, por exemplo, os diferimentos ao nível dos rendimentos sem contraprestações e as provisões, cujo tratamento contabilístico com o SNC-AP terá de ser reavaliado.

Em consulta aos procedimentos de contratação pública publicados na plataforma Base.Gov relacionados com a contratação de serviços externos para a implementação do SNC-AP verificamos que foram contratados serviços até à data de 18 de julho de 2019 relacionados com a implementação do SNC-AP no montante total de 8.757.528,50 Euros, dos quais 4.380.983,23 Euros, correspondendo a 50,03% do total de adjudicações, cuja entidade adjudicatária eram as Autarquias Locais. Verificamos ainda que, os principais gastos estão relacionados com a aquisição de serviços de consultadoria para a implementação do SNC-AP e com a aquisição de software.

Quadro 2.4 Procedimentos contratação Pública no Portal Base.Gov

Unidade: Euros

Tipo prestação serviço	Tipo de Entidade	Preço Contratual
Assessoria	Instituto Politécnico	19 600,00
	Instituto Público	11 698,30
	Junta de Freguesia	6 000,00
Assessoria técnica no processo de transição para SNC-AP	Associação de Municípios	3 108,00
	Entidade Pública	43 285,00
	Entidade Pública Empresarial	8 000,00
	Instituto Politécnico	36 720,00
	Instituto Público	74 570,00
	Junta de Freguesia	71 555,00
	Município	644 544,98
	Sector da Educação	20 285,00
Consultadoria	Universidade	117 205,00
	Associação de Municípios	9 250,00
	Comunidade Intermunicipal	25 300,00
	Entidade Pública Empresarial	96 164,64
	Instituto Público	82 500,00
	Junta de Freguesia	6 000,00
	Município	145 250,00
	Consultadoria para implementação do SNC-AP	Comunidade Intermunicipal
Empresa Municipal		13 200,00
Entidade Pública		108 325,00
Entidade Pública Empresarial		469 334,76
Instituto Politécnico		99 951,50
Instituto Público		691 488,83
Município		1 146 373,95
Sector da Educação		6 750,00
Elaboração do Manual implementação do SNC-AP	Universidade	427 474,69
	Entidade Pública	19 900,00
Formação	Comunidade Intermunicipal	12 800,00
	Entidade Pública	10 500,00
	Entidade Pública Empresarial	163,60
	Instituto Público	8 286,10
	Junta de Freguesia	10 000,00
	Município	53 966,20
Formação e Assessoria técnica no processo de transição do Pocal para SNC-AP	Município	172 420,00
	Sector da Educação	33 900,00
Formação e Consultadoria	Junta de Freguesia	7 250,00
Serviços de consultadoria	Universidade	32 500,00
Serviços de contabilidade	Associação de Municípios	13 776,00
	Entidade Pública	45 600,00
	Instituto Público	11 700,00
Software	Associação de Municípios	21 050,84
	Comunidade Intermunicipal	104 775,00
	Empresa Municipal	111 288,28
	Entidade Pública	736 751,44
	Entidade Pública Empresarial	325 259,88
	Fundação	19 272,00
	Instituto Politécnico	32 900,00
	Instituto Público	311 621,71
	Junta de Freguesia	6 480,00
	Município	1 849 014,34
	Sector da Educação	28 399,54
	Sector da Saúde	18 800,00
	Teatro	2 700,00
	Universidade	293 200,00
Software e formação	Junta de Freguesia	12 840,00
	Município	37 915,00
Total contratos publicados no BASE GOV		8 757 528,50
Total entidades que utilizam o normativo POCAL	50,03%	4 380 983,23

Fonte: Elaboração própria

Outra dificuldade importante é a valorização dos ativos fixos tangíveis que estão em uso e que foram totalmente depreciados pelo sistema contabilístico POCAL, no momento da transição (Guerreiro et al., 2015).

Por outro lado, o SNC-AP vai trazer julgamento profissional, o que pode tornar-se numa dificuldade. A qualidade de informação financeira desde o momento da entrada do novo sistema contabilístico estará dependente das habilitações profissionais dos contabilistas (Guerreiro et al., 2015).

De acordo com o Tribunal de Contas (Relatório nº 13/2019 – 2ª secção), os sistemas contabilísticos continuam em processo de adaptação ao normativo, às regras de reporte ao Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP), aos sistemas de centralização setoriais e a normas interpretativas da CNC. As alterações podem ter impacto nos registos contabilísticos já efetuados, situação que exige ponderação quanto ao momento da entrada em vigor de novos requisitos.

Preveem-se ainda alterações adicionais para responder a regras:

- i) para a prestação de contas ao Tribunal;
- ii) para a certificação dos sistemas contabilísticos;
- iii) relativas ao sistema de controlo interno;
- iv) em resultado de alterações ao enquadramento legal;
- v) relativas a políticas contabilísticas a definir para grupos públicos por entidades consolidantes.

Os sistemas setoriais e o sistema central de recolha de informação contabilística também estão ainda a ser objeto de desenvolvimento, não estando reunidas as condições de funcionamento e exploração necessárias para substituírem os adaptados ao anterior normativo.

Consta ainda a informação de que continuam por regulamentar as funções do contabilista público e a formação inicial e subsequente em contabilidade pública para o exercício destas funções. Acresce que a formação efetuada não permitiu assegurar a compreensão global das regras contabilísticas aplicáveis, designadamente quanto à aplicação do princípio da especialização.

É referido ainda no Relatório nº 13/2019 – 2ª secção emitido pelo Tribunal de Contas, que o acompanhamento da transição pelas entidades coordenadoras foi prejudicado pela decisão da

UniLEO de não desenvolver e disponibilizar ferramentas de tratamento e pesquisa eficientes das respostas mensais dadas pelas entidades ao questionário de transição.

Consta ainda 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.

2.5 O ativo imobilizado no âmbito do Pocal

O Imobilizado é um conjunto de elementos patrimoniais que podem ser corpóreos, incorpóreos e de investimentos financeiros, com natureza permanente, utilizados na atividade de uma organização e que não se destinam à venda. Caracterizado por ser um conjunto de bens e direitos que são utilizados para manutenção das atividades de uma organização, estes bens e direitos podem ser de forma tangível, tais como: máquinas, equipamentos, terrenos, prédios edificações, veículos etc., de forma intangível, tais como marcas e patentes e ainda de natureza financeira se correspondem a investimentos financeiros.

Neves (2012), refere que o imobilizado corresponde a um conjunto de bens tangíveis que são aplicações de capital de médio e longo prazo em ativos corpóreos, como por exemplo, terrenos, edifícios e equipamentos que estão relacionados com exercício da atividade da organização. Refere também que, os bens intangíveis que são aplicados com carácter permanente (mais de 12 meses) em ativos designados como incorpóreos, são por exemplo, despesas de instalações, despesas de investigação e desenvolvimento, programas de computador e propriedade industrial.

Isto significa, que o que define o ativo imobilizado, são bens ou direitos destinados a apoiar a exploração do objeto social da organização e à manutenção da sua atividade, sendo de carácter corpóreo, incorpóreo ou financeiro.

Caiado e Pinto (2002) destacam que o ativo imobilizado tem como principal característica a permanência no tempo abrangendo investimentos financeiros, imobilizações incorpóreas e corpóreas onde se incluem e salientam os bens de domínio público.

2.5.1 Enquadramento dos bens de domínio público

A nota explicativa à conta 45 – Bens de domínio público (BDP), no POCP, refere que são BDP, os que estão definidos na legislação em vigor. “Com esta definição tão vaga, o seu estudo, implica de imediato conhecer a desagregação dessa conta” (Caiado e Pinto:2002). Os mesmos autores, referem também que BDP, “são bens do Estado ao serviço dos cidadãos, podendo, no entanto, alguns apoiarem a entidade na prestação dos seus serviços.

“Os bens de domínio público são um conjunto de bens pertencente a uma pessoa coletiva de direito público de população e território, cujo uso tem de estar afeto a fins de interesse público e que estão sujeitos a um regime jurídico especial” (Frade:2003).

Quando se trata de bens de domínio público, atendendo à sua natureza específica de inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, estes estão fora do comércio jurídico, sendo inconceptíveis de apropriação individual, mas podendo ser objeto de relações jurídicas administrativas (Almeida e Lopes, (1998), citado por Ângelo e Teixeira (2012, p12)).

Mata e Teixeira (2013) referem que, quanto ao controlo, os BDP não são possíveis de apropriação individual, pois são geridos pelo Estado.

Caiado e Pinto (2002) referem que os BDP “são bens que normalmente têm vida ilimitada ou então é muito difícil atribuir-lhes um valor económico razoável” e que, cumprindo a sua função social, se encontram ao serviço dos cidadãos podendo ser utilizados por eles. Face às características dos BDP, os mesmos autores referem que existem várias dificuldades a ultrapassar quando se pretende efetuar o seu registo contabilístico, tal como, a definição do seu valor inicial ou do seu valor residual, de ser ou não amortizado, da determinação do seu período de vida útil, o método de amortização a aplicar, ou o momento em que se deve começar a amortizar.

Relativamente ao enquadramento dos BDP no plano setorial para as Autarquias Locais, Ângelo e Teixeira (2012, p8) referem que há uma conta específica no imobilizado para o registo dos bens de domínio público, os quais serão objeto de amortização, salvo em situações excecionais devidamente fundamentadas. Os Bens de Domínio Público, quer no POCAL, quer no POCP são registados na conta 45. (Ponto 4.1.7 do POCAL).

Segundo Ângelo (2011), o Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE), é um diploma publicado pela portaria nº 671/2000, de 17 de abril e vem reforçar a necessidade de inventariação dos bens de domínio público. Todavia, antes de se proceder ao registo Contabilístico dos BDP é fundamental, para além da sua identificação, efetuar a sua inventariação e avaliação (Mata e Teixeira, 2013) e a valorização dos BDP, nem sempre é fácil ou consensual.

De acordo Alves e Carvalho (2009) para determinados bens de domínio público não existe qualquer classificação, quer no CIBE quer no POCP, POCAL e nos restantes planos sectoriais. Referimo-nos, por exemplo, ao espaço aéreo e aos direitos que o Estado tem sobre bens dos particulares, através das servidões administrativas.

Segundo Mata e Teixeira (2013, p 5) “o POCAL e o POCP referem que a valorização dos bens de domínio público deve ser efetuada, sempre que possível, ao custo de aquisição ou ao custo de produção. No caso de se ter de registar BDP antigos em que não há forma de saber o custo de aquisição ou o custo de produção, esses bens devem constar no imobilizado com o valor zero, tendo a entidade onde tal aconteça de identificar os referidos bens e a justificação dessa impossibilidade”.

Carvalho e Alves, (2006, p 77), referem citando alguns autores que, os bens de domínio público não têm valor de mercado, mas apenas valor de uso ou valor social, uma vez que não podem ser vendidos. Segundo os mesmos autores, a sua valorização tem sido a questão mais problemática dos ativos públicos, sobretudo tratando-se de alguns ativos que, pelas suas características, não possuem valor de aquisição nem mesmo valor de mercado.

2.5.2 Enquadramento dos bens de domínio privado

Carvalho e Alves (2006, p 41) referem que, os bens de domínio privado podem ser definidos como um conjunto de bens, que não se encontram introduzidos no domínio público, estão sujeitos ao regime de propriedade estatuído na lei civil e são submetidos ao comércio jurídico correspondente.

De acordo com o POCAL, o ativo imobilizado corpóreo integra os elementos patrimoniais tangíveis, móveis ou imóveis (com exceção dos bens do domínio público), que a autarquia utiliza na sua atividade operacional, sem o objetivo de serem vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Inclui igualmente as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo dos respetivos imobilizados. Fazem parte do imobilizado

corpóreo, designadamente, os terrenos e os recursos naturais (plantações de natureza permanente, minas, pedreiras, etc.).

O critério base preconizado pelo POCAL, para valorização do imobilizado é o custo de aquisição ou o custo de produção.

O POCAL considera como custo de aquisição de um ativo a soma do respetivo preço de compra com os gastos suportados direta e indiretamente para o colocar no seu estado atual. Sendo o custo de produção a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais consumidos, de mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de produção não incluem os custos de distribuição, de administração geral e financeiros. No caso de estes custos serem desconhecidos, seja por o bem ter sido obtido a título gratuito, seja por não se dispor de informação relativa ao seu custo de produção ou de aquisição, determina o POCAL que o valor a considerar seja o resultado da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais.

Quando não existam determinações legais que permitam fazer a avaliação ou determinar o valor patrimonial, devem os bens ser avaliados segundo critérios técnicos que se adequem à sua natureza.

Não sendo possível fazer a avaliação do bem ou determinar o seu valor patrimonial, utilizando critérios como os ora indicados, o bem assume o valor zero. Os critérios valorimétricos utilizados devem ser explicitados e justificados em anexo ao balanço e à demonstração de resultados conforme ponto 8.2.3. do POCAL. Em anexo ao balanço e à demonstração de resultados deve constar a relação dos bens imobilizados que não foi possível valorizar, com indicação das razões dessa impossibilidade (Ponto 8.2.14. do POCAL).

2.5.3 Alguns problemas na inventariação do imobilizado no POCAL

Cura et al (2015) refere num estudo efetuado sobre os erros e problemas da inventariação de Património das Autarquias Locais que “a inventariação completa e eficaz dos bens imóveis do domínio público configura uma necessidade premente para a boa gestão do património imobiliário público”. Estes mesmos autores salientam ainda que o “desconhecimento ou a falta de informação documental para justificar o lançamento de bens do domínio público municipal, tem-se arrastado em muitos municípios portugueses ao longo dos anos”, implicando assim o não reconhecimento e mensuração deste tipo de bens, e conseqüentemente a subvalorização do Património.

Cura et al (2015) referem alguns problemas de inventariação do Património:

- ✓ Bens domínio público por inventariar;
- ✓ Fichas de empreitadas em vez de bens concretos;
- ✓ Bens históricos não inventariados;
- ✓ Não inventariação dos terrenos associados a construções;
- ✓ Imobilizado em curso indefinidamente em curso;
- ✓ Bens não registados no sistema de Imobilizado, mas registado/valorizado na Contabilidade;
- ✓ Capital arbóreo não inventariado, parcial ou totalmente;
- ✓ Grandes Reparações que não deviam ser consideradas como tal;
- ✓ Bens incorpóreos não considerados como tal;
- ✓ Não registo dos bens imóveis de domínio privado;
- ✓ Fichas individualizadas como bens que são Grandes Reparações.

2.6 Os investimentos não financeiros no âmbito do SNC-AP e os acordos de concessão

Com o POCAL (1999), uma das preocupações das entidades públicas, para a aplicação da contabilidade patrimonial, era o reconhecimento e mensuração dos seus ativos. Esta continua a ser uma das preocupações com o normativo recentemente aprovado. (Rua, 2017)

Face ao exposto questiona-se acerca das diferenças/semelhanças entre o POCAL (1999) e o SNC-AP (2015) no que se refere ao reconhecimento, mensuração, desreconhecimento e divulgação dos AFT e AI.

As NCP relacionadas com os investimentos em análise são as seguintes:

- NCP3 – Ativos Intangíveis
- NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
- NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis
- NCP 6 - Locações
- NCP8 – Propriedades de Investimento

No desenvolvimento desta dissertação iremos dar enfoque à NCP 3, NCP5 e uma breve análise à NCP 4.

2.6.1 Ativos Intangíveis

Os Ativos Intangíveis são abordados na NCP 3, a qual tem como objetivo principal estabelecer o respetivo tratamento contabilístico, nomeadamente de os critérios reconhecimento, de mensuração e divulgações específicas acerca de ativos intangíveis. Segundo o § 12 da norma, AI “(...) é um ativo não monetário identificável sem substância física”, ainda que possam estar contidos numa substância física tal como um disco compacto, no caso de um software de um computador. Apenas, e somente, o Software do computador deve ser considerado AI, caso não seja parte integrante do respetivo hardware.

Por “identificável” entende-se ativos que são:

- Capazes de serem separados ou divididos da entidade, transacionados, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
- Resultantes de direitos contratuais ou de outros direitos legais.

Podemos apresentar como característica básica dos ativos intangíveis, a não existência de substância física. Para além disso, apresenta um elevado grau de incerteza acerca da sua capacidade de gerar benefícios económicos e é um elemento de difícil valorização financeira. Assim, segundo Rodrigues (2006), o conceito de ativo intangível é muitas vezes definido no sentido negativo, isto é, não é definido por aquilo que é, mas sim no sentido de não ser um ativo tangível.

Dentro dos bens sem substância física podemos ter aqueles que são **adquiridos separadamente**, ou aqueles que são **gerados internamente** e que podem, ou não ser reconhecidos como ativos intangíveis, conforme o cumprimento de determinados requisitos.

Em suma, as principais características que definem um AI são a identificabilidade, controlo sobre um recurso e a existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviços.

Uma entidade pública controla um ativo se tiver o poder de obter os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e de restringir o acesso de outrem a esses benefícios e a esse potencial de serviço.

➤ Património histórico intangível

Alguns ativos intangíveis são descritos como património histórico devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. A NCP 3 no ponto 2.1 § 9 dá como exemplos os registos de acontecimentos históricos significativos e direitos de utilização da imagem de uma pessoa pública importante, por exemplo, em selos de correio ou moedas de coleção.

Como se pode verificar pelo exposto no § 7 da NCP 3, estes ativos evidenciam algumas características que não são exclusivas que se destacam:

- Improvável que o seu valor seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- Podem existir proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo;
- Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, (que podem ser de várias centenas de anos).

Reconhecimento de AI

Quanto ao reconhecimento de um AI, a NCP n.º 3 no § 21, define que só poderão ser considerados como tal aqueles que satisfazem o conceito de ativo que inclui o seguinte requisito:

- for provável que benefícios económicos ou potencial de serviço associados ao elemento venham a fluir para a entidade, e o custo ou justo valor do elemento possa ser mensurado com fiabilidade. Por outro lado, tem de ter vida útil superior a 1 ano.

Não são considerados ativos intangíveis, a título de exemplo, e como é referido no § 22, “os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de utilizadores de um serviço e itens similares em substância (quer adquiridos quer gerados internamente) são sempre reconhecidos como resultados logo que suportados. Isto decorre do facto de tais dispêndios não poderem ser distinguidos dos dispêndios para desenvolver as operações da atividade como um todo”.

Por este motivo, a norma adianta que os seguintes elementos deverão ser reconhecidos diretamente em gastos:

- Custos de constituição e instalação do negócio
- Custos com formação de pessoal
- Custos com publicidade
- Despesas de investigação
- Custos administrativos e outras despesas gerais
- Custos com relocalização e reorganização de negócios ou da entidade
- Goodwill gerado internamente

O reconhecimento de ativo intangível no âmbito do SNC-AP passa a ser com base na noção de controlo (e não só na propriedade legal).

Mensuração Inicial

Quadro 2.5 Mensuração Inicial Ativos Intangíveis



Fonte: Elaboração Própria

Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo custo, quando adquirido através de uma transação. Conforme consta na figura 3.1., no caso de ser sem contraprestação, o seu custo inicial à data de aquisição deve ser mensurado pelo seu justo valor, por exemplo quando há transferências de direitos entre entidades, tais como os direitos de aterrar num aeroporto, licença para operar rádio ou televisão, licenças ou direitos de acesso a recursos restritos legado de espólio pessoal.

➤ Aquisição separada

O custo de um ativo intangível adquirido separadamente pode geralmente ser mensurado com fiabilidade, quando a retribuição da compra é feita a dinheiro ou outro ativo monetário, § 28 NCP 3.

➤ Capitalização de gastos:

Conforme § 30 da NCP são exemplos de custos directamente atribuíveis:

- (a) Custos dos benefícios dos empregados (como definidos na NCP 19) directamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento;
- (b) Honorários profissionais directamente decorrentes da colocação do ativo na sua condição de funcionamento; e
- (c) Custos para testar o funcionamento adequado do ativo.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária de ser capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão,

implicando assim que os gastos decorrentes do uso ou utilização do AI não são capitalizados no ativo.

Quadro 2.6 Mensuração Inicial Ativos Intangíveis

Adquiridos - são mensurados ao seu custo e inclui:	Preço de compra + direitos de importação ou outros impostos de compra não reembolsáveis - descontos comerciais e abatimentos Outros custos directamente atribuíveis para colocar o ativo em condições normais de funcionamento
Gerados internamente (depende da sua tipologia)	Fase de pesquisa: dispêndios incorridos - Gasto do período Fase de desenvolvimento: dispêndios incorridos, só reconhecidos como AI se for provável que gerarão benefícios económicos futuros

Fonte: Elaboração Própria

Troca de ativos

A NCP 3 (SNC-AP, 2015) faz referência à troca de ativos, mencionando, nos §39 e §40, que se o justo valor do ativo cedido e do ativo recebido forem determináveis fiavelmente, o primeiro deve ser considerado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que o segundo seja mais claramente evidente. Caso não seja possível determinar fiavelmente o justo valor desses ativos, então o custo do ativo recebido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

➤ Ativos gerados internamente

Conforme consta no § 47 da NCP os dispêndios relacionados com a pesquisa devem ser reconhecidos como gastos quando suportados, uma vez que uma entidade não consegue demonstrar que existe um ativo intangível que gerará benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Na mensuração inicial, para que os dispêndios relacionados com ativos gerados internamente, na fase de desenvolvimento, sejam considerados relevantes para o AI, a entidade tem de demonstrar todos os seguintes pontos:

- ✓ Viabilidade técnica de concluir o ativo intangível (para uso ou venda)
- ✓ Intenção de o concluir
- ✓ Capacidade de usar ou vender o ativo intangível

- ✓ A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros
- ✓ A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível
- ✓ A sua capacidade para mensurar com fiabilidade o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento

Alguns exemplos de ativos intangíveis gerados internamente e de outros ativos intangíveis são:

- Ativos intangíveis gerados internamente
 - Desenvolvimento na área da saúde, engenharia (...)
 - Desenvolvimento interno de software, websites (...)
- Outros ativos intangíveis
 - Patentes, softwares de computadores, direitos de autor (copyrights), (...)

No caso de os gastos não satisfazerem a definição de AI devem ser reconhecido como gasto no período.

Mensuração subsequente

Após o reconhecimento como ativo, um AI deve ser mensurado ao custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumulada, devendo aplicar-se a política contabilística a uma classe inteira de ativos. Em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. Quando tal aconteça, a quantia revalorizada deve corresponder ao justo do valor do ativo na data da revalorização, menos qualquer amortização subsequente acumulada. Todavia consta no § 68 da NCP 3, que o facto dos preços não se encontrarem muitas vezes publicados, tratem – se de transações poucos frequentes, o preço pago por um ativo pode não proporcionar prova suficiente do justo valor de um outro, implicando assim, que não é habitual existir um mercado ativo para este tido de ativos.

Revalorização de AI

Em caso de revalorização, a quantia escriturada deverá ser atualizada por forma a que o valor líquido contabilístico seja igual ao justo valor. A amortização acumulada poderá ser:

- Re-expressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta escriturada; ou
- Eliminada juntamente com a quantia bruta escriturada.

A revalorização deverá ser reconhecida:

- No caso de ser **negativa** – nos resultados, exceto quando exista um excedente de revalorização desse ativo, o qual deverá ser reduzido em primeiro lugar;
- No caso de ser **positiva** – nos capitais próprios, exceto na parte que correspondente à reversão de um decréscimo de revalorização reconhecido nos resultados, sendo neste caso reconhecida em resultados.

O excedente de revalorização deverá ser transferido para resultados transitados, quando:

- O ativo revalorizado deixa de ser reconhecido no balanço; ou
- De uma forma sistemática, à medida que o ativo revalorizado for usado pela entidade

Determinação da vida útil

Para a determinação da vida útil do ativo intangível são considerados diversos fatores, em que a vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes fatores, tais como:

- ✓ Uso esperado do ativo pela entidade
- ✓ Ciclos de vida típicos do produto do ativo e informação de estimativas de ativos similares
- ✓ Obsolescência técnica, tecnológica ou de outro tipo
- ✓ A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura
- ✓ Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes
- ✓ Capacidade e intenção da entidade para atingir o nível de gastos de manutenção exigido
- ✓ O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou contratuais sobre o uso do ativo
- ✓ Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade
- ✓ Outros fatores económicos, políticos, sociais ou legais

Quanto ao período de amortização de Ativos Intangíveis, o classificador complementar II do SNC - AP estabelece as seguintes vidas úteis de referência:

Quadro 2.7 Vidas Úteis dos Ativos Intangíveis

ATIVOS INTANGÍVEIS	Vida útil (anos)
Domínio Público, Património Histórico, Artístico e Cultural	Ilimitada
Goodwill	10
Projetos de Desenvolvimento	3
Programas de Computador, Propriedade Industrial, Intelectual e outras	Período de tempo em que tiver a utilização exclusiva

Fonte:Elaboração Própria

A quantia amortizável de um ativo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo está disponível para uso e deve cessar na data que ocorrer primeiro entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido.

Métodos de amortização

Os métodos de amortização deverão refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço do ativo sejam consumidos pela entidade. Estes incluem:

- Método da linha reta – débito constante ao longo da vida útil do bem (preconizado pela norma como sendo o mais adequado à Administração Pública)
- Método do saldo decrescente – débito decrescente durante a vida útil;
- Método das unidades de produção – débito baseado no uso ou produção esperados.

A NCP 3 preconiza que o método de amortização mais adequado às Administrações Públicas é em regra o método da linha reta.

O custo da amortização é reconhecido nos resultados ou na quantia escriturada de um outro ativo. No final de cada ano económico devem ser revistos o valor residual e a vida útil do ativo e o método de amortização usado.

Desreconhecimento de AI

Um ativo intangível deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se esperam que fluam futuros benefícios económicos ou potencial serviço da sua utilização, implicando assim que qualquer ganho ou perda é reconhecido em resultados.

Por exemplo, despesas de investigação e instalação, bem como despesas relativas a alterações de regulamentos e estatutos, que deixam de ser consideradas ativos intangíveis, passam a ser considerados gastos, devendo a entidade na aplicação pela primeira vez do SNC-AP, proceder ao desreconhecimento destes ativos.

Diferença entre o POCAL e o SNC-AP

Como principais aspetos diferenciadores entre o normativo SNC-AP e o POCAL, realça-se o facto de no POCAL, as despesas de instalação e de investigação serem consideradas como imobilizações incorpóreas, circunstância que não ocorre no novo normativo. Nos termos do ponto 4.1.8. do POCAL, as despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos. No SNC-AP as

despesas de instalação são consideradas um gasto, logo deixam de poder ser capitalizadas. A NCP 3 não permite a capitalização de dispêndios com a formação e com publicidade e atividades promocionais, como também não permite a capitalização de gastos na fase de pesquisa.

Da análise efetuada aos balanços de vários municípios encontramos divulgadas nas rubricas “Despesas de Instalação” e “Despesas de Investigação e Desenvolvimento”, quantias, nalguns casos de montantes muito elevados, relativas, a planos estratégicos, planos diretores municipais e estudos de índole diversa que não satisfazem os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis, e por isso, terão de ser deresconhecidas com impacto ao nível do ativo e do património líquido dos municípios.

2.6.2 Ativo Fixo Tangível

Com a implementação do SNC-AP, os bens de domínio privado e os bens de domínio público definidos no POCAL designam-se apenas por Ativos Fixos Tangíveis, não existindo a distinção no Balanço, se os bens são de domínio privado ou de domínio público.

Existem na Administração Pública AFT com grande especificidade, no desenvolvimento de atividades das quais resultam benefícios económicos ou potencial de serviço, tais como o equipamento militar, infraestruturas, bens do património histórico tangível e ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços.

Os AFT são abordados na NCP 5, a qual tem como objetivo principal, como definido pelo § 1, prescrever o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis para que os utilizadores das demonstrações financeiras possam perceber a informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram. Os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.

Conforme § 3, os AFT designam-se por bens com substância física que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais de um período de relato.

Património histórico tangível

As entidades do setor público podem deter ativos significativos do património histórico que adquiriram ao longo de muitos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação. Estes tipos de ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.

Devido ao seu significado histórico, artístico, cultural e ambiental alguns ativos são descritos como Património histórico tangível. Alguns exemplos destes ativos são os Edifícios históricos e monumentos, assim como sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte.

Características (§ 7 da NCP 5)

- É improvável que o seu valor seja inteiramente refletido num preço de mercado
- Podem existir proibições ou restrições severas à sua alienação por venda
- São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo (mesmo deteriorando-se)
- Pode ser difícil estimar as suas vidas reais, (que podem ser de várias centenas de anos)

Reconhecimento (§ 10 da NCP 5)

- Um item do ativo fixo tangível deve ser reconhecido apenas se, for provável que benefícios económicos ou potencial de serviço associados ao bem venham a fluir para a entidade e o custo ou o justo valor do bem possa ser mensurado fiavelmente.

Infraestruturas

Não existe uma definição universal para este tipo de ativos os quais apresentam algumas características particulares tais como (§ 13 da NCP 5):

- Fazem parte de um sistema ou rede e são inamovíveis;
- São de natureza especializada e não dê usos alternativos;
- São inamovíveis; e
- Podem estar sujeitos a restrições legais na sua alienação.

Alguns exemplos são as infraestruturas rodoviárias, portuárias, os sistemas de abastecimento de água e energia, redes de telecomunicações.

Custos iniciais e custos subsequentes

Pode ser necessário a entidade adquirir elementos do ativo fixo tangível de modo a usufruir de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço dos respetivos ativos para além do que podia ser usufruído caso esses bens não tivessem sido adquiridos. A norma dá como exemplo, os regulamentos de segurança antifogos podem exigir que um hospital se adapte aos novos sistemas de extinção de incêndios. Estas melhorias são incluídas no ativo uma vez que sem elas, a entidade é capaz de fazer funcionar o hospital de acordo com os regulamentos.

Relativamente aos custos subsequentes a NCP 5 faz referência no § 15 que os custos suportados com a assistência técnica de um ativo devem ser reconhecidos em resultados logo que suportados, tais como, custos de mão-de-obra e consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças.

Uma entidade deve ainda reconhecer na quantia escriturada de um ativo fixo tangível o custo da parte que substitui tal bem quando suportado, se estiverem reunidas as condições para o seu reconhecimento, a título de exemplo, para que um avião continue a operar necessita de grandes inspeções regulares independentemente de as partes virem a ser substituídas ou não. No momento de cada inspeção, o respetivo custo é reconhecido na quantia escriturada do ativo, como uma substituição. Qualquer quantia escriturada remanescente resultante de custos anteriores deve ser desreconhecida.

Mensuração

Na NCP nº 5, aplicável aos AFT indica diferentes critérios/bases de mensuração, conforme o momento de mensuração: a mensuração no reconhecimento inicial e a mensuração subsequente. O §18 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que um elemento que satisfaça as condições de reconhecimento deve ser mensurado pelo seu custo.

No caso de bens adquiridos através de uma transação sem contraprestação, esta norma acrescenta, no §28, que o custo de um AFT é o equivalente ao preço a dinheiro, isto é, o seu justo valor à data de reconhecimento.

AFT – Adquiridos numa transação **sem** contraprestação

O §19 da NCP nº 5 refere que os imóveis são mensurados inicialmente pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT) e os outros ativos pelo custo do bem recebido ou na falta do custo pelo seu valor de mercado. A título de exemplo refere-se à doação de um terreno a uma autarquia local, com retribuição nula ou simbólica, a qual será registada pelo justo valor à data da aquisição com contrapartida em capital próprio.

No §21 refere que o custo de um AFT inclui: o preço de compra (líquido dos descontos comerciais e abatimentos), os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para operar na forma pretendida e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado.

Os bens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. Uma entidade

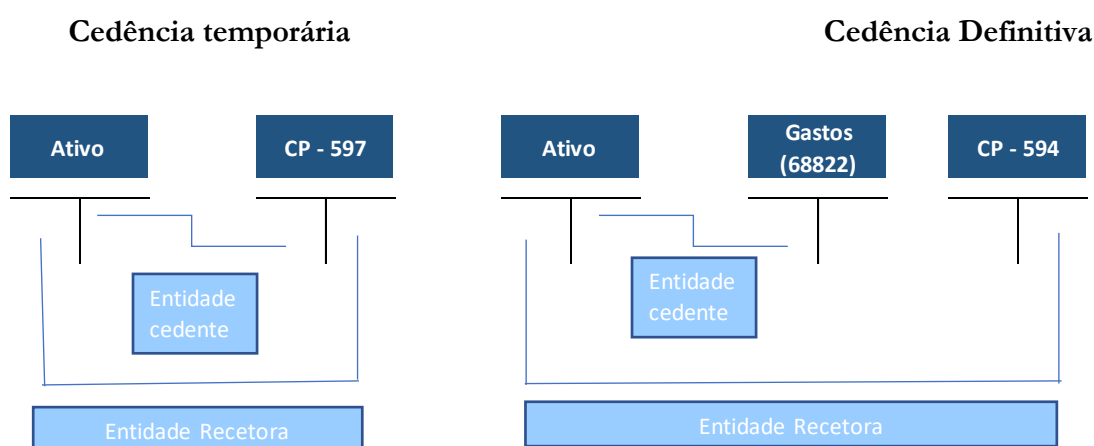
determina se uma transação com contraprestação tem substância comercial avaliando a extensão até à qual se espera que os seus futuros fluxos de caixa ou potencial de serviço se alterem em resultado da transação.

Uma **transação com contraprestação** tem substância comercial se:

- A configuração (risco, momento e quantia) dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo transferido);
- O valor específico para a entidade da parte das operações da entidade afetadas pela transação alterar em consequência da troca; e
- A diferença em (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor dos ativos trocados.

AFT – Adquiridos numa transação **sem** contraprestação entre entidades públicas

A operação deverá ser mensurada pelas quantias escrituradas (líquidas) que constavam na contabilidade da entidade cedente.



Fonte: Elaboração Própria

Figura 2.3 Contabilização AFT adquiridos numa transação sem contraprestação entre entidades públicas

AFT – Adquiridos numa transação **com** contraprestação

Os ativos fixos tangíveis adquiridos numa transação com contraprestação devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo que inclui:

- ✓ Preço de compra mais direitos de importação ou outros impostos de compra não reembolsáveis menos descontos comerciais e abatimentos

- ✓ Outros custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no seu local e nas condições necessárias para o mesmo funcionar
- ✓ Valor atual da estimativa de encargos com o seu desmantelamento e de restauração do local onde está localizado

O justo valor de um ativo relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurado com fiabilidade se:

- ✓ A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo, ou
- ✓ As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.

Se a entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor quer do ativo recebido quer do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente.

Mensuração subsequente

No que respeita à mensuração subsequente o §33 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que deve ser adotado o modelo do custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. No §34 acrescenta que, em algumas circunstâncias, os AFT podem ser alvo de revalorização “de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado”, o que, segundo o §35, “pressupõe a determinação, à data da revalorização, de uma vida útil remanescente do ativo”. O §37 acrescenta que, se um bem do AFT for revalorizado, toda a classe a que este pertence deve ser também revalorizada, e em simultâneo, de forma a evitar que as demonstrações financeiras relatem quantias obtidas em diferentes datas. Portanto, “o modelo de revalorização não é uma opção da entidade”. (Carvalho & Carreira, 2016, p. 8)

Conforme resumo no quadro 2.7. os custos que devem ser incluídos ou adicionados ao ativo fixo tangível na mensuração inicial e subsequente relacionam-se com:

Quadro 2.8 Mensuração inicial e subsequente de AFT

Na aquisição	Custos subsequentes
Todos os custos essenciais para colocar o ativo em condições de poder ser usado	Custos que cumprirem os critérios de reconhecimento de AFT
Exemplos:	Exemplos:
Custos com empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição	Itens de Substituição
Custos de preparação do local	Itens que aumentem a capacidade ou da potência
Custos iniciais de entrega e manuseamento	Itens que aumentem a vida económica útil
Custos de instalação e montagem	Itens que reduzam significativamente os gastos de produção
Custos de testes para verificar se o ativo está a funcionar	Itens que melhorem a qualidade do output
Exemplos de custos a não incluir:	
Custos de abertura de novas instalações	
Custos de lançamento (ex. publicidade)	
Custos com novas localizações	
Custos de administração e outros gerais	
Custos com reinstalações	

Fonte: Elaboração própria

Revalorização

Em caso de revalorização, a quantia escriturada deverá ser atualizada por forma a que o valor líquido contabilístico seja igual ao justo valor. A amortização acumulada poderá ser:

- Re-expressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta escriturada; ou
- Eliminada juntamente com a quantia bruta escriturada.

A revalorização deverá ser reconhecida:

- No caso de ser **negativa** – nos resultados, exceto quando exista um excedente de revalorização desse ativo, o qual deverá ser reduzido em primeiro lugar;
- No caso de ser **positiva** – nos capitais próprios, exceto na parte que correspondente à reversão de um decréscimo de revalorização reconhecido nos resultados, sendo neste caso reconhecida em resultados.

O excedente de revalorização deverá ser transferido para resultados transitados, quando:

- O ativo revalorizado deixa de ser reconhecido no balanço; ou
- De uma forma sistemática, à medida que o ativo revalorizado for usado pela entidade

Depreciações

No âmbito das depreciações, a quantia depreciável compreende o custo do ativo menos o seu valor residual. O valor residual é a quantia estimada que uma entidade obteria pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

A vida útil de um ativo corresponde ao período durante o qual uma entidade espera que o mesmo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Existem determinados fatores a considerar na determinação da vida útil de um ativo nomeadamente:

- ✓ Uso esperado do ativo (capacidade ou produção física);
- ✓ Desgaste normal esperado;
- ✓ Obsolescência técnica ou comercial; e
- ✓ Limites legais ou semelhantes no uso do ativo

Métodos de depreciação

Os métodos de depreciação correspondem à forma de calcular a depreciação que deverá refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade.

Estes incluem:

- o método da linha reta, que corresponde a um débito constante ao longo da vida útil do bem (proporcional ao tempo), preconizado pela norma como sendo o mais adequado à Administração Pública;
- o método do saldo decrescente, que é o débito decrescente durante a vida útil;
- e o método das unidades de produção que corresponde ao débito baseado no uso ou produção esperados.

No final de cada ano devem ser revistos o valor residual e a vida útil do ativo assim como o método de depreciação usado.

Desreconhecimento

Um ativo fixo tangível deve ser desreconhecido ou no momento da alienação ou quando não se espera que fluam futuros benefícios económicos ou potencial de serviço do seu uso ou alienação. Qualquer ganho ou perda é reconhecido em resultados.

Divulgações de Ativos Intangíveis e Ativos fixos Tangíveis

Para cada classe de ativos, uma entidade deve divulgar o seguinte (sendo que no caso dos AI deve distinguir entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis):

- a) As vidas úteis ou as taxas de amortização/depreciação usadas;
- b) Os métodos de amortização/depreciação usados;
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização/depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período;
- d) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de AI e AFT esteja concluída;
- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período.

Questões mais frequentes que foram colocadas à CNC e respondidas por esta entidade, relacionadas com o Património:

Desde a entrada em vigor do SNC-AP que as entidades têm colocado questões à Comissão da Normalização Contabilística relacionadas com diversos dos temas, entre as quais, sobre os investimentos não financeiros. No quadro 2.9 abaixo estão elencadas as questões assim como as respostas relacionadas com os investimentos não financeiros.

Quadro 2.9 Mensuração inicial e subsequente de AFT

Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
19/12/2017	Direito de uso de um ativo numa transação sem contraprestação
Pergunta	Resposta
Um bem cedido a título gratuito, em regime de comodato ou semelhante por um determinado período de anos a uma entidade não lucrativa, com o fim de permitir que essa entidade desenvolva a sua atividade social, deverá ser desreconhecido do imobilizado (assumindo que os anos do comodato são superiores ou idênticos à vida útil do bem) ou reconhecida imparidade?	Nesse caso, estar-se-á 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, o que acontece na maioria das situações.

Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
27/12/2017	Atualização das quantias escrituradas dos ativos fixos tangíveis totalmente depreciados na data de transição para o SNC-AP
Pergunta	Resposta
As quantias escrituradas dos bens do ativo fixo tangível totalmente depreciados podem ser atualizadas na data de transição para o SNC-AP?	Com vista a obter a imagem verdadeira e apropriada do balanço de abertura, e de forma excepcional, 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, desde que, sejam cumpridas as condições do § 51 da NCP 5. Este procedimento contabilístico está sujeito às seguintes condições.
Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
16/01/2018	Transferência de ativos entre entidades públicas no âmbito de transações sem contraprestação
Pergunta	Resposta
Por que valor devem ser mensurados no reconhecimento os ativos provenientes de outra entidade pública no âmbito de transações sem contraprestação?	A NCP 5 impõe restrições à revalorização de ativos e que a NCP 22 pressupõe a eliminação das transações intra grupo, considera-se que nas transações sem contraprestação entre entidades do grupo público a entidade cedente deverá desconhecer os ativos pelas quantias escrituradas na sua contabilidade e a entidade recetora deverá reconhecê-los pelas quantias escrituradas (líquidas) que constavam na contabilidade da entidade cedente, evitando assim quer a possibilidade deste mecanismo ser utilizado para contornar as restrições à revalorização de ativos, quer os custos associados à eliminação das operações intra grupo para elaboração das contas consolidadas. Caso a entidade cedente não tenha contabilidade financeira então a entidade recetora deverá reconhecer os ativos pelo VPT, no caso dos imóveis, ou pelo justo valor à data de aquisição, para os restantes ativos.
Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
27/06/2018	Reconhecimento dos bens de investimento em Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados
Pergunta	Resposta
Como devem ser reconhecidos os bens de investimento nos Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados?	Haverá que distinguir o património em bens de investimento cedidos pelo Município (incluindo cedências de loteamento), a constar da conta de “51 - Património” daqueles adquiridos pelos próprios Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados mas não reconhecidos e mensurados a constar da conta “564 – Ajustamentos de transição”. Os primeiros deverão pelo mesmo montante ser alvo de reconhecimento em Investimentos financeiros pela autarquia local na especificidade concreta dos bens de investimento entregues, salvo a existência de custo histórico atualizado. Este tratamento fora de balanço do Município não o desonera de manter um cadastro atualizado, nomeadamente com a informação das grandes intervenções mesmo que executadas pelos Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados. No sentido de assegurar o espelho das transações entre Município e Serviços Municipalizados ou Intermunicipalizados e evitar duplicações e/ou omissões, a constituição destes cadastros devem constar de um dossiê de consolidação.
Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
24/07/2018	Reconhecimento de imóveis cedidos
Pergunta	Resposta
Os imóveis que se encontram cedidos a uma entidade devem ser contabilizados nas contas da entidade que o utiliza ou nas contas da entidade que tem a propriedade do Imóvel?	Os imóveis do domínio privativo devem ser considerados parte integrante do inventário e, conseqüentemente, do balanço, do seu titular legal, uma vez que o controlo inexistente para os afetários ao abrigo da Estrutura Conceptual (§93 e seguintes). De facto, as cedências são a título precário e o arrendamento não se constitui como elemento de controlo. No caso dos direitos de superfície haverá lugar à manutenção do registo do ativo fixo tangível no titular do direito legal (com o registo de ónus) e no superficiário um direito de utilização como intangível (ter em atenção a NCP 3 Ativos Intangíveis). 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. Podem existir circunstâncias em que por motivos de avaliação económica e controlo do relato por segmentos, se pretenda uma afetação dos imóveis a quem os administre (caso específico dos municípios com os seus Serviços municipalizados e/ou intermunicipalizados). Nestas circunstâncias haverá que consagrar o equivalente a uma reclassificação dos ativos fixos tangíveis do titular em ativos financeiros e refletir a operação espelho nos serviços supramencionados (instrumentos de capital próprio tendo por contrapartida o registo dos ativos fixos tangíveis).
Data de aprovação CNC	Tópico da pergunta
26/03/2019	Intervenções em propriedade alheia
Pergunta	Resposta
Qual o reconhecimento a dar às intervenções em propriedade alheia?	Haverá que atender à substância económica prevista na estrutura conceptual, e não apenas à forma, inferindo que, nalgumas circunstâncias, existe controlo das intervenções levadas a cabo e que o mesmo se inscreve no previsto do §93 da estrutura conceptual. Aplica-se a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis nesta tipologia de intervenções, devendo a vida útil ter em conta a necessidade de renovação das intervenções para garantia da manutenção de benefícios ou potencial de serviço e a duração do contrato (atendendo à tradição da ocupação), dos dois o menor. Não se poderá aplicar a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis nas circunstâncias em que as intervenções revertem a favor do titular, mesmo que o ocupante mantenha a gestão/utilização do bem subjacente, ou por se tratar de abate na(s) renda(s) ou ainda por se tratar de situações em que o próprio titular é o financiador substancial das mesmas. Nestes últimos casos, trata-se do equivalente a contratos de construção aplicando-se a NCP 12 – Contratos de Construção.

Fonte: Elaboração própria

2.6.3 Acordos de concessão

A NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços tem como objetivo prescrever a contabilização de acordos de concessão de serviços na ótica do concedente, uma entidade integrada nas administrações públicas.

Os acordos de concessão de serviços no âmbito desta Norma envolvem o concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente. A NCP 4 não trata da contabilização dos acordos de concessão na ótica dos concessionários, à qual se aplica a IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviços.

A NCP 4 só se aplica no caso de se identificar um ativo de concessão de serviços. O concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário, e uma melhoria de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviços se estiverem presentes as seguintes duas condições de controlo:

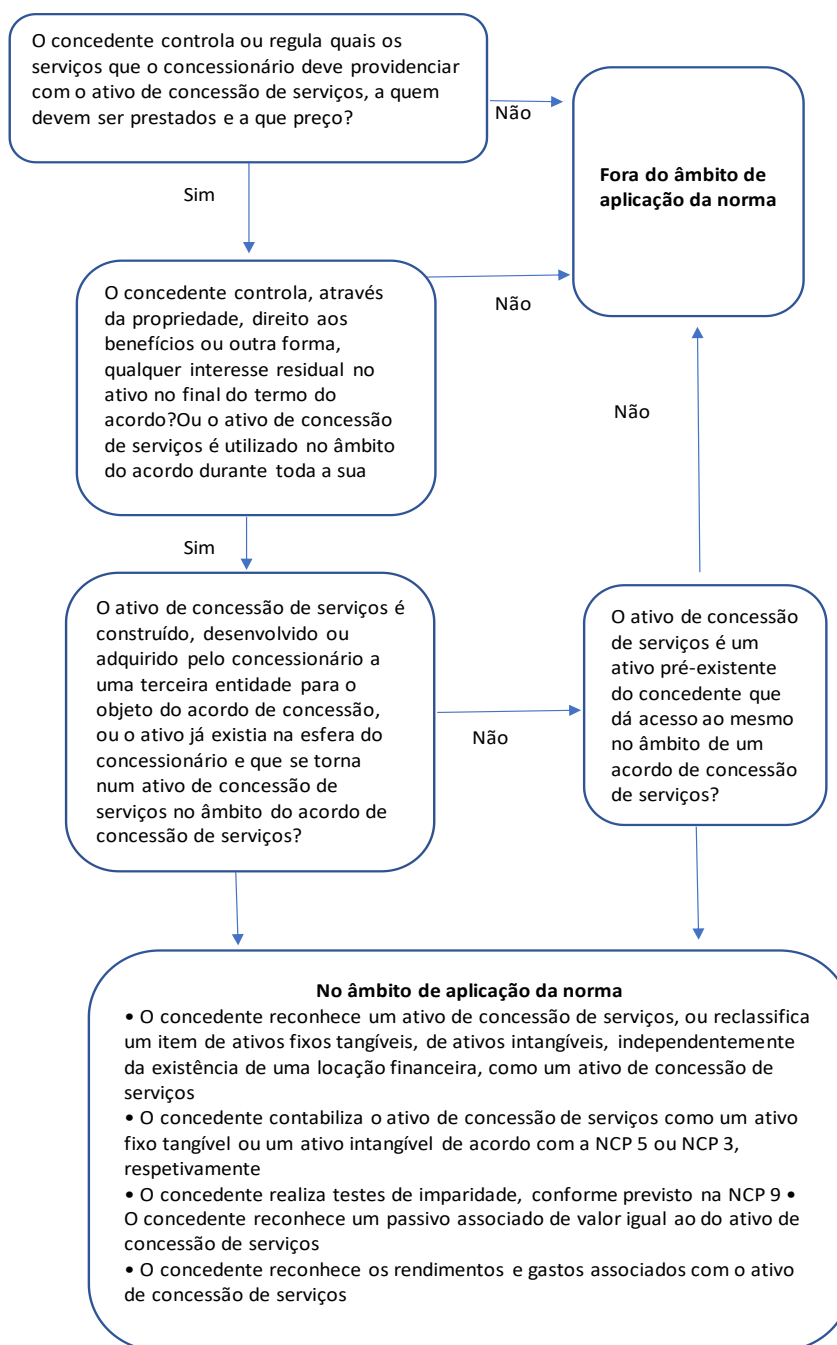
- O concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço (primeira condição de controlo);
e
- O concedente controla – através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual no ativo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

Os contratos incluídos na NCP 4 incluem as seguintes características:

- ✓ O concedente é uma entidade pública;
- ✓ O concessionário é responsável por uma parte da gestão do ativo de concessão de serviços e não atua meramente como um agente do concedente;
- ✓ O contrato define os preços iniciais a serem praticados pelo concessionário e regula as revisões de preços a ocorrer durante o período da concessão;
- ✓ O concessionário é obrigado a entregar o ativo ao concedente com uma determinada utilidade no final do período de concessão por uma quantia nula ou simbólica, independentemente da parte que financiou a sua construção ou desenvolvimento;
- ✓ O contrato contém um conjunto de disposições que estipulam padrões de desempenho (qualidade), mecanismos para ajustamento de preços e processo para resolução de litígios (tribunais arbitrais).

Após cumpridas as condições de controlo, ou condição, no caso de um ativo em que o contrato abrange toda a sua vida útil, o ativo de concessão de serviços é reconhecido e mensurado nas demonstrações financeiras do concedente. Ao se reconhecer um ativo deve-se também reconhecer um passivo associado, sendo que a natureza do passivo vai depender do modelo de remuneração do concedente ao concessionário, em troca do ativo de concessão de serviços.

O âmbito de aplicação da NCP 4 pode ser ilustrado do seguinte modo:



Fonte: Adpatado do Manual de Implementação do SNC-AP

Figura 2.4 Âmbito de aplicação da NCP 4

➤ Reconhecimento e mensuração do Ativo de Concessão de Serviços

O concedente deve inicialmente mensurar o ativo de concessão de serviços reconhecido pelo seu justo valor, exceto se o ativo de concessão de serviços consistir num ativo do concedente que deva ser reclassificado por força de um acordo vinculativo (contrato de concessão).

Após o reconhecimento inicial ou reclassificação, os ativos de concessão de serviços devem ser contabilizados como uma classe de ativos separada de acordo com a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 3 – Ativos Intangíveis, como apropriado.

➤ Reconhecimento e Mensuração de Passivos

Quando o concedente reconhecer um ativo de concessão de serviços, deve também reconhecer um passivo.

O passivo reconhecido deve ser inicialmente mensurado pela mesma quantia que o ativo de concessão de serviços (justo valor), ajustado da quantia de qualquer outra remuneração (por exemplo, dinheiro) proporcionada pelo concedente ao concessionário, ou pelo concessionário ao concedente.

Em troca do ativo de concessão de serviços, o concedente pode compensar o concessionário pelo ativo de concessão de serviços por qualquer combinação do seguinte:

- Faz pagamentos ao concessionário (o modelo do “passivo financeiro”)
- Compensar o concessionário por outro meio (o modelo da “atribuição de um direito ao concessionário”)

Quando o concedente tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo da concessão de serviços, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como um passivo financeiro.

A NCP 18 – Instrumentos Financeiros aplica-se ao passivo financeiro reconhecido.

Modelo do passivo financeiro

O concedente deve imputar os pagamentos ao concessionário e contabilizá-los de acordo com a sua substância como uma redução no passivo reconhecido, um encargo financeiro e encargos pelos serviços prestados pelo concessionário, devendo estes dois últimos ser contabilizados como gastos.

Modelo de atribuição de um direito ao concessionário

Quando o concedente não tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviços, e dá ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou um outro ativo gerador de rendimento, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário (Diferimentos – rendimentos a reconhecer).

Para este modelo foi criada no PCM a conta 2824 relativa a rendimentos a reconhecer derivados de acordos de concessão de serviços.

Divisão do acordo

Se o concedente pagar pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria de um ativo de concessão de serviços suportando parcialmente um passivo financeiro e dando parcialmente um direito ao concessionário, é necessário contabilizar separadamente cada parte total reconhecido.

Transição do SNC-AP

No quadro da NCP 4, é necessário considerar como referências:

- ✓ Artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;
- ✓ Manual de Implementação
- ✓ IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs.

Assim, independentemente da forma, as entidades deverão analisar os seus contratos em execução à luz dos critérios da NCP 4.

O que está essencialmente em causa é determinar se estamos na presença de um ativo de concessão de serviços, através da análise das condições de controlo. Concluindo-se pela existência de um ativo de concessão de serviços, é necessário proceder à sua mensuração ao mesmo tempo que se deve reconhecer o passivo associado e eventuais diferenças entre o ativo e o passivo.

Quanto ao ativo, quando não está disponível informação fiável sobre o custo depreciado na data de transição para o SNC-AP, uma entidade pode optar pela mensuração ao justo valor, tomando esse justo valor como custo considerado.

O custo considerado é a quantia usada como um substituto do custo de aquisição ou do custo depreciado numa data determinada. Uma forma que entendemos como pragmática para

mensurar o custo depreciado do ativo é obter o acesso às demonstrações financeiras do concessionário.

No que respeita ao passivo, o SNC-AP é omissivo quanto à sua mensuração, sendo necessário o recurso à IPSAS 33. Assim, consoante o modelo que estiver subjacente ao acordo de concessão de serviços, temos as seguintes situações para a mensuração do passivo, nos termos da IPSAS 33:

Quadro 2.10 Acordos de concessão – mensuração pelo método do passivo

Modelo	Mensuração
Passivo financeiro	Equivalente aos fluxos de caixa especificados no contrato de concessão, mensurados ao custo amortizado, nos termos da NCP 18 Qualquer diferença entre o valor do ativo de concessão de serviços reconhecido e o montante do passivo financeiro é registada no património líquido (ajustamentos de transição)
Atribuição de um direito	O rendimento a reconhecer no balanço é igual ao valor do ativo menos qualquer passivo financeiro

Fonte: Elaboração própria

2.7 Síntese das diferenças entre os dois referenciais para os AFT

Devido à importância da rubrica dos AFT no balanço dos municípios as diferenças entre ambos os normativos irá ser apenas efectuada uma análise em pormenor a este tipo de ativos.

A preocupação com o reconhecimento e mensuração do património público, já existente no âmbito do POCAL (1999) e restantes planos públicos setoriais, permanece no âmbito do SNC-AP. Daí que se questiona acerca das diferenças/semelhanças entre o POCAL (1999) e o SNC-AP (2015) no que se refere ao reconhecimento e mensuração dos AFT. (Rua, 2017, pp. 1-18).

O SNC-AP evidencia um avanço face ao POCAL definindo o conceito de ativo e de AFT, os seus critérios de reconhecimento e introduzindo o justo valor explicitamente enquanto critério de mensuração aplicável a situações concretas.

No POCAL não é permitido a utilização do modelo do justo valor na mensuração subsequente, com as alterações no justo valor a serem reconhecidas nos resultados.

Reconhecimento

Em conformidade com o § 12 da estrutura conceptual do SNC-AP um elemento numa demonstração financeira deve ser reconhecido como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de

elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”, em conformidade com os critérios previstos na estrutura conceptual.

Para que um item seja incorporado numa demonstração financeira, pelo § 13 dessa mesma estrutura conceptual deve cumprir dois critérios de reconhecimento:

- a) Satisfazer a definição do elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento;
- b) Pode ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira.

O POCAL nada refere relativamente aos critérios/requisitos que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira.

Quando em presença de um elemento que não preencha os requisitos de reconhecimento, e por esse motivo, não possa ser incluído nas Demonstrações, a Estrutura Conceptual refere que “as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante (...) quando se está em presença dos itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento (SNC-AP,2015, EC,§ 114).

Conceito de ativo

O POCAL nada refere relativamente ao conceito de ativo. Este plano apenas menciona as demonstrações financeiras e os elementos que as compõem, o que evidencia as carências conceptuais existentes em Portugal, pela não existência de uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública.

Relativamente aos AFT, o POCAL limita-se a mencionar que tipo de bens podem ser classificados como AFT, mas nada refere quanto ao conceito de ativo, ou mesmo de AFT, que o elemento deve previamente preencher para que possa ser incorporado no Balanço.

O SNC-AP define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” (SNC-AP, EC, §.88); por sua vez acrescenta que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros” (SNC-AP, EC, §.89).

O conceito de ativo refere ainda também, a necessidade de que o elemento seja controlado pela entidade que o reconhecer como ativo.

Para o reconhecimento de um ativo, a entidade pública tem de possuir o controlo sobre esses recursos, o que implica: a capacidade para utilizar o potencial serviço ou os beneficiários económicos provenientes do recurso em causa ou ainda a capacidade da entidade pública em

determinar a natureza e forma de utilização de outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso.

A estrutura conceptual do SNC-AP no seu § 94 refere que o controlo sobre um recurso pode resultar de diversos meios e que podem existir vários indicadores para a existência de controlo, nomeadamente:

- ✓ a propriedade legal;
- ✓ o acesso ao recurso ou a capacidade de restringir o acesso ao mesmo;
- ✓ a existência de meios que assegurem que os recursos são aplicados para alcançar os objetivos propostos;
- ✓ a existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso.

Acrescenta ainda que, “embora estes indicadores não permitem concluir de forma inequívoca sobre a existência de controlo, a sua análise isolada pode contribuir para tal conclusão. Complementa ainda que, na determinação da existência de um ativo, não é essencial o direito da propriedade”, se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode, no entanto, satisfazer a definição de ativo mesmo quando não haja controlo legal.

Em suma, para estarmos perante um ativo, não temos de ter propriedade legal, e, portanto, controlo legal, basta que exista controlo económico. Isto permite que elementos em regime de locação financeira possam ser classificados como ativos nas demonstrações financeiras dos locatários, mesmo antes de ter terminado o contrato de locação e de exercida a opção de compra.

Outro aspeto importante no conceito do ativo é que o elemento seja resultado de fatos passados. Ou seja, se um elemento não resultar de fatos passados, mas antes implicar eventos futuros, este não é reconhecido como ativo e não pode constar das demonstrações financeiras.

Definição de AFT

Em conformidade com a NCP n.º 5, define um AFT como bens com substância física que:

- a) São detidos para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e
- b) Se espera sejam usados durante mais de um período.

Segundo alguns autores existem elementos públicos que não devem ser reconhecidos como ativos pois não produzem quaisquer rendimentos, ou fluxos de caixa positivos, e que por isso,

segundo Barton (2000, 2004) citado por Rua (2017 1-18), não devem ser contrapostos face aos passivos, na determinação da situação financeira da entidade.

Contudo, para salvaguardar o reconhecimento como ativo, de bens públicos que não produzam rendimentos, o conceito de ativo público e o seu primeiro critério de reconhecimento, fazem menção à possibilidade de o elemento possuir potencial de serviço para que seja reconhecido como ativo, e já não apenas produzir benefícios económicos futuros ou rendimentos.

A Estrutura Conceptual do SNC-AP refere que os benefícios económicos futuros, nesse âmbito público, “assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou redução de efluxos de caixa ou equivalentes de caixa” (SNC-AP, 2015, EC. §. 92).

Por outro lado, essa estrutura conceptual do SNC-AP define potencial de serviço como “a capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade”. A título de exemplo, temos o caso de ativos utilizados para fins recreativos, culturais, históricos, entre outros, e que são detidos “por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros” (SNC-AP, 2015, EC. §. 91).

Portanto, a referência de potencial serviço está a atender às particularidades que revestem os ativos públicos, na medida em que, no âmbito público, o fim para o qual se espera que o elemento seja aplicado não é apenas para a obtenção de rendimentos, como refere o IASB (1989) citado por Rua (2017 1-18), mas também que o elemento possa ser aplicado no alcance dos objetivos da entidade e na prestação de serviços, muitas vezes sem uma contrapartida monetária.

Relativamente ao critério de reconhecimento a “fiabilidade da mensuração”, a estrutura conceptual do SNC-AP define a mensuração como o processo de determinar as “quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas”.

Mensuração

Mensurar implica atribuir uma quantia monetária a um elemento. Esse processo de uma quantia monetária a um elemento em implícita a seleção de uma base de mensuração apropriada e a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido com um elemento nas demonstrações financeiras. Pode haver incerteza associada à mensuração de muitos valores, por vezes, na contabilidade é necessário recorrer a estimativas,

que devem ser feitas de forma que não coloquem em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras.

Tanto o POCAL como o CIBE apresentam a regra geral da mensuração, mas também algumas situações particulares, às quais se aplicam distintos critérios de mensuração.

O ponto 4.1.1 do POCAL menciona como regra geral o custo de aquisição e o custo de produção como os critérios a aplicar na mensuração dos ativos imobilizados, menciona ainda alguns casos particulares de mensuração, começando pelos bens adquiridos a título gratuito, o POCAL refere que se deverá aplicar “o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definidos nos termos legais, ou caso não exista disposição aplicável, o valor resultante da avaliação ou o valor do património definidos nos termos legais, ou caso não exista disposição aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens”, ponto 4.1.4. do POCAL. Casos esses critérios não sejam exequíveis, o imobilizado deve assumir o valor zero “até ser objeto de uma grande reparação assumindo então o montante desta”.

Estas regras de mensuração são também aplicáveis à inventariação inicial de ativos cujo custo de aquisição ou de produção se desconheça. Uma outra exceção, são as transferências de ativos entre entidades abrangidas pelo POCAL, mencionadas no seu ponto 4.1.6, às quais deve aplicar “o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem (...), salvo se existir valor diferente do fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes”.

O CIBE também refere a aplicação do valor resultante da avaliação, nos casos de apreensão, doação, herança, legado, prescrição, reversão, transferência, troca ou outros.

De um modo geral, o valor da avaliação é entendido como uma forma de estimar o justo valor, o que nos permite concluir que, apesar do POCAL e do CIBE não referirem explicitamente o justo valor, este critério está implícito nestas normas, mas em situações excecionais ao custo histórico.

O SNC-AP (2015) faz a distinção de dois momentos de mensuração: a mensuração no reconhecimento, deve ser mensurado pelo seu custo (§ 18 NCP 5) e a mensuração subsequente, registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§ 33 NCP 5). O SNC-AP (2015) permite mediante determinadas condições a revalorização dos AFT como tratamento alternativo.

Um dos principais pontos de mudança do novo normativo, é a inclusão da estimativa dos dispêndios com desmantelamento e remoção do item e restauro do local na determinação do custo do ativo fixo tangível e a possibilidade de depreciação por componentes.

Quanto ao primeiro aspeto, pelas funções que estão a seu cargo, as Autarquias podem ter instalações técnicas - por exemplo, aterros sanitários e sistemas de tratamento de resíduos - que no final da sua vida útil podem implicar gastos significativos com o seu desmantelamento, nomeadamente, de descontaminação ambiental e recuperação paisagística. Não exigindo o POCAL, não tem sido prática das Autarquias contemplar esses gastos previsionais no custo dos ativos. Nos termos do § 21 da NCP 5, no reconhecimento inicial, o custo de um bem do ativo fixo tangível deve incluir uma estimativa dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e do restauro do local em que está localizado. Esta diferença de mensuração entre os dois normativos, para ativos com a natureza do exemplo acima apresentado, pode ter efeitos significativos nas quantias do ativo do balanço, nas provisões a reconhecer no passivo e nos gastos de depreciação na demonstração dos resultados.

A NCP 5 estabelece no § 16 que podem existir bens do ativo fixo tangíveis constituídos por algumas partes que podem exigir substituição em intervalos regulares do tempo, isto ou seja, a depreciação por componentes. Existem edifícios, infraestruturas e equipamentos complexos que é possível identificar componentes que têm vida útil muito diferenciada, como por exemplo uma estrada. A sua construção inclui custos com movimentação de terras, compactação, pavimentação e arranjo de passeios/bermas. Implicitamente está uma diferença de vida útil das várias componentes, sendo obviamente a que mais depressa carece de substituição, o pavimento (Carreira e Carvalho:2016).

“Se no aspeto normativo nada há a objetar às disposições acima enunciadas, já no campo da sua aplicação as Autarquias irão deparar-se com as limitações constantes do classificador complementar 2. Este no código 43031 da tabela de vidas úteis – infraestruturas rodoviárias - obriga a uma taxa de depreciação de 5%, ou seja, 20 anos, vida útil manifestamente excessiva para a componente pavimentação e, eventualmente, insuficiente para outras componentes. Consultada a tabela, não se encontra qualquer descritivo de tipo de bens que permita depreciações diferenciadas para as componentes de uma infraestrutura rodoviária. Parece, assim, haver uma impossibilidade prática, dada a obrigatoriedade desta tabela, na aplicação da norma quanto à depreciação por componentes. “ (Carreira e Carvalho:2016)

2.8 A auditoria nas autarquias locais

A Constituição da República Portuguesa (CRP), no n.º 2 do artigo 235º, define Autarquias Locais como sendo “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”.

As Autarquias Locais são estruturadas em três ou duas categorias. No continente são categorizadas pelas freguesias, municípios e regiões administrativas, e nas regiões autónomas (Madeira e Açores) pelas freguesias e municípios (CRP, artigo 236º, n.ºs 1 e 2).

2.8.1 As autarquias locais em Portugal

Segundo Neves (2004), o município é uma pessoa coletiva territorial no âmbito municipal dotado de órgãos representativos, que tem por objetivo a prossecução dos interesses próprios das populações concelhias. Carvalho et al. (2012) acrescentam que os municípios adquiriram ao longo dos anos uma enorme importância histórica, política, económica, administrativa, financeira, jurídica e nas decisões públicas locais.

Já Freitas do Amaral (2011) define Autarquias Locais como pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional e que asseguram a prossecução de interesses comuns, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes.

Os municípios também têm autonomia financeira e patrimonial e autonomia para recorrer ao crédito dentro dos limites estabelecidos pela Lei das Finanças Locais (LFL) e pela Lei do enquadramento orçamental (LEO).

As Autarquias Locais gozam de autonomia local, política e financeira e patrimonial, todavia, estão sujeitas à tutela de legalidade de outros organismos, ou seja, têm de “prestar contas” a outras entidades (Bilhim, 2004) citado por (Rocha 2015). De acordo Bilhim (2004), a tutela exercida sobre as Autarquias Locais é a seguinte, citado por:

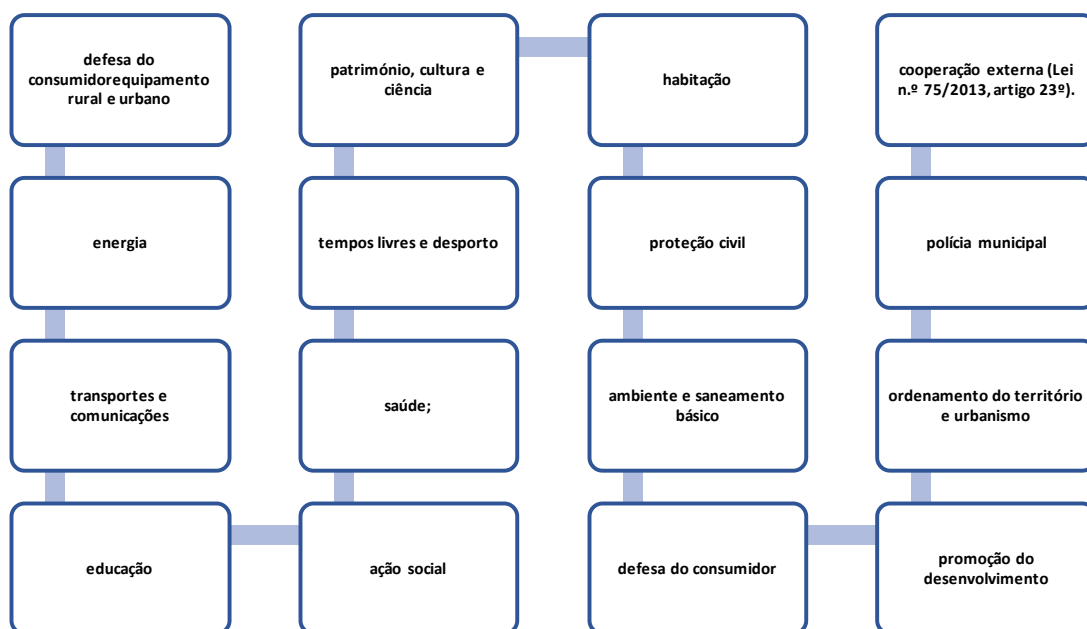
- Tribunal de Contas: para fiscalizar a legalidade e a cobertura orçamental dos documentos geradores de despesa ou representativos das responsabilidades financeiras e fazer o julgamento das contas das Autarquias Locais;
- Inspeção-Geral das Finanças: para verificação do cumprimento das leis e regulamentos em matéria de finanças públicas;
- Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional e ao Instituto Nacional de Estatística: para dar conta das contas da autarquia;

- Inspeção-Geral Administração do Território: para verificar o cumprimento da lei no funcionamento e no processo de tomada de decisões dos órgãos autárquicos.

A Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que designa o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, no seu artigo 3.º, acrescenta e define como princípios básicos para uma boa atividade financeira das Autarquias Locais os seguintes: a) princípio da legalidade; b) princípio da estabilidade orçamental; c) princípio da autonomia financeira; d) princípio da transparência; e) princípio da solidariedade nacional recíproca; f) princípio da equidade interjuncional; g) princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as Autarquias Locais; h) princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado; e i) princípio da tutela inspetiva.

Os munícipes são representados nos municípios por órgãos por si eleitos. Os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, artigo 5º; CRP, artigo 250º), sendo a assembleia municipal o órgão deliberativo do município (CRP, artigo 251º) e a câmara municipal o órgão executivo colegial (CRP, artigo 252º).

Cada um destes órgãos tem atribuições e competências próprias. Porém, estes têm de prosseguir em comum as seguintes atribuições em benefício da população que representam:



Fonte: Elaboração própria

Figura 2.5 Atribuições e competências próprias das Autarquias Locais

Portugal tem atualmente 308 municípios, dos quais 24 municípios são grandes (com população superior a 100 000 habitantes), 101 municípios são médios (com população entre 20 000 e 100 000 habitantes) e 183 municípios são pequenos (com população inferior a 20 000 habitantes) (Carvalho et al., 2018).

2.8.3 O papel do auditor

“Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores” Glenn Sumners in Machado, (2004), citado por Costa (2008).

De acordo com o ponto 2, da ISA 200 – Objetivos e princípios gerais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras

“O objetivo de uma auditoria é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada.”

O âmbito principal desta norma respeita ao facto de o auditor ter de analisar se a informação financeira está ou não liberta de distorções materiais, quer devido a erros, quer a fraudes (irregularidades), recolhendo as evidências necessárias que conduzam a essa conclusão.

A opinião do auditor não constitui uma garantia absoluta sobre a correção da informação financeira, mas antes uma garantia razoável atendendo aos próprios limites do processo de execução de auditoria pelo uso de testes, limitações dos sistemas de controlo de interno (possibilidade de derrogação e conluio da gerência), ou o facto de a prova ser persuasiva e não conclusiva.

Apesar destas limitações, a responsabilidade do auditor consiste em planear e executar a auditoria para assegurar-se que as distorções materiais naquela informação sejam detetadas. Esta circunstância associada à garantia razoável na emissão da opinião, conduz a que o auditor aplique as normas de auditoria, de modo a reduzir o risco de auditoria¹ a um nível aceitavelmente baixo. A ponderação deste risco determinará a quantidade de prova (prova suficiente) e a qualidade da prova (prova apropriada) para fundamentar a opinião.

Com o objetivo de prevenir erros, fraudes e irregularidades e de conferir maior transparência às contas dos municípios, os poderes públicos reforçaram o papel de auditoria, publicando a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, Lei das Finanças Locais, que veio substituir a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

A Lei de 2007 instituiu pela primeira vez a obrigatoriedade de auditoria externa às contas anuais dos Municípios e Associações de Municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local (Moura, 2011). Antes da Lei das Finanças Locais de 2013, a auditoria dos Municípios era realizada pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção Geral das Finanças e pela Inspeção Geral da Administração Local (Moura, 2011). A Lei de 2013 introduziu alterações profundas ao nível do apuramento do endividamento e considerações importantes ao nível dos dois mecanismos de recuperação financeira municipal, o saneamento financeiro e a recuperação financeira. Esta lei entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2014 e estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias.

O artigo n.º 75 da lei das finanças locais (lei n.º 73/2013, de 3 de setembro) determina que os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades de sector empresarial local (SEL) devem apresentar o balanço, a demonstração dos resultados consolidados e os respetivos anexos explicativos.

Segundo o n.º 1 do art. 77º da Nova Lei das Finanças Locais, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

As competências do auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas estão estabelecidas no n.º 2 do art. 77º e são as seguintes:

- “a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plurianual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.”

3. ESTUDO EMPÍRICO

O POCAL é de aplicação obrigatória a todas as Autarquias Locais e entidades equiparadas. Aprovado pelo Decreto-lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, é um plano sectorial do POCP. A partir da informação contabilística do POCAL, é possível entre outros, a obter indicadores de natureza orçamental, patrimonial e de custos.

3.1 Objetivo

O objetivo deste estudo empírico é o de analisar o critério da fiabilidade no reconhecimento/desreconhecimento do Imobilizado corpóreo (bens de domínio público e privado), imobilizado incorpóreo, fazendo o enquadramento entre o POCAL e no SNC-AP, e as implicações que possam modificar a opinião do auditor externo.

3.2 População

Face à dificuldade de recolha de informação de 10 dos 308 municípios existentes, o estudo aplica-se a uma amostra de 298 municípios para a análise da informação do Balanço e o inquérito para a totalidade dos municípios (308).

3.3 Metodologia

A metodologia utilizada assenta numa primeira parte na análise de conteúdo dos documentos de prestação de contas de 2017, procedendo-se à recolha e tratamento da informação mediante quadros e estatística descritiva. Para o cálculo e análise desses indicadores, efetuou-se a recolha da informação financeira (Balanço) incluída nos documentos de prestação de contas, assim como, na Certificação Legal de Contas, emitida pelo auditor externo, referente àquele ano. Numa segunda parte, serão analisadas as respostas a um breve questionário de 15 questões efetuado aos Municípios (308).

Com base na informação anterior, numa primeira fase o objetivo é realçar o peso e a importância do Património no Balanço de um Município, análise da opinião emitida pelo ROC na Certificação Legal das Contas do exercício de 2017, se a mesma apresenta uma opinião modificada relativamente ao imobilizado. A informação recolhida diz respeito ao ano de 2017, pelo facto de no início do estudo a informação de 2018, não estar disponível, foram obtidos nos respetivos sítios institucionais na Internet, onde os municípios devem publicitar os seus

documentos de prestação de contas de acordo com o n.º 2 do artigo 79.º da Lei das Finanças Locais.

3.4 A relevância dos investimentos não financeiros na estrutura do balanço dos municípios

Atendendo à sua dimensão, e com base no último Anuário dos Municípios Portugueses, publicado, referente ao ano de 2017, os municípios da amostra foram classificados em três grupos, a saber: pequenos municípios (até 20.000 habitantes); médios municípios (entre 20.000 a até 100.000 habitantes); grandes municípios (com população superior a 100.000 habitantes).

Conforme n.º 2 do artigo 49.º da Lei das Finanças Locais, as autarquias locais, as respetivas associações e as entidades do sector empresarial local devem disponibilizar no respetivo sítio na Internet os documentos de prestação de contas.

De um total de 308 Municípios, 10 não cumpriram com o estipulado uma vez, que não publicaram as contas do exercício de 2017, no sítio do Município.

Quadro 3.1 Demonstrações financeiras de 2017 não publicadas no site

Dimensão do Município	2017
Médio	1
Pequeno	9
Total	10

Fonte: Elaboração própria

BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO

Constatámos que a rubrica de Bens de domínio público apresenta um peso bastante substancial no Balanço das entidades, nomeadamente para os municípios de grande dimensão, esta rubrica perfaz 28,52% do total do ativo, para os de média dimensão 31,31% e para os de pequena dimensão 40,17%.

Quadro 3.2 Peso dos bens de domínio público, no total do ativo

Dimensão da entidade	Total do Activo	Bens de domínio Público	%
Grande	15 310 020 776,08	3 787 082 244,36	28,52%
Médio	13 797 814 383,30	4 157 393 200,93	31,31%
Pequeno	11 116 311 017,24	5 334 743 150,80	40,17%
Total	40 224 146 176,62	13 279 218 596,09	100,00%

Fonte: Elaboração própria

IMOBILIZADO INCORPÓREO

A rubrica de Imobilizado Incorpóreo não apresenta um peso substancial no Balanço das entidades, em que para os municípios de grande dimensão, esta rubrica perfaz 0,33% do total do ativo, para os de média dimensão 1,22% e para os de pequena dimensão 0,24%.

Quadro 3.3 Peso do imobilizado incorpóreo, no total do ativo

<i>Dimensão da entidade</i>	Total do Activo	Imobilizado Incorpóreo	%
Grande	15 310 020 776,08	51 233 115,30	0,33%
Médio	13 797 814 383,30	168 905 200,60	1,22%
Pequeno	11 116 311 017,24	26 331 088,93	0,24%
Total	40 224 146 176,62	246 469 404,83	1,80%

Fonte: Elaboração própria

IMOBILIZADO CORPÓREO

A rubrica de Bens de imobilizado corpóreo apresenta um peso bastante substancial no Balanço das entidades, nomeadamente para os municípios de grande dimensão, esta rubrica perfaz 41,68% do total do ativo, para os de média dimensão 35,22% e para os de pequena dimensão 23,10%.

Quadro 3.4 Peso do imobilizado corpóreo, no total do ativo

<i>Dimensão da entidade</i>	Total do Activo	Imobilizado Corpóreo	%
Grande	15 310 020 776,08	8 619 526 503,03	41,68%
Médio	13 797 814 383,30	7 284 288 091,13	35,22%
Pequeno	11 116 311 017,24	4 776 857 647,20	23,10%
Total	40 224 146 176,62	20 680 672 241,36	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Face às conclusões obtidas com a análise dos quadros acima, e atendendo à dimensão dos municípios verificamos que para o grupo dos grandes e médios municípios o imobilizado corpóreo representa a maior proporção no total do ativo e para os municípios do grupo pequenos o imobilizado corpóreo.

3.5 Estudo dos impactos no relatório do auditor de situações inerentes nos investimentos não financeiros

De um total de 298 municípios com demonstrações financeiras de 2017 publicadas no sítio da Internet, não constavam publicadas as certificações legais de contas de 2017 emitidas pelo revisor oficial de contas para 5 entidades que pertencem ao grupo de Grandes Municípios, 20 para entidades que pertencem ao grupo de médios municípios e 68 referente aos pequenos municípios.

Da análise às certificações que se encontravam publicadas verificamos que de um total de 215 (69,81% do total dos municípios), 128 certificações (59,53% das certificações publicadas) apresentam limitações na opinião do auditor no património relacionadas na sua essência com o facto de os municípios ainda se encontrarem no processo de inventariação e conciliação do património pelo município, designadamente para os bens de domínio público, bens que foram recebidos pelas autarquias sem custo e que não foram totalmente valorizados e inventariados, provenientes de exercícios anteriores à implementação do POCAL.

Quadro 3.5 Limitações de âmbito ao Património incluídas na CLC, de 2017

<i>Dimensão da entidade</i>	<i>N.º Municípios</i>	<i>Certificações publicadas</i>	<i>%</i>	<i>Limitação de âmbito ao Património</i>	<i>%</i>
Grande	23	18	78,26%	10	55,56%
Médio	96	76	79,17%	43	56,58%
Pequeno	189	121	64,02%	75	61,98%
Total	308	215	69,81%	128	59,53%

Fonte: Elaboração própria

Com base nas Certificações Legais de Contas publicadas de 2017 e 2018 para os municípios de grande dimensão tipificamos o número de reservas e de ênfases, por entidade, e realçamos as entidades que apresentam reservas e/ou ênfases relacionadas com o património.

Quadro 3.6 Tipificação das reservas na CLC, de 2017

Município	Número de reservas e de ênfases					
	Insuficiência de prova (âmbito)		Desacordo		Ênfases	
	Imobilizado	Outros assuntos	Imobilizado	Outros assuntos	Imobilizado	Outros assuntos
Almada		2				
Amadora	1					
Barcelos						
Braga	1	1				
Cascais					1	1
Coimbra						
Funchal	1					
Gondomar	1					
Guimarães						
Leiria	1					
Lisboa						
Loures	1					
Maia						
Matosinhos						
Odivelas						
Oeiras	1					
Porto	1					
Santa Maria da Feira						
Seixal	1					
Setúbal						
Sintra						
Vila Franca de Xira						
Vila Nova de Famalicão	1					
Vila Nova de Gaia	1					

a) CLC não está publicada no site

b) Opinião sem reservas e sem ênfases

Fonte: Elaboração Própria

Com base no quadro 3.6 acima, de um total de 19 Certificações Legais das Contas publicadas dos, de um total de 24 municípios, verificamos que 11 CLC apresentam reserva por limitação de âmbito, das quais 10 estão relacionadas com a incerteza quanto ao reconhecimento integral dos ativos imobilizados e com o facto dos ativos não se encontrarem totalmente reconhecidos por falta de documentação de suporte ao imobilizado em curso. Para 5 entidades não existe evidencia da publicitação no site e 6 entidades apresentam uma CLC com opinião sem reservas e sem ênfases.

Quadro 3.7 Tipificação das reservas na CLC, de 2018

Município	Número de reservas e de ênfases					
	Insuficiência de prova		Desacordo		Ênfases	
	Imobilizado	Outros assuntos	Imobilizado	Outros assuntos	Imobilizado	Outros assuntos
Almada		2				
Amadora	1					
Barcelos						
Braga						
Cascais			1			
Coimbra						
Funchal	1					
Gondomar	1					2
Guimarães						
Leiria	1					
Lisboa						
Loures						
Maia						
Matosinhos						
Odivelas						
Oeiras						
Porto					1	
Santa Maria da Feira						
Seixal						
Setúbal						
Sintra						
Vila Franca de Xira					1	2
Vila Nova de Famalicão	1					
Vila Nova de Gaia	1					

a) CLC não está publicada no site

b) Opinião sem reservas e sem ênfases

Com base no quadro 3.7 acima, de um total de 15 Certificações Legais das Contas publicadas dos, de um total de 24 municípios, verificamos que 7 CLC apresentam reserva por limitação de âmbito, das quais 6 estão relacionadas com a incerteza quanto ao reconhecimento integral dos ativos imobilizados e com o facto dos ativos não se encontrarem totalmente reconhecidos por falta de documentação de suporte ao imobilizado em curso. Consta ainda 1 CLC com uma reserva por desacordo que está relacionada com um erro de parametrização da vida útil de um conjunto de bens que originou uma sobrevalorização nas depreciações do exercício e 2 ênfases, uma devido ao facto dos municípios terem efectuado a reconciliação do património. Para 9 entidades não existe evidencia da publicitação no site e 5 entidades apresentam uma CLC com opinião sem reservas e sem ênfases.

Fazendo a comparação entre as Certificações Legais das Contas do exercício de 2017 e de 2018 verificamos as seguintes situações:

Braga

Em 2017, a reserva por limitação de âmbito incluída na CLC prende-se com o facto de não ter sido obtida documentação de suporte suficiente e apropriada para avaliar um montante incluído na rubrica de imobilizado em curso. Por sua vez no exercício de 2018, a opinião do auditor não fazia referência nem a reservas e ênfases.

Em consulta ao Anexo às Demonstrações Financeiras de 2018 na nota 8.2.7 Movimentos do Ativo Imobilizado, consta que o valor incluído na rubrica da imobilizado em curso foi regularizado em contrapartida da conta 59 – Resultados Transitados.

Esta regularização não foi objecto de uma ênfase na CLC de 2018, que consideramos que devia ter sido feita, por estarmos perante uma falta de comparabilidade entre as contas de 2017 e 2018.

Cascais

Em 2017, foi efectuada uma ênfase pelo revisor relacionado com o aumento da rubrica do imobilizado decorrente do procedimento de inventariação. Constatámos que na redação desta ênfase o revisor não faz menção onde está divulgada no Anexo às Demonstrações Financeiras.

Já em 2018, a CLC evidencia apenas uma reserva por desacordo, relacionada com um erro identificado na parametrização da vida útil de um conjunto de bens que originou a uma sobrevalorização das depreciações do exercício.

Porto

No exercício de 2017 foi efectuada uma reserva por limitação de âmbito à rubrica do pelo facto de não estar concluído o processo de inventariação. No exercício de 2018, o Município procedeu à reconciliação ao Património implicando que tenham sido efetuadas várias regularizações nas rubricas de imobilizado, subsídios ao investimento. Deste modo, a reserva por limitação de âmbito foi ultrapassada, tendo o revisor na CLC de 2018 efectuada um parágrafo relacionado com uma ênfase.

Vila Franca de Xira

Tanto para o ano de 2017 como para o ano de 2018 foi emitida opinião não modificada pelo revisor, que por sua vez, para o ano de 2018 foi redigiu um parágrafo com uma ênfase sobre bens que foram valorizados ao VPT, que se encontravam valorizados anteriormente a zero.

3.6 Resultados do inquérito

Foi realizado um questionário, que foi enviado por e-mail, a todos os municípios de Portugal Continental incluindo, regiões autónomas, num total de 308. Desta forma, foram obtidas conclusões das respostas recolhidas, tendo sendo muito útil para obter uma perspetiva geral dos desafios que o SNC-AP poderá acarretar para os municípios portugueses, bem como sobre a influência desta transição no relatório de auditoria externa dessas mesmas entidades.

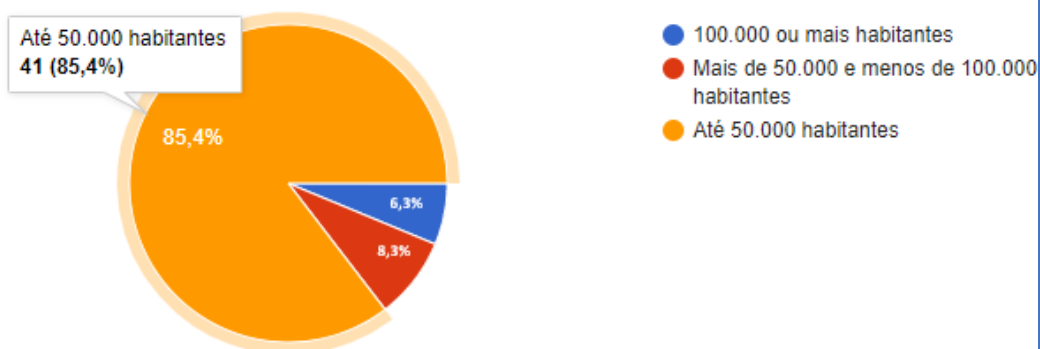
O questionário possui duas partes, a primeira visa a obtenção de elementos que caracterizam o inquirido e a segunda parte a obtenção de dados quanto aos desafios suscitados pela implementação ou previstos relativamente à adoção do SNC-AP.

A recolha de dados, através do inquérito por questionário, foi feita através de e-mail, pelo que o inquérito esteve disponível para resposta entre o dia 16 de setembro de 2019 a 19 de outubro de 2019. O Inquérito foi aplicado à totalidade dos Municípios de Portugal Continental incluindo, regiões autónomas, num total de 308, obtendo-se 48 respostas dos inquiridos equivalente a 15,58% do total da população. Posteriormente, procedeu-se à respetiva análise estatística através de folha de cálculo, Excel.

Denota-se que a maioria das respostas dos inquiridos é constituída principalmente pequenos municípios 41 (85,4%), 4 de média dimensão (8,3%) e apenas 3 de grande dimensão (6,3%). A segunda questão estava relacionada com a extensão em Km do Município tendo-se verificado que o menor inquirido em área apresenta 17 Km quadrados enquanto que, o de maior dimensão apresenta 778 km quadrados.

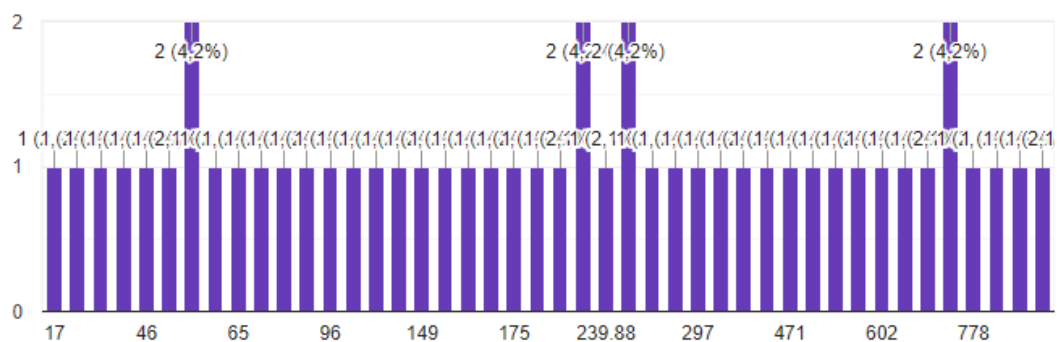
1. População do Município

48 respostas



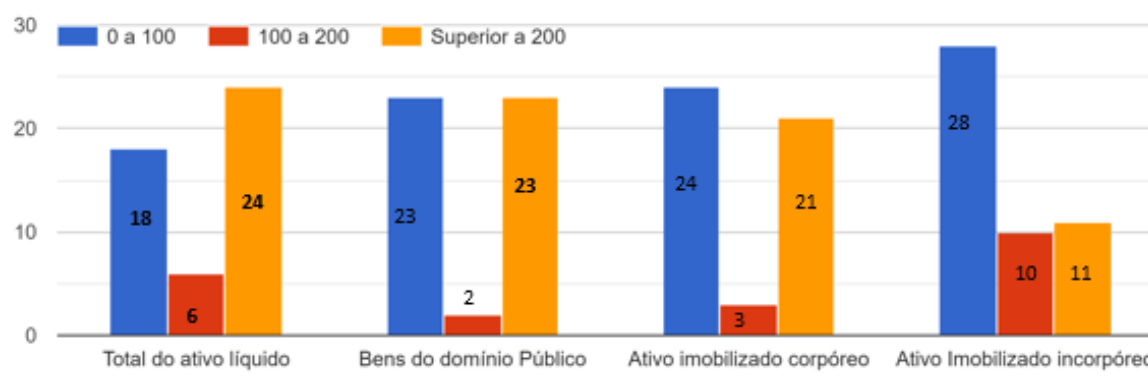
2. Extensão do Município (N.º Kms quadrados)

48 respostas



Constatou-se que, para 24 municípios dos inquiridos o total do ativo líquido em 2017 era superior a 200 milhares de euros, a nível dos bens de domínio público 23 apresentam valores acima dos 200 milhares de euros. Relativamente ao imobilizado corpóreo e incorpóreo o maior número de respostas incidu em que ambas as rubricas centralizam-se abaixo dos 100 milhares de euros, respetivamente em 24 e 28 dos inquiridos.

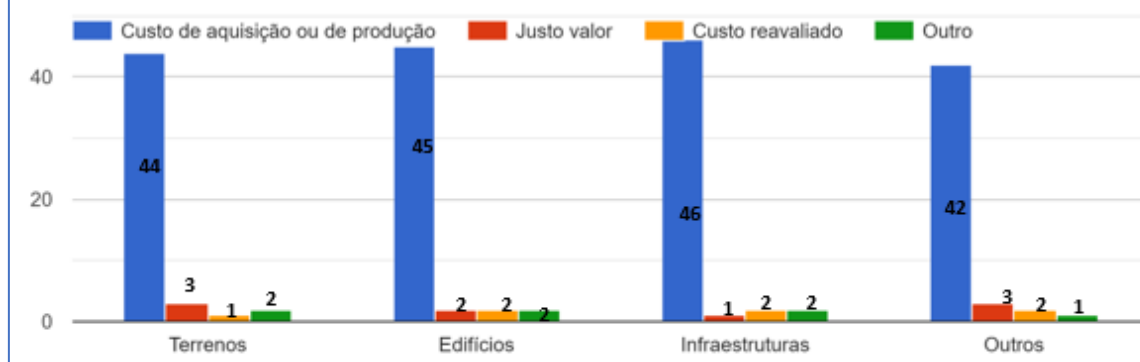
3. Peso do Imobilizado no total do ativo líquido em 31/12/2017 (quantias em milhares de EUR) *



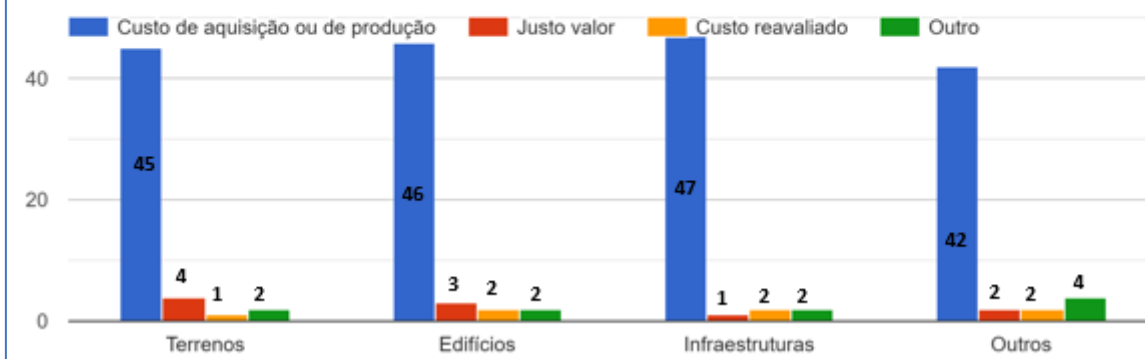
Denotam-se ainda que, para os bens de domínio público o critério de mensuração predominante para as rubricas de terrenos, edifícios, infraestruturas e outros é o custo de aquisição, existindo evidência de utilização do justo valor e do custo reavaliado.

Quanto ao modelo de mensuração subsequente para o imobilizado corpóreo o critério mais utilizado é também o custo de aquisição existindo evidência também do justo valor e custo reavaliado para os terrenos, edifícios, infraestruturas e outros ativos.

4. Modelo de mensuração subsequente dos bens de domínio público (assinalar com X) o(s) modelo(s) aplicável (eis) cada natureza de ativos



5. Modelo de mensuração subsequente do ativo imobilizado corpóreo (assinalar com X) o(s) modelo (s) aplicável (eis) a cada natureza de ativos

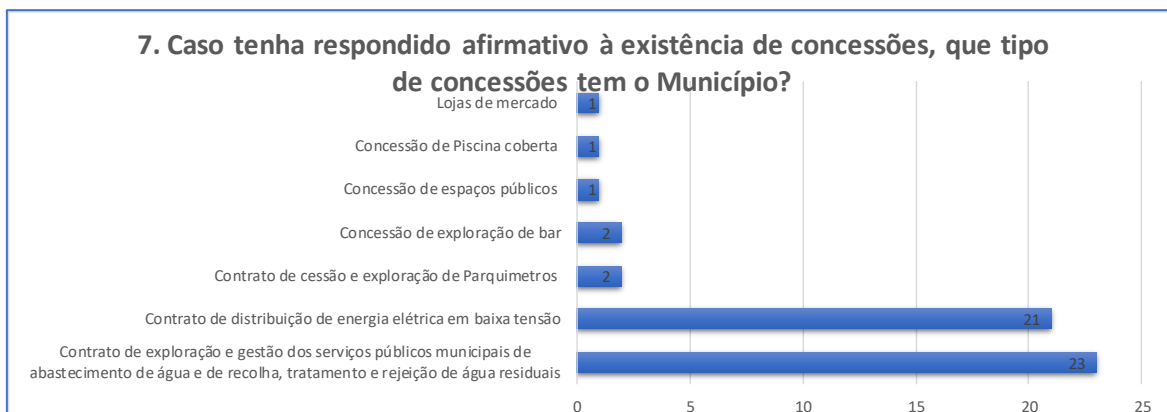


Na sexta questão foram abordadas 10 perguntas com o objetivo de retermos algumas conclusões preliminares sobre o departamento do Património e procedimentos internos nesta área, tendo-se verificado que para a maioria dos inquiridos o município apresenta uma divisão do Património e de normas de controlo interno relativamente ao imobilizado. Verifica-se também que todos os inquiridos apresentam evidencia de cadastro do ativo imobilizado e que as taxas de amortização utilizadas são as que decorrem da regulamentação existente.

6. Outros aspetos relacionados com o ativo imobilizado	Sim	Não
Existência de divisão, departamento ou outro nível da estrutura, serviço para a gestão do património do Município	37	11
Autónomo relativamente à Contabilidade?	24	24
Existência de cadastro do ativo imobilizado?	48	-
Existência de confirmações físicas regulares?	28	20
As taxas de amortização refletem a vida útil dos ativos?	41	7
As taxas de amortização são as que decorrem da regulamentação existente?	48	-
Existem ativos reconhecidos após a adoção do POCAL por não terem sido identificados nessa data?	37	11
Há ativos que tenham sido objeto de revalorização após o seu reconhecimento e a introdução do POCAL?	21	27
O Município dispõe de normas de controlo interno relativamente ao imobilizado?	46	2
O Município é concedente em algumas concessões?	33	15

Quanto à questão 7 relacionada com o tipo de concessões existentes para os 33 inquiridos que responderam que são concedentes em algumas concessões verificamos que as mesmas estão relacionadas na sua maioria com o Contrato de exploração e gestão dos serviços públicos

municipais de abastecimento de água e de recolha, tratamento e rejeição de água residuais (23) e com Contrato de distribuição de energia elétrica em baixa tensão (21).

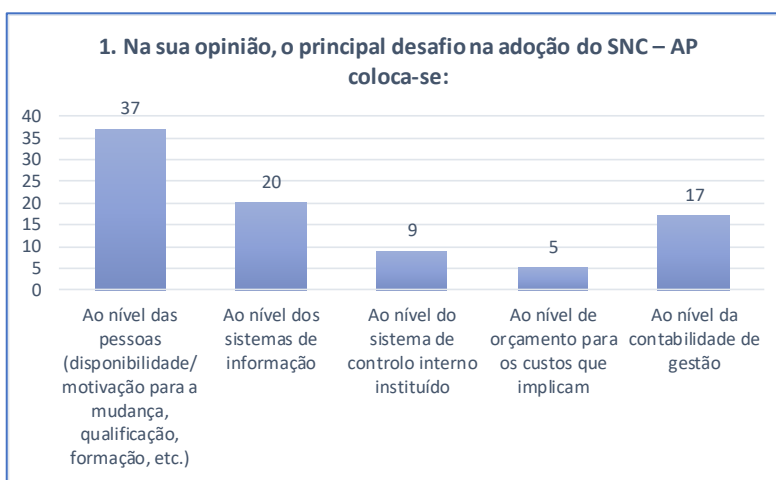


Constata-se que relativamente à Opinião incluída na Certificação do Revisor Oficial de Contas para a maioria dos inquiridos (17) refere que constam ênfases e reservas por insuficiência de prova. Verifica-se ainda que, para o ano de 2018 o referencial contabilístico adotado pelos Municípios foi na sua totalidade o POCAL.

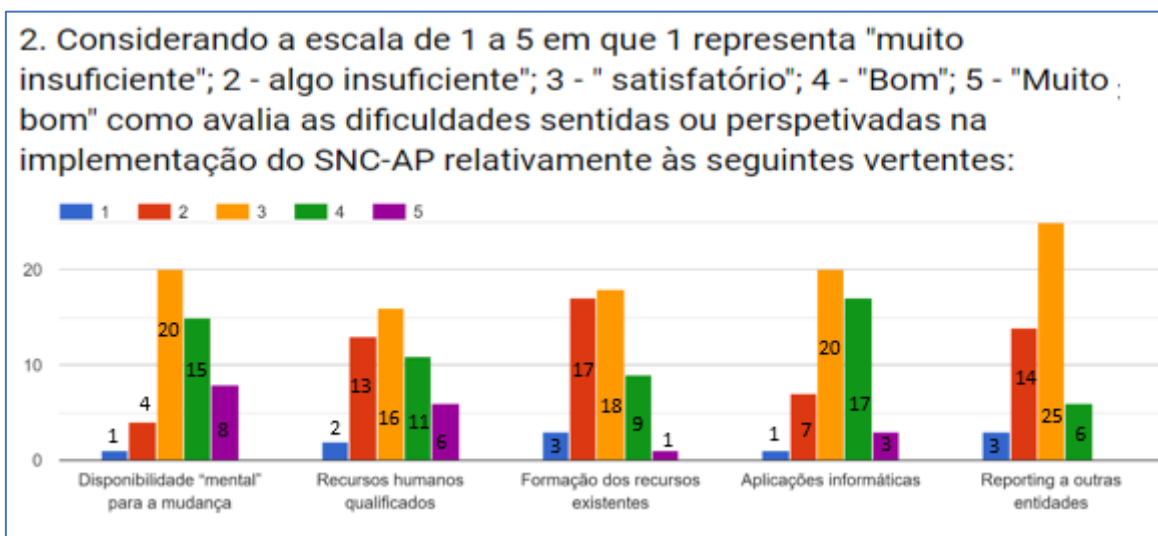


No âmbito da segunda parte do questionário relacionado com os Desafios suscitados pela implementação ou previstos relativamente à adoção do SNC-AP, foi realizado um conjunto de questões de forma a perceber quais as principais dificuldades tanto a nível de estrutura como também a nível de Balanço, assim como, quais as áreas que poderão ser mais complexas e ainda se, a implementação do SNC-AP irá ou não permitir que sejam criadas condições para que as reservas incluídas na Certificação Legal das Contas possam vir a ser resolvidas.

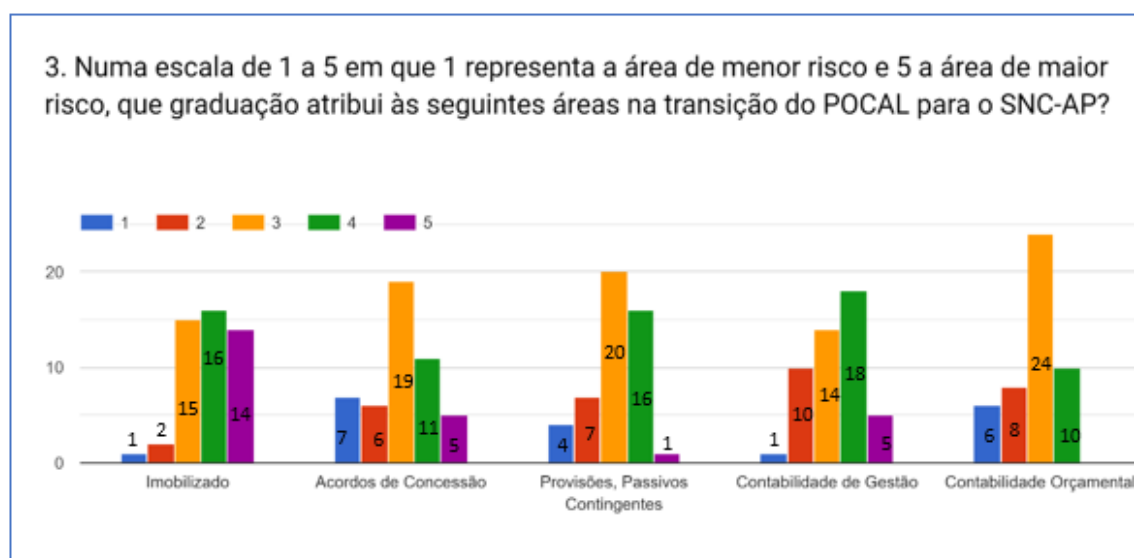
Para a maioria dos inquiridos o principal desafio prende-se ao nível das pessoas nomeadamente a disponibilidade/ motivação para a mudança, qualificação e formação (37).



Noutra perspectiva e no que tange à avaliação das dificuldades sentidas ou perspetivadas na implementação do SNC-AP constatou-se que no geral a maioria dos inquiridos enquadram como satisfatório para as vertentes da disponibilidade “mental” para a mudança, os recursos humanos qualificados, formação dos recursos existentes, aplicações informáticas e reporting a outras entidades.



Quando questionamos sobre qual a área de maior risco na transição do POCAL para o SNC-AP na generalidade pelos inqueridos que o imobilizado é considerado uma área de risco mais acentuado, de seguida a contabilidade de gestão, provisões e passivos contingentes, acordos de concessão e por último a contabilidade orçamental.



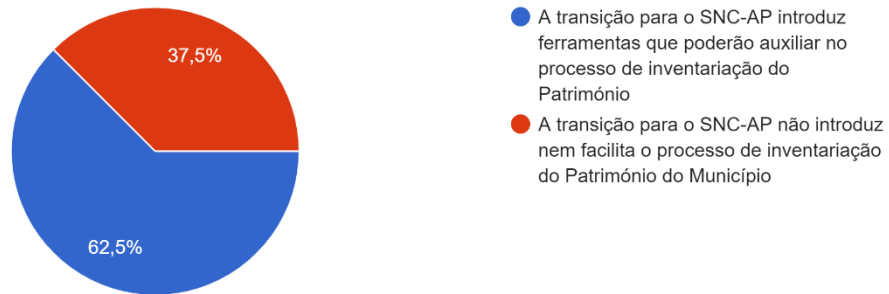
Quanto ao maior desafio suscetível na área do Património os inquiridos consideram menos desafiante o ponto relacionado com a mensuração dos imóveis tendo em conta o VPT e mais desafiante o ponto correspondente ao reconhecimento/mensuração do Património histórico e cultural.

4. Na sua opinião, numa escala de 1 a 5 em que 1 representa o aspeto menos desafiante e 5 o mais desafiante, coloque por ordem crescente os seguintes desafios suscetíveis de se colocarem na área do Património?

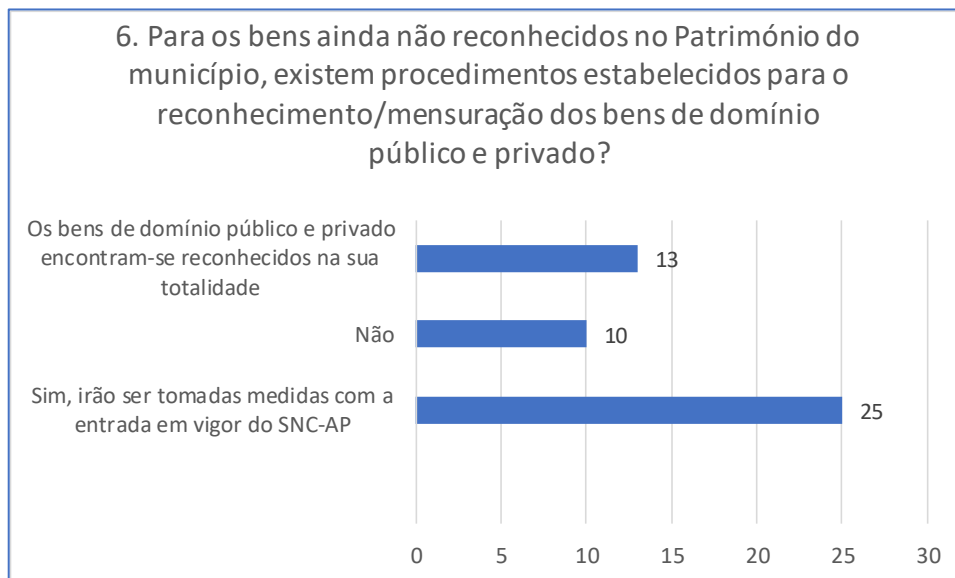
	1	2	3	4	5
Reconhecimento/Mensuração do Património histórico e cultural	5	4	9	15	16
Mensuração dos imóveis tendo em conta o seu VPT	9	2	14	14	9
Depreciação dos ativos com base na sua vida útil efetivamente estimada	4	2	22	11	9
Determinação da eventual perda por imparidade dos ativos quando não existe um mercado regular e o valor de uso não seja possível determinar	3	4	8	20	13
Registo em ativos fixos tangíveis dos ativos de concessão de serviços	4	5	17	16	6
Revisão de contratos e estatutos de modo a avaliar os indicadores de controlo de imoveis cedidos a terceiros	1	7	13	19	8

Quando questionados sobre se a transição para o SNC-AP introduz ferramentas que poderão auxiliar no processo de inventariação do Património 62,5% dos inquiridos afirmam que este normativo permite criar condições aos municípios e ao Revisor Oficial de Contas, nomeadamente, no levantamento das observações efetuadas na Certificação Legal das Contas.

5. Ao longo dos anos, tem-se verificado, por parte dos auditores dos municípios, a emissão de opiniões modificadas, cujas reservas estão frequentemente com a asserção da plenitude. Na sua opinião:
48 respostas



No que concerne para os bens que ainda não se encontram reconhecidos no Património do município, dos quais 25 responderam que iriam ser tomadas medidas com a entrada em vigor do SNC-AP, 13 que os bens de domínio público e privado encontram-se reconhecidos na sua totalidade e 10 que não iriam ser tomadas quaisquer medidas.



Por último questionado sobre os bens que ainda não se encontrarm inventariados a maioria dos inquiridos (25) refere que irão ser tomadas medidas com a entrada em vigor do SNC-AP.

4. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

A situação da Contabilidade Pública em Portugal, composta por um conjunto de diversos planos setoriais e, considerando a permanente necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas, tornou imprescindível proceder à reforma da Contabilidade Pública em Portugal, resultando na aprovação do novo SNC-AP, que vem revogar os planos setoriais da Contabilidade Pública, entre eles o POCAL.

Algumas insuficiências apontadas ao POCAL era relativamente aos critérios/requisitos que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira não apresentar uma estrutura conceptual nem normas contabilísticas.

Por sua vez, a aprovação do SNC-AP implementa a base do acréscimo na contabilidade e normas de relato financeiro em todas as administrações públicas, fomentando a harmonização contabilística. Além disso institucionaliza o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribui para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e de relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

Para além das questões e desafios que se podem colocar na rubrica de balanço na rubrica do imobilizado conclui-se que, à data, tanto pelos relatórios de acompanhamento emitidos pelo Tribunal de Contas, como pelo questionário preparado aos municípios no decorrer desta dissertação, que os principais desafios colocam-se ao nível das pessoas, nomeadamente a disponibilidade, motivação para a mudança, qualificação, formação e aplicações informáticas.

O trabalho realizado pretendeu responder a duas questões como ponto de partida de trabalho:

Questão 1: Quais os principais desafios, nas Autarquias Locais, para os investimentos em ativos não financeiros, no processo de transição para o SNC-AP?

Esta dissertação conclui que, no que se prende com os ativos intangíveis, a principal diferença diz respeito às despesas de investigação e de desenvolvimento, que eram todas elas capitalizadas quando utilizado o POCAL e que passam a ser reconhecidas nos resultados do período a que dizem respeito, se forem despesas de investigação ou se forem despesas de desenvolvimento, que não cumpram todos os critérios de reconhecimento enunciados na NCP 3. Um possível desafio nesta rubrica estará relacionado com o juízo profissional que poderá ter de ser realizado para análise dos rigorosos critérios

de reconhecimento no âmbito da sua identificabilidade, controlo sobre os mesmos e a existência de benefícios económicos futuros.

Relativamente aos ativos fixos tangíveis verificam-se que algumas das maiores dificuldades estão relacionadas com o reconhecimento/desreconhecimento de ativos, à luz da característica qualitativa da fiabilidade, que implicitamente introduz a substância sobre a forma nas NCP e com a introdução do conceito de controlo, devido ao facto de ainda existir bens de domínio público por inventariar, e também com a determinação da eventual perda por imparidade dos ativos quando não existe um mercado ativo e o valor de uso não seja possível determinar.

Em termos mais específicos, as principais diferenças encontradas para os ativos fixos tangíveis prendem-se com a possibilidade de depreciação por componentes, não obstante a dificuldade da sua aplicação prática, já que não encontramos, no classificador complementar 2, vidas úteis para componentes de ativos. Outra diferença importante é a introdução do reconhecimento inicial o custo de um bem do ativo fixo tangível dever incluir uma estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e do restauro do local em que está localizado.

Para os acordos de concessão, uma vez que o POCAL era omissivo sobre este assunto, um primeiro desafio está na análise se os contratos se enquadram à luz dos critérios da NCP 4. Além disso, como esta norma prevê dois modelos de reconhecimento e mensuração, o segundo desafio é enquadrar os contratos num ou outro modelo.

Questão 2 - Será que a preparação para o SNC-AP introduz ferramentas que poderão auxiliar no processo de inventariação destes ativos?

Relativamente a esta questão e com base no questionário preparado para os municípios cerca de 62,5% do total dos inquiridos afirma que o SNC-AP introduz ferramentas que auxiliam a inventariação dos ativos não inventariados até à data.

Uma vez que este trabalho tem por base um normativo recentemente aprovado, e que ainda não foi implementado nas Autarquias Locais, foram encontradas limitações na sua elaboração, visto que os desafios levantados assentaram na revisão da literatura, que apesar de ser alguma é ainda escassa. Por outro lado, o facto do SNC-AP (2015) apenas ser de aplicação obrigatória a partir de janeiro de 2020, não permite, no momento, efetuar um estudo comparativo entre as demonstrações financeiras e elaboradas com base no novo normativo e as elaboradas no âmbito do POCAL, e diferenças nas reservas constantes nas sCertificações Legais das contas, aspetos que poderão ser alvo de investigação futura.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alves, J. M. Afonso e Carvalho, J. B. Costa (2009). Bens do domínio público em Portugal. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança
- AMARAL, Diogo Freitas do Curso de Direito Administrativo, Vol. I, 3.^a edição, 6.^o reimp., Almedina, Coimbra, 2011.
- Ângelo, S. S. Carvalho e Teixeira, A. Bela. (2012). Bens de Domínio público nos Municípios do Distrito de Setúbal. Setúbal: Instituto politécnico de Setúbal. IPS
- Ângelo, S.S. Carvalho. (2011). Os Bens de domínio Publico nas Autarquias locais Qual a situação das Autarquias locais do distrito de Setúbal, quanto aos bens de domínio publicam sua inventariação, avaliação e Contabilização. Tese de Mestrado. ESCE-IPS
- Caiado, C. P. António e Pinto, C. Ana. (2002). Manual de plano oficial de contabilidade pública - caracterização genérica do POCP. O estudo das principais contas. Exercícios resolvidos camara@cm-tavira.pt
- Carvalho A., Carreira J. (2016), "Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais", XVII Encuentro AECA, disponível em <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. XVII Encuentro AECA. Disponível em <http://xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- Carvalho, J. e Simões V. (2016), Formação Normativo SNC-AP. Ordem dos Contabilistas Certificados, consultado em dezembro de 2018.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P (2018). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2017. OCC.
- Cura, J., Rita, C. P., Costa, (2017). Erros e problemas da inventariação de Património das Autarquias Locais portuguesas, acedido em 23 de abril de 2019 em: <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/52.pdf>
- Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro Diário da República nº22-2-1999, Série I. Ministério das Finanças
- Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro de 2016 Diário da República n.º 243/2016, Série I de 2016-12-21.
- Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro. Diário da República nº 178/2015, Série I. Ministério das Finanças
- Diário Económico. 2015. Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/deconomico18set.pdf>, consultado no dia 30 de maio de 2018.
- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (eSPap), I.P., 2018a. Nova versão do GeRFiP 3.1 - Contabilização em SNC-AP. In Portal do Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado. Acedido a 3 de julho de 2019, em <https://www.gerfip.gerall.pt/private/Paginas/News.aspx?nid=131&newsType=1>
- Ferraz, D. (2009). Formação dos quadros da Administração Pública. Interface Administração Pública, 48 (jan-fev), 4-9. Acedido a 11 de dezembro de 2018, em [http://repap.ina.pt/bitstream/10782/406/1/Formacao dos quadros A P.pdf](http://repap.ina.pt/bitstream/10782/406/1/Formacao%20dos%20quadros%20A%20P.pdf)

- Frade, C. (2003). *Gestão das organizações públicas e controlo do Imobilizado*. Áreas Editoras, S.A., Lisboa.
- Francis, J. R., Khurana, I. K., Martin, X., & Pereira, R. (2008). The role of firm-specific incentives and country factors in explaining voluntary IAS adoptions: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, 17(2), 331-360
- Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado [GeRFiP] (2018). Nova versão do GeRFiP 3.1 - Contabilização em SNC-AP. In Portal do Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado. Acedido a 6 de março de 2019, em <https://www.gerfip.gerall.pt/private/Paginas/News.aspx?nid=131&newsType=1>
- Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, J. (2015). Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. *Contabilista*. Acedido a 17 de março de 2019, em <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongvpdf/28.pdf>
- Gonçalves, A. e Quinaz, L. (2013) "Contabilidade nas entidades do setor público", *Revista OROC (Revisores e Auditores)* n.º 63, edição de dezembro 2013, p. 43-55
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2015). Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, 24(2), 379-409
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.
- Jesus, M. & Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. XVII Encuentro AECA - Setembro 2016. Acedido a 28 de novembro de 2018, em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/152.pdf
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro - Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais
- Manual de implementação (2017), Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 2, junho de 2017, Comissão de Normalização Contabilística
- Mata, C. Manuel e Teixeira, A. Bela. (2013). *Os Bens de Domínio público nos Municípios do Distrito de Setúbal - Uma análise comparativa - Setúbal*. IPS
- Mendes, Julho. (2001). *Contabilidade geral e financeira*. Paralelo Editora
- Monteiro, António Gonçalves - Os Desafios do SNC-AP. *Revista OROC* janeiro março (2016) 43-47.
- Moura, N. (2011), Procedimentos de auditoria a adoptar na revisão legal das contas dos municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, No 52, pp. 22-34.
- Neves, j. Carvalho. (2012) *Análise e Relatório Financeiro - Uma Visão Integrada de Gestão*. Cardova, 2: Texto e Editores
- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas [OTOC] (2015). Memorando sobre a implementação do SNC-AP. In Portal da Ordem dos Contabilistas Certificados. Acedido a 27 de novembro de 2018, em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/memorandosnc-ap-18setembro.pdf>
- Rocha, C. (2015). *Os Indicadores de Gestão na Pres tação de Contas dos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado em Estudos de Gestão, Universidade do Minho, Minho.

Acedido a 30 de abril 2019, em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35700/1/C%C3%A9lia%20Cristina%20Silva%20Rocha.pdf> Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto - Constituição da República Portuguesa

Rodrigues, A.M. (2006): O Goodwill nas contas consolidadas, Coimbra Editora, Coimbra.

Rosa, Sofia - A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. Revista OROC julho setembro (2017) 29-53.

Rua, S. (2017), "Os ativos fixos tangíveis, estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados", European Journal of Applied Business and Management, Special Issue, 2017, p. 1-18

Rua, S. (2017), "Os ativos fixos tangíveis estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados", European Journal of Applied Business and Management, Special Issue, 2017, p. 1-18

Santos, P. (2008). Aplicação e harmonização dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa. Tese de Doutoramento em Gestão, Universidade Lusíada, Lisboa. Acedido a 30 de novembro de 2018, em <http://hdl.handle.net/11067/1244>

Tribunal de Contas. 2016. Relatório Intercalar I: Auditoria à Implementação do SNC-AP, acedido a 12 de fevereiro de 2019 em: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecercege/2016/pcge2016.pdf>

Tribunal de Contas. 2017. Relatório Intercalar II: Auditoria à Implementação do SNC- AP, Lisboa, acedido a 18 de março de 2019 em : <https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecercege/2016/pcge2016.pdf>

Tribunal de Contas. 2019. Relatório Intercalar VI: Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE, Lisboa, acedido a 18 de março de 2019 <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2019/rel013-2019-2s.pdf>

Sites dos municípios

www.cm-pontadelgada.pt

<http://cm-santacruzdasflores.azoresdigital.pt>

<http://cm-saoroquedopico.pt/>

<http://cmvelas.pt>

<http://mogadouro.pt/>

<http://www.cabeceirasdebasto.pt>

<http://www.cantanhedeonline.pt>

<http://www.carregal-digital.pt>

<http://www.chaves.pt>

<http://www.cm-abrantes.pt>

<http://www.cm-agueda.pt>

<http://www.cm-aguiardabeira.pt>

<http://www.cmah.pt>

<http://www.cm-alandroal.pt>

<http://www.cm-albergaria.pt>
<http://www.cm-albufeira.pt>
<http://www.cm-alcacerdosal.pt>
<http://www.cm-alcanena.pt>
<http://www.cm-alcobaca.pt>
<http://www.cm-alcochete.pt>
<http://www.cm-alcoutim.pt>
<http://www.cm-alenquer.pt>
<http://www.cm-alfandegadafe.pt>
<http://www.cm-alijo.pt>
<http://www.cm-aljezur.pt>
<http://www.cm-almeida.pt>
<http://www.cm-almeirim.pt>
<http://www.cm-almodovar.pt>
<http://www.cm-alpiarca.pt>
<http://www.cm-alter-chao.pt>
<http://www.cm-alvaiazere.pt>
<http://www.cm-alvito.pt>
<http://www.cm-amadora.pt>
<http://www.cm-amarante.pt>
<http://www.cm-amares.pt>
<http://www.cm-anadia.pt/>
<http://www.cm-ansiao.pt>
<http://www.cm-arganil.pt>
<http://www.cm-armamar.pt>
<http://www.cm-arouca.pt>
<http://www.cm-arraios.pt>
<http://www.cm-arronches.pt>
<http://www.cm-arruda.pt>
<http://www.cmav.pt>
<http://www.cm-aveiro.pt>
<http://www.cm-avis.pt>
<http://www.cm-azambuja.pt>
<http://www.cm-baiao.pt>
<http://www.cm-barcelos.pt>
<http://www.cm-barrancos.pt>

<http://www.cm-barreiro.pt>
<http://www.cm-batalha.pt>
<http://www.cm-beja.pt>
<http://www.cm-belmonte.pt>
<http://www.cm-benavente.pt>
<http://www.cm-bombarral.pt/>
<http://www.cm-borba.pt>
<http://www.cm-boticas.pt>
<http://www.cm-braga.pt>
<http://www.cm-braganca.pt>
<http://www.cm-cadaval.pt>
<http://www.cm-caldas-rainha.pt>
<http://www.cmcalheta.pt>
<http://www.cm-calheta.pt>
<http://www.cm-camaradelobos.pt>
<http://www.cm-caminha.pt>
<Http://www.cm-campo-maior.pt>
<http://www.cm-carrazedadeansiaes.pt>
<http://www.cm-cartaxo.pt>
<http://www.cm-cascais.pt>
<http://www.cm-castanheiradepera.pt>
<http://www.cm-castelobranco.pt>
<http://www.cm-castelo-paiva.pt>
<http://www.cm-castelo-vidé.pt>
<http://www.cm-castrodaire.pt>
<http://www.cm-castromarim.pt>
<http://www.cm-castroverde.pt>
<http://www.cm-celoricodabeira.pt>
<http://www.cm-chamusca.pt>
<http://www.cm-cinfaes.pt>
<http://www.cm-coimbra.pt>
<http://www.cm-condeixa.pt>
<http://www.cm-constancia.pt>
<http://www.cm-coruche.pt>
<http://www.cm-corvo.pt>
<http://www.cm-covilha.pt>

<http://www.cm-crato.pt>
<http://www.cm-cuba.pt>
<http://www.cm-elvas.pt>
<http://www.cm-entroncamento.pt>
<http://www.cm-espinho.pt>
<http://www.cm-esposende.pt>
<http://www.cm-estarreja.pt>
<http://www.cm-estremoz.pt>
<http://www.cm-evora.pt>
<http://www.cm-fafe.pt>
<http://www.cm-faro.pt>
<http://www.cm-fcr.pt>
<http://www.cm-feira.pt>
<http://www.cm-felgueiras.pt>
<http://www.cm-ferreira-alentejo.pt>
<http://www.cm-ferreiradozezere.pt>
<http://www.cm-figfoz.pt>
<http://www.cm-figueirosdosvinhos.pt>
<http://www.cm-fornosdealgodres.pt>
<http://www.cm-fozcoa.pt>
<http://www.cm-freixoespadacinta.pt>
<http://www.cm-fronteira.pt>
<http://www.cm-funchal.pt>
<http://www.cm-fundao.pt>
<http://www.cm-gaia.pt>
<http://www.cm-gaviao.pt>
<http://www.cm-gois.pt>
<http://www.cm-golega.pt>
<http://www.cm-gondomar.pt>
<http://www.cm-gouveia.pt>
<http://www.cm-graciosa.pt>
<http://www.cm-grandola.pt>
<http://www.cm-guimaraes.pt>
<http://www.cmhorta.pt>
<http://www.cm-idanhanova.pt>
<http://www.cm-ilhavo.pt>

<http://www.cm-lagoa.pt/>
<http://www.cm-lagos.pt>
<http://www.cmlajesdasflores.pt/>
<http://www.cm-lajesdopico.pt/>
<http://www.cm-lamego.pt>
<http://www.cm-leiria.pt>
<http://www.cm-lisboa.pt>
<http://www.cm-loule.pt>
<http://www.cm-loures.pt>
<http://www.cm-lourinha.pt>
<http://www.cm-lousa.pt>
<http://www.cm-lousada.pt>
<http://www.cm-macao.pt>
<http://www.cm-macedodecavaleiros.pt>
<http://www.cm-machico.pt>
<http://www.cm-madalena.pt>
<http://www.cm-mafra.pt>
<http://www.cm-maia.pt>
<http://www.cmmangualde.pt>
<http://www.cm-manteigas.pt>
<http://www.cm-marco-canaveses.pt>
<http://www.cm-marvao.pt>
<http://www.cm-matosinhos.pt>
<http://www.cm-mdouro.pt/>
<http://www.cm-mealhada.pt>
<http://www.cm-meda.pt>
<http://www.cm-melgaco.pt>
<http://www.cm-mertola.pt>
<http://www.cm-mesaofrio.pt>
<http://www.cm-mgrande.pt>
<http://www.cm-mira.pt>
<http://www.cm-mirandacorvo.pt>
<http://www.cm-mirandela.pt>
<http://www.cm-moimenta.pt>
<http://www.cm-moita.pt>
<http://www.cm-moncao.pt>

<http://www.cm-monchique.pt>
<http://www.cm-mondimdebasto.pt>
<http://www.cm-monforte.pt>
<http://www.cm-montalegre.pt>
<http://www.cm-montemornovo.pt>
<http://www.cm-montemorvelho.pt>
<http://www.cm-mora.pt>
<http://www.cm-mortagua.pt>
<http://www.cm-moura.pt>
<http://www.cm-mourao.pt>
<http://www.cm-murca.pt>
<http://www.cm-murtosa.pt>
<http://www.cm-nazare.pt>
<http://www.cm-nelas.pt>
<http://www.cm-nisa.pt>
<http://www.cm-nordeste.pt>
<http://www.cm-oaz.pt>
<http://www.cm-obidos.pt>
<http://www.cm-odemira.pt>
<http://www.cm-odivelas.pt>
<http://www.cm-oeiras.pt>
<http://www.cm-ofrades.com>
<http://www.cm-olb.pt/>
<http://www.cm-oleiros.pt/>
<http://www.cm-olhao.pt>
<http://www.cm-oliveiradohospital.pt>
<http://www.cm-ourem.pt>
<http://www.cm-ourique.pt>
<http://www.cm-ovar.pt>
<http://www.cm-pacosdeferreira.pt>
<http://www.cm-palmela.pt>
<http://www.cm-pampilhosadaserra.pt>
<http://www.cm-paredes.pt>
<http://www.cm-paredes-coura.pt>
<http://www.cmpb.pt>
<http://www.cm-pedrogaogrande.pt>

<http://www.cm-penacova.pt>
<http://www.cm-penafiel.pt>
<http://www.cm-penalvadocastelo.pt/>
<http://www.cm-penamacor.pt>
<http://www.cm-penedono.pt>
<http://www.cm-penela.pt>
<http://www.cm-peniche.pt>
<http://www.cm-pesoregua.pt>
<http://www.cm-pinhel.pt>
<http://www.cm-pombal.pt>
<http://www.cm-pontadosol.pt/>
<http://www.cm-pontedelima.pt>
<http://www.cm-pontedesor.pt>
<http://www.cm-portalegre.pt>
<http://www.cm-portel.pt>
<http://www.cm-portimao.pt>
<http://www.cm-porto.pt>
<http://www.cm-portosanto.pt>
<http://www.cm-povoacao.pt>
<http://www.cm-proencanova.pt>
<http://www.cmpv.pt>
<http://www.cm-pvarzim.pt>
<http://www.cm-redondo.pt>
<http://www.cm-reguengos-monsaraz.pt>
<http://www.cm-resende.pt>
<http://www.cm-ribeirabrava.pt>
<http://www.cm-ribeiragrande.pt>
<http://www.cm-riomaior.pt>
<http://www.cm-rpena.pt>
<http://www.cm-sabrosa.pt>
<http://www.cm-sabugal.pt>
<http://www.cm-salvaterrademagos.pt>
<http://www.cm-santacombadao.pt>
<http://www.cm-santacruz.pt>
<http://www.cm-santana.com>
<http://www.cm-santarem.pt>

<http://www.cm-santiagocacem.pt>
<http://www.cm-saovicente.pt/>
<http://www.cm-sardoal.pt>
<http://www.cm-satao.pt>
<http://www.cm-sbras.pt>
<http://www.cm-seia.pt>
<http://www.cm-seixal.pt>
<http://www.cm-sernancelhe.pt>
<http://www.cm-serpa.pt>
<http://www.cm-serta.pt>
<http://www.cm-sesimbra.pt>
<http://www.cm-sever.pt>
<http://www.cm-silves.pt>
<http://www.cm-sintra.pt>
<http://www.cm-sjm.pt>
<http://www.cm-smpenaguiao.pt>
<http://www.cm-sobral.pt>
<http://www.cm-soure.pt>
<http://www.cm-sousel.pt>
<http://www.cm-spsul.pt>
<http://www.cm-stirso.pt>
<http://www.cm-tabua.pt>
<http://www.cm-tabuaco.pt>
<http://www.cm-tarouca.pt>
<http://www.cm-terrasdebouro.pt>
<http://www.cm-tomar.pt>
<http://www.cm-tondela.pt>
<http://www.cm-torresnovas.pt>
<http://www.cm-trancoso.pt>
<http://www.cm-tvedras.pt>
<http://www.cm-vagos.pt>
<http://www.cm-valedecambra.pt>
<http://www.cm-valenca.pt>
<http://www.cm-valongo.pt>
<http://www.cm-vendasnovas.pt>
<http://www.cmvfc.pt>

<http://www.cm-vfxira.pt>
<http://www.cm-viana-castelo.pt>
<http://www.cm-vianadoalentejo.pt>
<http://www.cm-vidigueira.pt>
<http://www.cm-viladerei.pt>
<http://www.cm-viladobispo.pt>
<http://www.cm-viladoconde.pt>
<http://www.cm-viladoporto.pt>
<http://www.cm-vilafior.pt>
<http://www.cm-vilanovadepoiars.pt>
<http://www.cm-vilareal.pt>
<http://www.cm-vilaverde.pt>
<http://www.cm-vilaviosa.pt>
<http://www.cm-vimioso.pt>
<http://www.cm-vinhais.pt>
<http://www.cm-viseu.pt>
<http://www.cm-vizela.pt>
<http://www.cm-vminho.pt>
<http://www.cm-vnbarquinha.pt>
<http://www.cm-vncerveira.pt>
<http://www.cm-vnpaiva.pt>
<http://www.cm-vouzela.pt>
<http://www.cm-vpaguiar.pt>
<http://www.cm-vrsa.pt>
<http://www.cm-vvrodão.pt>
<http://www.lagoa-acoress.pt>
<http://www.m-almada.pt>
<http://www.mun-aljustrel.pt>
<http://www.mun-celoricodebastro.pt/>
<http://www.mun-guarda.pt>
<http://www.municipio-portodemos.pt>
<http://www.mun-montijo.pt>
<http://www.mun-planhoso.pt/>
<http://www.mun-setubal.pt>
<http://www.mun-trofa.pt>
<http://www.portomoniz.pt>

<http://www.sines.pt>

<http://www.sjpesqueira.pt>

<http://www.torredemoncorvo.pt>

<http://www.valpacos.pt>

<http://www.vilanovadefamalicao.org>

6. ANEXO 1 – INQUÉRITO