

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

O tratamento dos ativos intangíveis no SNC e no SNC-AP

Arlete Joaquina Yassaca

Coimbra, 2022

AGRADECIMENTOS

A Deus todo-poderoso pela vida e saúde que me concedeu, por todas as coisas boas e más que me aconteceram ao longo desta jornada, cada uma delas, ao seu modo me fizeram chegar onde eu cheguei, foi uma jornada de tropeços, vitórias e derrotas que me fizeram enxergar o verdadeiro significado da vida. Abençoa-me com boa saúde, segurança, conforto paz e alegria, que as minhas preces e a minha gratidão cheguem ao Senhor. Amem.

À minha orientadora, Doutora Maria da Conceição Marques que me ajudou muito na realização da minha tese, em muitos momentos pensei em desistir, mas com a sua ajuda segui em frente e nenhuma palavra que eu disser será tão valiosa do que a minha gratidão por tudo o que a Doutora fez e ainda fará por mim, obrigada por acreditar em mim, pelos seus ensinamentos, pelo seu carinho e pelo seu grande amor.

Aos meus familiares em especial meus irmãos e meus pais que desde sempre acreditaram em mim e deram-me muita força para que eu pudesse continuar.

Aos meus amigos, colegas e ao meu namorado, pela força e coragem.

A todo corpo docente que me acompanhou até a essa fase.

(Provérbios 17:17), em todo tempo ame um amigo para que na angústia se torne um irmão.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo o tratamento dado aos ativos intangíveis pelas empresas públicas e pelos municípios, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, de forma a fazer o enquadramento atual desses ativos nas contas dessas entidades.

Para a sua concretização, adotou-se como técnica a análise das Demonstrações Financeiras de 16 Empresas Municipais (EM's) que aplicam o SNC, e de 22 Municípios que aplicam o SNC-AP, as quais foram obtidas nos sites dessas entidades.

Concluiu-se que a relevância dos números dos Municípios é bastante mais elevada do que os das EM's tanto a nível de Ativos totais como de Ativos tangíveis e intangíveis, e no que respeita concretamente ao investimento em ativos intangíveis, tanto nos Municípios como nas EM's houve um aumento de 2018 para 2019, evidenciando a importância desta rubrica para as entidades em análise.

Palavras-chave: Intangíveis; SNC; SNC-AP; Normalização; Harmonização.

ABSTRACT

This work aims to address the evolution of accounting standards in order to make the current framework of intangible assets in accounting standards in Portugal, both in private sector accounting in companies that adopt the Accounting Standardization System (SNC), and in public sector accounting in Municipalities that adopt the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP).

To accomplish this, the technique adopted was the analysis of the Financial Statements of several entities that apply the SNC, the Municipal Companies (EM's) and that apply the SNC-AP, the Municipalities, which were obtained from the entities' websites.

It was concluded that the numbers of the Municipalities are much higher than those of the EMS's both in terms of total Assets and tangible and intangible Assets, and regarding specifically the investment in intangible assets, both in Municipalities and EM's there was an increase from 2018 to 2019, evidencing the importance of this item for the entities under analysis.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	2
RESUMO.....	3
ABSTRACT	4
ÍNDICE	5
INTRODUÇÃO.....	10
1. Normalização Contabilística em Portugal	12
1.1. Normalização vs. Harmonização Contabilística.....	12
1.1.1. Normalização contabilística.....	12
1.1.2. Harmonização contabilística	13
1.2. Adoção das IFRS em Portugal	16
1.3. Sistema de Normalização Contabilística (SNC).....	17
1.3.1. Apresentação do Sistema de Normalização Contabilística	17
1.3.2. Fundamentos e Objetivos do SNC	18
1.3.3. Estrutura do Sistema de Normalização Contabilística	18
1.3.4. Demonstrações Financeiras Obrigatórias	20
1.3.5. Tipos de Entidades.....	21
2. A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal	23
2.1. Adoção das IPSAS em Portugal.....	23
2.1.1. A evolução das normas de contabilidade pública	23
2.1.2. As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)	27
2. 2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	27
3. Os Ativos Intangíveis.....	34
3.1. Definição de Ativo intangível.....	34
3.2. Ativos intangíveis gerados internamente e ativos intangíveis adquiridos.....	36
3.3. Os Ativos Intangíveis no SNC	37
3.4. Os Ativos Intangíveis no SNC-AP	41
4. METODOLOGIA	44

5. Estudo de Caso	46
5.1. Identificação da amostra	46
5.2. Análise dos dados	50
5.2.1. Empresas Municipais (EM's).....	50
5.2.1. Municípios	56
5.2.2. EM's Versus Municípios.....	62
CONCLUSÕES	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

ÍNDICE DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1: Diferenças entre os Sistemas Contabilísticos.....	14
Tabela 2: Demonstrações Financeiras Obrigatórias por tipo de entidade.....	21
Tabela 3: Normas do SNC -AP.....	30
Tabela 4: Diferenças de terminologia POCAL VS SNC_AP.....	56
Tabela 5: Divulgações em SNC e em SNC-AP.....	65
Quadro 1: Categorização das empresas de acordo com os diversos normativos.....	22
Quadro 2: Representatividade da amostra dos Municípios.....	47
Quadro 3 – Municípios analisados	48
Quadro 4 – EM'S analisadas	48
Quadro 5 – EM'S fora da amostra.....	49
Quadro 6: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente.....	50
Quadro 7: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis e dos Ativo Intangíveis.....	51
Quadro 8: Peso e evolução dos Ativo Fixo Tangível e Ativos intangíveis.....	52
Quadro 9: Decomposição do Ativo Fixo Tangível em valores brutos e depreciações acumuladas.....	53
Quadro 10: Decomposição do Ativo Intangível em valores brutos e amortizações acumuladas.....	54
Quadro 11: Decomposição do Ativo Intangível	55

Quadro 12: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente (Imobilizado).....	57
Quadro 13: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis (Imobilizados Corpóreos) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizados Incorpóreos)	58
Quadro 14: Peso e evolução dos Ativo Fixo Tangível (Imobilizados Corpóreo) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizado Incorpóreo)	59
Quadro 15: Decomposição do Ativo Fixo Tangível (Imobilizados Corpóreo) em valores brutos e depreciações acumuladas	60
Quadro 16: Decomposição do Ativo Intangível (Imobilizado Incorpóreo) em valores brutos e amortizações acumuladas	61
Quadro 17: Decomposição do Ativo Intangível (Imobilizado Incorpóreo)	62
Quadro 18: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente (Imobilizado)	63
Quadro 19: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis (Imobilizados Corpóreos) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizados Incorpóreos)	63
Quadro 20: Peso e evolução dos Ativo Fixo Tangível (Imobilizados Corpóreo) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizado Incorpóreo)	64
Quadro 21: Ativos intangíveis nas EM's Versus Municípios.....	64

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

BP	Banco de Portugal
CCI	Código de Contribuição Industrial
CEE	Comunidade Económica Europeia
CE	Comunidade Europeia
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNC-AP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
DACP	Demonstração das Alterações no Capital Próprio
DC	Diretriz Contabilística
DF's	Demonstrações Financeiras
DFC	Demonstração de Fluxos de Caixa
EC	Estrutura Conceptual
EM	Estado-Membro
EM's	Empresas Municipais
ESNL	Entidades do Sector Não Lucrativo
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
ISP	Instituto de Seguros de Portugal
IT	Interpretações Técnicas
NCP	Norma de Contabilidade Pública
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Publica

PCM Plano de Contas Multidimensional

P.e. – por exemplo

PME Pequenas e Médias Empresas

POC Plano Oficial de Contabilidade

POCAL Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP Plano Oficial de Contabilidade Pública

SEC Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

SNC Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNC-ESNL Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor não
Lucrativo

UE União Europeia

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, a contabilidade foi obrigada a evoluir para conseguir estar à altura das questões que os seus utentes pretendem ver esclarecidas perante a crescente complexidade da economia mundial. O desafio de divulgar a realidade económica, com origem em novos fenómenos que surgem, por exemplo, com a globalização dos mercados, os enormes e rápidos avanços tecnológicos e todas as questões ambientais, conduziu a uma aceleração do processo de normalização e de harmonização internacional da informação financeira.

Segundo Soares, (2010, p. 14), “O processo de harmonização contabilística visa harmonizar as práticas contabilísticas de diferentes países de forma a alcançar alguma comparabilidade entre as demonstrações financeiras. Com a harmonização dos diferentes sistemas contabilísticos pretendem alcançar a uniformidade e a normalização. A harmonização visa alcançar a convergência, a nível internacional, das diferentes normalizações de âmbito nacional”.

A harmonização contabilística em Portugal, concretizou-se com a publicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com entrada em vigor em 2010, cujo objetivo foi a harmonização do normativo nacional com as normas internacionais do *International Accounting Standards Board* (IASB). Tendo ainda ocorrido a revisão e republicação do SNC, com o Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

No que respeita às normas do sector público, os serviços públicos portugueses têm vindo, ao longo do tempo, a introduzir metodologias e processos para gerirem e melhorarem a sua performance, com o objetivo final de conseguirem resultados e transformações na sociedade que contribuam para o bem-estar social, qualidade de vida, desenvolvimento e crescimento económico.

Hood, citado por Nunes (2006), refere que as características básicas da Nova Gestão Pública (NGP) são a redução das diferenças entre o setor público e privado, com um maior foco na responsabilidade baseada nos resultados (outputs) em vez da preocupação com a responsabilidade sobre os processos (inputs).

A contabilidade pública iniciou um novo ciclo de reforma com a recente publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). A 11 de setembro de 2015 foi aprovado pelo Decreto-Lei 192/2015 o SNC-AP, passando a contemplar “os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão.

Neste contexto, este trabalho tem como objetivo conhecer o tratamento dos intangíveis no SNC e no SNC-AP, a aplicar quer nas empresas públicas que aplicam o SNC, quer nas entidades municipais a quem se aplica o SNC-AP.

A escolha deste tema deveu-se à importância de conhecer a dimensão, características, critérios de reconhecimento, mensuração e divulgações dos ativos intangíveis quer em SNC como em SNC-AP, decorrentes da implementação destes normativos.

Para a concretização do objetivo deste estudo e dar resposta às questões identificadas anteriormente, recorreu-se à análise das Demonstrações Financeiras de uma amostra constituída por 16 Empresas Municipais e por 22 Municípios da zona centro (NUTS III), no que respeita aos ativos intangíveis e a sua representatividade nos Balanços das entidades estudadas, a sua evolução e divulgações apresentadas.

Para além da presente introdução, o trabalho encontra-se organizada em cinco capítulos. O capítulo 1 é dedicado à evolução da normalização e harmonização contabilísticas, sendo no capítulo 2 apresentada a reforma da contabilidade pública. No capítulo 3 é efetuado o enquadramento teórico dos ativos intangíveis nos dois normativos, SNC e SNC-AP.

No capítulo 4 é explicada a metodologia para realizar o trabalho e no capítulo 5 apresentam-se os elementos obtidos e efetua-se a sua análise.

Por último, apresentam-se as conclusões gerais do estudo, identificam-se as limitações e indicam-se algumas linhas de interesse para possíveis investigações futuras.

1. Normalização Contabilística em Portugal

1.1. Normalização vs. Harmonização Contabilística

1.1.1. Normalização contabilística

A normalização contabilística é o processo que pretende implementar um conjunto único de normas a todas as entidades, tendo-se em Portugal seguido o processo de harmonização da União Europeia. Rodrigues 2009, (p. 23), refere que em Portugal, a normalização contabilística encontra-se repartida por 5 entidades:

- Banco de Portugal, que regula as instituições financeiras;
- Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões (ex Instituto de Seguros de Portugal), que regula as empresas seguradoras;
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC) – visa regular as empresas comerciais e industriais e outras entidades. Também assume a regulação das entidades do sector público administrativo¹.
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – pode estabelecer normas contabilísticas específicas para as entidades com valores negociados em bolsa, embora esteja sujeita às regras impostas pela legislação contabilística em vigor.

Pode dizer-se que a normalização contabilística em Portugal teve início com a aprovação do Código da Contribuição Industrial (CCI), que assumiu o ponto de partida da normalização contabilística.

A segunda etapa da normalização em Portugal dá-se com a entrada em vigor do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) em 1977, e a terceira etapa surgiu com o Decreto-Lei 410/89, que revogou o Decreto-Lei 47/77 e demais legislação complementar, passando a vigorar o POC/89. Esta mudança veio introduzir em Portugal as alterações

¹ A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, viu as suas atribuições integradas na Comissão de Normalização Contabilística com a publicação do Decreto-Lei nº 117/2011, de 11 de setembro (alínea f) do nº 3 do art.º 27).

impostas pela adesão de Portugal à UE. Durante a vigência do POC de 89, foram publicadas vinte e nove Diretrizes Contabilísticas e cinco interpretações técnicas pela CNC com início em 1991.

Em 1992, ocorreram alterações na normalização contabilística do setor público que culminaram em 1997, com a publicação de um plano oficial de contabilidade para o setor, através do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro.

No que respeita ao setor público em Portugal, a normalização contabilística caracterizou-se pela criação de planos setoriais, tendo o primeiro plano a ser publicado em 1999 para as autarquias locais, em 2000 para o setor da educação e para o setor da saúde e em 2002 para o sistema de solidariedade e segurança social. Coexistiram, assim, no setor público cinco planos diferenciados, todos eles inspirados no POC, mas diferentes.

Em 2009, iniciou-se a quarta etapa da normalização contabilística em Portugal, com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e demais legislação complementar, a entrar em vigor em 01 de janeiro de 2010.

A quinta etapa de normalização contabilística ocorre no ano de 2015, com a revisão do SNC, através do Decreto-Lei nº 98/2015, de 02 de junho, em que são implementadas diversas alterações ao sistema existente.

Também para o setor público foi aprovado a 11 de setembro de 2015 pelo Decreto-Lei nº 192/2015, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), passando a contemplar “os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão.

1.1.2. Harmonização contabilística

O fenómeno da globalização leva a que os países afunilem cada vez mais os seus laços económicos, no sentido de aumentarem o volume de transações, as atividades económicas e o crescimento do investimento estrangeiro. Neste contexto, os agentes económicos deparam-se cada vez mais com dificuldades relacionadas com o processo

de compreensão dos relatórios financeiros, dada a diversificação contabilística internacional, condicionando a credibilidade da informação financeira.

Segundo Soares, (2010, p. 14), “O processo de harmonização contabilística visa harmonizar as práticas contabilísticas de diferentes países de forma a alcançar alguma comparabilidade entre as demonstrações financeiras. Com a harmonização dos diferentes sistemas contabilísticos pretendem alcançar a uniformidade e a normalização. A harmonização visa alcançar a convergência, a nível internacional, das diferentes normalizações de âmbito nacional”.

Em 2002, com o objetivo de assegurar um melhor funcionamento do mercado de capitais da comunidade e do mercado interno, a UE optou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade (NIC) do IASB² a todos os Estados-Membros, garantindo assim a harmonização das informações financeiras apresentadas pelas sociedades cotadas, de forma a proporcionar maior transparência e comparabilidade das Demonstrações Financeiras.

As práticas contabilísticas são diferentes de país para país, resultado de diversos fatores económicos, culturais, políticos, legais e da relação contabilidade - fiscalidade. Neste contexto o processo de harmonização contabilística pretende eliminar essas diferenças, atenuando as dificuldades decorrentes destas, para os utilizadores da informação financeira. Assim, podemos dizer que a harmonização contabilística, pretende eliminar as lacunas ligadas à comparabilidade da informação financeira numa escala global.

Nobes (1996), agrupa os países em dois blocos distintos: anglo-saxónicos e continentais, através dos quais se verificam grandes diferenças no que respeita à contabilidade e informações financeiras.

² IASB, International Accounting Standards Board. Organização internacional que publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade.

Tabela 1: Diferenças entre os Sistemas Contabilísticos

ANGLO-SAXÓNICO	CONTINENTAL
Antecedentes	
Direito inglês	Direito romano
Profissão antiga, de grande dimensão e forte	Profissão ainda recente, de pequena dimensão e fraca
Grandes mercados de capitais	Pequenos mercados de capitais
Características Contabilísticas Genéricas	
Orientada para a imagem verdadeira e apropriada	Orientada para a forma legal
Orientada para o investidor	Orientada para o credor
Muita divulgação	Pouca divulgação
Separação entre as regras contabilísticas e as fiscais	A fiscalidade domina as regras contabilísticas
Predominam os standards profissionais e a substância sob a forma	Predominam as disposições governamentais e a forma sob a substância
Características Contabilísticas Específicas	
Método da percentagem de acabamento	Método do contrato acabado
Cálculo das amortizações de acordo com períodos de vida útil	Cálculo das amortizações de acordo com regras fiscais
Não existência de reservas legais	Existência de reservas legais
Não existência de provisões para impostos	Existência de provisões para impostos
Reconhecimento como custos das despesas do primeiro estabelecimento	Capitalização das despesas do primeiro estabelecimento
Países Exemplo	
Austrália	Alemanha
Canadá	Bélgica
Dinamarca	França
Estados Unidos da América	Grécia
Holanda	Itália
Nova Zelândia	Japão
Reino Unido	Portugal

Fonte: Adaptado de Nobes (1996)7

1.2. Adoção das IFRS em Portugal

A aplicação das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) em Portugal é obrigatória para todas as empresas portuguesas com títulos cotados em bolsa, e por opção, para os grupos económicos portugueses de média dimensão não cotados. A sua adoção apresenta efeitos positivos visíveis na qualidade da informação a apresentar no mercado de capitais, permitindo melhor entendimento por parte dos utentes da informação e tornando a comparabilidade da informação mais eficaz.

O processo de normalização da Contabilidade em Portugal ocorreu em quatro fases, interpretando as diretrizes emanadas pelo IASB e operacionalizadas por meio das IFRS (Alves; Antunes, 2010): 1ª Fase: entre 1976 e 1988 criação da CNC e do primeiro POC; 2ª Fase: entre 1989 e 1991 com a adesão à União Europeia (eu) e os consequentes ajustes ao novo panorama económico; 3ª Fase: entre 1992 e 2005 com a emissão das Diretrizes Contabilísticas (DC) e Interpretações Técnicas (IT) originadas da CNC e a consequente aproximação dos princípios e práticas contabilísticas das normas do IASB; 4ª Fase: iniciou em 2003 com o “Projeto de Linhas de Orientação de um Novo Modelo de Normalização da Contabilidade Nacional” (CNC, 2003).

O atual SNC implementado pelo Decreto-Lei nº 158/2009 e alterado pelo Decreto-Lei nº 98/2015, prevê no seu art.º 4º, que as “entidades, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do art.º 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as IFRS adotadas nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002”.

Está ainda previsto no Decreto-Lei nº 98/2015 no seu art.º 4º, que “as entidades estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pela obrigatoriedade de elaboração das contas consolidadas de acordo com as IFRS, podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as mesmas IFRS”.

1.3. Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

1.3.1. Apresentação do Sistema de Normalização Contabilística

O SNC é o normativo em que estão descritos os procedimentos a seguir no tratamento da informação contabilística e na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das entidades. Segundo o art.º 3.º do mesmo DL nº 158/2009, o SNC aplica-se às seguintes entidades:

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, aprovou o normativo para as Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL), que ficam excluídas do perímetro do regime geral do SNC, seguindo normativo próprio, o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Sector não Lucrativo (SNC-ESNL). Incluem-se nas ESNL, entre outras, as associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, como referido no art.º 5.º e no ponto 2 do mesmo Decreto-Lei. As sociedades cotadas em bolsa seguem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do IASB, adotadas pela União Europeia.

O SNC sofreu algumas alterações até à presente data. O Decreto-Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, veio alargar o conceito das Pequenas Entidades. Mais tarde, a 2 de setembro de 2010, foi aprovada a Lei n.º 35/2010 que introduziu o conceito de Microentidade. Em 9 de março de 2011 foi aprovado o Decreto-Lei n.º 36-A/2011 que introduz o normativo para as ESNL. Já em 2015, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que prevê novas alterações ao SNC em que é transposto para a ordem jurídica nacional, a Diretiva 2013/34 da União Europeia.

1.3.2. Fundamentos e Objetivos do SNC

O SNC baseia-se em princípios. Foi baseado nas NIC, adotadas pela União Europeia e na 4ª e 7ª Diretivas da União Europeia. É constituído por 28 normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), e pelas NCRF das Pequenas Entidades, das Microentidades e das entidades do setor não lucrativo (ESNL).

O SNC tem como principais objetivos impulsionar a convergência das práticas de contabilização e avaliação dos ativos e passivos entre os diferentes Estados-membros da União Europeia, bem como potenciar a comparabilidade das Demonstrações Financeiras (DF) entre as diferentes entidades do mesmo ramo de atividade económica.

Visa igualmente disponibilizar aos interessados da informação financeira, acerca da situação financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa.

1.3.3. Estrutura do Sistema de Normalização Contabilística

O SNC veio substituir o POC, como documento de normalização contabilística. O SNC é constituído pelos seguintes elementos, como descrito no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009:

- Estrutura conceptual, trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.
- Bases para a apresentação das DF, nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de DF.
- Modelos de DF, nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.
- Código de contas, traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos, e

alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

- NCRF, núcleo central do SNC, adaptadas a partir das NIC adotadas pela União Europeia, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

A elaboração das DF deve ter em conta as políticas contabilísticas seguidas pela entidade, assim como, as características qualitativas da informação financeira, tais como, a compreensibilidade, a fiabilidade, a relevância e a comparabilidade. A Estrutura conceptual define estas características da seguinte forma:

- Compreensibilidade (parágrafo 25): Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas DF é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência.
- Relevância (parágrafos 26 a 28): Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.
- Fiabilidade (parágrafos 31 a 38): Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.
- Comparabilidade (parágrafos 39 a 42): Os utentes têm de ser capazes de comparar as DF de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as DF de diferentes entidades a fim de

avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

O Decreto-Lei n.º 98/2015 descreve, no ponto 2, quais são os pressupostos da informação financeira:

- Continuidade, o que significa que se espera que a entidade continue em laboração nos períodos seguintes.
- Regime do acréscimo, os efeitos das alterações devem respeitar o período e não o recebimento e pagamento do mesmo.
- Consistência, a demonstração deve-se manter consistente de período para período, utilizando as mesmas políticas contabilísticas.
- Materialidade e agregação, coloca-se no mesmo grupo, agregando, bens que tenham a mesma característica.
- Compensação, não deverá haver compensação de saldos.

1.3.4. Demonstrações Financeiras Obrigatórias

A legislação portuguesa, consubstanciada no SNC, obriga as entidades a elaborarem as DF. O Decreto-Lei n.º 158/2009 define no art.º 11.º que as DF Obrigatórias são:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração das alterações no capital próprio (DACP);
- Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto (DFC);
- Anexo.

O Decreto-Lei n.º 98/2015 mantém a obrigatoriedade das DF, não fazendo qualquer alteração face ao anterior normativo. Essa obrigatoriedade não se aplica a todo o universo de entidades existentes. No quadro 1, a seguir apresentado, estão identificadas quais as DF obrigatórias, por tipo de entidade.

Conclui-se, pela análise do quadro 1, que as entidades que aplicam o Regime Geral e as ESNL estão obrigadas a apresentar todos os elementos das DF. Já as Microentidades e

as Pequenas Entidades estão dispensadas de apresentar a DFC e a DACP pelo art.º 11.º, no seu ponto 2.

Tabela 2: Demonstrações Financeiras Obrigatórias por tipo de entidade

Tipo de Entidade	Regime Geral	Pequenas Entidades	Microentidades	ENSL
Balanço	X	X	X	X
Demonstração dos Resultados por natureza	X	X	X	X
DACP	X			X
DFC*	X			X
Anexo	X	X**	X**	X

Fonte: Elaboração Própria.

Legenda: * O SNC só permite a elaboração da DFC pelo método direto. Já as NIC permitem a elaboração da mesma pelo método direto e indireto. ** O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, faz uma pequena alteração ao art.º 11.º, adicionando a possibilidade de dispensa de apresentação do Anexo às Microentidades e às Pequenas Entidades, desde que apresentem as informações relevantes a seguir ao Balanço.

1.3.5. Tipos de Entidades

O SNC define critérios para a categorização das entidades. Desde a sua implementação, a 1 de janeiro de 2010, o SNC sofreu várias alterações. De seguida, apresentaremos um quadro resumo dos critérios utilizados para a definição de cada tipo de entidade, bem como o normativo de suporte e as alterações com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 98/2015.

Quadro 1: Categorização das empresas de acordo com os diversos normativos

Indicador	Normativo	Micro	Pequenas	Médias	Grandes
Total do Balanço	Diretiva 2013/34/EU	€350,000.00	€4,000,000.00/ €6,000,000.00	Até € 20,000,000.00	>€20,000,000.00
	SNC	€350,000.00	€4,000,000.00	€20,000,000.00	>€20.000.000.00
Volume de Negócios Líquido	Diretiva 2013/34/EU	€700,000.00	€8,000,000.00/ €12,000,000.00	Até €40,000,000.00	>€40,000,000.00
	SNC	€700,000.00	€8,000,000.00	€40,000,000.00	>€40,000,000.00
Nº de Trabalhadores	Diretiva 2013/34/EU	10	50	Até 250	>250
	SNC	10	50	250	>250

Fonte: Adaptado de Sá e Silva (2015).

Pela análise do quadro 2 e ao abrigo do SNC as entidades que ultrapassem dois dos três limites fixados por cada tipo de entidade, aplicarão o normativo hierarquicamente superior. Por exemplo, se uma entidade tiver um balanço de 400 mil euros, um volume de negócios de 600 mil euros e se o número médio de trabalhadores for quatro, como só ultrapassa um dos limites máximos das Microentidades então aplicará o SNC das Microentidades. Por outro lado, se uma outra entidade tiver um balanço de 600 mil euros, um volume de negócios de 800 mil euros e se o número médio de trabalhadores for quatro, aplicará o SNC para as Pequenas Entidades pois ultrapassa dois dos limites máximos das Microentidades.

2. A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

2.1. Adoção das IPSAS em Portugal

2.1.1. A evolução das normas de contabilidade pública

É relevante a apresentação do paradigma subjacente às normas de contabilidade pública, nomeadamente a Nova Gestão Pública (NGP). Surgido na década de 80 do século passado, o modelo de governação da NGP, pretendia dar resposta aos problemas resultantes do processo de globalização, do aumento da competitividade e do rápido desenvolvimento das novas tecnologias de informação, através da introdução de um conjunto de reformas na Administração Pública.

Desta forma, diversos países colocaram a questão da reforma das administrações públicas no topo da sua lista de prioridades (Pinto, 2007). Segundo Nomden & Onnee-Abruciati e Peterman, citados por Nunes (2006, p. 25) “a NGP procura dinamizar a administração, ao introduzir no seu funcionamento uma lógica de concorrência pela via de mecanismos tipo mercado, as ideias de autonomia e descentralização dos serviços administrativos e privilégio à noção de cliente”.

O paradigma da NGP visa assim a introdução de mecanismos de mercado e a adoção de ferramentas de gestão privada, a promoção de bens e serviços públicos, com o objetivo de melhorar o serviço para o cidadão, aumentar o controlo e a transparência das contas públicas, e promover a *accountability* e o *value for money*, generalizando-se a ideia de que a eficácia do sector público podia ser aumentada pela aplicação de técnicas e valores do setor privado (Saraiva, 1997).

O modelo da NGP não significa o aparecimento de ideias novas, mas apenas preconiza a substituição da gestão pública tradicional por processos e técnicas de gestão empresarial (Rocha, 2000).

Segundo (Rodrigues, 2010), “este modelo de governação assenta na ideia generalista das organizações públicas, ou seja, parte da experiência empresarial, propondo para a

gestão das organizações públicas aquilo que considera as boas práticas da gestão em qualquer tipo de organização, seja ela pública ou privada”.

Na verdade, as principais características das propostas da NGP recomendam uma importação da filosofia e das técnicas de gestão mais utilizadas nas empresas privadas, significando uma aproximação da esfera pública à privada e, portanto, uma tentativa de introduzir na Administração Pública as mesmas condições de funcionamento do sector empresarial.

Hood, citado por Nunes (2006), refere que as características básicas da NGP são a redução das diferenças entre o setor público e privado, com um maior foco na responsabilidade baseada nos resultados (outputs) em vez da preocupação com a responsabilidade sobre os processos (inputs).

Gomes, citado por Nunes (2006), refere como características da NGP, a orientação para a qualidade dos serviços oferecidos aos “clientes” e a introdução da avaliação do desempenho e dos resultados.

Por sua vez, Júnior, citado por Nunes (2006) faz referência à ênfase na eficiência e na elevação da performance e a introdução de mecanismos de mercado na gestão pública e a orientação para os resultados. Segundo Pinto (2007), a partir da década de 80, e integrando os projetos de mudança e melhoria da Administração Pública no âmbito da NGP, a medição da performance começou a ter um grande enfoque nas organizações públicas, tendo-se traduzido num conjunto de filosofias de gestão, ideias e práticas, centradas na melhoria da performance.

Nesta perspetiva, um dos temas recorrentes da abordagem da NGP é a da necessidade de um novo paradigma de gestão no sentido de uma grande transformação das administrações públicas (Rodrigues, 2010).

Assim, decorrente das reformas introduzidas pela NGP, e com vista a tornar a administração pública mais eficiente e eficaz, surgiu a necessidade de se desenvolverem ferramentas de avaliação da performance, com o objetivo de melhorar a qualidade dos serviços e a satisfação dos cidadãos, em resposta à preocupação com a responsabilidade e qualidade dos serviços públicos (Sousa, 2013).

Não é possível falar de NGP, sem falar de modernização administrativa. Segundo Nunes, (2006), a administração pública em Portugal não escapou à onda de reformas decorrentes da NGP.

Da reforma da administração pública portuguesa emergiu a modernização administrativa, e só após a Revolução de Abril de 1974, em meados da década de oitenta o século passado, é que a modernização administrativa se terá imposto. A modernização e simplificação administrativas correspondem, aliás, a um desígnio político.

Para Sá e Sintra (2008), os esforços de modernização administrativa têm-se norteados por objetivos de simplificação, desburocratização, racionalização, eficiência e transparência e orientação, no sentido de prestar melhores serviços aos cidadãos. Desta forma, a reforma e a modernização administrativa, estabeleceram um novo modelo de atuação da administração pública, no que toca a eficiência, eficácia e qualidade.

Segundo Sá e Sintra (2008), a modernização administrativa em Portugal desenrola-se em três grandes períodos:

- O primeiro, que decorreu entre 1974 e 1985, dominado pelas preocupações com a descentralização e desconcentração de competências e com a situação profissional, social e económica dos funcionários. Neste período surge a Lei de Bases da Reforma Administrativa destacando-se as ideias de desburocratizar, racionalizar e simplificar, onde pela primeira vez aparece explicitamente a palavra modernização, como sendo um dos objetivos do programa de Governo.
- Numa segunda fase, correspondente ao período 1985-1995, imperam as prioridades decorrentes da tendência internacional da NGP e que se refletem na promoção de uma nova cultura organizacional, centrada nas necessidades dos clientes da Administração Pública.
- E um último período, que se inicia em meados da década de noventa e que se prolonga até à atualidade, e no seguimento da consolidação das políticas públicas de modernização da Administração Pública, é publicado o Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, o qual veio definir os princípios gerais de ação de todos os serviços e organismos da Administração Pública, na sua atuação face ao cidadão, bem como reunir de uma forma sistematizada as normas vigentes no

contexto da modernização administrativa, designadamente sobre acolhimento e atendimento dos cidadãos em geral e dos utentes económicos em particular, comunicação administrativa, simplificação de procedimentos, audição dos utentes e sistema de informação para a gestão.

Para as mesmas autoras, as reformas da Administração Pública têm surgido num contexto de pressão para uma maior parcimónia na utilização dos recursos e têm resultado na implementação de referenciais de medição da performance organizacional, no sentido de melhorar a performance das organizações públicas, de tornar as organizações mais responsáveis perante os cidadãos e aumentar a satisfação dos cidadãos com os serviços prestados.

Para Pinto (2008), as diversas mudanças que foram acontecendo na Administração Pública portuguesa, nos últimos anos, traduzem-se num objetivo central que é a melhoria da performance. De facto, o grande objetivo das administrações públicas de vários países, há já algumas décadas, tem sido a melhoria geral da performance nas diversas áreas do serviço público e a criação de maior valor público para o cidadão. Pinto (2008), refere ainda que os serviços públicos portugueses têm vindo, ao longo destes anos, a introduzir metodologias e processos para gerirem e melhorarem a sua performance, com o objetivo final de produzirem *resultados* e transformações na sociedade que contribuam para o bem-estar social, qualidade de vida, desenvolvimento e crescimento económico.

A contabilidade pública iniciou um novo ciclo de reforma com a recente publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). A 11 de setembro de 2015 foi aprovado pelo Decreto-Lei 192/2015 o SNC-AP, passando a contemplar “os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. Á semelhança com o que ocorreu com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), relativamente ao Plano Oficial de Contabilidade, o SNC-AP aproximou-se do modelo privado, tendo como referencial as normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), seguindo o mesmo caminho que o SNC seguiu em 2010.

2.1.2. As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)

Com o efeito da globalização, os organismos públicos prestam cada vez mais informação sobre o seu desempenho e situação financeira. A informação prestada tem que ser atualizada, fiável e comparável pelo que se torna fulcral a existência de um sistema baseado em normas gerais para o setor público que seja aceite a nível mundial.

Ao nível internacional o *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASB) publicou um conjunto de normas, as IPSAS, relativamente às quais a UE tem manifestado o seu apoio.

Segundo a Comissão Europeia (2013) “o conjunto de normas IPSAS é atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente”.

As IPSAS são normas cujo objetivo consiste em proceder à harmonização da contabilidade pública a nível mundial e melhorar a qualidade e a comparabilidade da informação financeira em todo o mundo. Estas normas derivam das IAS/IFRS emitidas pelo IASB, com as necessárias adaptações ao setor público.

As IPSAS foram concebidas para serem aplicadas na elaboração dos relatórios financeiros com finalidade geral de todas as entidades do setor público que não sejam empresas públicas, dado que estas últimas aplicam as IAS/IFRS. Para além do objetivo de harmonização contabilística, as IPSAS visam ainda o aumento da qualidade e da transparência do relato financeiro.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) emitiu um conjunto de normas baseadas nas IPSAS - as Normas Contabilísticas Públicas (NCP) - que integram o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

2. 2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

De acordo com o paragrafo 18 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, o SNC-AP assenta nos seguintes pressupostos “i) numa estrutura concetual da informação

financeira pública; ii) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional; e vi) uma norma de contabilidade de gestão.”

De acordo com Gama (2016), o SNC-AP surge da necessidade de estender a base de acréscimo, que é necessária para as Contas Nacionais, tendo-se verificado a necessidade em melhorar a qualidade relativa à informação financeira e orçamental.

O SNC-AP entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2018, tendo sido, inicialmente, programando para janeiro de 2017. Este atraso deveu-se a inexistência de condições técnicas, legais e institucionais na altura, havendo, portanto, a necessidade de adiar a sua aplicação. A alteração da data foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro de 2016.

O novo sistema contabilístico a ser implementado nas administrações públicas, apresenta algumas finalidades/objetivos, tendentes com o cumprimento de objetivos de gestão, com a capacidade de análise, controlo e informação, como referido no Art.nº6 do Decreto-Lei n.º 192/2015:

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

De acordo com Carvalho e Carreira (2016), o SNC-AP deve ser aplicado a todos os níveis das administrações públicas, de modo a criar mais e melhor informação financeira, não se resumindo apenas aos orçamentos aprovados e aos fluxos de caixa, mas também aos seus ativos e outros direitos, assim como os passivos e outras responsabilidades e os resultados económicos. Em adição, o SNC-AP apresenta também alterações ao nível das demonstrações de execução orçamental, facilitando, assim, a consolidação de contas.

As principais linhas gerais do SNC-AP são: a contabilidade financeira deve fazer-se na base do acréscimo; a necessidade de uma estrutura conceptual que estabelece os princípios basilares que estão subjacentes à construção das normas de contabilidade pública (NCP); um conjunto de 27 NCP (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015) específicas para o registo de transações e outros eventos, incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental; um plano de contas detalhado e um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e orçamentais.

Sistematizando, as principais características do SNC-AP são (Gomes et al., 2015):

- Contabilidade financeira realizada na base do acréscimo;
- Estrutura concetual responsável por estabelecer as bases a que estão implícitas à construção das normas de contabilidade pública (NCP);
- Um conjunto de 27 NCP específicas para o registo de transações e outros eventos;
- Um plano de contas pormenorizado;
- Modelos harmonizados para apresentar as demonstrações financeiras e orçamentais.

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

- Anexo I: a Estrutura Conceptual da informação financeira pública, não constitui em si mesma uma norma, mas compreende um conjunto de definições contabilísticas estruturantes, com o objetivo de apoiar a preparação e divulgação

da informação financeira em SNC-AP bem como ajudar os utentes na interpretação dessa informação;

- Anexo II: 27 normas de contabilidade pública:
 - 25 Normas de contabilidade financeira convergentes com as IPSAS;
 - Norma relativa à contabilidade orçamental;
 - Norma relativa à contabilidade de gestão;
- Anexo III: Plano de Contas Multidimensional (PCM), constituído por uma lista codificada de contas. Dele fazem parte para além de uma pequena introdução:
 - Quadro-síntese de contas;
 - Quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM; o Quadro de correspondência entre o PCM
 - Classificador de Contas Nacionais (SEC 2010)
 - Classificadores complementares: das entidades e do cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento.

O SNC-AP é, então, constituído por 27 normas, podendo estas ser organizadas em três classes, como se pode observar na figura seguinte:

Tabela 3: Normas do SNC -AP

Normas do SNC-AP	
Contabilidade Financeira (NCP 1-25)	NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros NCP 3 - Ativos Intangíveis NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis NCP 6 – Locações NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos NCP 8 - Propriedades de Investimento NCP 9 - Imparidade de Ativos NCP 10 – Inventários NCP 11 – Agricultura NCP 12 - Contratos de Construção NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação

	NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato NCP 18 - Instrumentos Financeiros NCP 19 - Benefícios dos Empregados NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos NCP 24 - Acordos Conjuntos NCP 25 - Relato por Segmentos
Contabilidade Orçamental (NCP 26)	NCP 26- Contabilidade e Relato Orçamental
Contabilidade de Gestão (NCP 27)	NCP 27 - Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o Art.º 4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro “a contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.” Ou seja, a contabilidade financeira de acordo com o SNC-AP vai permitir que as Autarquias Locais sejam capazes de contabilizar todos os movimentos relativos à sua posição financeira.

Tal como o próprio nome sugere, a contabilidade orçamental vai contabilizar todos os processos orçamentais, nomeadamente, a preparação de orçamentos, a consideração de propostas orçamentais, e a aprovação e execução do orçamento, tal como se encontra referido no Artº.4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro que declara: “A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.”

Finalmente, a contabilidade de gestão vai ser responsável por avaliar os serviços executados pelas Autarquias Locais para o bem público, já que, a principal diferença entre o setor público e o setor privado é que o setor público não tem como principal objetivo a obtenção de lucros, mas sim a satisfação das necessidades públicas. Neste

sentido, o Art.º 4 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro refere que “a contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.”

Existem ainda outras propostas de categorização e divisão das 27 normas acima referidas, como é o caso de Monteiro (2015), que divide as diferentes normas em 5 grupos, a saber:

1. Forma e conteúdo de apresentação do relato financeiro, orçamental e de gestão (Estrutura e Conteúdo das DF, NCP 1; Políticas Contabilísticas, NCP 2; Divulgações de Partes Relacionadas, NCP 20; Contabilidade e Relato Orçamental, NCP 26; Relato por Segmentos, NCP 25; Contabilidade de Gestão, NCP 27).
2. Ativos não correntes: ativos tangíveis e intangíveis, as locações, as propriedades de investimento e as imparidades de ativos geradores de caixa (Ativos Intangíveis, NCP 3; Ativos Fixos Tangíveis, NCP 5; Locações, NCP 6, Propriedades de Investimento; NCP 8, Imparidade de Ativos Geradores de Caixa, NCP 9).
3. Transações comuns ao setor público, como os inventários, os rendimentos com contraprestações, os instrumentos financeiros, as provisões e os benefícios dos empregados (Custos de Empréstimos Obtidos, NCP 7; Inventários, NCP 10; Agricultura, NCP 11; Contratos de Construção, NCP 12; Rendimentos de Transações com Contraprestação, NCP 13; Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, NCP 15; Efeito de Alteração da Taxa de Câmbio, NCP 16; Acontecimentos Após Data Balanço, NCP17; Instrumentos Financeiros, NCP18; Benefícios dos Empréstimos, NCP 19).
4. Consolidação e investimentos financeiros. (Demonstrações Financeiras Separadas, NCP 21, Demonstrações Financeiras Consolidadas, NCP 22; Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos, NCP 23; Acordos Conjuntos, NCP 24).
5. Matérias específicas do setor público como ativos tangíveis e intangíveis históricos, como os bens do domínio público e infraestruturas e rendimentos sem contraprestação e acordos de concessão. (Património histórico/Bens domínio público/Infraestruturas, NCP 3 e 5, Acordos de Concessão: Concedente,

NCP 4, Rendimentos de Transações sem Contraprestação, NCP 14, Imparidade de Ativos Não Geradores Caixa, NCP 9).

A SNC-AP funciona de acordo com dois regimes: o regime simplificado e o regime geral. O regime simplificado, é aplicado às microentidades e pequenas entidades, e o regime geral, aplicável a todas as outras entidades. As entidades sujeitas ao regime geral devem adotar a estrutura conceptual da informação financeira, todas as NCP (27 normas), modelos das demonstrações financeiras da NCP 1, modelos das demonstrações orçamentais da NCP 26, e plano das contas multidimensional. As pequenas entidades têm que aplicar a NCP-PE (que é resumo simplificado das 25 NCP), NCP 26 – Contabilidade Orçamental, a NCP 27 Contabilidade de Gestão e o PCM. As microentidades aplicam a NCP 26 Contabilidade Orçamental e fazem divulgação do inventário do património (Rua, 2017).

3. Os Ativos Intangíveis

3.1. Definição de Ativo intangível

A primeira definição de ativo intangível com relevância para o mundo da contabilidade surgiu pela mão de Kieso e Weygandt (1992). Para estes autores um ativo intangível diz respeito a um ativo sem “substância física”, estando a este associado um grau elevado de incerteza relativamente à obtenção de benefícios económicos, que apenas apresenta valor para uma determinada empresa, sendo que a sua vida económica geralmente não é determinável, estando sujeitos a grandes variações de valor devido ao facto dos seus benefícios resultarem de algumas vantagens competitivas.

Numa proposta mais alternativa, resultado de um estudo de (Cañibano et al., 1999), o Centro de Investigação em Intangíveis da Escola de Stern da Universidade de Nova Iorque apresenta uma definição de ativos intangíveis que passa pelos pontos seguintes:

- i. “fontes de benefícios económicos futuros para a empresa, sem substância física;
- ii. elementos de uma empresa que existem além de ativos tangíveis e monetários;
- iii. fontes de benefícios económicos futuros para a empresa sem substância física, que tenham sido adquiridos ou desenvolvidos internamente com custos identificáveis, que têm uma vida finita, que têm um mercado de valor à parte da empresa e são propriedade ou estão controladas por ela”.

No entanto, como afirma Rodrigues (2011), “procurar um conceito abrangente para ativo intangível é algo que até hoje não foi conseguido com sucesso por nenhum investigador ou organismo normalizador, tantas são as complexidades que lhe estão associadas”. Como atesta ainda a autora referida, “o conceito de 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”.

Na maioria das vezes, a definição de ativo intangível passa pela “definição de tipologias várias para integrar os ativos intangíveis”, segundo Rodrigues (2011). Podemos encontrar vários elementos nas tipologias de intangíveis, tais como: capital intelectual,

carteira de clientes, direitos de hipotecas, goodwill, quotas de mercado, marcas, softwares, logótipos, patentes, nome ou reputação, etc.

Claro que qualquer item, para que possa ser reconhecido como ativo intangível, terá de cumprir, simultaneamente, as três condições seguintes exigidas para o reconhecimento de qualquer ativo, previstas no parágrafo (§) 49 da Estrutura conceptual do SNC:

- que sejam identificáveis;
- haja controlo sobre eles e
- sejam geradores de benefícios económicos futuros.

Quando comparados com os recursos tangíveis pode-se dizer que, apesar da sua natureza, estes não são ativos de menor importância. Para Bandeira (2010), é a associação de ativos que faz com que alguns dos ativos intangíveis e outros tipos de ativos ganhem importância e utilidade. Os ativos intangíveis têm, pois, vindo a revelar-se cruciais para a manutenção da vantagem competitiva da empresa e a serem classificados como o fator crítico de sucesso. Enquanto os ativos tangíveis se encontram ligados aos aspetos quantitativos (por exemplo (p.e.), número de unidades produzidas), os ativos intangíveis baseiam a sua especificidade na qualidade, isto é, no stock de conhecimento indutor do progresso técnico e da inovação (p.e., diferenciação de produtos/serviços, despoletada pelos projetos de desenvolvimento que a empresa leva a cabo) (Bandeira, 2010).

Ainda segundo Bandeira (2010), “é opinião unânime considerar-se que a gestão do conhecimento, do talento e da aprendizagem organizacional constitui a chave para a criação de valor e, por conseguinte, para o sucesso e sobrevivência sustentável das empresas no mundo atual, caracterizado pela constante mutação”. Com o crescimento e importância do valor humano no meio empresarial, que podemos dizer que se tornou uma peça fulcral, após várias décadas nas quais o enfoque empresarial era dado à indústria.

Na atualidade, o mercado valoriza cada vez mais a importância dos ativos intangíveis, sobretudo as patentes, as marcas e o capital humano. As alterações que ocorreram no mundo empresarial derivadas de fatores como: a internacionalização dos mercados; o crescimento do sector dos serviços; a forte concorrência; a rápida inovação tecnológica

e o enfoque dado ao cliente, foram determinantes, sem dúvida para o crescimento da importância dos intangíveis.

Segundo Stewart (1998, p.9) citado por Rodrigues (2011), “a informação e o conhecimento são as armas termonucleares competitivas da nossa época”.

Dada a crescente importância dos ativos intangíveis, é crucial o seu correto tratamento no que respeita a critérios de reconhecimento e mensuração.

3.2. Ativos intangíveis gerados internamente e ativos intangíveis adquiridos

Dentro dos Ativos Intangíveis podem ser identificados duas grandes tipologias:

- Os ativos intangíveis gerados internamente sendo estes os itens que são gerados dentro de uma empresa, ou seja, são ativos que são produzidos por ela e não adquiridos, como por exemplo as marcas, as publicações e a lista de clientes e fornecedores.
- Os ativos intangíveis adquiridos, cuja posse dos ativos intangíveis pode ter várias origens, a saber: aquisição separada, aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais, aquisição por meio de um subsídio do Governo, troca, doação e gerados/produzidos internamente.

No que respeita aos ativos gerados internamente, podem ser considerados dois tipos de ativos intangíveis gerados internamente: os que são derivados de processos de investigação planeada e os ativos intangíveis não planeados (Keys & Ardern, 2008).

Os primeiros, tal como o próprio nome indica, são gerados através de uma pesquisa devidamente planeada e desenvolvida, tendo como objetivo principal a criação e a produção do ativo intangível, como por exemplo uma marca.

Já os segundos, dizem respeito aos ativos que não tiveram um planeamento antecipado, mas que existem, tendo influência para o comportamento da empresa, como é o exemplo da lista de clientes ou da lista de fornecedores.

Apesar da sua importância e relevância, os ativos intangíveis gerados internamente muito dificilmente são reconhecidos, muito por causa da dificuldade de se definirem critérios para a sua mensuração, não cumprindo as condições exigidas nas normas contabilísticas atualmente em vigor. Apesar disso Upton (2001, p.3), defende que “os normativos contabilísticos deviam desenvolver bases para o reconhecimento e a mensuração de ativos intangíveis gerados internamente”.

No que respeita a estes intangíveis, é crucial distinguir a fase de pesquisa e a fase de desenvolvimento, pois é esta distinção que define o eventual reconhecimento de alguns desses ativos intangíveis.

A segunda tipologia diz respeito aos ativos intangíveis adquiridos, que podem ser de forma isolada ou conjunta, que apresentam uma realidade completamente diferente quando comparados com os ativos intangíveis gerados internamente.

Estes ativos cumprem mais facilmente os critérios exigidos para a mensuração de acordo com a normas contabilísticas, sendo, por isso, mais correntemente reconhecidos numa demonstração financeira. Tal acontece pela própria natureza dos ativos, uma vez que, como são adquiridos, são mais facilmente reconhecidos, sendo os intangíveis mais comuns no mundo empresarial precisamente por causa dos critérios contabilísticos mais precisos para o seu reconhecimento.

3.3. Os Ativos Intangíveis no SNC

A norma contabilística e de relato financeiro a utilizar no que respeita aos ativos intangíveis é a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6 – Ativos Intangíveis, que tem por base a IAS 38 – “*Intangible Assets*”, e encontramos no seu parágrafo (§) 8 a seguinte definição: “um ativo intangível é um ativo não monetário identificável e sem substância física”.

De acordo com a Estrutura Conceptual do SNC, um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Estas regras aplicam-se a todos os itens pelo que, um ativo intangível só poderá ser reconhecido se cumprir os três requisitos, assim ao abrigo do disposto no § 10 da NCRF 6, os itens intangíveis devem atender aos três requisitos para serem reconhecidos nas DF:

- Identificabilidade: que um ativo tem de ser isolável. Ou seja, a empresa deve poder arrendá-lo, vendê-lo, trocá-lo, ter direitos contratuais ou outros direitos legais;
- Controlo por parte da empresa: se tiver o poder de obter benefícios económicos que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios (NCRF 6, § 13 a 16), sendo de salientar que o direito legal não é condição obrigatória desde que se controlem os benefícios económicos;
- Obtenção de benefícios económicos futuros: que ao abrigo do § 17 da NCRF 6, "podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade".

Relativamente aos ativos intangíveis gerados internamente, como já referido acima, é crucial distinguir a fase de pesquisa (§ 53 a 55 da NCRF 6) e a fase de desenvolvimento (§ 56 a 63 da NCRF 6).

A fase de pesquisa corresponde aquela em que apenas se está a fazer investigação, com o intuito de adquirir novos conhecimentos, sejam eles científicos ou técnicos, mas sem garantia de resultarem benefícios económicos futuros. Nesta situação não é possível o reconhecimento de um ativo, assim, os montantes investidos serão registados em gastos do período.

Por outro lado, na fase de desenvolvimento "já irão ocorrer descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, de mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso" segundo o § 8 da NCRF 6. As despesas de pesquisa podem ser registadas em ativo quando seja possível concluir que o mesmo consegue assegurar os benefícios económicos futuros,

até esse momento deverão também as despesas ser levadas diretamente a gastos do período.

Apenas existirá um ativo se a entidade puder demonstrar cumulativamente as seguintes condições (§ 56 da NCRF 6):

- Viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;
- Intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- Capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros

Relativamente à mensuração inicial de um ativo intangível, de acordo com o § 24 da NCRF 6, um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, sendo este, segundo o § 8 da NCRF 6, “a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF”.

De acordo com o § 27 da NCRF 6, “O preço de aquisição de um ativo inclui assim o seu preço de compra, direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e qualquer custo diretamente atribuível de preparação do ativo para o seu uso pretendido”.

Após o reconhecimento inicial, na denominada, mensuração subsequente dos ativos intangíveis, a entidade poderá optar entre o modelo de custo e o modelo de revalorização como política contabilística a utilizar no caso dos ativos intangíveis, nos termos do § 71 da NCRF 6.

No modelo de custo o ativo intangível é registado pelo seu custo de aquisição e anualmente serão registadas as amortizações e as perdas por imparidade, se existirem, que serão apresentadas a subtrair ao valor do ativo no Balanço. Este é considerado o modelo geral ou normal.

O modelo de revalorização pode também ser adotado na mensuração subsequente, em que o ativo intangível será valorizado pelo seu justo valor à data da revalorização, menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes, se existirem.

A utilização do Justo valor, como valor de referência para o modelo de revalorização, pressupõe a existência de mercado ativo para o intangível em questão, o que nem sempre existe, não sendo nesse caso possível adotar o modelo de revalorização.

O modelo de revalorização não permite:

- A revalorização de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
- O reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

No que respeita às amortizações dos intangíveis, as entidades terão de avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida de acordo com o § 87 da NCRF 6.

Encontramos a definição de vida útil no § 8 da NCRF 6, como sendo “o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou como o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo”.

Quando o ativo estiver disponível para uso deve iniciar-se a amortização do mesmo e esta deve cessar na data em que o ativo for classificado como detido para venda ou na data em que o ativo for desreconhecido, de acordo com o § 96 da NCRF 6.

Nos casos em que não se consegue determinar com fiabilidade um período de vida para o consumo dos benefícios económicos futuros incorporados no intangível, podemos dizer que estamos perante uma vida útil indefinida, segundo § 108 da NCRF 6 e nesses casos procede-se à amortização contabilística num período máximo de 10 anos, nos termos do § 105 da NCRF 6.

3.4. Os Ativos Intangíveis no SNC-AP

Apesar da sua “imaterialidade”, os ativos intangíveis são cada vez mais encarados como uma importante fonte de vantagens competitivas. Para todas as entidades e também no sector público, uma boa carteira de clientes, patentes, capital intelectual de excelência e uma marca reconhecida, todos considerados ativos intangíveis, são fatores de diferenciação e obtenção de vantagens relativamente à competição.

Como refere (Rodrigues, 2010), “o valor desses ativos advém, no essencial, da sua exclusividade, (...) dado que a característica distintiva de cada um desses ativos é a sua singularidade.”. Com efeito, pessoas, know-how, patentes, segredos, desenhos, receitas, entre outros ativos considerados intangíveis são únicos, são singulares e específicos das entidades que os possuem.

No âmbito da Norma de Contabilidade Pública (NCP) 3 — Ativos Intangíveis, § 12, um ativo intangível define-se como “um ativo não monetário identificável sem substância física”, ou seja, um ativo é reconhecido como intangível se: for um ativo não monetário identificável/separável, mas que não tenha substância física, que o custo/justo valor possa ser mensurado com fiabilidade, que seja controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade.

Para que um ativo desta natureza seja reconhecido é necessário que uma entidade externa assegure se o ativo intangível cumpre a definição acima indicada, além de todos os critérios de reconhecimento. Deste modo, nos termos do SCN-AP, um ativo intangível deve ser reconhecido se e apenas se:

- 1) For provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo;
- 2) O custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

Os bens públicos que não produzem quaisquer rendimentos, podem ser reconhecidos como ativos, desde que possuam potencial de serviço, contribuindo assim para o alcance dos objetivos da entidade que os controla.

Já Lopes (2013) considera que um ativo para ser considerado intangível deve apresentar as seguintes características:

- Deve estar sujeito a uma identificação específica e a um reconhecido descritor, garante da sua propriedade única;
- Possuir existência e proteção legal;
- Deve estar associado ao direito legal de propriedade privada, devendo a mesma ser legalmente transferível e podendo, por isso, ser judicialmente reclamada;
- Deve existir uma evidência ou manifestação tangível da sua existência;
- Deve ter sido criado ou manifestada a sua existência em determinado momento identificável ou resultado de determinado fenômeno ou evento;
- Deve ter associado a possibilidade de ser destruído ou terminada a sua existência num momento concreto ou em resultado de um fenômeno ou evento identificável.

Também no SCN-AP, no momento da existência de um ativo intangível (AI) gerado internamente é necessário diferenciar e dividir o processo em duas fases:

- A fase de pesquisa: momento onde se investiga e planeia um modelo para obtenção de novos conhecimentos técnico-científicos;
- A fase do desenvolvimento: momento onde se aplicam as descobertas obtidas para a concepção de produtos, materiais, mecanismos e processos, novos ou melhorados antes do início da produção ou uso.

No caso de não satisfazer a definição de Ativo Intangível, este deve ser reconhecido como gasto do período na demonstração de resultados.

Como se verifica, os critérios de reconhecimento de um ativo em SNC-AP não diferem dos critérios de reconhecimento de um ativo em SNC.

A NCP3 relativa aos Ativos Intangíveis deve ser sempre aplicada na contabilização destes ativos, salvo as devidas exceções:

- Ativos intangíveis que estejam dentro do âmbito de uma outra Norma;
- Ativos financeiros, como definido na NCP 18 – Instrumentos Financeiros;

- Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação de recursos minerais;
- Dispendios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não renováveis;
- Ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais;
- Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais;
- Poderes e direitos conferidos pela legislação, estatuto, ou meios equivalentes;
- Ativos por impostos diferidos;
- Ativos intangíveis não correntes classificadas como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda).

Importa reforçar algumas definições que também encontramos previstas no SNC-AP. Um ativo deve ser identificável, que se demonstra quando é possível a sua separação da entidade através de venda, transferência, aluguer, licença ou troca; deve ser controlável, ou seja, a entidade tem de ter a sua posse e ainda tem de haver perspetiva que poder vir a obter benefícios económicos futuros. Temos ainda que ter presente que quando o ativo intangível estiver na condição necessária para operar da forma esperada deve cessar o reconhecimento de custos na sua quantia escriturada. No que respeita às amortizações dos ativos intangíveis, devem ser imputadas durante a vida útil começando quando o mesmo está disponível para uso e deve cessar quando ocorrer a sua classificação como detido para venda ou quando for desreconhecido. No momento da alienação ou quando não se esperam benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação, um ativo intangível deve ser desreconhecido.

. METODOLOGIA

A investigação a desenvolver, como já foi referido, prende-se sobre a problemática dos ativos intangíveis, quer em normativo SNC quer em normativo SNC-AP, e o seu objetivo é aferir as semelhanças e diferenças na sua importância, tratamento e divulgações nas entidades sujeitas aos referenciais contabilísticos referidos.

Numa primeira fase, procedeu-se a uma pesquisa de artigos científicos, dissertações, legislação e regulamentação sobre os normativos aplicáveis ao tema escolhido. Analisaram-se os impactos e mudanças de normativos no setor público e privado, criando possíveis expectativas e analogias para o estudo que se irá desenvolver de seguida. Posteriormente, foram analisadas as implicações das reformas contabilísticas efetuadas, ou seja, após a seleção no âmbito da literatura existente, apresentaram-se os objetivos, as variáveis e as conclusões de cada estudo. Por fim, foi feita uma conclusão geral dos artigos analisados, onde se pôde verificar que os maiores impactos destas mudanças ocorreram nas demonstrações financeiras das entidades.

A metodologia adotada neste trabalho foi a análise e tratamento de dados recolhidos dos Relatórios e Contas das entidades selecionadas que serão uma amostra da população.

A população ou universo define-se pelo conjunto total dos casos estudados para os quais se pretende obter conclusões (Hill & Hill, 2012). A população em estudo serão Municípios e Empresas Municipais.

Para o efeito, proceder-se-á à recolha dos dados da população e de seguida a definição da amostra e análise dos dados.

Para a seleção da amostra foram escolhidas as entidades da zona centro NUTS III, tendo o processo de recolha de dados decorrido através da consulta dos websites das entidades a selecionar, que segundo a legislação em vigor, devem disponibilizar os documentos de prestação de contas.

À data de elaboração deste trabalho, no que respeita aos Municípios, apenas estão disponíveis elementos do ano de 2019.

Na abordagem ao estudo optou-se pela análise das demonstrações financeiras das empresas Municipais, recorrendo aos seus sites a fim de selecionar as Empresas Municipais que aplicavam o SNC e com contas de 2019 disponíveis para a análise. Em algumas das Empresas Municipais constatou-se que já tinham as contas de 2020 disponíveis, mas não estavam disponíveis em todas, apenas o 2019 foi possível obter na maioria das Empresas.

No caso dos Municípios recorreu-se à informação constante dos seus sites e do “Portal autárquico”, tendo-se constatado, como referido acima, que apenas estavam disponíveis os elementos de 2019, pelo que foram as Demonstrações Financeiras do ano de 2019 utilizadas para o Estudo em ambas as entidades, tanto nas Empresas Municipais como nos Municípios, para que os resultados fossem comparáveis.

5. Estudo de Caso

5.1. Identificação da amostra

Os dados a analisar terão por base os Municípios e as Empresas municipais da zona centro da Nomenclatura das Unidades Territoriais para fins Estatísticos III (NUTS III), dos quais será selecionada uma amostra para análise.

Importa enquadrar os Municípios e as Empresas municipais no que respeita ao normativo contabilístico aplicável a ambos no período a analisar.

Empresas Municipais (EM's):

A análise da evolução das contas do setor empresarial local será efetuada com base na informação financeira obtida nos Relatórios e Contas de 2019.

As EM'S a selecionar serão as que aplicarem o SNC (Sistema de Normalização Contabilística) dado ser um dos referenciais a estudar no tema deste trabalho.

Foi efetuada uma pesquisa nos sites de todas as EM'S da zona centro da NUT III de modo a identificar as que utilizam o SNC como normativo contabilístico e ainda para verificar quais já tinham disponíveis as D.F.'s de 2019 necessárias para a análise. Tendo sido selecionadas para a análise deste trabalho todas as que se enquadravam em ambos os requisitos.

Municípios:

A análise da evolução das contas dos Municípios será efetuada com base na informação financeira obtida nos Relatórios e Contas de 2019. O referencial que se pretende estudar - SCN-AP - apenas foi adotado pelos municípios em 2020, tendo este sido o ano de transição, pelo que no ano de 2019 o referencial patente nos dados recolhidos é o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

O objetivo deste trabalho é analisar os ativos intangíveis em SNC e em SNC-AP, no entanto uma vez que os elementos disponíveis da maioria das entidades a analisar são os de 2019, os dados a utilizar serão em SNC e em POCAL. Pelo que iremos identificar as maiores diferenças deste referencial para o SNC-AP de forma a validar as análises.

Seleção da amostra:

A população da análise são os 77 Municípios e Empresas Municipais da zona centro da Nomenclatura das Unidades Territoriais para fins Estatísticos III (NUTS III), que é um sistema hierárquico de divisão do território em regiões, cuja nomenclatura foi criada pelo Eurostat no início dos anos 1970, visando a harmonização das estatísticas dos vários países em termos de recolha, compilação e divulgação de estatísticas regionais, fazendo a divisão em 3 níveis (NUTS I, NUTS II, NUTS III), definidos de acordo com critérios populacionais, administrativos e geográficos. Iremos escolher a NUT III região centro.

Na seleção da amostra para os Municípios utilizou-se o critério de valor de receitas correntes liquidadas em 2019 superior a 15.000.000,00€, tendo-se obtido uma amostra de 22 entidades, que corresponde a 29% dos Municípios e a 58% das receitas correntes.

Quadro 2: Representatividade da amostra dos Municípios:

	em QTD	%	Valor receitas correntes	%
População	77	100%	1 213 398 829,90	100%
Amostra	22	29%	702217668,7	58%

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 3 – Municípios analisados

Municípios	Total de receitas corrente 2019	Municípios	Total de receitas corrente 2019
------------	---------------------------------	------------	---------------------------------

1	Coimbra	81 137 763,71	12	Fundão	23 866 490,49
2	Leiria	67 835 687,95	13	Marinha Grande	22 820 702,46
3	Aveiro	61 804 080,42	14	Ílhavo	22 502 324,48
4	Viseu	56 862 252,04	15	Cantanhede	19 967 750,11
5	Figueira da Foz	42 240 433,37	16	Seia	19 846 835,62
6	Guarda	34 199 613,88	17	Anadia	17 925 414,64
7	Pombal	33 568 935,19	18	Tondela	17 591 720,66
8	Castelo Branco	32 205 136,32	19	Porto de Mós	17 242 206,77
9	Ovar	28 426 439,05	20	Montemor-o-Velho	16 499 787,51
10	Covilhã	27 644 947,54	21	Idanha-a-Nova	16 217 356,74
11	Águeda	26 491 186,55	22	Oliveira do Bairro	15 320 603,23

Fonte: Elaboração Própria

No que respeita às Empresas Municipais, todas do NUT III, sendo em número reduzido num total de 21, para a amostra consideraram-se as 16 entidades com Relatório e Contas de 2019 disponíveis e que utilizam o SNC como normativo contabilístico, que corresponde a 76% da população.

Quadro 4 – EM'S analisadas

Empresas Municipais em SNC		Município
1	ABMG - Águas do Baixo Mondego e Gândara	Mira
2	AC Águas de Coimbra	Coimbra
3	ADC Águas da Covilhã	Covilhã
4	Albigec	Castelo Branco
5	Coimbra Iparque	Coimbra
6	Escola Profissional da Mealhada	Mealhada
7	Habisolvis - Habitação social	Viseu
8	ICOVI - Infraestruturas e Concessões	Covilhã
9	Inova - Emp. Desenv Econom e Social	Cantanhede
10	Pmugest - Pombal Manutenção Urbana	Pombal
11	Prazilandia - Turismo e Ambiente	Castanheira de Pera
12	Prodeso - Ensino Profissional	Coimbra
13	Termalistur - Termas	São Pedro do Sul
14	Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	Castelo Branco
15	TUMG - transportes Urbanos	Marinha Grande
16	Viseunovo-SRU	Viseu

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 5 – EM'S fora da amostra

Entidade		Município	Situação
1	Parkubis, Parque de Ciência e Tecnologia da Covilhã, SA	Manteigas	Informação não disponível
2	Penaparque 2 – Gest. Prom. De Equip. Munic. De Penacova, EM	Penacova	Informação não disponível

3	Aveiro-Expo, E.M.	Aveiro	Informação não disponível
4	Ribeirapera - Soc. P/ o Des. de Castanheira de Pera, E. M., S.A	Castanheira de Pera	Informação não disponível
5	Figueira Domus-empresa Municipal De Habitação EM	Figueira da Foz	SNC-AP

Fonte: Elaboração Própria

As Empresas das quais que não havia informação disponível, ou seja, demonstrações financeiras de 2019, ficaram de fora da amostra por falta de elementos para análise e ainda as que não utilizavam o SNC também, pelo que a Figueira Domus ficou fora da amostra pois utilizava o SNC-AP

5.2. Análise dos dados

De seguida será feita a agregação e análise dos dados de natureza patrimonial e financeira obtida dos documentos de prestação de contas e do Relatório de Gestão dos 22 Municípios e das 16 Empresas Municipais.

5.2.1. Empresas Municipais (EM's)

Quadro 6: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente

Empresas Municipais	Total do Ativo			Ativo Não Corrente			Peso do ANC	
	2019	2018	var 18-19	2019	2018	var 18-19	2019	2018
1 ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara	6 124 762,17	0,00		6 035 755,86			99%	
2 AC Aguas de Coimbra	86 772 514,46	81 212 597,64	7%	60 180 590,06	60 426 607,95	0%	69%	74%
3 ADC Aguas da Covilhã	28 898 605,45	29 706 517,20	-3%	17 202 441,48	17 808 854,34	-3%	60%	60%
4 Albigeç	753 003,26	710 596,30	6%	174 443,48	188 274,66	-7%	23%	26%
5 Coimbra iparque	10 960 217,00	8 450 798,00	30%	7 545 850,00	7 042 207,00	7%	69%	83%
6 Escola Profissional da Mealhada	3 165 556,82	3 165 556,82	0%	91 931,63	91 931,63	0%	3%	3%
7 Habisolvis - Habitação social	288 549,01	280 229,49	3%	113 849,32	114 549,41	-1%	39%	41%
8 IICOVI - Infraestruturas e Concessões	82 976 023,27	83 284 076,56	0%	81 099 195,60	81 370 937,26	0%	98%	98%
9 Inova - Emp. Desenv Econom e Social	34 524 340,00	34 422 329,00	0%	32 807 567,00	32 697 005,00	0%	95%	95%
10 Pmugest - Pombal manutenção Urbana	1 125 319,90	1 127 152,13	0%	162 517,31	169 887,11	-4%	14%	15%
11 Prazilandia - Turismo e Ambiente	1 462 447,16	1 328 104,75	10%	844 138,97	849 313,99	-1%	58%	64%
12 Prodeso - Ensino Profissional	1 132 607,03	1 655 916,02	-32%	38 588,01	40 950,47	-6%	3%	2%
13 Termalístur - Termas	13 851 800,13	14 169 549,54	-2%	13 276 176,82	13 592 236,77	-2%	96%	96%
14 Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	634 417,64	634 417,64	0%	304 735,36	304 735,36	0%	48%	48%
15 TUMG - transportes Urbanos	974 685,73	839 267,75	16%	389 801,29	300 034,25	30%	40%	36%
16 Viseunovo-SRU	1 443 476,35	1 376 922,08	5%	670 416,56	678 375,13	-1%	46%	49%
	275 088 325,38	262 364 030,92	5%	220 937 998,75	215 675 900,33	2%	80%	82%

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima evidencia os valores do Total do Ativo, ou seja, o total do Balanço das entidades e do Ativo Não Corrente, que corresponde ao Ativo com caráter de permanência superior ao ciclo operacional, das EM's analisadas, onde podemos constatar uma evolução positiva de 5% em 2019 no Ativo e de 2% no Ativo Não Corrente e que o peso do Ativo Não Corrente no Ativo Total é de 80% e 82% em 2019 e 2018, respetivamente.

Salientamos que as Águas de Coimbra e a IICOVI se destacam com valores que representam cerca de 62% do total.

Será útil realçar que na decomposição dos Ativos Não Correntes, além dos ativos tangíveis e intangíveis que serão abordados em quadros seguintes, fazem parte as rubricas de “Investimentos financeiros” e de “Propriedades de Investimentos”, com valores totais de 8.076.374€ em 2019 e de 7.686.734€ em 2018 representando 3,5%, do Total do Ativo Não Corrente, em ambos os exercícios.

Quadro 7: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis e dos Ativo Intangíveis

Empresas Municipais		Ativos Fixos Tang			Ativos Intangíveis		
		2019	2018	var 18-19	2019	2018	var 18-19
1	ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara	6 035 705,54			0,00		
2	AC Aguas de Coimbra	60 142 231,60	60 383 944,56	0%	21 439,32	31 432,43	-32%
3	ADC Aguas da Covilhã	17 199 608,61	17 813 837,71	-3%	75 277,34	70 053,06	7%
4	Albigec	169 741,45	186 289,38	-9%	3 241,56	826,49	292%
5	Coimbra iparque	7 475 635,00	6 971 993,00	7%	708,00	708,00	0%
6	Escola Profissional da Mealhada	79 826,73	79 826,73	0%	6 030,02	6 030,02	0%
7	Habisolvis - Habitação social	108 205,37	106 536,71	2%	2 921,54	4 868,85	-40%
8	ICOVI - Infraestruturas e Concessões	73 624 507,10	74 278 955,02	-1%	3 600,00	7 200,00	-50%
9	Inova - Emp. Desenv Econom e Social	32 376 482,63	32 206 057,51	1%	182 553,85	244 432,49	-25%
10	Pmugest - Pombal manutenção Urbana	145 542,25	153 179,14	-5%	249,26	415,42	-40%
11	Prazilandia - Turismo e Ambiente	838 322,68	844 498,64	-1%	1 068,25	76,53	1296%
12	Prodeso - Ensino Profissional	38 563,57	40 404,75	-5%	24,44	545,72	-96%
13	Termalitur - Termas	13 241 489,43	13 564 329,61	-2%	23 276,24	20 097,82	16%
14	Terras da Beira Baixa,Soc Des Agro Ind	286 508,73	286 508,73	0%	2 450,18	2 450,18	0%
15	TUMG - transportes Urbanos	388 356,84	299 069,95	30%	0,00	0,00	
16	Viseunovo-SRU	5 825,45	2 954,84	97%	0,00	0,00	
		212 156 552,98	207 218 386,28	2%	322 840,00	389 137,01	-17%

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima mostra os valores dos Ativos tangíveis e do Ativos intangíveis das EM's analisadas, onde podemos constatar uma evolução positiva de 2% nos tangíveis e uma diminuição nos intangíveis de 17%.

Será importante salientar que os valores evidenciados no quadro respeitam ao Ativo líquido apresentado pelo Balanço das entidades, pelo que, incluem o efeito da diminuição por via do registo das depreciações e amortizações do período.

No que respeita aos Ativos tangíveis verificamos que se destaca o aumento com a inclusão da ABMG -Águas do Baixo Mondego e Gândara que foi constituída em outubro de 2019, e por esse motivo não apresenta valores em 2018.

Salientamos que a AC - Águas de Coimbra e a ICOVI se destacam com valores que representam 63% em 19 e 65% em 18 dos tangíveis e da INOVA que representa 57% e 63% nos intangíveis, em 2019 e 2018, respetivamente.

Quadro 8: Peso e evolução dos Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis

Empresas Municipais	Total do Ativo		Ativos Fixos Tang				Ativos Intangíveis			
	2019	2018	2019	% do Ativo	2018	% do Ativo	2019	% do Ativo	2018	% do Ativo
1 ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara	6 124 762,17	0,00	6 035 705,54	99%	0,00		0,00	0%	0,00	
2 AC Aguas de Coimbra	86 772 514,46	81 212 597,64	60 142 231,60	69%	60 383 944,56	74%	21 439,32	0%	31 432,43	0%
3 ADC Aguas da Covilhã	28 898 605,45	29 706 517,20	17 199 608,61	60%	17 813 837,71	60%	75 277,34	0%	70 053,06	0%
4 Albigec	753 003,26	710 596,30	169 741,45	23%	186 289,38	26%	3 241,56	0%	826,49	0%
5 Coimbra iparque	10 960 217,00	8 450 798,00	7 475 635,00	68%	6 971 993,00	83%	708,00	0%	708,00	0%
6 Escola Profissional da Mealhada	3 165 556,82	3 165 556,82	79 826,73	3%	79 826,73	3%	6 030,02	0%	6 030,02	0%
7 Habisolvis - Habitação social	288 549,01	280 229,49	108 205,37	37%	106 536,71	38%	2 921,54	1%	4 868,85	2%
8 ICOVI - Infraestruturas e Concessões	82 976 023,27	83 284 076,56	73 624 507,10	89%	74 278 955,02	89%	3 600,00	0%	7 200,00	0%
9 Inova - Emp. Desenv Econom e Social	34 524 340,00	34 422 329,00	32 376 482,63	94%	32 206 057,51	94%	182 553,85	1%	244 432,49	1%
10 Pmugest - Pombal manutenção Urbana	1 125 319,90	1 127 152,13	145 542,25	13%	153 179,14	14%	249,26	0%	415,42	0%
11 Prazilandia - Turismo e Ambiente	1 462 447,16	1 328 104,75	838 322,68	57%	844 498,64	64%	1 068,25	0%	76,53	0%
12 Prodeso - Ensino Profissional	1 132 607,03	1 655 916,02	38 563,57	3%	40 404,75	2%	24,44	0%	545,72	0%
13 Termalistur - Termas	13 851 800,13	14 169 549,54	13 241 489,43	96%	13 564 329,61	96%	23 276,24	0%	20 097,82	0%
14 Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	634 417,64	634 417,64	286 508,73	45%	286 508,73	45%	2 450,18	0%	2 450,18	0%
15 TUMG - transportes Urbanos	974 685,73	839 267,75	388 356,84	40%	299 069,95	36%	0,00	0%	0,00	0%
16 Viseunovo-SRU	1 443 476,35	1 376 922,08	5 825,45	0%	2 954,84	0%	0,00	0%	0,00	0%
	275 088 325,38	262 364 030,92	212 156 552,98	77%	207 218 386,28	79%	322 840,00	0,1%	389 137,01	0,1%

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima evidencia o peso dos Ativos tangíveis e do Ativos intangíveis em relação ao Ativo Total, das EM's analisadas. Podendo-se constatar que os tangíveis representam 77% e 79% do Ativo Total em 2019 e 2018, respetivamente e os intangíveis 1% em ambos os anos.

Do quadro podemos assim constatar que a rubrica dos Ativos intangíveis tem menor importância em termos de valor nas EM's analisadas em relação à rubrica dos Ativos tangíveis o que é justificável pelo tipo de atividade desenvolvida pelas empresas. A atividade por exemplo das AC – Águas de Coimbra, da ADC – Águas da Covilhã e da ICOVI – Infraestruturas e Concessões e da Termalistur – Termas, exigem um elevado investimento em Ativos tangíveis, nomeadamente edifícios e construções e equipamentos.

Quadro 9: Decomposição do Ativo Fixo Tangível em valores brutos e depreciações acumuladas

Empresas Municipais	AFT Liq		Dep AcumuladaS		AFTBruto	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018
1 ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara	0,00	0,00			0,00	0,00
2 AC Aguas de Coimbra	60 142 231,60	60 383 944,56	128 579 266,27	124 998 048,33	188 721 497,87	185 381 992,89
3 ADC Aguas da Covilhã	17 199 608,61	17 813 837,71	13 106 487,65	12 231 224,25	30 306 096,26	30 045 061,96
4 Albigeç	169 741,45	186 289,38	231 253,21	210 264,19	400 994,66	396 553,57
5 Coimbra iparque	7 475 636,00	7 848 765,00	2 710 356,00	2 337 228,00	10 185 992,00	10 185 993,00
6 Escola Profissional da Mealhada	79 826,73	79 826,73	904 670,03	904 670,03	984 496,76	984 496,76
7 Habisolvis - Habitação social	103 900,37	0,41	980 523,10	1 188 323,43	1 084 423,47	1 188 323,84
8 ICOVI - Infraestruturas e Concessões	74 278 955,02	74 849 085,57	7 134 420,27	6 451 194,62	81 413 375,29	81 300 280,19
9 Inova - Emp. Desenv Econom e Social	32 376 482,63	32 206 057,51	18 546 140,69	16 820 082,20	50 922 623,31	49 026 139,70
10 Pmugest - Pombal manutenção Urbana	144 002,25	153 179,14	1 650 719,90	1 609 116,63	1 794 722,15	1 762 295,77
11 Prazilandia - Turismo e Ambiente	838 322,68	844 498,64	1 407 962,28	1 274 749,51	2 246 284,96	2 140 947,79
12 Prodeso - Ensino Profissional	38 563,57	40 404,75	436 631,79	430 422,25	475 195,36	470 827,00
13 Termalistur - Termas	13 241 489,43	13 564 329,61	7 076 664,15	6 553 008,61	20 318 153,58	20 117 338,22
14 Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	286 508,73	286 508,73	85 676,28	85 676,28	372 185,01	372 185,01
15 TUMG - transportes Urbanos	388 356,84		789 415,72	694 008,82	1 177 772,56	993 078,77
16 Viseunovo-SRU	0,46	0,49	47 974,95	42 052,84	47 975,41	42 053,33
	206 763 626,37	208 256 728,23	183 688 162,29	175 830 069,99	390 451 788,65	384 407 567,80

Fonte: Elaboração Própria

Neste quadro são apresentados os líquidos e brutos dos ativos tangíveis e as respetivas depreciações acumuladas das diversas empresas analisadas.

No que respeita aos valores apresentados, eles são consistentes de 2018 para 2019, podemos que ocorreram aquisições de Ativos tangíveis nalgumas empresas como a AC—Águas de Coimbra, a Habisolvis, a ICOVI, a Inova, a Prazilândia, a Termalistur, tendo-se verificado um aumento na rubrica. Os aumentos mais significativos verificaram-se na AC—Águas de Coimbra com um montante de 3.339.504€ e na Inova com um montante de 1.896.483€.

O aumento dos Ativos tangíveis relacionado com aquisições tem o efeito de aumentar as respetivas depreciações do período, tendo estas aumentado num total de 7.858.092€, sendo os valores mais relevantes também AC—Águas de Coimbra com um montante de 3.581.217,94€ e na Inova com um montante de 1.726.058€.

Quadro 10: Decomposição do Ativo Intangível em valores brutos e amortizações acumuladas

Empresas Municipais	AT Intang Liq		Amort Acum		At. Int. Bruto	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018
1 ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara	0,00	0,00				
2 AC Aguas de Coimbra	21 439,32	31 432,43	1 725 958,86	1 671 673,49	1 747 398,18	1 703 105,92
3 ADC Aguas da Covilhã	75 277,34	70 053,06	154 938,47	138 450,25	230 215,81	208 503,31
4 Albigec	3 241,56	826,49	2 531,44	1 862,51	5 773,00	2 689,00
5 Coimbra iparque	0,00	0,00				
6 Escola Profissional da Mealhada	6 030,02	6 030,02	93 770,45	93 770,45	99 800,47	99 800,47
7 Habisolvis - Habitação social	2 921,54	5 842,50	7 462,42	4 541,46	10 383,96	10 383,96
8 ICOVI - Infraestruturas e Concessões	3 600,00	7 200,00	7 200,00	3 600,00	10 800,00	10 800,00
9 Inova - Emp. Desenv Econom e Social	182 553,85	244 432,49	298 510,61	202 748,73	481 064,46	447 181,22
10 Pmugest - Pombal manutenção Urbana	9 249,26	10 915,42	9 716,50	8 050,34	18 965,76	18 965,76
11 Prazilandia - Turismo e Ambiente	1 068,25	76,53	9 374,01	8 830,73	10 442,26	8 907,26
12 Prodeso - Ensino Profissional	24,44	545,72	204 432,11	203 910,83	204 456,55	204 456,55
13 Termalistur - Termas	23 276,24	20 097,82	782 239,74	776 797,17	805 515,98	796 894,99
14 Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	2 450,18	2 450,18	26 014,29	26 014,29	28 464,47	28 464,47
15 TUMG - transportes Urbanos	0,00	0,00	125,00	125,00	125,00	125,00
16 Viseunovo-SRU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	331 132,00	399 902,66	3 322 273,90	3 140 375,25	3 653 405,90	3 540 277,91

Fonte: Elaboração Própria

No quadro acima podemos analisar os líquidos e brutos dos ativos intangíveis e as respetivas amortizações acumuladas das diversas empresas analisadas.

No que respeita aos Ativos intangíveis podemos verificar que são de maior relevância na AC-Águas de Coimbra, na ADC- Águas da Covilhã, na Inova, na Prodeso e na Termalistur. Em 2019 verificou-se um aumento em quase todas estas empresas o que releva a crescente importância dos intangíveis para as chefias das empresas municipais, tendo as aquisições sido na AC-Águas de Coimbra no montante de 44.292€, na ADC- Águas da Covilhã no montante de 21.712€ na Inova no montante de 33.883€ e na Termalistur no montante de 8.620€.

Quadro 11: Decomposição do Ativo Intangível

Empresas Municipais		Proj desenvolv		Software		Prop Industrial	
		2019	2018	2019	2018	2019	2018
1	ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara						
2	AC Aguas de Coimbra			1 747 398,18	1 703 105,92		
3	ADC Aguas da Covilhã			210 922,19	189 209,69	19 293,62	19 293,62
4	Albigec			4,00	Albigec		
5	Coimbra iparque						
6	Escola Profissional da Mealhada			6,00	6,00		
7	Habisolvis - Habitação social	5 842,50	5 842,50	4 541,46	4 541,46		
8	ICOVI - Infraestruturas e Concessões					10 800,00	10 800,00
9	Inova - Emp. Desenv Econom e Social			480 950,51	232 585,73		
10	Pmugest - Pombal manutenção Urbana			3 965,76	3 965,76	15 000,00	15 000,00
11	Prazilandia - Turismo e Ambiente			8 993,97	7 458,97	1 448,29	1 448,29
12	Prodeso - Ensino Profissional			204 556,55	204 556,55	0,00	0,00
13	Termalistur - Termas	757 455,66	757 455,66	47 433,02	38 812,03	627,30	627,30
14	Terras da Beira Baixa, Soc Des Agro Ind	26 650,00	26 650,00	760,00	760,00	1 054,47	1 054,47
15	TUMG - transportes Urbanos			125,00	125,00		
16	Viseunovo-SRU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		789 948,16	789 948,16	2 709 656,64	2 385 127,11	48 223,68	48 223,68

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima permite avaliar as principais rubricas de intangíveis apresentados pelas EM's analisadas, sendo a rubrica mais relevante o Software.

Verifica-se que apresenta valores mais relevantes nas empresas AC-Águas de Coimbra que representa 64% do total em 2019 e 63% em 2018, na ADC- Águas da Covilhã que representa 8% do total em 2019 e 7% em 2018, na Inova que representa 18% do total em 2019 e 9% em 2018, na Prodeso que representa 8% em ambos os anos e na Termalistur que representa 2% do total em 2019 e 1% em 2018.

Em relação a outras rubricas apenas é de salientar a rubrica de Projetos de desenvolvimento na empresa Termalistur com um valor de 757.455€, sendo as restantes rubricas de montantes não relevantes.

5.2.1. Municípios

Para este ponto, foram utilizados os elementos de 2019 para a análise dos Municípios, que foram apresentados em POCAL, cumpre por isso identificar as principais diferenças para o SNC-AP, com implicações neste trabalho:

1. No que respeita à terminologia podem-se resumir as seguintes alterações:

Tabela 4: Diferenças de terminologia POCAL VS SNC_AP

POCAL	SNC-AP
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade

Fonte: Elaboração Própria

2. Em termos específicos, as principais diferenças em relação aos ativos tangíveis e intangíveis serão:

- Ativos fixos tangíveis: surge a possibilidade de depreciação por componentes;
- Ativos intangíveis: a principal diferença diz respeito às despesas de investigação e de desenvolvimento, que em POCAL eram todas capitalizadas e que em SNC-AP 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.

Quadro 12: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente (Imobilizado)

Municípios		Total do Ativo			Ativo Não Corrente (Imobilizado)			Peso do ANC	
		2019	2018	var 18-19	2019	2018	var 18-19	2019	2018
1	Águeda	98 162 040,09	99 734 933,71	-2%	80 893 081,40	82 615 625,47	-2%	82%	83%
2	Anadia	123 965 680,23	126 882 525,16	-2%	121 517 234,85	122 692 285,64	-1%	98%	97%
3	Aveiro	340 588 215,11	336 005 196,31	1%	279 374 557,69	276 011 093,12	1%	82%	82%
4	Cantanhede	120 877 753,44	119 028 633,98	2%	109 176 275,79	107 920 281,98	1%	90%	91%
5	Castelo Branco	432 097 149,43	420 328 444,27	3%	388 236 978,13	382 052 659,12	2%	90%	91%
6	Coimbra	731 343 959,82	721 759 388,46	1%	668 013 569,27	655 166 390,26	2%	91%	91%
7	Covilhã	270 564 039,65	273 862 687,20	-1%	251 130 063,23	256 787 198,39	-2%	93%	94%
8	Figueira da Foz	224 249 702,36	221 114 279,86	1%	189 838 014,19	187 574 068,87	1%	85%	85%
9	Fundão	159 671 096,06	159 659 503,99	0%	146 236 164,44	145 900 843,11	0%	92%	91%
10	Guarda	204 128 841,84	203 390 037,14	0%	179 301 495,22	180 407 322,09	-1%	88%	89%
11	Idanha-a-Nova	80 388 238,63	82 157 931,25	-2%	77 570 034,87	78 469 206,18	-1%	96%	96%
12	Ílhavo	178 537 078,95	180 107 610,98	-1%	160 724 620,00	161 600 259,53	-1%	90%	90%
13	Leiria	331 781 494,92	333 310 558,70	0%	257 011 049,27	252 602 947,77	2%	77%	76%
14	Marinha Grande	128 402 217,30	126 760 538,97	1%	111 180 990,40	109 925 396,82	1%	87%	87%
15	Montemor-o-Velho	115 621 970,33	116 348 152,25	-1%	102 847 274,27	106 222 311,62	-3%	89%	91%
16	Oliveira do Bairro	102 346 343,72	101 748 162,28	1%	95 109 564,74	94 981 445,17	0%	93%	93%
17	Ovar	155 940 674,76	158 000 568,98	-1%	145 372 049,49	151 328 504,93	-4%	93%	96%
18	Pombal	244 137 515,52	243 470 699,47	0%	231 412 209,77	230 934 120,37	0%	95%	95%
19	Porto de Mós	66 079 969,54	38 404 468,88	72%	57 205 662,43	36 279 239,37	58%	87%	94%
20	Seia	72 372 255,61	72 338 950,45	0%	66 175 956,86	66 693 236,89	-1%	91%	92%
21	Tondela	95 830 565,25	96 271 098,26	0%	81 452 082,65	81 738 417,50	0%	85%	85%
22	Viseu	269 891 669,16	269 113 688,73	0%	222 433 802,53	220 782 097,78	1%	82%	82%
		2 699 943 673,60	2 676 058 937,39	1%	2 375 001 034,36	2 362 226 616,39	1%		

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima apresenta os valores do Total do Ativo e do Ativo Não Corrente dos Municípios analisados, onde podemos constatar que ocorreu uma evolução positiva de 0.9% em 2019 e de 0.5% em 2018 e que o peso do Ativo Não Corrente no Ativo Total é de 88% em ambos os anos.

Salientamos que o Município de Coimbra se destaca com valores de 731.343.959€ em 2019 e 721.759.388€ em 2018, sendo que representam cerca de 27% do total em ambos os exercícios. Podemos ainda identificar outros Municípios com valores importantes como o de Castelo Branco, o de Aveiro e o de Leiria, todos eles apresentando valores acima de 300.000.000€ no Ativo Total.

Será útil salientar que na decomposição dos Ativos Não Correntes, além dos ativos tangíveis e intangíveis que serão abordados em quadros seguintes, faz parte a rubrica “investimentos financeiros” que engloba investimentos em partes de capital e em imóveis, com valores totais de 283.156.097€ em 2019 e de 283.147.514€, representando 11,9%, do Total do Ativo Não Corrente em ambos os exercícios.

Quadro 13: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis (Imobilizados Corpóreos) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizados Incorpóreos)

Municípios	Ativos Fixos Tang (Imob. Corporeas)			Ativos Intangíveis (Imob. Incorporeas)			
	2019	2018	var	2019	2018	var	18-
1 Águeda	45 118 670,37	45 928 709,84	-2%	45 657,93	45 657,93	0%	
2 Anadia	89 879 036,85	89 931 545,69	0%	352,50	1 124,20	-69%	
3 Aveiro	199 269 067,27	196 827 012,27	1%	548,00	548,00	0%	
4 Cantanhede	50 942 118,30	50 864 694,30	0%	699 243,95	584 295,44	20%	
5 Castelo Branco	230 085 339,38	235 373 577,99	-2%	527 023,54	806 374,96	-35%	
6 Coimbra	269 840 211,35	257 607 242,36	5%	9 318 769,32	9 486 080,00	-2%	
7 Covilhã	116 631 896,16	112 757 817,50	3%	65 163,27	67 497,50	-3%	
8 Figueira da Foz	100 362 353,99	101 293 477,61	-1%	11 070,98	40 088,70	-72%	
9 Fundão	64 478 277,28	63 093 431,08	2%	597 983,39	895 813,20	-33%	
10 Guarda	110 255 455,05	106 868 719,05	3%	606 686,81	427 555,89	42%	
11 Idanha-a-Nova	49 831 609,93	49 562 902,95	1%	358 712,08	388 236,78	-8%	
12 Ílhavo	103 216 263,87	105 892 940,26	-3%	0,00	0,00		
13 Leiria	175 543 752,87	174 739 057,54	0%	470 905,13	343 758,82	37%	
14 Marinha Grande	75 763 978,26	74 643 872,44	2%	209 076,59	163 851,64	28%	
15 Montemor-o-Velho	66 797 356,23	71 759 892,45	-7%	270 848,27	270 848,27	0%	
16 Oliveira do Bairro	90 704 146,42	90 750 043,53	0%	81 151,93	81 151,93	0%	
17 Ovar	75 181 354,60	74 768 208,23	1%	7 931,39	28 202,41	-72%	
18 Pombal	124 626 831,83	123 667 968,09	1%	114 284,50	228 164,12	-50%	
19 Porto de Mós	40 154 850,90	24 518 874,94	64%	28 092,26	35 691,60	-21%	
20 Seia	41 613 490,05	40 396 922,32	3%	656,31	11 132,43	-94%	
21 Tondela	43 546 405,00	43 671 802,28	0%	0,00	0,00		
22 Viseu	37 779 967,83	86 831 448,69	-56%	1 052 978,96	2 925,00	35899%	
	2 201 624 452,79	2 221 752 179,41	14,3%	14 469 156,11	13 911 016,82	35566,5%	

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima apresenta os valores dos Ativos tangíveis e do Ativos intangíveis dos Municípios analisados, onde podemos constatar que uma evolução positiva de 2019 em relação a 2018 de 14% nos tangíveis e de 35.566% nos intangíveis, para esta última contribui o grande aumento no montante de 1.052.979€ no município de Viseu.

Salientamos que os Município de Coimbra e de Castelo Branco se destacam com valores que rondam os 260.000.000€ e 230.000.000€, respetivamente e que representam cerca de 22% dos tangíveis em ambos os anos.

No que respeita aos ativos intangíveis verificamos que se destaca o Município de Coimbra com valores de 9.318.769€ e 9.486.080€ e o de Viseu com 1.052.978€ e 2.925€, em 2019 e 2018 respetivamente.

	Municípios	AFT (Imob. corpóreas)		Amort. AcumuladaS		AFT (Imob. corpóreas) Bruto	
		2019	2018	2019	2018	2019	2018
1	Águeda	45 118 670,37	45 928 709,84	58 813 948,42	55 336 271,01	103 932 618,79	101 264 980,85
2	Anadia	89 879 036,85	89 931 545,69	74 339 740,37	69 806 194,57	164 218 777,22	159 737 740,26
3	Aveiro	199 269 067,27	196 827 012,27	67 975 292,88	64 801 692,47	267 244 360,15	261 628 704,74
4	Cantanhede	50 942 118,30	50 864 694,30	24 335 524,75	24 301 190,66	75 277 643,05	75 165 884,96
5	Castelo Branco	230 085 339,38	235 373 577,99	51 125 387,61	50 733 440,54	281 210 726,99	286 107 018,53
6	Coimbra	269 840 211,35	257 607 242,36	57 474 212,11	62 181 019,31	327 314 423,46	319 788 261,67
7	Covilhã	116 631 896,16	112 757 817,50	42 369 392,55	39 370 769,50	159 001 288,71	152 128 587,00
8	Figueira da Foz	100 362 353,99	101 293 477,61	46 242 776,15	45 477 821,49	146 605 130,14	146 771 299,10
9	Fundão	64 478 277,28	63 093 431,08	22 138 406,62	20 903 892,21	86 616 683,90	83 997 323,29
10	Guarda	110 255 455,05	106 868 719,05	40 084 892,22	38 441 614,04	150 340 347,27	145 310 333,09
11	Idanha-a-Nova	49 831 609,93	49 562 902,95	19 200 474,14	18 243 796,96	69 032 084,07	67 806 699,91
12	Ílhavo	103 216 263,87	105 892 940,26	57 826 330,56	54 190 085,40	161 042 594,43	160 083 025,66
13	Leiria	175 543 752,87	174 739 057,54	36 075 034,30	30 226 374,34	211 618 787,17	204 965 431,88
14	Marinha Grande	75 763 978,26	74 643 872,44	24 935 988,12	23 805 755,18	100 699 966,38	98 449 627,62
15	Montemor-o-Velho	66 797 356,23	71 759 892,45	35 394 893,74	34 289 068,41	102 192 249,97	106 048 960,86
16	Oliveira do Bairro	90 704 146,42	90 750 043,53	52 187 684,17	47 706 869,76	142 891 830,59	138 456 913,29
17	Ovar	75 181 354,60	74 768 208,23	19 042 387,99	17 351 453,72	94 223 742,59	92 119 661,95
18	Pombal	124 626 831,83	123 667 968,09	30 860 114,42	27 549 357,78	155 486 946,25	151 217 325,87
19	Porto de Mós	40 154 850,90	24 518 874,94	20 089 179,89	7 285 698,74	60 244 030,79	31 804 573,68
20	Seia	41 613 490,05	40 396 922,32	15 654 460,17	14 675 342,52	57 267 950,22	55 072 264,84
21	Tondela	43 546 405,00	43 671 802,28	25 704 887,19	23 840 512,82	69 251 292,19	67 512 315,10
22	Viseu	90 957 056,84	86 831 448,69	41 289 482,77	39 324 795,41	132 246 539,61	126 156 244,10

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima dá-nos a percepção dos valores brutos dos ativos tangíveis e das suas depreciações acumuladas e da sua evolução de 2018 para 2019.

Da sua análise podemos salientar que ocorreu um aumento do ativo tangível no montante de 28.439.457€ no Municípios de Porto de Mós e ainda outros importantes, embora de valores menos elevados, como em Coimbra no montante de 7.526.161€, na Covilhã no montante de 6.872.701€ e em Leiria no montante de 6.653.355€.

No que respeita às depreciações verificamos que os principais aumentos ocorreram nos Municípios de Porto de Mós sendo o aumento no valor de 12.803.481€ e de Leiria sendo de montante de 5.848.659€, estando diretamente relacionadas com o aumento dos ativos tangíveis pelas aquisições efetuadas no ano.

Quadro 16: Decomposição do Ativo Intangível (Imobilizado Incorpóreo) em valores brutos e amortizações acumuladas

	Municípios	Ativos Intang (Imob.)		Amort Ac		Ativos Intang (Imob.)	
		2019	2018	2019	2018	2019	2018
1	Águeda	45 657,93	45 657,93	121 374,08	121 374,08	167 032,01	167 032,01
2	Anadia	352,50	1 124,20	235 701,47	234 929,77	236 053,97	236 053,97
3	Aveiro	548,00	548,00	0,00	0,00	548,00	548,00
4	Cantanhede	699 243,95	584 295,44	2 067 578,26	932 785,02	2 766 822,21	1 517 080,46
5	Castelo Branco	527 023,54	806 374,96	4 666 900,47	4 315 973,24	5 193 924,01	5 122 348,20
6	Coimbra	9 318 769,32	9 486 080,00	2 506 358,82	2 339 228,14	11 825 128,14	11 825 308,14
7	Covilhã	65 163,27	67 497,50	109 415,99	107 081,76	174 579,26	174 579,26
8	Figueira da Foz	27 147,60	40 088,70	184 878,11	171 937,01	212 025,71	212 025,71
9	Fundão	597 983,39	895 813,20	4 498 650,17	3 953 777,68	5 096 633,56	4 849 590,88
10	Guarda	606 686,81	427 555,89	1 055 766,41	1 409 344,66	1 662 453,22	1 836 900,55
11	Idanha-a-Nova	358 712,08	388 236,78	719 055,66	703 736,20	1 077 767,74	1 091 972,98
12	Ílhavo	0,00		0,00		0,00	0,00
13	Leiria	470 905,13	343 758,82	2 732 983,67	2 476 746,68	3 203 888,80	2 820 505,50
14	Marinha Grande	209 076,59	163 851,64	2 170 910,81	2 083 728,71	2 379 987,40	2 247 580,35
15	Montemor-o-Velho	270 848,27	270 848,27	0,00	0,00	270 848,27	270 848,27
16	Oliveira do Bairro	81 151,93	81 151,93	54 416,30	54 416,30	135 568,23	135 568,23
17	Ovar	7 931,39	28 202,41	588 429,09	568 158,07	596 360,48	596 360,48
18	Pombal	114 284,50	228 164,12	464 329,42	258 814,80	578 613,92	486 978,92
19	Porto de Mós	28 092,26	35 691,60	133 204,68	0,00	161 296,94	35 691,60
20	Seia	656,31	11 132,43	197 873,95	187 397,83	198 530,26	198 530,26
21	Tondela	0,00	0,00	162 770,00	162 770,00	162 770,00	162 770,00
22	Viseu	2 925,33	2 925,00	419 685,11	419 685,00	422 610,44	422 610,00
		13 435 179,10	13 911 016,82	23 092 301,47	20 503 902,95	36 525 461,57	34 412 901,77

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima dá-nos a perceção dos valores brutos dos ativos intangíveis e das suas amortizações acumuladas e da sua evolução de 2018 para 2019.

Da sua análise podemos salientar que ocorreu um aumento do ativo intangível no montante de 1.249.742€ no Municípios de Cantanhede e ainda outros importantes, embora de valores menos elevados, como no Fundão no montante de 247.043€, em Leiria no montante de 383.383€ e em Pombal no montante de 91.635€.

No que respeita às amortizações verificamos que os principais aumentos ocorreram nos Municípios de Cantanhede sendo o aumento no valor de 1.134.793€ e do Fundão sendo de montante de 544.872€, estando diretamente relacionadas com o aumento dos ativos intangíveis pelas aquisições efetuadas no ano.

Quadro 17: Decomposição do Ativo Intangível (Imobilizado Incorpóreo)

	Municípios	Despesas de instalação		Despesas de investigação		Propriedade industrial e		Imobilizações em curso	
		2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018
1	Águeda	823,00	823,00	120 551,00	120 551,00	0,00	0,00	45 657,93	45 657,93
2	Anadia	0,00	0,00	0,00		236 053,97	236 053,97	0,00	0,00
3	Aveiro	0,00	0,00	0,00		548,00	548,00	0,00	0,00
4	Cantanhede	0,00	0,00	943 405,39	943 405,39	1 823 416,82	573 675,07	0,00	0,00
5	Castelo Branco	0,00	0,00	5 128 611,31	5 092 708,57	65 312,70	0,00	0,00	29 639,63
6	Coimbra	0,00	0,00	0,00		11 809 470,00	11 809 470,00	0,00	15 838,00
7	Covilhã	0,00	0,00	0,00		174 579,26	174 579,26	0,00	0,00
8	Figueira da Foz	0,00	0,00	197 819,21	197 819,21	0,00	0,00	14 206,50	14 206,50
9	Fundão	47 574,00	47 574,00	4 999 859,56	4 752 816,88	0,00	0,00	49 200,00	49 200,00
10	Guarda	766 807,37	0,00	0,00	0,00	421 023,48	781 109,73	474 622,37	364 019,60
11	Idanha-a-Nova	0,00	0,00	0,00	0,00	722 401,43	717 383,03	355 366,31	374 589,95
12	Ílhavo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
13	Leiria	0,00	0,00	0,00		3 202 578,18	2 726 493,00	1 311,00	94 012,00
14	Marinha Grande	0,00	0,00	1 627 134,77	1 618 134,77	727 534,31	613 840,00	25 318,32	15 606,00
15	Montemor-o-Velho	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	270 848,27	270 848,27
16	Oliveira do Bairro	0,00	0,00	135 568,23	135 568,23	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Ovar	0,00	0,00	498 809,70	498 809,70	97 550,78	97 550,78	0,00	0,00
18	Pombal	0,00	0,00	578 017,81	486 382,81	596,00	596,00	0,00	0,00
19	Porto de Mós	0,00	0,00	139 106,27	35 691,60	5 000,00	0,00	17 190,67	
20	Seia	0,00	0,00	197 828,45	197 828,45	701,81	701,81	0,00	0,00
21	Tondela	0,00	0,00	0,00	0,00	162 770,47	162 770,47	0,00	0,00
22	Viseu	188 900,59	0,00	71 265,51	422 609,44	1 083 919,20	1,00	9 807,53	

Fonte: Elaboração Própria

O quadro apresentado permite identificar os tipos de ativos intangíveis nos exercícios de 2019 e 2018 discriminando-os pelas respetivas rubricas, salientando-se a Propriedade Industrial como principal rubrica, seguida das Despesas de Investigação e desenvolvimento.

Podemos assim verificar que no que respeita a valores de Propriedade Industrial, destacam-se os Municípios de Coimbra com valores superiores a 11.000.000€ em ambos os exercícios e o de leiria com 3.202.578€ em 2019 e 2.726.493€ em 2018.

No que respeita a Despesas de Investigação e desenvolvimento, verificamos que os Municípios que se destacam são o de Castelo Branco com valores acima de 5.000.000€ em ambos os exercícios e o do Fundão que é muito próximo dos 5.000.000€ em 2019 e de 4.752.816€ em 2018.

5.2.2. EM's Versus Municípios

Os quadros seguintes apresentam a comparação entre os dados apresentados pelas EM's e os apresentados pelo Municípios em termos de totais por rubrica, de modo a evidenciar a grandeza de cada um.

Quadro 18: Estrutura e Evolução do Ativo e do Ativo Não Corrente (Imobilizado)

	Total do Ativo			Ativo Não Corrente (Imobilizado)			Peso do ANC	
	2019	2018	var 18-19	2019	2018	var 18-19	2019	2018
Municípios	2 699 943 673,60	2 676 058 937,39	1%	2 375 001 034,36	2 362 226 616,39	1%	88%	88%
EM's	275 088 325,38	262 364 030,92	5%	220 937 998,75	215 675 900,33	2%	80%	82%

Fonte: Elaboração Própria

Da análise do quadro constata-se que nos Municípios a evolução de 2018 para 2019 foi positiva de 1% tanto no Total do Ativo como no Ativo não corrente e o peso dos Ativos Não Correntes no Ativo total corresponde a 88% em ambos os exercícios.

No que respeita às EM's a evolução de 2018 para 2019 foi positiva de 5% no Total do Ativo e de 2% no Ativo não corrente e o peso dos Ativos Não Correntes no Ativo total corresponde a 82% em 2018 e a 80% em 2019.

Quadro 19: Evolução dos Ativos Fixos Tangíveis (Imobilizados Corpóreos) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizados Incorpóreos)

	Ativos Fixos Tang (Imob. Corporeas)			Ativos Intangíveis (Imob. Incorporeas)		
	2019	2018	var 18-19	2019	2018	var 18-19
Municípios	2 201 624 452,79	2 221 752 179,41	-1%	14 469 156,11	13 911 016,82	4%
EM's	212 156 552,98	207 218 386,28	2%	322 840,00	389 137,01	-17%

Fonte: Elaboração Própria

Da análise do quadro verifica-se que nos Municípios a evolução de 2018 para 2019 nos Ativos tangíveis foi uma diminuição de 1% e nos Ativos intangíveis um aumento de 4%.

Nas EM's a evolução de 2018 para 2019 foi um aumento de 2% nos Ativos tangíveis e uma diminuição de 17% nos Ativos intangíveis.

Quadro 20: Peso e evolução dos Ativo Fixo Tangível (Imobilizados Corpóreo) e dos Ativo Intangíveis (Imobilizado Incorpóreo)

	Total do Ativo		Ativos Fixos Tang				Ativos Intangíveis			
	2019	2018	2019	% do Ativo	2018	% do Ativo	2019	% do Ativo	2018	% do Ativo
Municípios	2 699 943 673,60	2 676 058 937,39	1 316 487 990,27	8,37	1 345 217 378,96	16,87	3 875 541,87	0,02	2 984 918,29	0,02
EM's	275 088 325,38	262 364 030,92	212 156 552,98	0,77	207 218 386,28	0,79	322 840,00	0,00	389 137,01	0,00

Fonte: Elaboração Própria

Nos Municípios a representatividade dos Ativos Tangíveis no total do ativo foi de 8,37% em 2019 e de 16,87% em 2018; nos Ativos intangíveis foi de 0,02%, tanto em 2018 como em 2019.

Nas EM's a representatividade dos Ativos Tangíveis no total do ativo foi de 0,77% em 2019 e de 0,79% em 2018; nos Ativos intangíveis foi de 0,01%, tanto em 2018 como em 2019.

A diferença na representatividade dos ativos tangíveis/imobilizados corpóreos e dos ativos intangíveis/imobilizados incorpóreos, deve-se essencialmente ao tipo de atividade das empresas municipais analisadas e à situação peculiar das características das contas dos Municípios que evidenciam em ativos tangíveis/imobilizados corpóreos o património concedido às Autarquias pelo Estado, para o desempenho da sua atividade.

Quadro 21: Ativos intangíveis nas EM's Versus Municípios

Rubricas	EM's		Municípios	
	2019	2018	2019	2018
Projetos desenvolv.	789 948,16	789 948,16	14 639 996,21	14 504 344,05
Software	2 715 425,64	2 387 816,11	0,00	0,00
Prop. Industrial	48 223,68	48 223,68	20 535 475,41	17 896 790,12
Despesas de instalação	0,00	0,00	1 006 123,96	50 415,00
Imob. em curso			1 265 547,90	1 275 635,88
	3 553 597,48	3 225 987,95	37 447 143,48	33 727 185,05

Fonte: Elaboração Própria

Da análise do quadro podemos constatar as diferenças de montantes e de rubricas apresentadas em ativos intangíveis nas EM's e em imobilizações incorpóreas nos Municípios.

No que respeita às diferenças dos montantes evidenciados em ambas as situações já foram analisadas nos quadros dos diversos pontos 5.2.1 acima, no entanto no que respeita às diferenças das rubricas cumpre referir que algumas delas têm origem no próprio normativo, por exemplo no SNC não prevê a capitalização das despesas de constituição, sendo estas consideradas como gastos dos exercícios, enquanto que o POCAL permite a sua capitalização e consequente registo como imobilizado incorpóreo.

5.2.3. Divulgações sobre os ativos intangíveis no Anexo

As EM's analisadas apresentam as suas contas em SNC, estando as divulgações obrigatórias previstas na NCRF 6, os Municípios analisados apresentaram as suas contas em POCAL no qual as divulgações estão previstas no capítulo 8 do POCAL, denominado "Anexos às demonstrações financeiras".

Da análise efetuada verificou-se que as divulgações efetuadas em ambos os normativos são semelhantes e foram as seguintes:

Tabela 5: Divulgações em SNC e em SNC-AP

Divulgações:	SNC	POCAL
Bases mensuração	X	X
Métodos de depreciação	X	X
Vidas úteis dos bens	X	X
Comentários às rubricas	X	X
Variações ocorridas no período	X	X
Saldos iniciais e finais	X	X

Fonte: Elaboração Própria

CONCLUSÕES

A constante e crescente mudança verificada no desenvolvimento do mundo essencialmente a nível económico e social dos vários países, trouxe consigo a exigência de uma contabilidade que responda às necessidades de uniformização mundiais. A normalização de critérios de reconhecimento, mensuração e muito em especial de relato tornaram-se muito relevantes, e obtiveram a atenção das entidades responsáveis pela normalização e harmonização contabilísticas.

A Normalização e a Harmonização Contabilística, tiveram assim um importante impacto, quer a nível da contabilidade do sector privado como do sector público, e culminaram com a implementação do SNC e do SNC-AP em Portugal.

Os Sistemas de contabilidade a adotar pelo setor privado e pelo sector público apresentam algumas semelhanças, por serem constituídos por uma estrutura concetual da informação financeira; por normas de contabilidade; por modelos de demonstrações financeiras; e por Planos de contas.

Neste trabalho foi feita uma análise da evolução das contas do setor empresarial local com base na informação financeira obtida nos Relatórios e Contas de 2019. Tendo tido por base 16 EM'S que aplicaram o SNC e 22 Municípios que aplicaram o POCAL.

Constatou-se que os números apresentados pelas Demonstrações financeiras dos Municípios são bastante mais elevados do que os das EM's, tanto a nível de Ativos totais como de Ativos tangíveis e intangíveis, o que é compreensível dadas as características e dimensão da atividade dos Municípios.

No que respeita ao investimento em ativos intangíveis, tanto nos Municípios como nas EM's houve um aumento de 2018 para 2019, evidenciando a importância desta rubrica para as entidades em análise. Nos Municípios os ativos intangíveis aumentaram de 34.412.901€ em 2018 para 36.525.461€ em 2019, nas empresas Municipais os intangíveis aumentaram de 3.540.277€ em 2018 para 3.653.406€ em 2019.

Verificou-se ainda que a nível de divulgações obrigatórias no Anexo às demonstrações financeiras, as divulgações efetuadas em ambos os normativos são semelhantes e respeitam o previsto nos normativos. A evolução dos normativos também ocorreu na parte das divulgações o que é fato positivo tornando-se a informação financeira de mais fácil leitura para o seu utente.

O facto de o ano de 2020 ter sido o ano de transição do normativo POCAL para o SNC-AP constitui uma limitação deste trabalho, pois, uma vez que à data da sua elaboração as Demonstrações financeiras de 2020 ainda não estavam disponíveis na grande maioria das entidades analisadas, a análise teve de ser efetuada com base nos elementos de 2019 que ainda foram apresentados em POCAL.

A transição do POCAL para o SNC-AP ocorreu no ano de 2020, pelo que as D.F's dos Municípios de 2020 já incluem os efeitos da transição. Para investigação futura, poderia tornar-se interessante analisar as diferenças a nível dos ativos intangíveis em POCAL e em SNC-AP, fazendo uma investigação aprofundada junto das entidades, de forma a avaliar quais os aspetos com maior impacto na transição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alves, M. Do. C.; Antunes, E.C. (2010). *A implantação das normas internacionais de contabilidade na europa: um estudo comparativo*. Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia

Bandeira, A. (2010). *Ativos Intangíveis e Atividades de I & D*. Porto: Vida Económica.

Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2021). *Elementos de contabilidade geral*. 26ª edição, Áreas Editora

Castro, J. M. O. (2015). O tratamento contabilístico-fiscal dos ativos intangíveis. Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Direito Fiscal. Universidade Católica Portuguesa. Porto. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18650/1/O%20tratamento%20contabil%C3%ADstico-fiscal%20dos%20ativos%20intang%C3%ADveis.pdf>

Carvalho, A. & Carreira, J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNCAP) nas contas das autarquias locais*. Disponível em: <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/art.ºs/59f.pdf..>

COMISSÃO EUROPEIA (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Bruxelas. Disponível em: www.epp.eurostat.ec.europa.eu.

Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, J. (2015). *The international harmonization process of public accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders*. *International Journal of Public Administration*, 38 (4), 268-281.

Keys, R. & Ardern, D. (2008). *Initial Accounting for Internally Generated Intangible Assets*. Office of the Australian Accounting Standards Board, Australia.

Kieso, D. & Weygandt, J. (1992). *Intermediate Accounting: Gaap Interpretation and Applications*. New York: John Wiley and Sons Ltd.

Letícia Coelho, (2015). *Ativos Intangíveis – A Questão do reconhecimento dos Direitos de Autor*. Relatório de Estágio, Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra Disponível em:

https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13268/1/Leticia_Coelho.pdf

Lopes, I. (2013). *A Problemática dos Intangíveis – Análise do Sector da Aviação Civil em Portugal*. Dissertação de Doutoramento. Universidade de Coimbra.

Magalhães, Manuela Hill e Andrew Hill (2012). *Investigação por Questionário*. Edições Sílabo

Nobes, C. (1996). *International Guide to Interpreting Company Accounts 1996-97, FT Financial Publishing*.: Pearson Professional Limited.

Nunes, P. (2006). *A Nova Gestão Pública e a Reforma Administrativa*. Disponível em: <https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/download/840/313>.

Pinto, F. (2007). *Balanced Scorecard - Alinhar Mudanças, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. Edições Sílabo.

Pinto, A. (2008). *Os Princípios mais relevantes do Direito Administrativos*. Revista da EMERJ, 1 (42).

Portal autárquico. *Contas de Gerência dos Municípios dos anos de 2019 e 2018*, Disponível em [Portal Autárquico - Contas de Gerência dos Municípios \(dgal.gov.pt\)](https://portalautarquico.dgal.gov.pt)

Rocha, J. (2000). *Modelos de Gestão Pública*” In *Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*. Fórum: Modernizar a Administração Pública, I (1), 6-16.

Rodrigues, A.M.G. (2011). *“Activos Intangíveis - Algumas Reflexões Contabilísticas e Fiscais”*. Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. 469 - 520. Coimbra Editora, Coimbra.

Rodrigues, J. (2021). *Sistema de normalização contabilística explicado*. 8ª edição. Porto Editora.

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

Sá e Silva, E. (2015). *O Novo SNC*. Vida Económica.

Sá, P. & Sintra, O. (2008). *Modernização Administrativa e Gestão da Qualidade: Um Estudo empírico nos Municípios Portugueses*. Notas Económicas, 27, 57-80.

Saraiva, E. (1997). *La situacion laboral del personal de la administracion pública. Série documentos e reuniones internacionales*. Revista del CLAD, Reforma y Democracia, 1.

Soares, J. (2010). *As Práticas Contabilísticas com a Introdução do Sistema de Normalização Contabilística*. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Upton, W. (2001). *Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy*. Financial Accounting Series - Special Report.

Sites para consulta da Informação Financeira:

Consulta das D.F's da ABMG - Aguas do Baixo Mondego e Gandara em: <https://www.abmg.pt/>

Consulta das D.F's da AC-Águas de Coimbra em: <https://www.aguasdecoimbra.pt/>

Consulta das D.F's da ADC-Águas da Covilhã em: <https://www.aguasdacovilha.pt/>

Consulta das D.F's da Albigeç em: <https://www.albigec.pt/>

Consulta das D.F's do Município em: <https://www.cm-viseu.pt/>

Consulta das D.F's da Inova - Emp. Desenv Econom e Social em: <https://www.inova-em.pt/>

Consulta das D.F's da Prazilandia - Turismo e Ambiente em: <http://www.prazilandia.pt/>

Consulta das D.F's da Termalitur – termas em: <https://termas-spsul.com>

Consulta das D.F's da TUMG - transportes Urbanos em: <http://www.tumg.pt>

Consulta das D.F's da Viseunovo-SRU em: <https://viseunovo.pt/>

Consulta das D.F's da Terras da Beira Baixa,Soc Des Agro Ind em: <http://www.terrasdabeirabaixa.pt/>

Consulta das D.F'.s da RibeiraPera em: <https://www.cm-castanheiradepera.pt>

Consulta das D.F'.s da Coimbra Iparque em: <https://www.coimbraiparque.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-agueda.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-anadia.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-aveiro.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-cantanhede.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-castelobranco.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-coimbra.pt>

Consulta das D.F'.s do Município em: <http://www.cm-covilha.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-figfoz.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-fundao.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.mun-guarda.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-idanhaova.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-ilhavo.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-leiria.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-mgrande.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-montemorvelho.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-olb.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-ovar.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-pombal.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.municipio-portodemos.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://cm-seia.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-tondela.pt/>

Consulta das D.F'.s do Município em: <https://www.cm-viseu.pt/pt/>