



Ana Carolina Morgado Gouveia

O impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito de Santarém

Coimbra, novembro de 2022



Ana Carolina Morgado Gouveia

O impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito de Santarém

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis.

Coimbra, novembro de 2022

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

O impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito do Santarém

Aos meus pais, Elisabete e António.

À minha irmã, Raquel.

Ao meu namorado, Gonçalo.

À minha família.

Aos meus amigos, de Coimbra e da Chamusca.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis, por todo o apoio e disponibilidade prestados no decorrer desta investigação.

Agradeço também à minha família, em especial aos meus pais, António e Elisabete, à minha irmã, Raquel, e ao meu namorado, Gonçalo, por estarem sempre presentes, por me motivarem a dar o meu melhor e por nunca me deixarem desistir. Por último, quero agradecer aos meus amigos por todo o apoio, motivação e incentivo.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo identificar o impacto da transição do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCAL) para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, nas autarquias do distrito de Santarém. Para isso, foram analisadas diversas rubricas do ativo, passivo e capital próprio dos 21 municípios deste distrito, para os anos de 2019 e 2020. Assim, irá realizar-se uma análise quantitativa aos Relatórios e Contas de cada autarquia para estes anos, divulgados nos respetivos *websites*.

Os resultados obtidos com esta investigação demonstram que a adoção do SNC-AP trouxe alterações contabilísticas para estas autarquias, nomeadamente ao nível dos ativos fixos tangíveis, dos bens de domínio público, dos ativos intangíveis, das propriedades de investimentos, das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e dos resultados transitados. Estes não são comparáveis, uma vez que não foram encontrados estudos que possibilitassem essa comparação. Assim, este estudo possui um cariz inovador e procura ser uma contribuição para uma realidade pouco conhecida e pouco investigada.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; POCAL; SNC-AP; Autarquias

ABSTRACT

This study aims to identify the impact of the transition from the POCAL to the SNC-AP, approved by Decree-Law No. 192/2015, of 11 September, in the autarchies of the district of Santarém. For this, several items of assets, liabilities and equity of the 21 autarchies in this district were analyzed for the years 2019 and 2020. Thus, a quantitative analysis will be carried out on the Reports and Accounts of each autarchy in these years, published on the respective websites.

The results obtained from this investigation showed that the adoption of the SNC-AP brought accounting changes to these autarchies, in terms of tangible fixed assets, public domain assets, intangible assets, investment properties, provisions, contingent liabilities and contingent assets and retained earnings. These are not comparable, since no studies were found that would allow this comparison. Therefore, this study has an innovative nature and seeks to be a contribution to an unknown and under investigated reality.

Keywords: Public Accountability; POCAL; SNC-AP; Autarchies

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
1 Breve caracterização histórica da Contabilidade Pública em Portugal	3
2 Do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) ao SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas).....	5
2.1 POCP: Vantagens e desvantagens	5
2.2 SNC-AP: Vantagens e desvantagens	7
2.3 Principais diferenças do SNC-AP face ao POCP	12
2.4 O impacto da transição para o SNC-AP	14
2.4.1 Ativos Fixos Tangíveis.....	15
2.4.2 Bens de domínio público	17
2.4.3 Ativos Intangíveis.....	19
2.4.4 Propriedades de Investimento.....	22
2.4.5 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	25
2.4.6 Resultados Transitados	27
3 A implementação do SNC-AP nas autarquias do distrito de Santarém	29
3.1 Metodologia.....	30
3.2 Ativo	31
3.2.1 Ativos Fixos Tangíveis.....	33
3.2.2 Bens de domínio público	36
3.2.3 Ativos Intangíveis.....	39

O impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito do Santarém

3.2.4	Propriedades de Investimento.....	40
3.3	Passivo	41
3.3.1	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	42
3.4	Capital Próprio.....	45
3.4.1	Resultados Transitados	45
3.5	Discussão dos resultados.....	50
3.5.1	Apreciação crítica.....	52
	CONCLUSÃO.....	53
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - NCP vs Normas Internacionais	10
Tabela 2 - SNC-AP vs POCP	14
Tabela 3 - Bens de domínio público 2019/2020.....	36
Tabela 4 - Peso percentual dos BDP nos Ativos Não Correntes dos municípios - 2019/2020	37
Tabela 5 - Análise do passivo das autarquias do distrito de Santarém.....	42
Tabela 6 - Análise do Capital Próprio das autarquias do distrito de Santarém	47
Tabela 7 - Peso percentual da conta 564 – Resultados Transitados - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP e sua média e desvio-padrão	49
Tabela 8 - Somatório das rubricas das autarquias do distrito de Santarém	51
Tabela 9 - Análise dos ativos fixos tangíveis das autarquias do distrito de Santarém	63
Tabela 10 - Análise dos AI das autarquias do distrito de Santarém	63
Tabela 11 - Análise das PI nas autarquias do distrito de Santarém.....	64

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura Conceptual do SNC-AP e suas normas.....	9
Figura 2 - Desagregação da rubrica de Resultados Transitados	46

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Peso das rubricas no ativo total dos municípios (2019).....	32
Gráfico 2 - Peso das rubricas no ativo total dos municípios (2020).....	33
Gráfico 3 - Peso percentual dos AFT no Ativo Total.....	34
Gráfico 4 - Variação do Ativo Total - 2019/2020	34
Gráfico 5 - Peso percentual dos AI no Ativo Total	40
Gráfico 6 - Peso percentual da variação das PI no Ativo Total - 2019/2020	41
Gráfico 7 - Peso da variação das provisões no total do passivo - 2019/2020.....	44
Gráfico 8 - Variação do Ativo Total - 2019/2020	64
Gráfico 9 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Ativo - 2020	65
Gráfico 10 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Passivo - 2020	66
Gráfico 11 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Capital Próprio - 2020	66

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

ANC – Ativo Não Corrente

AT – Ativo Total

BDP – Bens de Domínio Público

CC2 – Classificador Complementar 2

CIBE – Cadastro e Inventários dos Bens do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

EC – Estrutura Conceptual

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*

IAS – *International Accounting Standards*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IMF – *International Monetary Fund*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

NCP – Normas de Contabilidade Pública

PCM – Plano de Contas Multidimensional

PI – Propriedades de Investimento

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

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

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

O impacto da adoção do SNC-AP: as autarquias do distrito do Santarém

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPCAC – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

RT – Resultados Transitados

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

A adesão de Portugal à União Europeia, em 1986, fez com que a contabilidade pública portuguesa sentisse a necessidade de se atualizar face aos restantes países da Europa. Foi, então, através da Lei de Bases de Contabilidade Pública de 1990 que se criou o Regime da Administração Financeira do Estado (1992), que por sua vez deu origem ao Plano Oficial de Contabilidade Pública. Devido às incongruências sentidas deste normativo face às normas internacionais, à falta de transparência das contas públicas e à incompatibilidade da informação, tornou-se necessária a harmonização dos sistemas contabilísticos.

Assim, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do Decreto de Lei nº 134/2012 de 29 de junho criou um novo normativo contabilístico designado por Sistema de Normalização Contabilista para as Administrações Públicas (SNC-AP). Este sistema regeu-se não só pelas normas internacionais, mas também pelas leis nacionais pelas quais se regem estas matérias. Os objetivos fulcrais deste trabalho passam por responder à questão de investigação definida que se trata de analisar o impacto da adoção do novo normativo, aprovado pelo Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, nos municípios do distrito de Santarém para os anos de 2019 e 2020. Deste modo, irá efetuar-se uma análise quantitativa dos Relatórios e Contas de cada autarquia nestes anos, publicados nos respetivos *websites*.

A realização deste estudo consistiu em duas vertentes distintas, mas relacionadas entre si. Assim, primeiramente, na vertente teórica, apresentar-se-á a introdução, onde estão determinados os objetivos deste trabalho. De seguida, será feita uma breve caracterização histórica da Contabilidade Pública em Portugal, onde resumidamente se irão abordar as principais reformas sentidas desde a fundação do Erário Régio, pelo Marquês de Pombal em 1781, até à criação do SNC-AP, em 2015. Além disso, irão enumerar-se quais as vantagens e desvantagens do POCP comparativamente com o SNC-AP, bem como as suas principais diferenças. Irá, ainda, tratar-se o impacto da transição para o SNC-AP, nas rúbricas consideradas mais relevantes, a saber: Ativos Fixos Tangíveis (AFT), Bens de Domínio Público (BDP), Ativos Intangíveis (AI), Propriedades de Investimento (PI), Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (PPCAC)

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

e também os Resultados Transitados (RT), mais especificamente na subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP. No que diz respeito à vertente prática deste estudo, vão ser analisadas e comparadas as rúbricas supracitadas, para os anos de 2019 e 2020. Seguidamente, serão discutidos os resultados obtidos. Realizar-se-á também uma apreciação crítica a este estudo, serão apontadas quais as limitações ao mesmo e enunciadas as propostas de investigação futura. Por último, tirar-se-ão as principais conclusões, sendo evidenciados os resultados obtidos, se estes foram devidamente atingidos e se corroboram ou não com os estudos realizados por Magalhães (2021) e Moreira (2020) no que diz respeito à vertente teórica, uma vez que para a investigação prática não foram encontrados estudos específicos.

1 Breve caracterização histórica da Contabilidade Pública em Portugal

Até à fundação do Erário Régio em Lisboa, no ano de 1761, pelo Marquês de Pombal, a contabilidade pública portuguesa regia-se unicamente por registos contabilísticos realizados segundo a técnica da contabilidade por partidas simples. Contudo, uma vez que esta se apresentava mais difícil, no que diz respeito ao controlo das operações, tornou-se fulcral a criação de um novo método contabilístico, as partidas dobradas, para o conjunto de reformas públicas que ocorreram no século XVIII, em Portugal, no reinado de D. José (1750-1777), devido ao Marquês de Pombal (Gonçalves *et al.*, 2017).

Uma vez que o sistema de contabilidade utilizado pelas instituições públicas em Portugal, com conseqüente afetação nas contas públicas nacionais, se afigurava bastante simples, a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, inserida nas reformas administrativas e financeiras do Marquês de Pombal, que levou à formação do Erário Régio, gerou alterações na contabilidade da administração pública portuguesa. Este diploma, devido às normas exaustivas sobre a organização e o funcionamento da fazenda real e um novo regime para o controlo das receitas e despesas públicas em Portugal, fixou-se como um marco legislativo meritório. Posto isto, o método das partidas dobradas tornou-se no método previsto para este novo organismo público, uma vez que permitiam uma maior transparência na prestação de contas (Gonçalves *et al.*, 2017).

As reformas orçamentais e contabilísticas do Estado Novo, no final da década de 20 e início da década de 30 do século XX, retrataram diversas iniciativas legais, desde 1881, no âmbito da contabilidade pública em Portugal (Santareno, 1997).

Em 1986, com a entrada de Portugal na atual União Europeia, a contabilidade pública portuguesa começou a aproximar-se da contabilidade utilizada nos países mais desenvolvidos da Europa. Assim, a Lei de Bases de Contabilidade Pública de 1990 (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), precisou os princípios para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado (RAFE), em 1992, o que levou, em 1997, à criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (Gonçalves *et al.*, 2017).

O POCP foi um instrumento essencial, uma vez que obrigou à utilização do método digráfico e estipulou regras para a execução da contabilidade em todas as organizações

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

públicas. Segundo Gonçalves *et al.* (2017, pp.132), “o POCP e os planos sectoriais dele decorrentes representam o marco inicial de uma etapa que tem que ser percorrida até a total implementação e consecução dos objetivos da reforma da contabilidade pública em Portugal. Um passo mais desta reforma foi dado com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual aprovou o SNC-AP, revogando o POCP e demais planos sectoriais.”.

Acrescenta ainda Jorge *et al.* (2019, pp. 453), “*It brought public sector accounting close to business accounting, introducing financial and cost accounting under the accrual basis regime, together with cash-base budgetary accounting.*”.

Coube à Comissão de Normalização Contabilística, mediante o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, a estruturação de um sistema contabilístico que apresentasse um oportuno planeamento, prestação de contas e controlo financeiro, em consonância com as *International Public Sector Accounting Standards*, emanadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), e com o SNC, aplicado no setor empresarial. As IPSAS pretendem, a nível mundial, melhorar a qualidade e a comparabilidade das demonstrações financeiras. Contudo, não substituem as demonstrações financeiras de uma jurisdição específica (Jorge *et al.*, 2019). Tudo isto repercutiu-se no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que homologou o SNC-AP (Gonçalves *et al.*, 2017).

O IPSAB, durante o processo de implementação das IPSAS, tencionava não só que estas fossem o fio condutor para o processo de harmonização da contabilidade pública no mundo, mas também uma ferramenta que permitisse incrementar a contabilidade pública, a qualidade e relevância da informação e a sua utilidade para o relato financeiro (IPSASB, 2018^a).

O SNC-AP “vem pôr fim a um período marcado pela vigência de um conjunto de normas dispersas, inconsistentes, fragmentadas e contraditórias, fundamentalmente a partir da entrada em vigor do SNC” (Preâmbulo do SNC-AP).

De acordo com Vaz e Cerqueira (2020), a transição para este novo sistema de contabilidade requereu mudanças consideráveis no tipo de informação financeira

divulgada e na forma de divulgação da mesma. Com efeito, o SNC-AP incrementou a exigência de divulgação de informação complementar às demonstrações financeiras, designadamente no Anexo.

2 Do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) ao SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas)

Este capítulo tem como objetivo identificar as principais diferenças identificadas entre os dois normativos, POCP e SNC-AP. Assim, irão ser apresentadas as suas vantagens e desvantagens, bem como as suas diferenças. Para isso, dividir-se-á este capítulo em três subsecções, a saber: na primeira, irá caraterizar-se o anterior normativo POCP, a sua implementação, atuação, vantagens e desvantagens; na segunda, abordar-se-á o normativo em vigor, SNC-AP, a sua essência, as suas características, bem como as suas vantagens e desvantagens; e, por último, serão elencadas as principais diferenças do SNC-AP face ao POCP.

2.1 POCP: Vantagens e desvantagens

Através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, entrou em vigor o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que veio colmatar as lacunas vigentes e levou a uma relevante reforma da contabilidade pública (Vaz, 2016). De aplicação obrigatória para todas as entidades da Administração Central, Regional e Local e, também, para a Segurança Social, tratava-se de um sistema fundamentado no modelo digráfico e assente no princípio do acréscimo, que unia tanto a contabilidade orçamental, como a contabilidade patrimonial e analítica (de custos) (Moreira, 2020) (Magalhães, 2021).

De acordo com o mesmo Decreto-Lei, mais concretamente no parágrafo 7, o POCP foi útil para a tomada de decisões estratégicas ao nível da orçamentação plurianual, auxiliando nos compromissos com repercussões futuras. Além disso, dispôs de informação relevante para as atividades de controlo da atividade financeira da

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Administração Pública, salientou para a transparência financeira, patrimonial e ao nível das relações financeiras do Estado e permitiu a obtenção dos elementos necessários para o cálculo dos agregados pertinentes da contabilidade nacional.

Posteriormente, o POCP criou um conjunto de planos setoriais para os variados setores públicos, a saber: o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) e, por último, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS). Contudo, estes planos promoveram uma contabilidade pública incoerente, uma vez que cada setor dispunha de um plano contabilístico, comprometendo, assim, a comparabilidade da informação contabilística. Este normativo apresentava-se como um normativo incongruente e desatualizado no que diz respeito às normas internacionais e ao novo sistema contabilístico do setor privado (Magalhães, 2021).

Após esta perda concetual do POCP para as mudanças na contabilidade do setor privado, continuaram a subsistir problemas na preparação das contas consolidadas, uma vez que algumas entidades empresariais governamentais já se baseavam no novo *IFRS – based business accounting system* (Jorge *et al.*, 2019).

Desde a crise económica e financeira de 2008, a transparência, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade da informação financeira tornaram-se conceitos fulcrais para a tomada de decisão, uma vez que se tornou pertinente um maior controlo na gestão das entidades do setor público, com o objetivo de demonstrar uma imagem verdadeira e apropriada do seu desempenho financeiro. Transparência e *accountability* correlacionam-se, apesar de distintas, pois para haver responsabilização dos agentes decisores, a informação deve apresentar-se fidedigna. No setor público, uma vez que existem relações entre decisores políticos, funcionários públicos, cidadãos e investidores, estes critérios são ainda mais pertinentes (Vaz & Cerqueira, 2020) (Jorge S., 2019).

Segundo o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, a consolidação das contas públicas ficou comprometida, pois a maior parte das entidades do setor público aplicavam o SNC e as restantes o POCP e seus respetivos planos setoriais.

Em 2011, de acordo com Silva *et al.* (2016), “como consequência da crise que Portugal atravessava nesta data, foi publicado o memorando de entendimento sobre os condicionalismos de política económica, designado por Memorando da TROIKA, que obrigava Portugal a adotar medidas de eficiência e eficácia na administração pública. Desta forma, tornava-se imperativo a harmonização dos sistemas contabilísticos de forma a garantir a transparência das contas públicas e a comparabilidade da informação.”. Assim, explica Jorge *et al.* (2019), a sua atuação: “*The lenders in Troika, especially the International Monetary Fund (IMF), required IPSAS to be adopted (Law 64C/2011), so the works of the CNCP to adapt POCP to IPSAS started in March 2013.*” Deve salientar-se que esta mudança tem por base o reconhecimento de que o normativo em vigor à data era insuficiente no reporte de uma situação financeira precisa (Jorge *et al.*, 2019).

Coube, então, à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), mediante o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, a constituição de um normativo contabilístico, o SNC-AP, consonante com as normas internacionais para o setor público (IPSAS) e com as leis nacionais pelas quais se regem estas matérias (Silva *et al.*, 2016).

2.2 SNC-AP: Vantagens e desvantagens

De acordo com o EUROSTAT (2012), as IPSAS, normas criadas pelo IPSASB e adaptadas das IAS, foram desenvolvidas com o objetivo de aumentar a qualidade e transparência da informação financeira pública (Vaz & Cerqueira, 2020).

Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas entrou em vigor a 1 de janeiro de 2017. Contudo, para as autarquias locais, a sua aplicação foi adiada, mediante o exposto no Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, para 1 de janeiro de 2018. Posteriormente, no Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, mais concretamente no artigo 79.º, prolongaram a sua aplicação para 1 de janeiro de 2019, no que diz respeito a entidades da administração local. Finalmente, de acordo com o Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho, este normativo contabilístico tornou-se de aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2020.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Este normativo foi criado com o propósito de colmatar as incongruências apresentadas pelo POCAL e, também, de dotar as Administrações Públicas de um sistema orçamental e analítico em conformidade com as normas internacionais e com as leis nacionais em que estas matérias são regidas, a fim de se instituir uma harmonização contabilística entre os países da UE (Magalhães, 2021) (Silva *et al.*, 2016). Além disto, o novo normativo pretende divulgar a execução orçamental e o seu desempenho, garantir informação para a preparação de contas segundo o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, possibilitar o controlo financeiro dos gastos públicos, disponibilizar informação conveniente para a tomada de decisões de gestão, padronizar métodos contabilísticos e incrementar informação financeira fidedigna aquando da consolidação de contas (Vaz & Cerqueira, 2020).

De acordo com (Moreira, 2020), “o SNC-AP exige que a contabilidade se faça na base do acréscimo e compreende uma estrutura conceptual que estabelece princípios que estão subjacentes à construção das normas de contabilidade pública (NCP). Contempla assim um conjunto de 27 NCP específicas para determinadas transações e assuntos e, inclui, um Plano de contas detalhado que permite acomodar o relato orçamental, o relato financeiro e o relato estatístico.”. A figura seguinte demonstra a estrutura conceptual do SNC-AP, bem como as suas normas.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

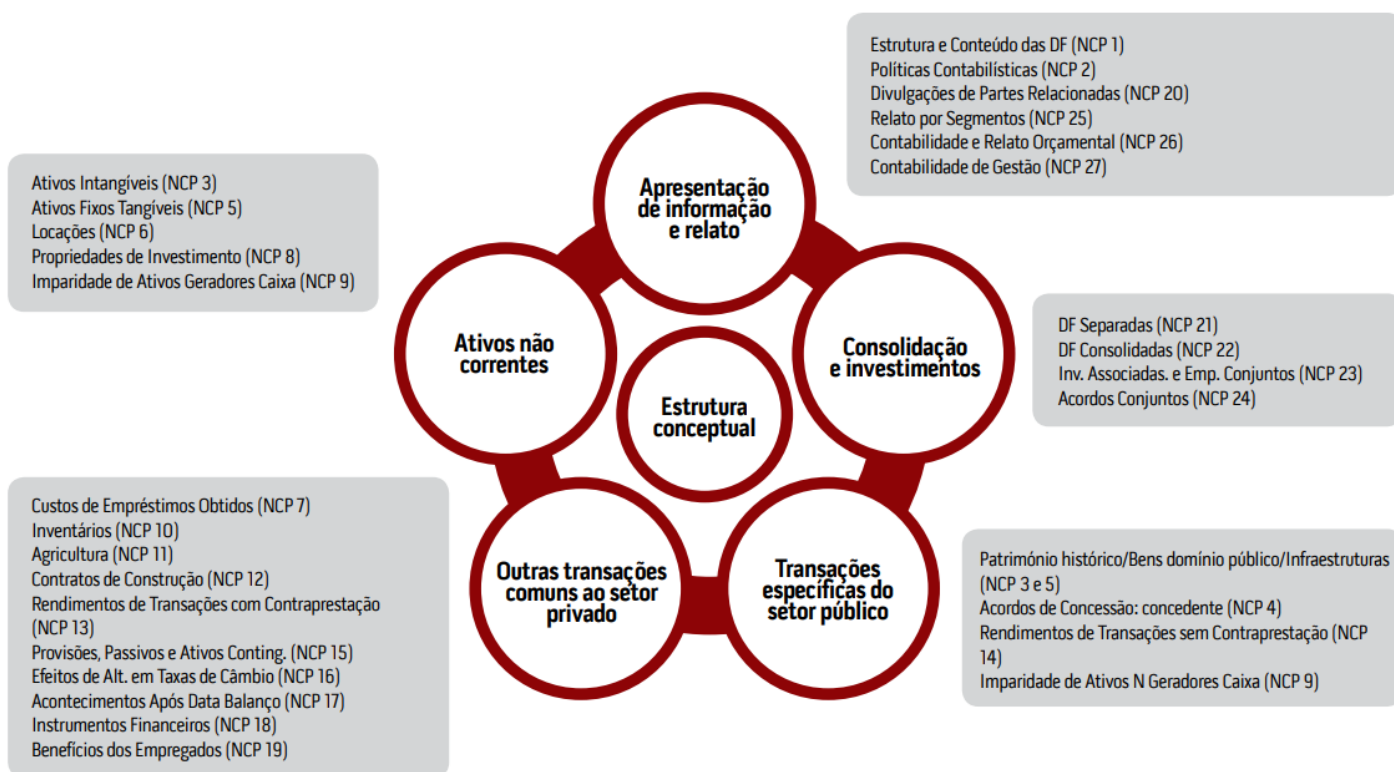


Figura 1 - Estrutura Conceptual do SNC-AP e suas normas

Monteiro (2016), pp.45

Este normativo contempla uma estrutura conceptual pública e, como referido anteriormente, normas de contabilidade pública em concordância com as IPSAS. A Contabilidade Orçamental é tratada na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, já a Contabilidade de Gestão é abordada na NCP 27 – Contabilidade de Gestão. A Contabilidade Financeira encontra-se referidas nas NCP 1 a 25, na NCP-PE e no Plano de Contas Multidimensional (PCM).

A tabela seguinte apresenta as 27 NCP e correspondentes normas internacionais para uma visão mais abrangente da sua interligação.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Tabela 1 - NCP vs Normas Internacionais

Adaptado de Vaz (2016), pp. 21-22

Normas de Contabilidade Pública vs Normas Internacionais
NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras (IPSAS 1 e 2)
NCP 2 – Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros (IPSAS 3)
NCP 3 – Ativos Intangíveis (IPSAS 31)
NCP 4 – Acordos de concessão de serviços: concedente (IPSAS 32)
NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis (IPSAS 17)
NCP 6 – Locações (IPSAS 13)
NCP 7 – Custos de empréstimos obtidos (IPSAS 5)
NCP 8 – Propriedades de investimento (IPSAS 16)
NCP 9 – Imparidades de ativos (IPSAS 21 e 26)
NCP 10 – Inventários (IPSAS 12)
NCP 11 – Agricultura (IPSAS 27)
NCP 12 – Contratos de construção (IPSAS 11)
NCP 13 – Rendimentos de transação com contraprestação (IPSAS 9)
NCP 14 – Rendimentos de transação sem contraprestação (IPSAS 23)
NCP 15 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (IPSAS 19)
NCP 16 – Efeito das alterações das taxas de câmbio
NCP 17 – Acontecimentos após a data de relato (IPSAS 14)
NCP 18 – Instrumentos financeiros (IPSAS 15, 28, 29 e 30)
NCP 19 – Benefícios dos empregados (IPSAS 25)
NCP 20 – Divulgações de partes relacionadas (IPSAS 20)
NCP 21 – Demonstrações financeiras separadas (IPSAS 34)
NCP 22 – Demonstrações financeiras consolidadas (IPSAS 35)
NCP 23 – Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos (IPSAS 36)
NCP 24 – Acordos conjuntos (IPSAS 37)
NCP 25 – Relato por segmentos (IPSAS 18)
NCP 26 – Contabilidade e relato orçamental

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

NCP 27 – Contabilidade de gestão

NCP-PE – Norma para as pequenas entidades

Segundo o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, este sistema contabilístico permitiu:

- “Implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo e fomentar a harmonização contabilística;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas;
- Uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo.”.

Tal como Gonçalves *et al.* (2017) menciona, uma vez que o SNC-AP é baseado nas IPSAS e no SNC, a informação contabilística pública é mais consistente e transparente, tornando-se mais útil no processo de tomada de decisão. Além disso, a estrutura conceptual, os modelos das demonstrações financeiras e orçamentais e o plano de contas multidimensional, contribuiu para uma melhor informação contabilística e consolidação de contas, abrangendo todo o setor público administrativo (Moreira, 2020).

Segundo Jorge *et al.* (2019), “*The actual SNC-AP, at the same time as adopting IPSAS and endorsing internal and international harmonization, included several adaptations to the Portuguese reality, namely restricting some options allowed by the IPSAS and creating three particular standards on budgetary accounting and reporting, management accounting and a simplified financial accounting regime for smaller entities.*”.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

A adoção das IPSAS almejava um sistema de contabilidade pública mais comunicativo, informativo e com maior comparabilidade ao nível do reporte financeiro de diferentes níveis. Salienta-se, novamente, que transparência, *accountability*, comparabilidade, rigor, precisão e competência são algumas das características desta visão evolutiva (Jorge *et al.*, 2019).

2.3 Principais diferenças do SNC-AP face ao POCP

De acordo com Almeida (2017), “só com a implementação obrigatória das EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*), ao nível dos Estados-Membros da UE, irá ser possível progredir no que diz respeito a uma plena harmonização dos sistemas contabilísticos públicos.”.

De acordo com Vaz e Cerqueira (2020), “Comparando os dois sistemas contabilísticos, a primeira grande diferença verificada são os números de requisitos de divulgação exigidos pelo POCP (e respetivos planos setoriais) e o SNC-AP. Os primeiros apresentam, em média, cerca de 100 requisitos de divulgação, enquanto o SNC-AP prevê mais de 400 requisitos. Por isto, pode afirmar-se, desde já, que o SNC-AP é um sistema contabilístico mais exigente e rigoroso comparativamente aos demais.”.

As alterações realizadas aos modelos das demonstrações financeiras e orçamentais resultaram em modelos mais sintéticos, apresentando apenas a informação considerada mais relevante. No caso da demonstração de fluxos de caixa, a mesma encontra-se dividida em atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Relativamente à demonstração de resultados, esta demonstra os variados agregados de resultados. Além disso, apresenta-se uma nova demonstração financeira, denominada demonstração de alterações do património líquido (Carvalho & Carreira, 2016).

Magalhães (2021) menciona em “Os impactos económico-financeiros existentes com a introdução do SNC-AP nas autarquias locais” e Moreira (2020) em “A Transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo”, a par de autores de renome como Carvalho e Carreira (2016), a existência de um conjunto de fundamentos principais que acometem para a singularidade

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

do SNC-AP relativamente ao POCP, a saber: uma estrutura conceptual pública que determina a edificação de normas contabilísticas públicas para a elaboração de demonstrações financeiras; um plano de contas multidimensional harmonizador aplicável a todas as entidades; um referencial contabilístico singular para toda a Administração Pública, cuja aplicabilidade colmata as incongruências dos anteriores planos setoriais do POCP; a apresentação de uma contabilidade orçamental autónoma, fidedigna e objetiva, através da conceção de uma classe 0; uma classificação dos ativos e passivos em correntes ou não correntes; um balanço com inclusão das propriedades de investimento, ativos biológicos e ativos financeiros detidos para negociação; uma demonstração de resultados com exposição de informação económica panorâmica, ou seja, perspetivada com a inclusão de múltiplos pontos de vista, denotando o resultado antes de depreciações e gastos de financiamento, o resultado operacional e o resultado líquido; uma demonstração de fluxos de caixa estruturada em atividades operacionais, de investimento e financiamento; uma demonstração de execução orçamental da despesa com foco nos encargos provenientes de contas a pagar; a constituição da nova demonstração financeira denominada Demonstração das alterações do património líquido/capital próprio; e, por último, uma nova designação para “proveitos” e “custos”, respetivamente, “rendimentos” e “gastos”, a par da exclusão que caracterizava os resultados em “correntes” e “extraordinários”.

Seguidamente, na tabela 2, apresenta-se um breve resumo das principais diferenças entre os dois normativos:

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Tabela 2 - SNC-AP vs POCP

Silva et al. (2016), pp. 21-22

SNC-AP	POCP
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Estrutura conceitual da informação financeira pública	Princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Omisso
Norma relativa à contabilidade orçamental	Classe zero do plano de contas
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e Orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC

2.4 O impacto da transição para o SNC-AP

Durante o ano de 2016, de acordo com o artigo 14º do Decreto-Lei nº192/2015, de 11 de setembro, estavam previstas as condições que deveriam assegurar a mudança para o SNC-AP. Contudo, foi deliberado o seu adiamento para 1 de janeiro de 2020, segundo o nº1 do artigo 86º do Decreto-Lei nº84/2019 de 29 de junho, deste modo permitindo um maior prazo de implementação. Esta janela temporal, albergou a definição de conceitos necessários para a avaliação do impacto de transição para o SNC-AP, comparativamente ao anteriormente estabelecido POCP. Posto isto, para a sua iniciação foi necessário o posicionamento de uma alteração terminológica imperativa.

Perante a expressão de alguns ativos e a sua valorização no objetivo essencial de identificar o balanço das entidades públicas, outrora não contempladas pelo anterior regime, definiram-se os seguintes: ativos fixos tangíveis, anteriormente denominados de imobilizações corpóreas; ativos intangíveis, designados, no passado, de imobilizações incorpóreas; propriedades de investimento, intituladas, primeiramente, de investimentos financeiros em imóveis no anterior normativo; e, provisões (no caso de depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa), designadas atualmente de perdas por

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

imparidade, passivos contingentes e ativos contingentes. Além disso, segundo Carvalho e Carreira (2016), surgiram outras modificações, a saber: os proveitos e ganhos passaram a denominar-se de rendimentos, assim como os custos e perdas, de gastos; o imobilizado designa-se de ativo não corrente e o circulante, de ativo corrente; e, por último, as existências intitulam-se de inventários e ativos biológicos. É essencial reconhecer estas alterações, por forma a cumprir as disposições previstas neste novo normativo e, também, avaliar objetivamente o seu impacto.

A compreensão destes elementos básicos permitiu a aplicação da metodologia, dirigindo a compreensão da especificidade das autarquias locais nas diversas rúbricas a tratar.

2.4.1 Ativos Fixos Tangíveis

No caso dos Ativos Fixos Tangíveis, segundo a NCP 5, mais concretamente no parágrafo 10, estes devem ser reconhecidos se for provável que fluirão benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem e o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.

No que diz respeito à sua mensuração, um ativo, ou seja, “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” que “contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou benefícios económicos futuros (...)”, deve ser mensurado inicialmente ao seu custo (§88-89 da EC do SNC-AP). No caso de bens adquiridos numa transação sem contraprestação (por exemplo, uma doação de um terreno), a sua mensuração far-se-á pelo valor patrimonial tributário, se forem imóveis; ou pelo custo do bem recebido, ou na sua ausência, o respetivo valor de mercado, para os restantes ativos (§ 18 e 19 da NCP5).

Salienta-se ainda que o custo de um bem inclui o seu preço de compra, direitos de importação e imposto não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, custos para colocar o ativo no local e nas condições necessárias ao seu funcionamento e, por último, possíveis custos de desmantelamento, remoção do bem e restauro do local onde se encontra compreendidos aquando da sua aquisição (§21 da NCP 5).

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Relativamente à mensuração subsequente, o modelo estipulado é o modelo do custo. Contudo, pode ser adotado o modelo de revalorização em situações particulares, sendo que os seus critérios de mensuração estão definidos em dispositivo legal adequado (Comissão de Normalização Contabilística, 2017).

De acordo com o parágrafo 42 a 56 da mesma norma, que trata o período e método de depreciação, a quantia depreciável de um ativo é imputada segundo uma base sistemática no decorrer da sua vida útil. Caso seja necessário efetuar uma revisão ao seu valor residual e vida útil, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de política contabilística, seguindo, então, a NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros. A partir do momento em que o ativo estiver no local e nas condições necessárias para poder operar, começa a sua depreciação, terminando quando o mesmo é desreconhecido (§50 da NCP 5).

O parágrafo 57 define que, no final de cada período, a entidade terá de determinar se um bem do ativo fixo tangível se encontra em imparidade. Em caso afirmativo, ou seja, se a quantia escriturada do bem exceder a sua quantia recuperável, deverá aplicar a NCP 9 - Imparidade de Ativos.

Relativamente ao desreconhecimento, um bem do ativo fixo tangível é desreconhecido no momento da alienação ou quando já não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação (§60 da NCP 5).

Segundo Carreira *et al.* (2016), “O ganho ou a perda decorrente do desreconhecimento é contabilizado como resultados e não como rédito, naquele momento, salvo se a norma relativa às locações exigir tratamento diferente e consiste na diferença entre o produto da alienação, se existir, e a quantia escriturada desse ativo.”.

No que diz respeito aos requisitos de divulgação dos AFT, neste novo normativo podem ser encontrados na Nota 5 da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras. É solicitada a divulgação da base de mensuração utilizada, os métodos de depreciação aplicados, as vidas úteis ou taxas tidas em conta, a quantia escriturada bruta, a depreciação acumulada inicial e final e as alterações fundamentadas efetuadas ao longo do período (Carreira *et al.*, 2016).

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

As principais diferenças comparativamente ao anterior normativo prendem-se com o reconhecimento e mensuração de todos os ativos fixos tangíveis não inventariados, tais como os bens de domínio público, tratados na próxima subsecção, e com a aplicação das diretrizes relatadas na NCP 5 para a mensuração, particularmente para os bens adquiridos sem contraprestação, como é o caso dos imóveis, classificados ao valor patrimonial tributário e o dos outros bens, classificados segundo o custo do bem recebido ou no respetivo valor de mercado. Além disso, deve salientar-se o reconhecimento de provisões, ou seja, do valor de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local como parte da mensuração inicial.

2.4.2 Bens de domínio público

Os bens de domínio público ou bens dominiais são bens pertencentes a uma pessoa coletiva de direito público e que dizem respeito à concretização de fins de utilidade pública (Rua, 2019). Uma vez que o seu objetivo é social e não comercial, ou seja, não com a finalidade de obtenção de caixa, são de fácil acesso ao público em geral, apresentando, assim, distinções dos restantes ativos das entidades públicas (Rua, 2019).

Contudo, no que diz respeito aos critérios de reconhecimento, estes estão explícitos tanto no POCAL, como no SNC-AP. Assim, de acordo com o parágrafo 6.1 do *Conceptual Framework* do IPSASB (2014), um item para poder ser reconhecido numa demonstração financeira deve cumprir a definição de um elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento e deve poder ser mensurado de forma que cumpram as características qualitativas da informação, tendo em conta as restrições à informação financeira. No SNC-AP estes critérios podem ser constatados no parágrafo 113 da sua estrutura conceptual. Já no POCAL, não são mencionados quaisquer critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras.

Afirma Rua (2019) que “uma das grandes problemáticas do reconhecimento dos bens de domínio público está no facto de estes não produzirem, de um modo geral, rendimentos para a entidade (benefícios económicos futuros), ou produzirem mesmo, na maioria das vezes, fluxos de caixa negativos, devido aos seus elevados custos de manutenção.”.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Segundo Mautz (1981; 1988) e Barton (2000;2004), os bens de domínio público não devem ser classificados como ativos, pois, de acordo com a sua opinião, não produzem benefícios económicos futuros ou geram, maioritariamente, fluxos de caixa negativos por causa dos custos de manutenção.

Este tipo de bens tem a capacidade de colaborar na consecução dos objetivos da entidade, dispondo, assim, de potencial de serviço, “sem que, necessariamente, tenham de ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.” (§90 da EC do SNC-AP). Posto isto, Pallot (1990; 1992) e Rowles (1991) apoiam a sua classificação como ativos. Contudo, a sua opinião diverge relativamente ao reconhecimento destes bens juntamente com os restantes ativos.

Tanto o SNC-AP como o POCAL reconhecem os bens de domínio público como ativos. No POCAL estes aparecem numa conta da classe 4 dos ativos em separado dos restantes ativos e no SNC-AP são incluídos numa subconta dos ativos fixos tangíveis ou dos intangíveis, caso sejam corpóreos ou incorpóreos (Rua, 2019).

No que diz respeito à sua depreciação ou amortização, o POCAL refere que esta deve ser calculada segundo o método das quotas constantes ou outro método que revele uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira da entidade. Para isso, deve utilizar-se a conta 485- Amortizações acumuladas de bens de domínio público. Todavia, o SNC-AP menciona que se os bens de domínio público forem corpóreos, estes devem ser depreciados de acordo com a norma dos ativos fixos tangíveis, ou seja, segundo o método das quotas constantes (linha reta), o método das quotas degressivas (saldo decrescente) ou o método das unidades de produção. No caso de utilização do método das quotas constantes (linha reta), as taxas de amortização no POCAL são as estipuladas no classificador geral anexo ao Cadastro e Inventários dos Bens do Estado (CIBE) (2000), enquanto no SNC-AP estas são determinadas com base nas vidas úteis presentes no capítulo 7 – “Classificador complementar 2” do plano de contas (Rua, 2019).

Relativamente à sua mensuração, ou seja, ao processo de atribuição de um valor a um elemento, esta deve apresentar-se fiável, a fim de poder ser reconhecida numa demonstração financeira.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Segundo o POCAL, mais concretamente no ponto 4.1.7, estes bens devem ser mensurados pelo seu custo de aquisição ou de produção ou, caso não seja possível, de acordo com os pontos 4.1.4 e 4.1.6, devem aplicar-se os critérios do valor contabilístico, valor de avaliação ou valor patrimonial; ou, em última instância, o valor zero até que o bem seja sujeito a uma grande reparação, tomando o valor desta. Deve referir-se, também, que o CIBE (2000) anexa o valor segurado como alternativa de mensuração.

Conforme o SNC-AP, mais especificamente a NCP 5, esta diferencia a mensuração em duas situações: a mensuração inicial e a mensuração subsequente. Na mensuração inicial, a regra geral a aplicar é a mensuração pelo custo, sendo que é possível a utilização do justo valor em casos de transações sem contraprestação (valor patrimonial tributário para imóveis e valor de mercado para os restantes ativos) e nos ativos obtidos por trocas. A mensuração subsequente deve ser efetuada, regra geral, ao custo menos depreciações e imparidades acumuladas. Porém, é permitido o uso da revalorização dos ativos como alternativa nalguns casos, segundo critérios a estabelecer em dispositivo legal.

Pelas palavras de Rua (2020), pode observar-se que “o justo valor tem ganho cada vez mais importância na mensuração dos BDP, uma vez que, na maioria das situações o seu custo é desconhecido, sendo inviável a sua aplicação”, pois no novo normativo este aparece explícito como critério de mensuração, ao passo que no POCAL somente estava subentendido no valor de avaliação.

Em suma, este critério surge como uma opção ao critério do custo e, se determinado com fiabilidade, proporciona informação relevante ao processo de tomada de decisão, “sendo uma alternativa imprescindível para a mensuração de grande parte dos bens de domínio público, cujo custo se desconhece.” (Rua, 2019).

2.4.3 Ativos Intangíveis

Relativamente aos Ativos Intangíveis, a NCP 3 esclarece que para que um item possa ser reconhecido como tal, deve satisfazer a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento mencionados no parágrafo 21 da mesma norma. Estes ativos serão reconhecidos se for provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo e o custo ou o justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade (§23 da NCP 3).

No que diz respeito à sua mensuração inicial, no caso de transações com contraprestação, os ativos intangíveis devem ser mensurados ao custo de aquisição. Este custo inclui o seu preço de compra, direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos, e qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para o uso pretendido (§27 a 29 da NCP 3). É de salientar que, o parágrafo 32 da mesma norma, “o reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária de ser capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão.”.

Segundo Magalhães (2021), “no caso da troca de ativos intangíveis, isto é, quando uma entidade do setor público transfere para outra entidade ativos intangíveis, dando lugar a transações sem contraprestação, é utilizado o justo valor para mensurar esses ativos a não ser que o justo valor do ativo em questão não possa ser mensurado com fiabilidade. Nesta situação o ativo intangível cedido deve ser mensurado pela sua quantia escriturada.”.

De acordo com os parágrafos 44 a 46 da NCP 3, os ativos intangíveis gerados internamente devem ser mensurados segundo dos gastos suportados. Assim, de forma a verificar se são cumpridos os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do ativo em fase de pesquisa e fase de desenvolvimento. Na fase de pesquisa, não deve ser reconhecido qualquer ativo intangível proveniente da pesquisa. Estes dispêndios devem ser reconhecidos como gastos quando suportados, uma vez que “uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.” (§47 da NCP 3). São exemplos destes dispêndios: atividades com objetivo de obter novos conhecimentos; a procura, avaliação e seleção final de aplicações de resultados de pesquisa ou de outros conhecimentos; a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e, por último, a formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou melhorados (§48 da NCP 3).

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Segundo o parágrafo 49 desta norma, um ativo intangível proveniente de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se uma entidade puder demonstrar cumulativamente: a viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para estar disponível para uso ou venda; a sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo; a sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível; a forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento, e para usar ou vender o ativo intangível; a sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento. Tem-se como exemplos destes dispêndios: conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-utilização; a conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes, através das novas tecnologias; custos de website e custos de desenvolvimento de software; entre outros (§51 da NCP 3).

Relativamente ao *goodwill* gerado internamente, este apenas é reconhecido como gasto do período, pois não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem decorre de acordos vinculativos, incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser mensurado com fiabilidade pelo custo (§42 da NCP 3).

No que diz respeito à mensuração subsequente, mencionada nos parágrafos 64 a 72 desta norma, um ativo intangível deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Deve ainda salientar-se o enunciado no parágrafo 66 que “em algumas circunstâncias os ativos intangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.”. Assim, a sua quantia revalorizada deve coincidir com o justo valor do ativo na data de revalorização menos qualquer amortização subsequente acumulada (§67 da NCP 3).

Refere o parágrafo 74, que a vida útil de um ativo intangível reflete somente “o nível de gastos de manutenção futura necessários para manter o ativo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do ativo, e a capacidade e intenção da entidade de atingir esse nível.”.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Relativamente à sua amortização, a quantia amortizável de um bem deve ser imputada segundo uma base sistemática no decorrer da sua vida útil. A partir do momento em que este fica disponível para uso, começa a ser amortizado e deixa de o ser quando for classificado como detido para venda ou for desreconhecido, consoante o facto que ocorrer primeiro (§78 da NCP 3). Deve destacar-se ainda que o método mais conveniente para as Administrações Públicas é o método das quotas constantes ou linha reta (§81 da NCP 3).

Finalmente, um ativo intangível deve ser desreconhecido aquando da sua alienação ou quando dele não provirem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso.

Como principais alterações do POCAL face ao SNC-AP para este tipo de ativos, podem-se salientar as seguintes: despesas de instalação, bem como gastos provenientes da fase de investigação, deixam de ser reconhecidos como ativos intangíveis; e, os gastos pertencentes à fase de desenvolvimento, caso não cumpram os princípios de reconhecimento, deixam de ser reconhecidos como ativos intangíveis. Dada a disparidade de tratamentos entre os dois normativos, estas diferenças poderão suscitar alterações significativas no momento da transição entre os dois referenciais contabilísticos.

2.4.4 Propriedades de Investimento

De acordo com a NCP 8, uma propriedade de investimento é um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos com o fim de obter rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, ou vender no decurso normal das operações (§5 da NCP 8). Estas diferem dos outros terrenos ou edifícios detidos pela entidade devido à sua capacidade de gerar fluxos de caixa largamente independentes de outros ativos (§7 da NCP 8).

Segundo o estipulado no parágrafo 9 desta norma, algumas entidades do setor público detêm propriedades que compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização e não para proporcionar serviços e uma outra parte que é detida para uso na

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se a entidade puder vender separadamente, então, devem ser contabilizadas em separado. Caso contrário, a propriedade só é compreendida como sendo propriedade de investimento se a parte detida para fins administrativos for irrelevante.

Relativamente aos critérios de reconhecimento, enunciados nos parágrafos 14 a 19 da presente norma, uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como ativo se for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados a essa propriedade; e, se o seu custo ou justo valor (à data de aquisição), se adquirida através de uma transação com contraprestação ou de uma transação sem contraprestação, respetivamente, puder ser mensurado com fiabilidade.

Deve mencionar-se, também, relativamente à mensuração no reconhecimento, que quando existe uma troca de ativos na qual não foi possível precisar o justo valor dos ativos cedidos e recebidos, o ativo adquirido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (§29 da NCP 8). Além disso, o custo de aquisição de uma propriedade de investimento compreende o seu preço de compra e quaisquer dispêndios que lhe sejam diretamente atribuíveis.

No que diz respeito à mensuração subsequente, a entidade pode optar pelo modelo do custo ou pelo modelo do justo valor, devendo aplicá-lo em todas as suas propriedades de investimento. Se optar pelo modelo do justo valor, o ganho ou perda proveniente da alteração no justo valor deverá ser reconhecido nos resultados do período a que diz respeito (§37 da NCP 8). Caso opte pelo modelo do custo, todas as suas propriedades de investimento devem ser mensuradas segundo a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis (custo menos depreciações acumuladas e perdas por imparidades acumuladas, caso existam) (§60 da NCP 8).

Em suma, independentemente do método de mensuração adotado, a determinação do justo valor das propriedades de investimento é obrigatória tanto para a sua mensuração, no caso de aplicação do modelo do justo valor, como para a sua divulgação, se se aplicar o modelo do custo.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Relativamente às transferências, explícitas nos parágrafos 61 a 71, devem ser feitas somente quando existir uma alteração no uso, evidenciada por: começo da ocupação pelo titular — no caso de uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo titular; começo do desenvolvimento com o objetivo de venda — no caso de uma transferência de propriedade de investimento para inventários; fim da ocupação pelo titular — no caso de uma transferência de propriedade ocupada pelo titular para propriedade de investimento; ou, começo de uma locação operacional (numa base comercial) — no caso de uma transferência de inventários para propriedade de investimento (§61 da NCP 8).

No que diz respeito ao desreconhecimento, uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida na data de alienação ou quando for permanentemente retirada do uso (§72 da NCP 8). De acordo com o parágrafo 75 da presente norma, “os ganhos ou perdas provenientes do abate ou alienação de propriedades de investimentos devem ser determinados como a diferença entre os rendimentos líquidos da alienação e a quantia escriturada do ativo e devem ser reconhecidos nos resultados no período do abate ou alienação.”.

Como principais alterações face ao anterior normativo, pode definir-se: a reclassificação como propriedade de investimento de todos os terrenos e edifícios não utilizados pelas autarquias ou detidos para venda, assim como os de uso indefinido; e, a opção de mensuração ao modelo do custo, sem necessidade de ajustes de valor; ou ao modelo do justo valor (contemplado na NCP 8), beneficiando da intervenção de peritos ou outros métodos que não descredibilizem o justo valor. Além disso, outra diferença bastante relevante prende-se com a mensuração subsequente, uma vez que o atual normativo torna fazível a aplicação do modelo do justo valor para mensuração destes ativos juntamente com o modelo do custo (Magalhães, 2021). Refere Carvalho e Carreira (2016) que a sua inaplicabilidade torna obrigatória a sua divulgação no anexo às demonstrações financeiras, demonstrando, assim, a relevância deste modelo de mensuração.

Segundo Magalhães (2021), deve salientar-se, ainda, que “no SNC-AP, a conta Propriedades de Investimento ganha autonomia relativamente ao anterior normativo,

onde os Investimentos Financeiros em Imóveis eram uma subconta dos Investimentos Financeiros.”.

2.4.5 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Segundo a NCP 15, mais concretamente no parágrafo 12, um passivo contingente é uma obrigação possível resultante de acontecimentos passados e cuja existência somente se confirma através da ocorrência de uma série de acontecimentos futuros incertos que não estão, na sua totalidade, sob controlo da entidade. Os passivos contingentes não são reconhecidos, uma vez que a existência de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação ou a quantia da obrigação não pode ser mensurada com fiabilidade.

Relativamente às provisões, estas são passivos de momento e quantia incerta. Caraterizam-se por serem obrigações presentes, sendo provável que seja exigido um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essas obrigações (§15 da NCP 15). Deve referir-se, também, que estas diferem de outros passivos devido há existência de incerteza relativa ao momento ou quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação (§13 da NCP 15).

Existem diferenças entre provisões e passivos contingentes, pois uma provisão é reconhecida como passivo, o que não se pode observar com os passivos contingentes. Além disso, uma provisão é uma obrigação presente, ou seja, espera-se que a sua quantia escriturada possa ser mensurada com fiabilidade, podendo dar origem a um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviços para pagar essa obrigação. Já um passivo contingente é uma obrigação possível, necessitando de informações suficientes para poderem ser classificadas como obrigações presentes com probabilidade de gerar um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço; ou, classificando-se como uma obrigação presente, não cumpram os critérios de reconhecimento de passivo, uma vez que é improvável um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação;

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

ou, considerando-se uma obrigação presente, não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação (§15 da NCP 15).

No que diz respeito ao reconhecimento, no caso das provisões, as mesmas só são reconhecidas se forem cumpridos os seguintes requisitos: existência de uma obrigação presente, legal ou construtiva, resultante de um acontecimento passado; probabilidade de haver um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação; e, por último, a determinação de uma estimativa fiável da quantia da obrigação (§16 da NCP 15).

Relativamente aos passivos contingentes, como referido anteriormente, estes não são reconhecidos, devendo, então, ser divulgados no anexo às demonstrações financeiras. Contudo, se a possibilidade do influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço for remota, não devem ser divulgados. Em entidades conjuntas e solidariamente responsáveis, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes, deve ser tratada como um passivo contingente. Devido ao facto de poderem desenvolver-se de forma inesperada inicialmente, os passivos contingentes devem ser avaliados de forma contínua, de modo a verificar se se tornou provável o exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos. Se isso se verificar, deve reconhecer-se uma provisão (§28 a 31 da NCP 15).

Segundo o parágrafo 32 a 34 da mesma norma, os ativos contingentes não devem ser reconhecidos, uma vez que estes sucedem de acontecimentos inesperados, originando um possível influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço para a entidade. Posto isto, devem ser divulgados no anexo às demonstrações financeiras, quando for provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço (§35 da NCP 15). Importa ainda salientar que os ativos contingentes devem ser continuamente avaliados, a fim de averiguar a probabilidade da ocorrência de influxos de benefícios económicos ou potencial de serviço. Caso se verifique que o influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço irá acontecer e o valor do ativo pode ser mensurado com fiabilidade, o ativo e o respeitante rendimento devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração se sucede (§36 da NCP 15).

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

No que concerne à mensuração e no caso de uma provisão, de acordo com o parágrafo 37 da presente norma, esta deve ser mensurada pela melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato. Citando o parágrafo 38 da NCP 15: “a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data.”.

Relativamente a situações em que se verifique que o valor temporal do dinheiro é materialmente relevante, a quantia da provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam que sejam os necessários à liquidação da obrigação (§45 da NCP 15). Por força do valor temporal do dinheiro, as provisões associadas a exfluxos de caixa que surjam logo após a data de relato são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surjam mais tarde. Posto isto, as provisões devem ser descontadas quando o seu efeito é material. Caso uma provisão seja descontada durante um período de vários anos, o seu valor presente irá aumentar a cada ano conforme mais perto estiver o momento esperado da sua liquidação (§46 da NCP 15).

Segundo o parágrafo 49 da presente norma, “Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia exigida para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando haja evidência objetiva suficiente de que ocorrerão.”.

Podem, assim, identificar-se diversas alterações face ao anterior normativo, como a reclassificação para perda por imparidade das quantias escrituradas anteriormente como provisões, a introdução do conceito de ativos contingentes e passivos contingentes, apesar destes últimos, estarem estipulados no POCP que o anexo às demonstrações financeiras deve incluir a descrição das responsabilidades da entidade por garantias prestadas (Fernandes, 2019).

2.4.6 Resultados Transitados

Segundo o artigo 14º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, a rubrica de resultados transitados, para além do resultado do período, também reflete as mudanças no reconhecimento e mensuração de ativos e passivos resultantes dos ajustamentos derivados

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

das alterações de políticas contabilísticas. O referido artigo também realça as entidades públicas que reconhecem igualmente os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior ao do ano da transição para normativo SNC-AP.

É de mencionar que, de acordo com a NCP 1, as entidades públicas que primeiramente apliquem este novo normativo, devem proceder ao seguinte conjunto de divulgações:

- a) “Referir a forma como a transição do anterior normativo para as NCP do SNC-AP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;
- b) Reconciliar o património líquido apresentado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas de acordo os normativos anteriores;
- c) Reconciliar o resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
- d) Necessidade de reconhecer ou reverter as perdas por imparidade no momento de preparação do balanço de abertura de acordo com o SNC-AP. Essas divulgações de acordo com o ponto 9 do modelo das notas previsto na NCP 1 seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para o SNC-AP;
- e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores, sempre que aplicável;
- f) É necessário ainda referir se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são, ou não, as primeiras demonstrações financeiras apresentadas no normativo em questão.”.

Deve referir-se que a rubrica de resultados transitados difere do SNC empresarial para o SNC-AP, sendo que no primeiro esta não tem qualquer desagregação. No que diz respeito ao normativo atual das administrações públicas e segundo as notas de

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional, primeiramente, a conta 56 – Resultados Transitados subdividia-se em três subcontas, a saber: 561 – Resultados Transitados – De períodos anteriores, onde são registados os resultados líquidos acumulados de períodos anteriores; a 562 – Resultados Transitados – Regularizações, concebida para registar regularizações não habituais e de grande importância que possam afetar positiva ou negativamente o património líquido, mas não o resultado do período, como é o caso de alterações nas políticas contabilísticas e erros, estipuladas na NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros e as que resultem da aplicação do SNC-AP pela primeira vez e as que resultam dos lucros não atribuídos aquando da aplicação do método da equivalência patrimonial; e a 563 – Resultados Transitados – Resultados atribuídos utilizada para a distribuição de dividendos. Atualmente, foi adicionada a subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, onde são registados os ajustamentos aos ativos e passivos que decorram da aplicação pela primeira vez do novo normativo.

A aplicação deste desafio contabilístico revelará, pela avaliação de todas as rúbricas anteriormente expostas, o impacto deste referencial transformador, mais concretamente na contabilidade autárquica, que é o objetivo fulcral deste estudo a desenvolver no próximo capítulo.

3 A implementação do SNC-AP nas autarquias do distrito de Santarém

Esta secção corresponde à vertente prática deste estudo, sendo que o seu objetivo é identificar o impacto da adoção do SNC-AP nas autarquias do distrito de Santarém. Primeiramente, será realizada uma breve contextualização sobre o distrito de Santarém e quais os municípios que o constituem. De seguida, na metodologia, indicar-se-á qual o método utilizado, bem como a pergunta de investigação definida. Por último, será então analisado e identificado o impacto da transição de normativo nestas autarquias através de algumas rúbricas do ativo, passivo e capital próprio.

3.1 Metodologia

Este estudo consiste na análise do impacto da adoção do SNC-AP nas autarquias do distrito de Santarém. O distrito de Santarém possui uma área de 6 747 km², sendo classificado como o terceiro maior distrito português. Nele habitam 425 431 habitantes (2021). Santarém, é, também, a sede do distrito. É constituído por 21 municípios, a saber: Abrantes, Alcanena, Almeirim, Alpiarça, Benavente, Cartaxo, Chamusca, Constância, Coruche, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Golegã, Mação, Ourém, Rio Maior, Salvaterra de Magos, Santarém, Sardoal, Tomar, Torres Novas e Vila Nova da Barquinha.

De acordo com Vilelas (2020), “Metodologia define-se como o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade. Neste sentido, a metodologia ocupa um lugar central no interior das teorias. Já a investigação é entendida como uma atividade básica da ciência, procurando questionar e analisar a realidade.”. Por sua vez, Augusto (2014), refere que a escolha do método de investigação “terá de estar relacionada com as questões que o investigador coloca, com a natureza do que se pretende conhecer, com o tipo de respostas que espera providenciar.”. Assim, a metodologia aplicada na presente dissertação terá de ser adaptada aos objetivos previamente definidos.

Os objetivos fulcrais deste trabalho passam por responder à questão de investigação estipulada, ou seja, analisar o impacto da adoção do SNC-AP nos municípios do distrito de Santarém para os anos de 2019 e 2020. Para isso, será efetuada uma análise quantitativa dos dados disponibilizados por cada autarquia, cujo conteúdo reflete-se nos Relatórios e Contas realizados nestes anos, divulgados nos respetivos *websites*.

Com o objetivo de quantificar o impacto da transição do POCAL para o SNC-AP, irão ser analisadas, de seguida, mediante gráficos e tabelas, as rúbricas do ativo, passivo e capital próprio consideradas mais relevantes para o estudo pretendido.

3.2 Ativo

A implementação do SNC-AP em 2020 fez variar a representação das rúbricas do ativo total (AT) dos municípios. Assim, é de grande importância analisar qual o peso que cada rúbrica teve no AT em 2019 e em 2020, qual a sua variação e as principais causas para a mesma. Por outro lado, é pertinente verificar qual a relevância dada pelos municípios ao novo normativo e a forma como o utilizam.

O gráfico 1, apresentado de seguida, representa o peso das rúbricas consideradas importantes para a análise desta investigação no AT das autarquias. Aquilo que é facilmente perceptível de verificar neste gráfico, é que o concelho da Golegã é o que apresenta uma maior contribuição dos AFT, em termos percentuais, no seu AT. Por outro lado, o concelho de Ferreira do Zêzere é o que demonstra menor percentagem de AFT do distrito, face ao seu AT.

É de salientar que, apesar do peso percentual do AFT no AT na autarquia da Golegã ser cerca do dobro do peso percentual do AFT no AT de Ferreira do Zêzere, em termos absolutos, comparando os valores dos AFT de ambas as autarquias, estes diferem em cerca de 1,65 milhões de euros, representando apenas uma diferença de, aproximadamente, 6,6%. Isto deve-se sobretudo ao facto do AT de Ferreira do Zêzere ser cerca de 2 vezes superior ao AT da Golegã.

Relativamente ao peso percentual do ativo intangível (AI) no AT de 2019, este apresenta-se de forma muito residual. Através do gráfico 1, verifica-se que Ourém é o município que apresenta um maior valor para esta rúbrica, possuindo AI em curso, outros AI e programas de computador e sistemas de informação no total de cerca de 2,3 milhões de euros.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

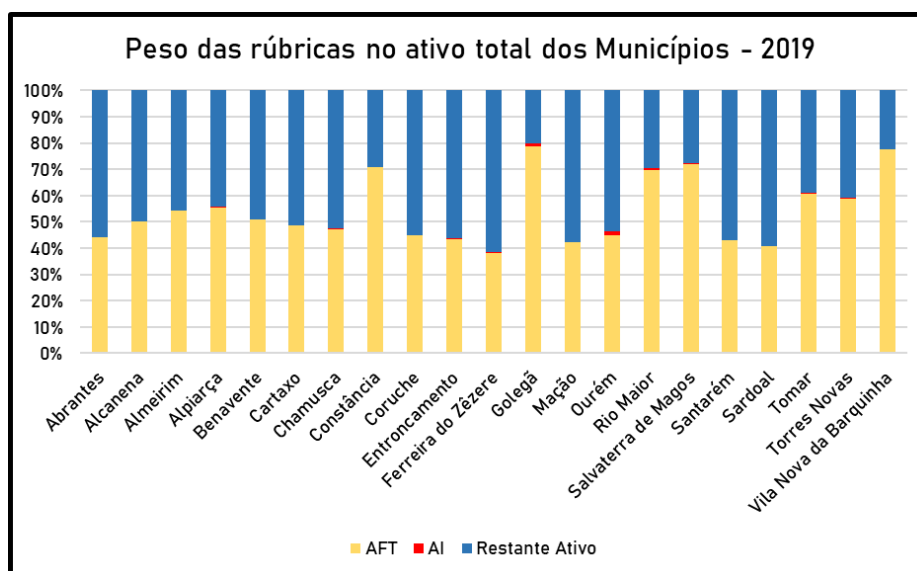


Gráfico 1 - Peso das rubricas no ativo total dos municípios (2019)

O gráfico 2 mostra o peso percentual das rubricas analisadas no ativo total dos municípios, no ano de 2020. A primeira grande ilação retirada deste gráfico é que, face a 2019, todos os municípios verificaram um aumento dos seus ativos fixos tangíveis dentro do seu ativo total. Este aumento será analisado no subcapítulo seguinte, que abordará de forma mais detalhada esta rubrica. Este gráfico permite também observar qual o impacto que a introdução das Propriedades de Investimento teve no ativo total dos municípios, rubrica esta que entrou em vigor com a implementação do SNC-AP. Complementando a tabela 9 do apêndice 1 com este gráfico percebe-se que esse impacto não foi muito significativo, sendo que o município que apresentou mais valorização dessa rubrica foi o de Tomar. À semelhança do que acontece com a ativo fixo tangível, esta rubrica será também analisada de forma mais aprofundada num capítulo posterior.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

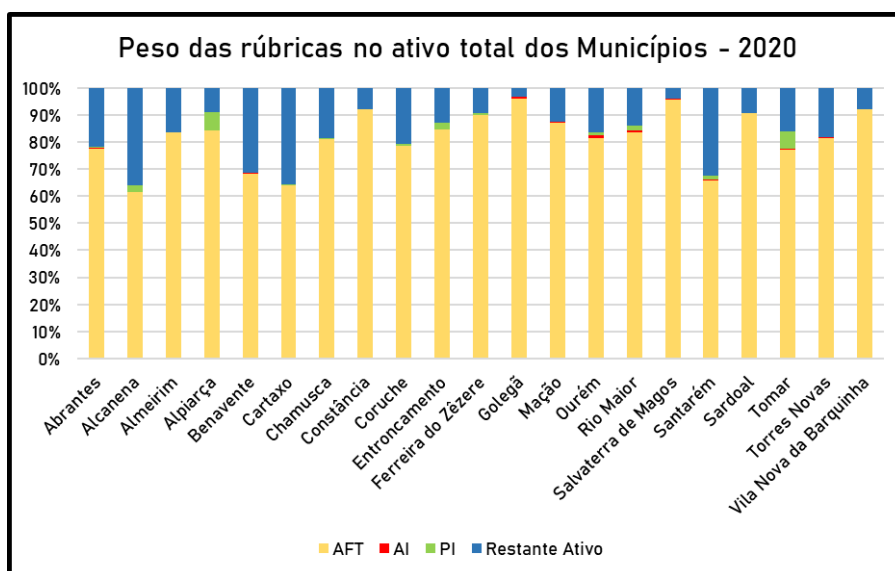


Gráfico 2 - Peso das rúbricas no ativo total dos municípios (2020)

3.2.1 Ativos Fixos Tangíveis

Através da observação do gráfico 3, percebe-se que de 2019 para 2020, todos os municípios tiveram um aumento percentual dos seus AFT face aos AT. Verifica-se, também, que dos 21 municípios, 10 encontram-se com um aumento percentual de AFT face aos AT acima da média do distrito (27,64%). Esses dados numéricos podem ser consultados de uma forma mais aprofundada no apêndice 1. Pelo gráfico 3, verifica-se, também, que existe um desvio padrão associado a este conjunto de dados com uma preponderância elevada. Este valor está na ordem dos 11,91%, valor cuja ordem de grandeza coincide com a ordem de grandeza dos valores da variação percentual dos AFT face ao AT de cada município, o que revela que existe uma grande variação entre os resultados de cada município.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

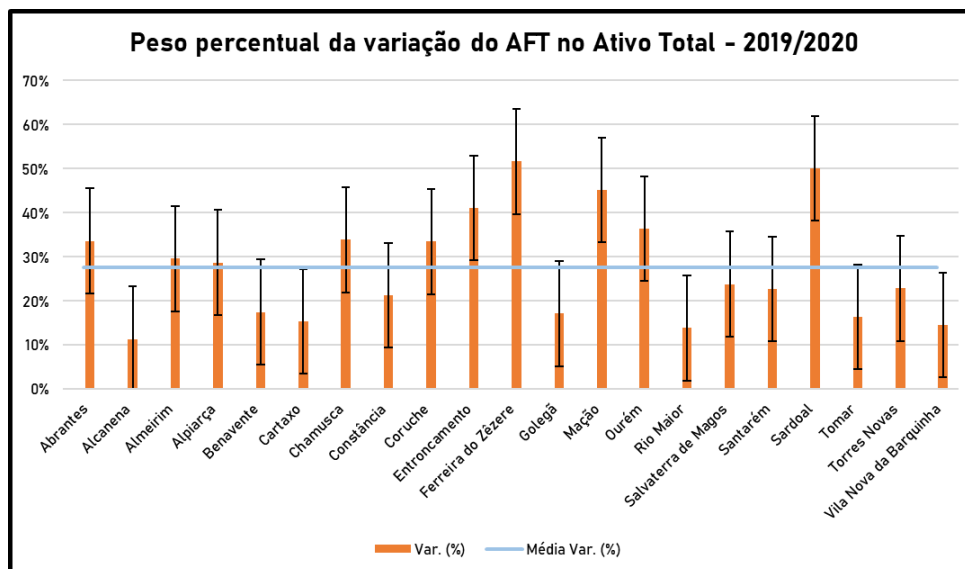


Gráfico 3 - Peso percentual dos AFT no Ativo Total

Um outro dado relevante que se verifica quando se compara o gráfico 3 com o gráfico 4, é que o aumento do peso percentual do AFT face ao AT não é sinónimo do aumento do AT nos municípios. Um bom exemplo desse caso é a autarquia do Sardoal, cujo AT diminuiu em cerca de 11 milhões de euros, mas em termos percentuais o peso do AFT no AT subiu aproximadamente 50% (2.º maior aumento do distrito de Santarém).

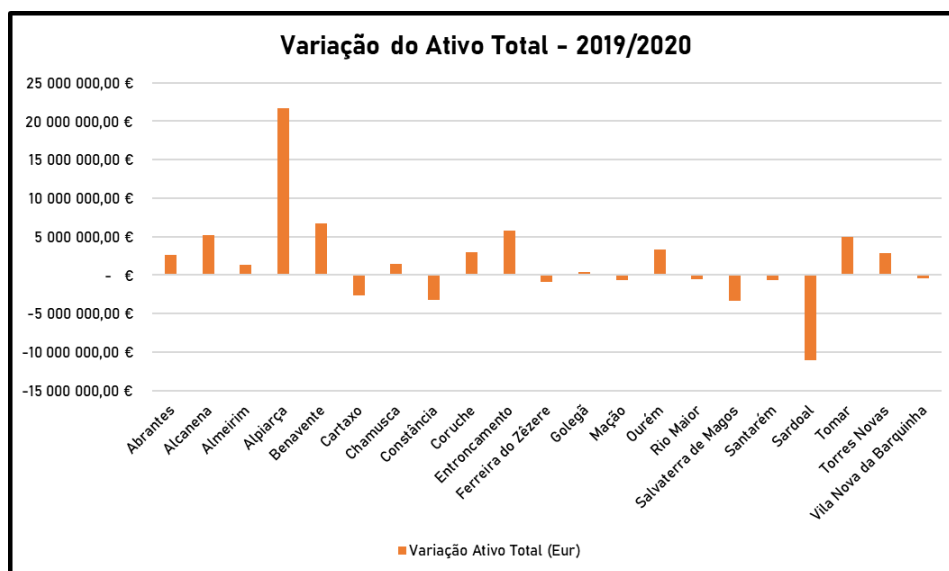


Gráfico 4 - Variação do Ativo Total - 2019/2020

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Alpiarça verificou um aumento do AT na ordem dos 21,7 milhões de euros (o maior do distrito, em termos absolutos). Contudo, o peso percentual dos seus AFT face ao AT encontra-se num valor bem próximo da média, residindo em 28,74%.

O município com maior aumento dos AFT, em termos absolutos, foi o de Ourém, com, aproximadamente, 67 milhões de euros, valor este que pode ser constatado através das tabelas apresentadas no apêndice 1. Por outro lado, o município com menor aumento foi o de Constância, com pouco mais de 3 milhões de euros, o que se pode explicar devido à aplicação do Classificador Complementar 2 que levou à redefinição da vida útil dos ativos, originando a que alguns ativos assumissem valor zero em 2020 ou reforçassem as depreciações e, conseqüentemente, amortizações/depreciações acumuladas. Contudo, em termos relativos, aquilo que se verifica é que o município de Ferreira do Zêzere é o que apresenta um maior aumento percentual dos AFT face ao AT (51,64%). Por sua vez, o município com menor aumento é o de Alcanena, com 11,36%. Comparando os dados destes dois municípios, é possível confirmar que, em termos absolutos, Ferreira do Zêzere apresenta um aumento dos seus AFT em cerca de 1,5 vezes superior ao de Alcanena. Já em termos relativos, esse aumento foi de, aproximadamente, 4,5 vezes superior. A possível origem para esta constatação pode estar relacionada com o facto do AT de Ferreira do Zêzere ter diminuído, aproximadamente, 900 mil euros, face a 2019. Contudo, não há explicação no anexo para este decréscimo, apesar de poder estar relacionado com a alteração das vidas úteis dos bens. Por conseguinte, o AT de Alcanena aumentou mais de 5 milhões de euros. Estas variações foram fundamentais para que a representação dos AFT de Ferreira do Zêzere crescesse bastante face ao caso de Alcanena, o que pode ser constatado pela tabela 7 do apêndice 1.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

3.2.2 Bens de domínio público

Como referido anteriormente, segundo as normas contabilísticas, os BDP são reconhecidos numa conta própria como ativos. Assim, a tabela 3 representa o peso desta rubrica no ativo das autarquias do distrito de Santarém.

Tabela 3 - Bens de domínio público 2019/2020

Autarquias	Bens de domínio público - AFT					
	2019			2020		
	BDP	Imobilizado	Ativo	BDP	Ativo não corrente	Ativo
Abrantes	67 758 955,13 €	166 317 423,45 €	185 175 646,92 €	65 632 642,66 €	166 662 995,46 €	187 795 316,34 €
Alcanena	9 831 727,16 €	48 129 363,19 €	52 580 090,76 €	7 616 527,06 €	53 478 696,80 €	57 792 707,03 €
Almeirim	22 046 323,48 €	62 658 035,37 €	69 135 742,48 €	19 122 739,72 €	62 473 838,82 €	70 416 553,38 €
Alpiarça	10 633 230,72 €	37 730 655,80 €	39 371 110,93 €	26 343 374,64 €	59 245 445,61 €	61 045 218,35 €
Benavente	18 888 007,09 €	59 805 540,56 €	72 677 007,46 €	19 590 562,00 €	65 553 055,78 €	79 330 298,12 €
Cartaxo	15 733 493,68 €	52 668 987,02 €	74 442 187,95 €	19 317 513,01 €	59 255 908,59 €	71 745 589,92 €
Chamusca	16 168 413,79 €	37 188 033,99 €	39 815 835,71 €	14 054 095,54 €	36 003 271,68 €	41 260 692,32 €
Constância	6 236 359,23 €	26 606 252,73 €	28 487 121,01 €	6 262 200,44 €	23 489 931,17 €	25 296 102,77 €
Coruche	42 817 266,72 €	94 425 071,13 €	106 634 093,34 €	35 663 517,42 €	91 063 924,51 €	109 581 592,94 €
Entroncamento	24 826 956,58 €	50 069 620,83 €	57 047 940,96 €	14 115 417,78 €	55 155 054,08 €	62 798 672,87 €
Ferreira do Zêzere	33 421 755,05 €	57 593 090,27 €	61 352 358,06 €	31 616 734,39 €	55 395 694,95 €	60 441 037,89 €
Golegã	5 547 630,94 €	31 377 297,06 €	31 841 924,85 €	9 252 254,86 €	31 699 497,24 €	32 251 782,84 €
Mação	16 457 014,28 €	32 014 528,63 €	35 561 193,13 €	15 291 636,34 €	31 125 806,44 €	34 926 824,10 €
Ourém	72 943 982,21 €	157 883 758,67 €	177 405 273,77 €	52 141 468,77 €	155 550 627,97 €	180 736 216,66 €
Rio Maior	15 752 499,71 €	89 225 954,64 €	98 595 943,07 €	17 360 626,67 €	86 997 072,82 €	98 086 000,58 €
Salvaterra de Magos	10 213 061,06 €	42 313 506,25 €	42 562 851,28 €	10 173 206,60 €	39 198 708,66 €	39 198 708,66 €
Santarém	56 585 374,47 €	221 727 745,73 €	244 736 085,46 €	62 702 998,54 €	221 009 847,22 €	244 028 782,34 €
Sardoal	13 637 225,94 €	23 617 105,83 €	26 284 044,02 €	4 832 045,11 €	14 116 059,61 €	15 238 620,50 €
Tomar	23 059 859,62 €	98 928 945,03 €	111 483 815,02 €	22 317 740,63 €	104 557 247,15 €	116 472 074,81 €
Torres Novas	43 448 538,11 €	138 478 876,80 €	150 934 136,46 €	39 426 669,05 €	142 987 859,81 €	153 775 210,89 €
Vila Nova da Barquinha	5 999 988,90 €	35 267 788,75 €	37 345 626,15 €	7 638 724,14 €	33 923 210,11 €	36 893 523,31 €

Da análise da tabela anterior, pode afirma-se que todos os municípios reconhecem BDP. Contudo, é importante realçar que Alcanena e Benavente não reconhecem bens do património histórico, artístico e cultural, o que pode revelar que ou não os possuem ou surgiram alguns obstáculos ao seu reconhecimento e mensuração, uma vez que estes não se encontram evidenciados nas demonstrações financeiras.

As autarquias que apresentam o maior valor de BDP são Abrantes, Ourém, Santarém, Torres Novas e Coruche. Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2020), Abrantes, Ourém, Santarém e Torres Novas, atendendo à sua densidade

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

populacional, classificam-se como médios municípios, logo apresentam não só um maior valor de BDP, mas também de imobilizados e ativos.

Relativamente à variação destes bens do ano de 2019 para 2020, pode verificar-se que 13 dos 21 municípios apresentam diminuições nesta rúbrica. Contudo, os restantes mostram variações positivas.

Estes decréscimos podem ser explicados, maioritariamente, pelo registo das depreciações do período. Todavia, no caso de Ourém, segundo o Anexo às Demonstrações Financeiras de 2019 e de 2020, pode observar-se que a diminuição desta rúbrica é de 20 milhões de euros, verificados, concretamente, nos BDP relativos a infraestruturas.

Alpiarça foi a autarquia que registou o maior aumento de BDP no valor de, aproximadamente, 15,7 milhões de euros, que podem ser explicados pelo reconhecimento de bens já existentes, mas que ainda não estavam presentes nas DF, sendo que esse valor se resume, sobretudo, ao aumento dos bens de património histórico, artístico e cultural.

De seguida, na tabela 4 encontra-se o peso dos BDP no ativo total e no imobilizado de cada autarquia.

Tabela 4 - Peso percentual dos BDP nos Ativos Não Correntes dos municípios - 2019/2020

Autarquias	Bens de domínio público - AFT			
	2019		2020	
	BDP/Imob.	BDP/Ativo	BDP/ANC	BDP/Ativo
Abrantes	40,74%	36,59%	39,38%	34,95%
Atcanena	20,43%	18,70%	14,24%	13,18%
Almeirim	35,19%	31,89%	30,61%	27,16%
Alpiarça	28,18%	27,01%	44,46%	43,15%
Benavente	31,58%	25,99%	29,89%	24,69%
Cartaxo	29,87%	21,14%	32,60%	26,93%
Chamusca	43,48%	40,61%	39,04%	34,06%
Constância	23,44%	21,89%	26,66%	24,76%
Coruche	45,35%	40,15%	39,16%	32,55%
Entroncamento	49,58%	43,52%	25,59%	22,48%
Ferreira do Zêzere	58,03%	54,48%	57,07%	52,31%
Golegã	17,68%	17,42%	29,19%	28,69%
Mação	51,40%	46,28%	49,13%	43,78%
Ourém	46,20%	41,12%	33,52%	28,85%
Rio Maior	17,65%	15,98%	19,96%	17,70%
Salvaterra de Magos	24,14%	24,00%	25,95%	25,95%
Santarém	25,52%	23,12%	28,37%	25,69%
Sardoal	57,74%	51,88%	34,23%	31,71%
Tomar	23,31%	20,68%	21,34%	19,16%
Torres Novas	31,38%	28,79%	27,57%	25,64%
Vila Nova da Barquinha	17,01%	16,07%	22,52%	20,70%

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Procedendo à análise da tabela acima, pode concluir-se que, em 2019, em 3 dos 21 municípios, os BDP representam mais de metade do seu imobilizado. Esses municípios são Ferreira do Zêzere, Sardoal e Mação. Relativamente a 2020, apenas Ferreira do Zêzere possui um peso de BDP face ao imobilizado superior a 50%.

No que diz respeito ao peso dos BDP no ativo total, em 2019, continua a ser a autarquia de Ferreira do Zêzere e do Sardoal a deter mais de metade dos BDP face ao ativo total. Já em 2020, isso apenas se verifica em Ferreira do Zêzere com 52,31%, sendo que o município do Sardoal sofreu um decréscimo de, aproximadamente, 20% (de 51,88% para 31,71%).

Analisando o total dos BDP dos municípios, verifica-se que, em 2019, estes representam 30,51% do ativo total. No caso de 2020, essa representação decresceu para 28,13%, o que se traduz numa variação de 2,38% face ao ano anterior, que corresponde a cerca de 31,5 milhões de euros.

Quanto aos BDP relativos às propriedades de investimento, apenas 4 municípios os reconhecem. Alpiarça, de 2019 para 2020, apresenta um decréscimo de 195 312€, relativos a uma transferência interna, deixando, então, de possuir BDP em 2020. Em Coruche, em 2019, os seus BDP totalizam perto de 1 milhão de euros, correspondentes a uma Estação Central de Camionagem que representava 92% do valor líquido total das PI. Em 2020, houve um decréscimo relativo às depreciações do período no valor de, aproximadamente, 27 mil euros. Da mesma forma, a autarquia de Santarém, através das depreciações do período, no montante de perto de 13 mil euros, viu decrescer os seus BDP. Por último, o município de Tomar teve uma adição no montante de cerca de 12,98 milhões de euros, relativos à transferência de bens a título gratuito. Além disso, houve não só uma diminuição correspondente ao valor das depreciações do período (calculadas pelo método das quotas constantes, sendo que as taxas de depreciação e as vidas úteis são definidas pelo Classificador Complementar 2 (CC2)), mas também um decréscimo na rubrica dos BDP no valor de, aproximadamente, 5,9 milhões de euros.

3.2.3 Ativos Intangíveis

Face aos AFT, os AI têm um peso percentual no AT dos municípios bastante inferior (cerca de 100 vezes inferior). Pelo gráfico 5, observa-se que o município de Rio Maior apresenta uma descida de 0,22% do AI face ao AT. Este valor representa, em termos absolutos, cerca de 217 mil euros. Pelo Relatório e Contas de 2020 deste concelho, verifica-se que estes 217 mil euros podem ser explicados devido à atualização, com base no Classificador Complementar 2 (CC2), das vidas úteis destes bens e respetivas taxas de amortização.

Por sua vez, Santarém foi a autarquia que, apesar de apresentar uma diminuição no AT, em cerca de 700 mil euros, aumentou o AI em, aproximadamente, 400 mil euros. Pode-se conjugar esta informação combinando os gráficos 4 e 5. Em termos percentuais, relativamente ao AT, houve um aumento de 0,16% (o maior do distrito de Santarém). Segundo o Relatório e Contas de 2020, estes 400 mil euros são justificados pelo desconhecimento de alguns bens, uma vez que não satisfaziam a definição de ativo intangível, sendo, então, transferidos para uma conta 56 - Resultados Transitados.

À semelhança do que aconteceu para os AFT, observa-se, também, que dos 21 municípios, 11 deles encontram-se com um aumento percentual do AI face ao AT acima da média do distrito (0,01%). No geral, pode ainda verificar-se que 11 municípios incrementaram o peso percentual dos seus AI em relação aos AT. Estes dados podem ser consultados de forma analítica no apêndice 1.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

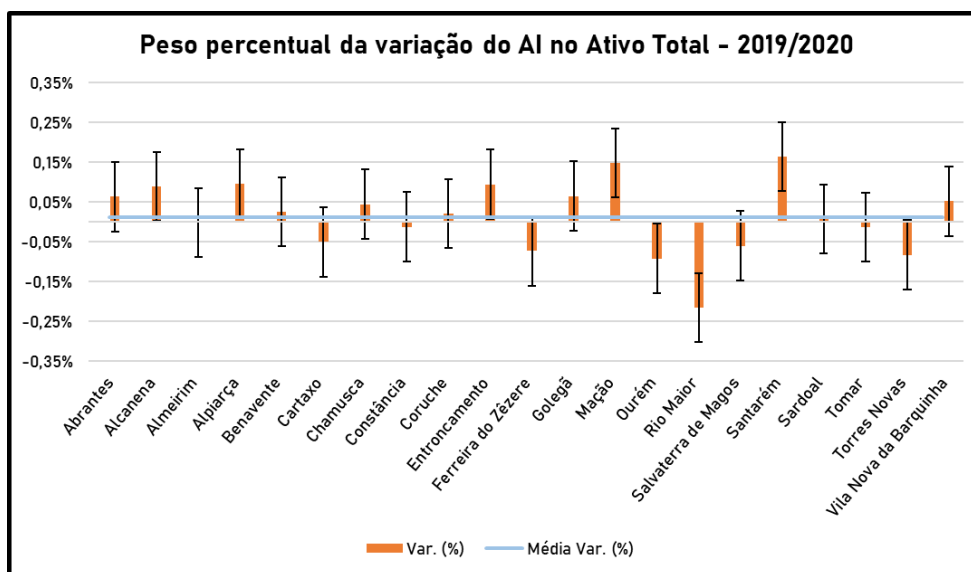


Gráfico 5 - Peso percentual dos AI no Ativo Total

A partir do gráfico 5 é possível confirmar que o desvio padrão associado a estes dados é bastante elevado (0,09%). Para este valor, contribuíram, sobretudo, os resultados de Santarém, Mação e Rio Maior, demonstrando uma amplitude de variação dos resultados de 0,38%.

3.2.4 Propriedades de Investimento

Visto que as PI constituem uma rubrica introduzida aquando da implementação do SNC-AP, não se verificou nenhuma variação negativa em 2020 face a 2019.

Aquilo que pode ser rapidamente interpretado do gráfico 6, apresentado de seguida, é que os concelhos de Alpiarça e de Tomar foram os que fizeram variar mais o peso percentual das suas PI no seu AT, com valores na ordem dos 6,53% e dos 6,46%, respetivamente. Em termos absolutos, foram também os municípios de Alpiarça e de Tomar que apresentaram os maiores valores para as PI, sendo que o primeiro detém um valor de cerca de 4 milhões de euros e o segundo de, aproximadamente, 7,5 milhões de euros. Verificou-se, também, que 9 das 21 autarquias do distrito não reconheceram qualquer PI. No total, em 2020, os 21 concelhos atribuíram cerca de 24 milhões de euros do seu AT às PI.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Deve salientar-se, ainda, que, pelo gráfico 6, o desvio padrão é bastante representativo (1,9%), comparativamente com os dados de cada município. Para isso contribuíram sobretudo as autarquias de Alpiarça e Tomar, cuja PI retratam 48% do total das PI da amostra em estudo, o distrito de Santarém.

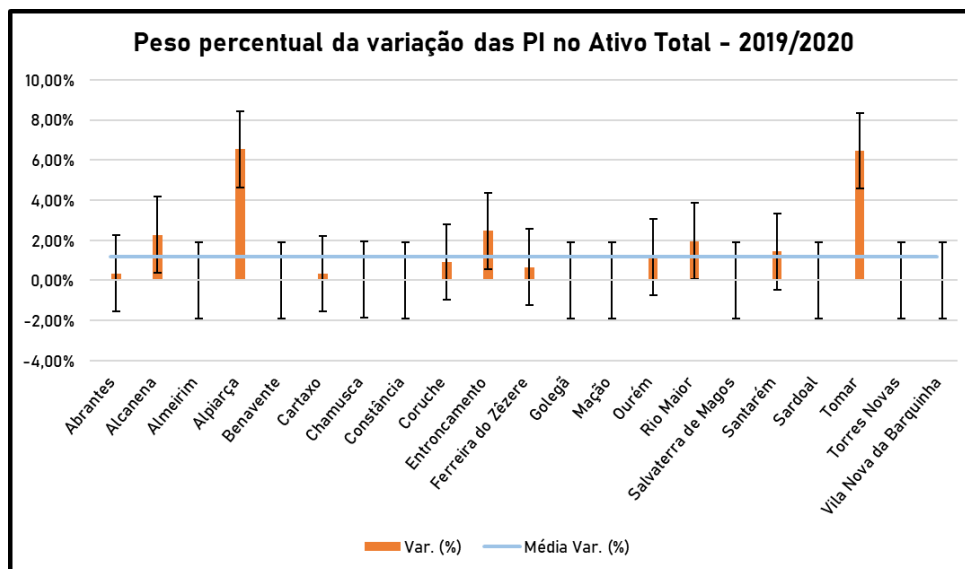


Gráfico 6 - Peso percentual da variação das PI no Ativo Total - 2019/2020

3.3 Passivo

Segundo a Estrutura Conceptual do SNC-AP, mais concretamente no parágrafo 96, um passivo trata-se de uma obrigação presente proveniente de um acontecimento passado e que origina um exfluxo de recursos.

Após a análise dos Relatórios e Contas de 2019 dos municípios do distrito de Santarém e, com base na tabela 5, as autarquias que apresentaram maior passivo foram o Cartaxo, com cerca de 85 milhões de euros, e Santarém com, aproximadamente, 84 milhões de euros. O passivo destes dois municípios, no seu conjunto, corresponde a cerca de 28% do somatório dos passivos das autarquias do deste distrito. Por outro lado, verificando os Relatórios e Contas de 2020, observa-se que os dois municípios mencionados anteriormente continuam a ser os que apresentam maior passivo, sendo que, desta vez, Santarém ultrapassa o Cartaxo com um total do seu passivo de, aproximadamente, 82,5 milhões de euros. Deve, ainda, salientar-se que, apesar destas

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

duas autarquias terem diminuído o seu passivo, de 2019 para 2020, este representa cerca de 52% do total do passivo dos 21 municípios do distrito de Santarém.

O aumento da representatividade do passivo destes dois municípios de 2020 face a 2019, deve-se à redução em cerca de metade dos passivos das autarquias deste distrito, uma vez que, em 2019, estes totalizavam cerca de 600 milhões de euros e, em 2020, correspondiam a, aproximadamente, 300 milhões de euros.

Tabela 5 - Análise do passivo das autarquias do distrito de Santarém

Autarquias	Passivo					
	Total Passivo		Provisões			
	2019	2020	Var. (Eur)	Prov.'19/PT'19	Prov.'20/PT'20	Var. (%)
Abrantes	25 038 660,32 €	4 763 059,39 €	0,00 €	0,38%	2,00%	1,62%
Alcanena	15 212 191,40 €	6 699 099,26 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Almeirim	20 111 114,12 €	8 299 459,63 €	0,00 €	0,93%	2,25%	1,32%
Alpiarça	14 185 046,90 €	6 663 211,30 €	0,00 €	1,48%	3,16%	1,68%
Benavente	16 981 767,17 €	3 691 485,11 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Cartaxo	84 710 714,33 €	69 614 260,07 €	0,00 €	0,17%	0,21%	0,04%
Chamusca	8 657 700,80 €	2 279 414,98 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Constância	9 748 735,99 €	1 764 054,00 €	629,96 €	1,21%	6,73%	5,52%
Coruche	24 986 925,40 €	3 764 490,01 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Entroncamento	34 546 204,12 €	10 165 690,11 €	0,00 €	0,12%	0,39%	0,28%
Ferreira do Zêzere	7 721 875,01 €	3 330 550,45 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Golegã	11 983 986,67 €	4 143 947,63 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Mação	11 962 026,99 €	3 488 895,73 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Ourém	38 172 858,28 €	20 692 509,31 €	369 000,00 €	8,59%	17,62%	9,04%
Rio Maior	40 580 295,02 €	10 262 858,14 €	-7 853,59 €	1,28%	5,00%	3,72%
Salvaterra de Magos	20 788 869,58 €	5 425 537,79 €	0,00 €	0,01%	0,03%	0,02%
Santarém	83 750 571,80 €	82 575 112,75 €	233 719,34 €	9,08%	9,49%	0,41%
Sardoal	12 696 761,73 €	5 813 735,88 €	127 316,30 €	0,55%	3,40%	2,84%
Tomar	52 270 241,53 €	19 599 063,29 €	0,00 €	1,29%	3,45%	2,15%
Torres Novas	43 791 500,24 €	15 042 709,56 €	-27 061,88 €	1,13%	3,11%	1,98%
Vila Nova da Barquinha	16 394 891,23 €	3 476 020,53 €	45 779,00 €	2,29%	12,14%	9,84%
Média Var. (Eur)	35 310,91 €					
Desv. Padrão Var. (Eur)	93 529,02 €					

3.3.1 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Uma provisão trata-se de uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado, sendo possível que seja exigido um influxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço com o objetivo de liquidar essa obrigação. Assim, de forma a analisar a influência destas obrigações no total do passivo, estas devem ser revistas a cada balanço.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Em 2019, as provisões constituíram, em média, 1,36% do passivo total dos municípios do distrito de Santarém. Já em 2020, essa média subiu para 3,28%. Estes dados podem ser consultados através da tabela 5, apresentada anteriormente. Nesta tabela pode observar-se que, em 2019, o município que apresentou maior peso percentual de provisões face ao passivo total foi o de Santarém, com um peso de 9,08%. Esta percentagem corresponde a, aproximadamente, 3,28 milhões, o que, segundo as notas às demonstrações financeiras, correspondem a provisões para processos judiciais em curso e provisões para outros riscos e encargos.

Quanto a 2020, Ourém passou a ser a autarquia com maior peso percentual de provisões no total do seu passivo, com 17,62%. Deve ainda salientar-se que este peso percentual aumentou, acompanhando o aumento das provisões para processos judiciais em curso para um valor igual ao da indemnização com provisões de ocorrência no montante de 369 mil euros. Contudo, verificou-se que o passivo total diminuiu cerca de 18 milhões de euros, o que se pode explicar pela também diminuição da rubrica de diferimentos no valor de, aproximadamente, 17 milhões de euros. Estes valores podem ser consultados através da análise das demonstrações financeiras de 2019 e 2020 deste município.

O gráfico 7 complementa a tabela analisada anteriormente, apresentando graficamente a forma como o peso percentual das provisões no passivo total das autarquias variou entre 2019 e 2020. Verifica-se, então, através da sua interpretação que a maior variação para os anos em questão aconteceu no concelho de Vila Nova da Barquinha, com uma variação a rondar os 10%. De acordo com a análise aos balanços de 2019 e 2020 desta autarquia, constata-se que houve um aumento das provisões de 2020 face a 2019, na ordem dos 46 mil euros. Contudo, a variação do peso percentual das provisões face ao total do passivo deste município, só é tão pronunciada devido à

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

diminuição acentuada do passivo total, mais concretamente por causa do decréscimo da rubrica de diferimentos em cerca de 12 milhões de euros.

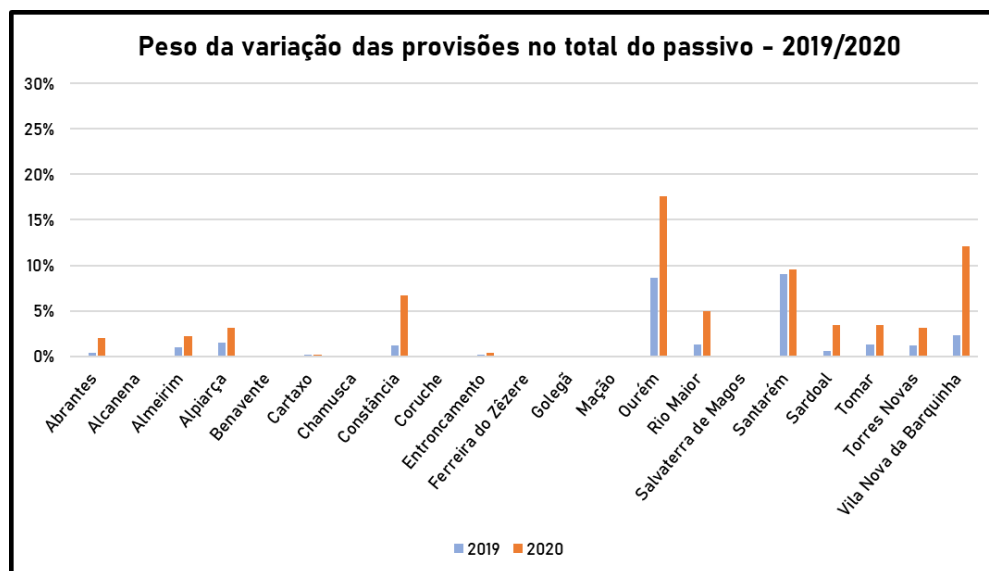


Gráfico 7 - Peso da variação das provisões no total do passivo - 2019/2020

Relativamente aos passivos contingentes, estes caracterizam-se por serem obrigações possíveis resultantes de acontecimentos passados e cuja existência só é confirmada mediante a ocorrência de uma série de acontecimentos futuros incertos não controlados, no seu todo, pela entidade. Já os ativos contingentes são ativos possíveis decorrentes de acontecimentos passados e cuja existência só poderá ser confirmada pela ocorrência ou não de uma série de acontecimentos futuros incertos não controlados, na sua totalidade, pela entidade. Ambos não devem ser reconhecidos, devendo ser divulgados nos anexos às demonstrações financeiras.

Após a análise dos anexos às demonstrações financeiras dos municípios do distrito de Santarém para os anos de 2019 e 2020, pode-se verificar que a maioria não divulgou nem passivos contingentes e ativos contingentes, uma vez que a probabilidade de existirem exfluxos/influxos impossibilita as suas mensurações com suficiente fiabilidade. Contudo, a autarquia de Vila Nova da Barquinha, para o ano de 2020, divulgou passivos contingentes no montante de 3.121.780,41€ e ativos contingentes no valor de 181.941,49€, resultantes de processos judiciais em curso.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Estes foram os itens analisados relativos ao Passivo, pois os restantes itens estão mais associados às operações mais usuais deste tipo de entidades.

3.4 Capital Próprio

Depois de analisadas as rúbricas consideradas mais relevantes do ativo e passivo dos municípios do distrito de Santarém, importa ainda tratar o capital próprio. Assim, analisar-se-á a rúbrica 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, bem como o seu peso no total dos resultados transitados, no ativo, passivo e capital próprio.

Relativamente ao ano de 2019 e de acordo com as tabelas do apêndice 2, Ourém foi o município que deteve maior capital próprio, com valor total de cerca de 165 milhões de euros para os municípios do estudo. Este valor pode ser justificado pelo facto desta autarquia ter apresentado, nesse ano, um ativo total reforçado comparativamente com o seu passivo. Já em 2020, a autarquia que apresentou maior capital próprio foi a de Abrantes, com um montante de, aproximadamente, 183 milhões de euros. Apesar deste município não apresentar grandes alterações no seu ativo, reduziu, de 2019 para 2020, o seu passivo em cerca de 20 milhões de euros, o que explica o aumento do seu capital próprio.

3.4.1 Resultados Transitados

Relativamente à rúbrica de Resultados Transitados (conta 56), esta difere do SNC empresarial para o SNC-AP. De acordo com as notas de enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional, no primeiro, esta não apresenta qualquer subdivisão, enquanto, no segundo, inicialmente, subdividia-se em 3 subcontas, mas, de momento, decompõe-se em 4 opções, a saber: 561 – Resultados Transitados – De períodos anteriores, para registar os resultados líquidos acumulados de períodos anteriores; 562 – Resultados Transitados – Regularizações, para registar regularizações ocasionais e de grande relevância que venham a afetar de forma positiva ou negativa o património líquido, mas não o resultado

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

do período, nomeadamente nas alterações de políticas contabilísticas e erros, estabelecidas na NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, as que resultem da aplicação do SNC-AP pela primeira vez e as que resultam dos lucros não atribuídos aquando da aplicação do método da equivalência patrimonial; 563 – Resultados Transitados – Resultados atribuídos, para a distribuição de dividendos; 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, para o registo dos ajustamentos decorrentes da adoção pela primeira vez do novo normativo. Esta distribuição pode ser constatada de forma mais sucinta através da figura 2.

SNC	SNC-AP	
	Fase Inicial	Fase Atual
56 - Resultados Transitados	561 - Resultados Transitados - De períodos anteriores	561 - Resultados Transitados - De períodos anteriores
	562 - Resultados Transitados - Regularizações	562 - Resultados Transitados - Regularizações
	563 - Resultados Transitados - Resultados atribuídos	563 - Resultados Transitados - Resultados atribuídos
	564 - Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP	564 - Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP

Figura 2 - Desagregação da rúbrica de Resultados Transitados

Este estudo focar-se-á somente na análise da subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, uma vez que, através da análise dos Relatórios e Contas de 2020 dos municípios do distrito de Santarém, a maioria das autarquias reconhecia, mas não divulgava o valor desta rúbrica. Para isso, recorreu-se a uma aproximação (*proxy*), que se encontra na tabela 6, apresentada de seguida. Assim, ao resultado líquido do período de 2019 (conta 81) e aos resultados transitados de 2019

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

(conta 59), foram deduzidos os resultados transitados de 2020. Esta aproximação foi feita para os municípios de Almeirim, Alpiarça, Coruche, Chamusca, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Golegã, Ourém, Santarém, Torres Novas e Vila Nova da Barquinha, que não indicavam nas suas demonstrações financeiras qualquer esclarecimento sobre este tema, no ano da mudança do referencial contabilístico.

Tabela 6 - Análise do Capital Próprio das autarquias do distrito de Santarém

Autarquias	Capital Próprio			
	Total Capital Próprio		564 - RT - Ajust. transição para o SNC-AP	
	2019	2020	Valor real 2020	Valor aprox. 2020
Abrantes	160 136 986,60 €	183 032 256,95 €	4 695 645,55 €	
Alcanena	45 585 338,35 €	51 093 607,77 €	2 324 141,94 €	
Almeirim	62 063 770,40 €	62 117 093,77 €		46 605,27 €
Alpiarça	32 069 110,39 €	54 382 007,05 €		-23 343 150,79 €
Benavente	69 374 061,96 €	75 638 813,01 €	3 237 300,87 €	
Cartaxo	-10 260 960,34 €	2 131 329,85 €	2 992 703,36 €	
Chamusca	31 158 134,91 €	38 981 277,34 €		14 793,08 €
Constância	26 335 859,40 €	23 532 048,77 €	2 411 363,19 €	
Coruche	102 552 549,88 €	105 817 102,93 €		1 300 204,11 €
Entroncamento	22 501 736,84 €	52 632 982,76 €		-3 583 401,50 €
Ferreira do Zêzere	53 628 260,26 €	57 110 487,44 €		0,00 €
Golegã	27 618 840,98 €	28 107 835,21 €		1 276,86 €
Mação	31 943 482,94 €	31 437 928,37 €	674 163,25 €	
Ourém	164 731 888,40 €	160 043 707,35 €		4 920 818,90 €
Rio Maior	88 776 409,91 €	87 823 142,44 €	1 026 080,68 €	
Salvaterra de Magos	42 819 992,91 €	40 158 487,40 €	-1 132 552,98 €	
Santarém	160 985 513,66 €	161 453 669,59 €		9 563 930,97 €
Sardoal	20 942 609,92 €	9 424 884,62 €	-11 274 696,90 €	
Tomar	91 603 462,95 €	96 873 011,52 €	1 911 481,89 €	
Torres Novas	135 962 177,57 €	138 732 501,33 €		6 387 681,79 €
Vila Nova da Barquinha	20 968 560,31 €	33 417 502,78 €		232 417,65 €

Segundo a FAQ 47, a IPSAS 33 – *First Time Adoption of Accrual Basis* determina diretrizes para os processos de adoção pela primeira vez das normas internacionais de contabilidade para o setor público, prevendo a possibilidade de, conforme a complexidade das situações, o processo de transição ter uma duração de até 3 anos, sendo que, durante esse tempo, podem ser reconhecidos e mensurados ativos e passivos relativos à adoção do novo referencial contabilístico. Assim, o Manual de Implementação do SNC-AP estabelece procedimentos para o (des)reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação em consonância com a IPSAS 33, pelo que esta poderá afigurar o “quadro

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

referencial subsidiário”, devendo, nesse caso, ser divulgado, em cada período de relato, a falta de comparabilidade, indicando que a adoção do SNC-AP se apresenta incompleta.

Dos 21 municípios, apenas 10 reconheceram e divulgaram o valor da subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de Transição para o SNC-AP. Estas 10 autarquias são: Abrantes, Alcanena, Benavente, Cartaxo, Constância, Mação, Rio Maior, Salvaterra de Magos, Sardoal e Tomar. Após a verificação das suas Certificações Legais de Contas, pôde-se constatar que a maioria eram realizadas pela empresa Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda., podendo esta ter forçado as autarquias à divulgação do valor desta rubrica.

Analisando, então, esta rubrica para estes 10 municípios, pode-se constatar que Abrantes é a autarquia que apresenta o maior valor de ajustamentos de transição para o SNC-AP, com um total de, aproximadamente, 4,7 milhões de euros. Grande parte desse valor, cerca de 3,4 milhões de euros, devem-se a ajustamentos nas vidas úteis dos edifícios e Outras Construções ao novo Classificador Complementar 2 (CC2) que substituiu o anterior Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE). Além disso, aproximadamente 400 mil euros resultam do reconhecimento de imparidades de terrenos e recursos naturais, mais especificamente nos lotes do Parque Industrial de Abrantes e Tramagal. Por fim, cerca de 930 mil euros correspondem ao desreconhecimento de ativos, pois não cumpriam a definição de ativo estipulada no SNC-AP. Já o Sardoal apresenta um saldo credor de 11,3 milhões de euros, que podem ser explicados por ajustamentos devido a reclassificações com base no CC2 e ao desreconhecimento de ativos intangíveis, pois não satisfaziam a definição de ativo intangível no SNC-AP.

Através da tabela 6 e 7 e relativamente à análise do peso percentual da subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição do SNC-AP no total de resultados transitados (conta 56), pode-se constatar que o município de Benavente é o que revela o maior valor desta subconta no total dos resultados transitados, com cerca de 101%. Esta rubrica apresenta um saldo devedor de, aproximadamente, 3,24 milhões de euros, que se devem a ajustamentos relacionados maioritariamente com ativos fixos, devido a alterações nos períodos de vida útil e, conseqüentemente, da respetiva taxa de depreciação/amortização. Essas mudanças levaram ao aumento da

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

depreciação/amortização acumulada e à diminuição do valor líquido dos ativos. Além disso, houve uma regularização extraordinária dos subsídios ao investimento que, pelas novas taxas de depreciação, já deveriam ter sido reconhecidos. Já o município de Constância apresenta um peso percentual da subconta 564 – Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP face ao total da conta 56 – Resultados Transitados com, aproximadamente, -37%, uma vez que os resultados transitados apresentam um saldo credor de cerca de 6,52 milhões de euros. Por sua vez, esta subconta apresenta um saldo devedor a rondar os 2,4 milhões de euros, derivados de ajustamentos ditados pelo reconhecimento da perda de valor dos ativos detidos para venda; de depreciações, devido à adequação de vida dos edifícios, outras construções e infraestruturas; e, também, a rendimentos, em resultado do ajustamento da vida e correspondente subsídio de imóveis, mais especificamente, do Borboletário Tropical, pois no POCAL a sua vida inicial era de 20 anos e, no SNC-AP, por se considerar mais adequado, foi alterada para 50 anos.

Tabela 7 - Peso percentual da conta 564 – Resultados Transitados - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP e sua média e desvio-padrão

Autarquias	564/56	564/Ativo	564/Passivo	564/Capital Próprio
Abrantes	40,11%	2,50%	98,58%	2,57%
Alcanena	25,29%	4,02%	34,69%	4,55%
Almeirim	-0,09%	0,07%	0,56%	0,08%
Alpiarça	-262,61%	-38,24%	-350,33%	-42,92%
Benavente	101,07%	4,08%	87,70%	4,28%
Cartaxo	-10,12%	4,17%	4,30%	140,41%
Chamusca	2,17%	0,04%	0,65%	0,04%
Constância	-37,00%	9,53%	136,69%	10,25%
Coruche	3,40%	1,19%	34,54%	1,23%
Entroncamento	-48,94%	-5,71%	-35,25%	-6,81%
Ferreira do Zêzere	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Golegã	-0,67%	0,00%	0,03%	0,00%
Mação	-1,38%	1,93%	19,32%	2,14%
Ourém	-17,58%	2,72%	23,78%	3,07%
Rio Maior	74,28%	1,05%	10,00%	1,17%
Salvaterra de Magos	66,85%	-2,89%	-20,87%	-2,82%
Santarém	138,13%	3,92%	11,58%	5,92%
Sardoal	58,04%	-73,99%	-193,93%	-119,63%
Tomar	7,57%	1,64%	9,75%	1,97%
Torres Novas	125,71%	4,15%	42,46%	4,60%
Vila Nova da Barquinha	3,54%	0,63%	6,69%	0,70%
Média	12,75%	-3,77%	-3,76%	0,51%
Desvio Padrão	78,84%	18,09%	98,36%	41,49%

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

No que diz respeito ao peso percentual desta subconta no total do capital próprio, segundo as tabelas referidas anteriormente (tabela 6 e 7), pode-se observar que o município do Cartaxo é o que apresenta maior peso neste rácio, com cerca de 140%, uma vez que o valor da rubrica 564 - Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP é superior ao do capital próprio em, aproximadamente, 860 mil euros. Já o Sardoal é a autarquia que evidencia um peso percentual neste rácio de cerca de -120%. Isto deve-se à subconta 564 - Resultados Transitados – Ajustamentos de transição para o SNC-AP que divulga um saldo credor de 11,3 milhões de euros, em comparação com o valor devedor do capital próprio de, aproximadamente, 9,4 milhões de euros.

3.5 Discussão dos resultados

Nesta subsecção serão abordados e discutidos os resultados obtidos com recurso às tabelas e gráficos elaborados neste estudo após análise das rubricas de ativos fixos tangíveis, bens de domínio público, ativos intangíveis, propriedades de investimento, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e resultados transitados dos municípios do distrito de Santarém, para os anos de 2019 e 2020. Esta parte do foi a mais desafiante e exigente, uma vez que foram analisados os Relatórios e Contas destas autarquias para os dois anos, o que fez com que esta análise fosse bastante extensa e trabalhosa. Além disso, a informação disponibilizada por alguns municípios não era suficientemente clara, como foi o caso de Ourém, pelo que foi necessário contactar, de forma individual, essas autarquias, a fim de obter as informações necessárias ao estudo. Por outro lado, o facto desta temática ter sido tão trabalhada, permitiu que se avaliasse o impacto da transição destes normativos de uma forma bastante completa.

A tabela 8, demonstrada de seguida, representa, de forma resumida, o somatório dos ativos, passivos e capitais próprios dos 21 municípios do distrito de Santarém. Assim, de acordo com esta tabela, pode-se observar que a transição do POCAL para o SNC-AP contribuiu para um aumento de cerca de 35,6 milhões de euros no total dos ativos destas autarquias. Ainda assim, é notória a diferença verificada para os AFT durante esta mudança, que se reflete num aumento de, aproximadamente, 500 milhões de euros (mais

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

de 10 vezes superior à diferença nos ativos totais). Deve-se, ainda, salientar que apenas foram analisadas as rúbricas do ativo apresentadas nesta tabela, pelo que as outras que constituem o ativo influenciam e atenuam também o seu valor. Das rúbricas analisadas do ativo, verificou-se que os BDP foram os únicos que sofreram uma redução após a transição para o SNC-AP, em cerca de 31,5 milhões de euros, sendo que, para isso, muito contribuiu o município de Ourém, que viu os seus BDP reduzirem, aproximadamente, 21 milhões de euros de 2019 para 2020.

Relativamente ao passivo total destas autarquias, é notória a diminuição de cerca de 300 milhões de euros com a implementação do SNC-AP, o que é um fator bastante positivo para o panorama dos municípios estudados.

Por fim, o somatório dos capitais próprios foi incrementado em, aproximadamente, 112 milhões de euros. Para isso, colaboraram Abrantes, Alpiarça e o Entroncamento, com cerca de 75 milhões de euros, o que corresponde a 67% do somatório do capital próprio dos 21 municípios. Relativamente à rúbrica de resultados transitados (conta 56), a sua diferença corresponde a, cerca de, 10% do aumento do total do capital próprio verificado para os anos analisados, com um valor de perto de 11,5 milhões de euros. Apesar de Tomar e Alpiarça, no seu conjunto, terem apresentado um incremento de 47,3 milhões de euros, grande parte dos restantes municípios evidenciaram um decréscimo no valor desta rúbrica, levando a que, no total, o aumento não seja tão significativo.

Tabela 8 - Somatório das rúbricas das autarquias do distrito de Santarém

Rúbricas	POCAL	SNC-AP	Diferença
Ativo	1 743 470 028,79 €	1 779 111 526,62 €	35 641 497,83 €
Ativos Fixos Tangíveis	895 641 673,68 €	1 393 257 979,71 €	497 616 306,03 €
Bens de Domínio Público	532 007 663,87 €	500 472 695,37 €	-31 534 968,50 €
Ativos Intangíveis	5 624 695,58 €	5 919 230,44 €	294 534,86 €
Propriedades de Investimento	0,00 €	24 198 568,07 €	24 198 568,07 €
Passivo	594 292 938,63 €	291 555 164,92 €	-302 737 773,71 €
Provisões	13 816 698,15 €	14 558 227,28 €	741 529,13 €
Capital Próprio	1 381 497 788,20 €	1 493 941 678,25 €	112 443 890,05 €
Resultados Transitados	-106 046 125,20 €	-94 560 865,88 €	11 485 259,32 €

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Em suma, o impacto da transição do POCAL para o SNC-AP nas autarquias do distrito de Santarém foi benéfico para as suas contas, permitindo, de um modo geral, melhorá-las, ou seja, como comprovado na tabela 8, aumentando os seus ativos e reduzindo os seus passivos, bem como possibilitou a comparabilidade da informação e a harmonização das normas a aplicar.

3.5.1 Apreciação crítica

No decorrer deste estudo, as limitações encontradas prendem-se com a análise apenas das rúbricas consideradas mais relevantes, sendo também pertinente estudar as restantes, como, por exemplo, os rendimentos de transações sem contraprestação. O foco deste trabalho é para o ano de transição do POCAL para o SNC-AP, ou seja, de 2019 para 2020, o que poderia ser mais significativo se se averiguasse o impacto no longo prazo. Além disso, apenas foram observados e analisados os Relatórios e Contas dos municípios, mas também seria notável questionar alguns trabalhadores de cada autarquia, a fim de saber quais as dificuldades sentidas aquando da implementação do novo normativo SNC-AP.

Deve salientar-se, ainda, que os resultados apresentados não são comparáveis, uma vez que não foram encontrados estudos que permitissem essa comparação. Esta limitação é, por isso, um contributo para uma realidade pouco estudada.

No que diz respeito às propostas de investigação futura, sugere-se o aumento da amostra, comparando, por exemplo, as autarquias do distrito de Santarém com as dos distritos limítrofes, como é o caso de Leiria, Lisboa, Setúbal, Castelo Branco, Évora e Portalegre; a análise e comparação do primeiro ano de implementação do SNC-AP com o ano corrente, a fim de se verificar a evolução das contas das autarquias. Por último, sugere-se ainda a análise de outras rúbricas consideradas relevantes como, por exemplo, os rendimentos de transações sem contraprestação e o aprofundamento das já analisadas.

CONCLUSÃO

A necessidade de um normativo mais eficiente e em concordância com o SNC e com as normas internacionais (IPSAS), levou à publicação do SNC-AP, uma vez que o POCP se tornou incapaz de responder às exigências da contabilidade pública. Assim, com o objetivo de colmatar essas incongruências, a Comissão de Normalização Contabilística, mediante o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, publicou um novo normativo contabilístico para as administrações públicas, aprovado pelo decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, designado Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Este estudo teve como objetivo primordial identificar o impacto da adoção deste novo referencial nas autarquias do distrito de Santarém para os anos de transição, 2019 e 2020. Para isso, foram analisadas, através de gráficos e tabelas realizadas segundo a informação divulgada nos Relatórios e Contas destes anos para estes municípios, as rubricas do ativo, passivo e capital próprio consideradas mais relevantes, a saber: Ativos Fixos tangíveis, Bens de Domínio Público, Ativos Intangíveis, Propriedades de Investimento, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e Resultados Transitados.

De acordo com a análise efetuada no estudo realizado, pode-se concluir que a adoção deste novo normativo foi proveitosa, em termos gerais, para estas autarquias. Os resultados obtidos não são comparáveis, pois não foram encontrados estudos que possibilitassem essa comparação. Assim, estes evidenciam que a mudança de normativo veio provocar melhorias nas contas dos municípios, uma vez que se pôde comprovar um decréscimo dos seus passivos, bem como um aumento dos seus ativos. Para este aumento dos ativos, muito contribuiu o incremento dos AFT, em termos gerais, em cerca de 500 milhões de euros no distrito de Santarém, que pode ser justificado devido às reclassificações efetuadas, que foram o caso da aplicação do CC2, que levou à redefinição da vida útil dos bens e respetivas taxas de depreciação e à transferência do saldo da rubrica de propriedades de investimento para os ativos fixos tangíveis, uma vez que esses bens não tinham como objetivo a obtenção de rendas ou a valorização de capital. Em suma, este aumento tão significativo do ativo levou, conseqüentemente, ao aumento do capital próprio.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Uma vez que não foram encontrados estudos anteriores, quer portugueses, quer de outros países, pode-se considerar que o estudo apresentado tem um cariz inovador, que procura ser uma contribuição de uma realidade pouco conhecida e também pouco investigada.

Deve salientar-se que a investigação prática deste estudo teve apenas por base a análise dos dados dos Relatórios e Contas dos anos de 2019 e 2020 dos municípios do distrito de Santarém, pois não foram encontradas, até ao momento, abordagens práticas que tratem o impacto da adoção deste novo referencial como as que se apresentam neste trabalho.

Sumariamente, a adoção do SNC-AP constitui uma grande alteração para a contabilidade das autarquias, possibilitando informação financeira mais fidedigna e transparente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, R. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto* [Dissertação de Mestrado]. ISCTE Business School.
- Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities - assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–235.
- Barton, A. (2004). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434–440.
- Carreira, F., Pardal, P., & Heliodoro, P. (2016). *Ativos Fixos Tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5*.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *Atas Do XVII Encontro AECA, AECA/IPB, Bragança*.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2017). *Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP)*.
- Decreto Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Diário da República n.º 178, 1.ª série. *Ministério Das Finanças*.
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio. Diário da República n.º 93, 1.ª série. *Presidência Do Conselho de Ministros*.
- Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de setembro. Diário da República n.º 122, 1.ª série. *Presidência Do Conselho de Ministros*.
- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Diário da República n.º 243, 1.ª série. *Economia*.
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho. Diário da República n.º 125, 1.ª série. *Ministério Das Finanças*.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133, 1.ª série.

Ministério Das Finanças e Da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro. Diário da República n.º 203, 1.ª série.

Ministério Das Finanças.

Eurostat. (2012). *Europe in figures. Eurostar yearbook 2012.*

Fernandes, S. (2019). *Instituto Politécnico de Coimbra*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143. <https://doi.org/10.18405/20170208>

IPSASB. (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2018 Edition Volume I International Public Sector Accounting Standards Board ®: Vol. I.*

Jorge, S. (2019). Reporting components and reliability issues. In *European public sector accounting* (pp. 213–250). Imprensa da Universidade de Coimbra. https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6_9

Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445–462. <https://doi.org/10.1080/13876988.2019.1579976>

Magalhães, J. (2021). *Os impactos económico-financeiros existentes com a introdução do SNC-AP nas Autarquias Locais: O caso do Município de Penafiel* [Dissertação de Mestrado]. Universidade do Porto.

Manual de Implementação. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 2, junho de 2017, Comissão de Normalização Contabilística.*

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

- Mautz, R. K. (1981). Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53–60.
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, 123–128.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revista Revisores e Auditores n.º 72, Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*, 45–47.
- Moreira, M. (2020). *A transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo* [Dissertação de Mestrado]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pallot, J. (1990). The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 79–85.
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). (1999). *Decreto-Lei n.º 54- A/99 de 22 de fevereiro*.
- Rowles, T. R. (1991). Infrastructure and heritage asset accounting. *Australian Accountant*, 61(6), 69–73.
- Rua, S. (2019). *A problemática do reconhecimento e da mensuração dos bens de domínio público: um estudo de caso dos Municípios do Alto Minho*.
- Rua, S. (2020). *Os bens de domínio público: da teoria à prática do seu reconhecimento e mensuração*.
- Santareno, A. G. (1997). *Crónica da Contabilidade Pública Portuguesa: Das Partidas Dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997*. Comunicação apresentada nas I Jornadas de História da Contabilidade da APOTEC.
- Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: Uma análise institucional. In *XVII Encuentro AECA*.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

- Vaz, A. T. (2016). A contabilidade pública em Portugal - A evolução. In *XVII Encuentro AECA*.
- Vaz, P., & Cerqueira, P. (2020). Divulgação da Informação Financeira: uma Análise Comparativa entre POCP e SNC-AP. *Revista Contabilidade & Gestão n.º24*, 35–76.
- Almeida, R. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto* [Dissertação de Mestrado]. ISCTE Business School.
- Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities - assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–235.
- Barton, A. (2004). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434–440.
- Carreira, F., Pardal, P., & Heliodoro, P. (2016). *Ativos Fixos Tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5*.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *Atas Do XVII Encontro AECA, AECA/IPB, Bragança*.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2017). *Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP)*.
- Decreto Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Diário da República n.º 178, 1.ª série. *Ministério Das Finanças*.
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio. Diário da República n.º 93, 1.ª série. *Presidência Do Conselho de Ministros*.
- Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de setembro. Diário da República n.º 122, 1.ª série. *Presidência Do Conselho de Ministros*.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Diário da República n.º 243, 1.ª série.
Economia.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho. Diário da República n.º 125, 1.ª série.
Ministério Das Finanças.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133, 1.ª série.
Ministério Das Finanças e Da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro. Diário da República n.º 203, 1.ª série.
Ministério Das Finanças.

Eurostat. (2012). *Europe in figures. Eurostar yearbook 2012.*

Fernandes, S. (2019). *Instituto Politécnico de Coimbra.* Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143. <https://doi.org/10.18405/20170208>

IPSASB. (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2018 Edition Volume I International Public Sector Accounting Standards Board ®: Vol. I.*

Jorge, S. (2019). Reporting components and reliability issues. In *European public sector accounting* (pp. 213–250). Imprensa da Universidade de Coimbra. https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6_9

Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445–462. <https://doi.org/10.1080/13876988.2019.1579976>

Magalhães, J. (2021). *Os impactos económico-financeiros existentes com a introdução do SNC-AP nas Autarquias Locais: O caso do Município de Penafiel* [Dissertação de Mestrado]. Universidade do Porto.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

- Manual de Implementação. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 2, junho de 2017, Comissão de Normalização Contabilística.*
- Mautz, R. K. (1981). Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53–60.
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, 123–128.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revista Revisores e Auditores n.º 72, Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*, 45–47.
- Moreira, M. (2020). *A transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo* [Dissertação de Mestrado]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pallot, J. (1990). The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 79–85.
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). (1999). *Decreto-Lei n.º 54- A/99 de 22 de fevereiro.*
- Rowles, T. R. (1991). Infrastructure and heritage asset accounting. *Australian Accountant*, 61(6), 69–73.
- Rua, S. (2019). *A problemática do reconhecimento e da mensuração dos bens de domínio público: um estudo de caso dos Municípios do Alto Minho.*
- Rua, S. (2020). *Os bens de domínio público: da teoria à prática do seu reconhecimento e mensuração.*
- Santareno, A. G. (1997). *Crónica da Contabilidade Pública Portuguesa: Das Partidas Dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997.* Comunicação apresentada nas I Jornadas de História da Contabilidade da APOTEC.

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: Uma análise institucional. In *XVII Encuentro AECA*.

Vaz, A. T. (2016). A contabilidade pública em Portugal - A evolução. In *XVII Encuentro AECA*.

Vaz, P., & Cerqueira, P. (2020). Divulgação da Informação Financeira: uma Análise Comparativa entre POCP e SNC-AP. *Revista Contabilidade & Gestão n.º24*, 35–76.

APÊNDICES

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

APÊNDICE 1. Análise de dados do Ativo

Tabela 9 - Análise dos ativos fixos tangíveis das autarquias do distrito de Santarém

Autarquias	Ativo									Média Var. (Eur)	Desv. Padrão Var. (Eur)
	Total Ativo		Ativos Fixos Tangíveis								
	2019	2020	2019	2020	ar. (Eur) (2020-2019)	AFT19/AT19	AFT20/AT20	Var. (%)			
Abrantes	185 175 646,92 €	187 795 316,34 €	81 493 972,39 €	145 786 181,00 €	64 292 208,61 €	44,01%	77,63%	33,62%	23 696 014,57 €	18 944 614,91 €	
Alcanena	52 580 090,76 €	57 792 707,03 €	26 345 714,43 €	35 520 153,34 €	9 174 438,91 €	50,11%	61,46%	11,36%			
Almeirim	69 135 742,48 €	70 416 553,38 €	37 442 974,65 €	58 954 373,50 €	21 511 398,85 €	54,16%	83,72%	29,56%			
Alpiarça	39 371 110,93 €	61 045 218,35 €	21 854 263,67 €	51 427 561,41 €	29 573 297,74 €	55,51%	84,25%	28,74%			
Benavente	72 677 007,46 €	79 330 298,12 €	36 982 026,19 €	54 251 892,48 €	17 269 866,29 €	50,89%	68,39%	17,50%			
Cartaxo	74 442 187,95 €	71 745 589,92 €	36 131 526,84 €	45 836 007,19 €	9 704 480,35 €	48,54%	63,89%	15,35%			
Chamusca	39 815 835,71 €	41 260 692,32 €	18 759 488,29 €	33 417 216,68 €	14 657 728,39 €	47,12%	80,99%	33,87%			
Constância	28 487 121,01 €	25 296 102,77 €	20 170 103,40 €	23 288 491,04 €	3 118 387,64 €	70,80%	92,06%	21,26%			
Coruche	106 634 093,34 €	109 581 592,94 €	48 017 018,50 €	86 025 068,37 €	38 008 049,87 €	45,03%	78,50%	33,47%			
Entroncamento	57 047 940,96 €	62 798 672,87 €	24 822 614,14 €	53 120 069,62 €	28 297 455,48 €	43,51%	84,59%	41,08%			
Ferreira do Zêzere	61 352 358,06 €	60 441 037,89 €	23 442 923,98 €	54 307 883,20 €	30 864 959,22 €	38,21%	89,85%	51,64%			
Golegã	31 841 924,85 €	32 251 782,84 €	25 094 769,92 €	30 940 522,51 €	5 845 752,59 €	78,81%	95,93%	17,12%			
Mação	35 561 193,13 €	34 926 824,10 €	14 968 411,05 €	30 485 883,34 €	15 517 472,29 €	42,09%	87,29%	45,19%			
Ourém	177 405 273,77 €	180 736 216,66 €	79 721 211,56 €	147 079 130,43 €	67 357 918,87 €	44,94%	81,38%	36,44%			
Rio Maior	98 595 943,07 €	98 086 000,58 €	68 637 465,31 €	81 910 372,54 €	13 272 907,23 €	69,61%	83,51%	13,89%			
Salvaterra de Magos	42 562 851,28 €	39 198 708,66 €	30 636 814,60 €	37 554 436,57 €	6 917 621,97 €	71,98%	95,81%	23,83%			
Santarém	244 736 085,46 €	244 028 782,34 €	105 066 712,73 €	160 238 051,27 €	55 171 338,54 €	42,93%	65,66%	22,73%			
Sardoal	26 284 044,02 €	15 238 620,50 €	10 688 396,94 €	13 824 066,40 €	3 135 669,46 €	40,66%	90,72%	50,05%			
Tomar	111 483 815,02 €	116 472 074,81 €	67 742 511,82 €	89 828 437,52 €	22 085 925,70 €	60,76%	77,12%	16,36%			
Torres Novas	150 934 136,46 €	153 775 210,89 €	88 677 102,31 €	125 495 967,88 €	36 818 865,57 €	58,75%	81,61%	22,86%			
Vila Nova da Barquinha	37 345 626,15 €	36 893 523,31 €	28 945 650,96 €	33 966 213,42 €	5 020 562,46 €	77,51%	92,07%	14,56%			

Tabela 10 - Análise dos AI das autarquias do distrito de Santarém

Autarquias	Ativo									Média Var. (Eur)	Desv. Padrão Var. (Eur)
	Total Ativo		Ativos Intangíveis								
	2019	2020	2019	2020	Var. (Eur)	AI19/AT19	AI20/AT20	Var. (%)			
Abrantes	185 175 646,92 €	187 795 316,34 €	254 512,27 €	375 524,20 €	121 011,93 €	0,14%	0,20%	0,06%	14 025,47 €	113 106,36 €	
Alcanena	52 580 090,76 €	57 792 707,03 €	4 000,00 €	55 143,23 €	51 143,23 €	0,01%	0,10%	0,09%			
Almeirim	69 135 742,48 €	70 416 553,38 €	4 493,81 €	3 073,65 €	-1 420,16 €	0,01%	0,00%	0,00%			
Alpiarça	39 371 110,93 €	61 045 218,35 €	40 142,34 €	120 555,74 €	80 413,40 €	0,10%	0,20%	0,10%			
Benavente	72 677 007,46 €	79 330 298,12 €	122 873,59 €	153 506,37 €	30 632,78 €	0,17%	0,19%	0,02%			
Cartaxo	74 442 187,95 €	71 745 589,92 €	145 224,28 €	103 137,84 €	-42 086,44 €	0,20%	0,14%	-0,05%			
Chamusca	39 815 835,71 €	41 260 692,32 €	77 640,92 €	98 378,41 €	20 737,49 €	0,20%	0,24%	0,04%			
Constância	28 487 121,01 €	25 296 102,77 €	16 410,19 €	11 279,23 €	-5 130,96 €	0,06%	0,04%	-0,01%			
Coruche	106 634 093,34 €	109 581 592,94 €	0,00 €	22 033,10 €	22 033,10 €	0,00%	0,02%	0,02%			
Entroncamento	57 047 940,96 €	62 798 672,87 €	72 548,15 €	138 649,85 €	66 101,70 €	0,13%	0,22%	0,09%			
Ferreira do Zêzere	61 352 358,06 €	60 441 037,89 €	60 621,70 €	14 928,26 €	-45 693,44 €	0,10%	0,02%	-0,07%			
Golegã	31 841 924,85 €	32 251 782,84 €	264 654,20 €	288 732,73 €	24 078,53 €	0,83%	0,90%	0,06%			
Mação	35 561 193,13 €	34 926 824,10 €	28 322,71 €	79 142,54 €	50 819,83 €	0,08%	0,23%	0,15%			
Ourém	177 405 273,77 €	180 736 216,66 €	2 280 146,88 €	2 155 784,85 €	-124 362,03 €	1,29%	1,19%	-0,09%			
Rio Maior	98 595 943,07 €	98 086 000,58 €	953 050,29 €	736 197,70 €	-216 852,59 €	0,97%	0,75%	-0,22%			
Salvaterra de Magos	42 562 851,28 €	39 198 708,66 €	124 995,59 €	91 292,06 €	-33 703,53 €	0,29%	0,23%	-0,06%			
Santarém	244 736 085,46 €	244 028 782,34 €	360 474,31 €	757 060,69 €	396 586,38 €	0,15%	0,31%	0,16%			
Sardoal	26 284 044,02 €	15 238 620,50 €	1 002,85 €	1 513,11 €	510,26 €	0,00%	0,01%	0,01%			
Tomar	111 483 815,02 €	116 472 074,81 €	400 916,44 €	402 355,60 €	1 439,16 €	0,36%	0,35%	-0,01%			
Torres Novas	150 934 136,46 €	153 775 210,89 €	412 665,06 €	292 153,63 €	-120 511,43 €	0,27%	0,19%	-0,08%			
Vila Nova da Barquinha	37 345 626,15 €	36 893 523,31 €	0,00 €	18 787,65 €	18 787,65 €	0,00%	0,05%	0,05%			

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

Tabela 11 - Análise das PI nas autarquias do distrito de Santarém

Autarquias	Ativo									Média Var. (Eur)	Desv. Padrão Var. (Eur)
	Total Ativo		Propriedades de Investimento								
	2019	2020	2019	2020	Var. (Eur)	PI'19/AT'19	PI'20/AT'20	Var. (%)			
Abrantes	185 175 646,92 €	187 795 316,34 €	0,00 €	647 470,70 €	647 470,70 €	0,00%	0,34%	0,34%			
Alcanena	52 580 090,76 €	57 792 707,03 €	0,00 €	1 313 838,68 €	1 313 838,68 €	0,00%	2,27%	2,27%			
Almeirim	69 135 742,48 €	70 416 553,38 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Alpiarça	39 371 110,93 €	61 045 218,35 €	0,00 €	3 987 436,48 €	3 987 436,48 €	0,00%	6,53%	6,53%			
Benavente	72 677 007,46 €	79 330 298,12 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Cartaxo	74 442 187,95 €	71 745 589,92 €	0,00 €	238 021,34 €	238 021,34 €	0,00%	0,33%	0,33%			
Chamusca	39 815 835,71 €	41 260 692,32 €	0,00 €	12 434,62 €	12 434,62 €	0,00%	0,03%	0,03%			
Constância	28 487 121,01 €	25 296 102,77 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Coruche	106 634 093,34 €	109 581 592,94 €	0,00 €	1 003 511,07 €	1 003 511,07 €	0,00%	0,92%	0,92%			
Entroncamento	57 047 940,96 €	62 798 672,87 €	0,00 €	1 546 679,47 €	1 546 679,47 €	0,00%	2,46%	2,46%			
Ferreira do Zêzere	61 352 358,06 €	60 441 037,89 €	0,00 €	400 300,87 €	400 300,87 €	0,00%	0,66%	0,66%			
Golegã	31 841 924,85 €	32 251 782,84 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Mação	35 561 193,13 €	34 926 824,10 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Ourém	177 405 273,77 €	180 736 216,66 €	0,00 €	2 101 332,21 €	2 101 332,21 €	0,00%	1,16%	1,16%			
Rio Maior	98 595 943,07 €	98 086 000,58 €	0,00 €	1 913 228,25 €	1 913 228,25 €	0,00%	1,95%	1,95%			
Salvaterra de Magos	42 562 851,28 €	39 198 708,66 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Santarém	244 736 085,46 €	244 028 782,34 €	0,00 €	3 505 925,09 €	3 505 925,09 €	0,00%	1,44%	1,44%			
Sardoal	26 284 044,02 €	15 238 620,50 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Tomar	111 483 815,02 €	116 472 074,81 €	0,00 €	7 528 389,29 €	7 528 389,29 €	0,00%	6,46%	6,46%			
Torres Novas	150 934 136,46 €	153 775 210,89 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			
Vila Nova da Barquinha	37 345 626,15 €	36 893 523,31 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%			

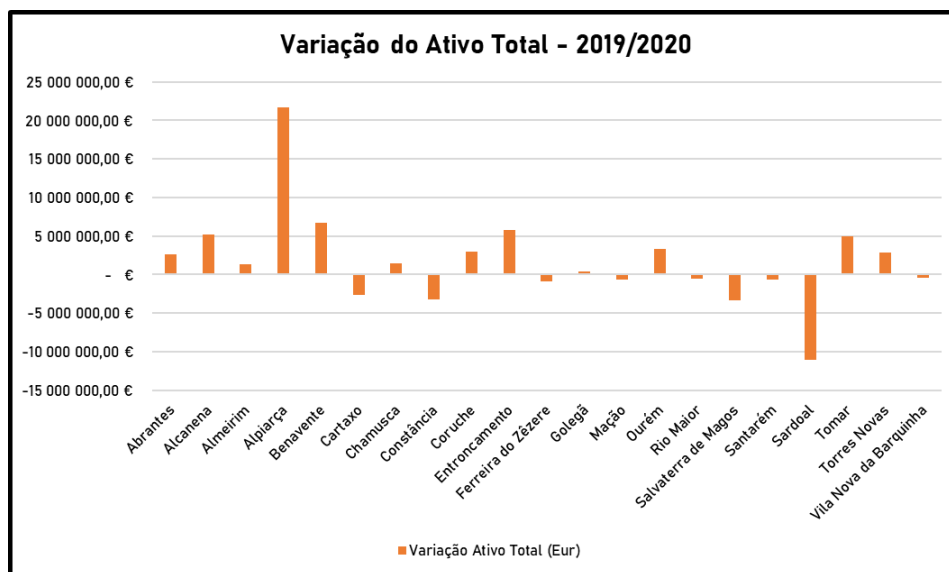


Gráfico 8 - Variação do Ativo Total - 2019/2020

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

APÊNDICE 2. Análise de dados do Capital Próprio

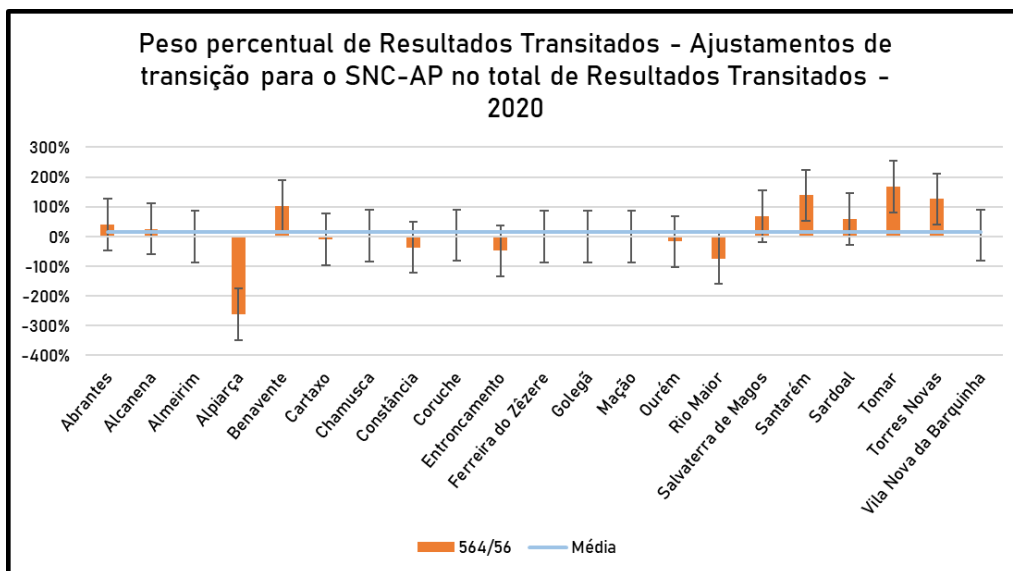


Gráfico 9 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total de Resultados Transitados - 2020

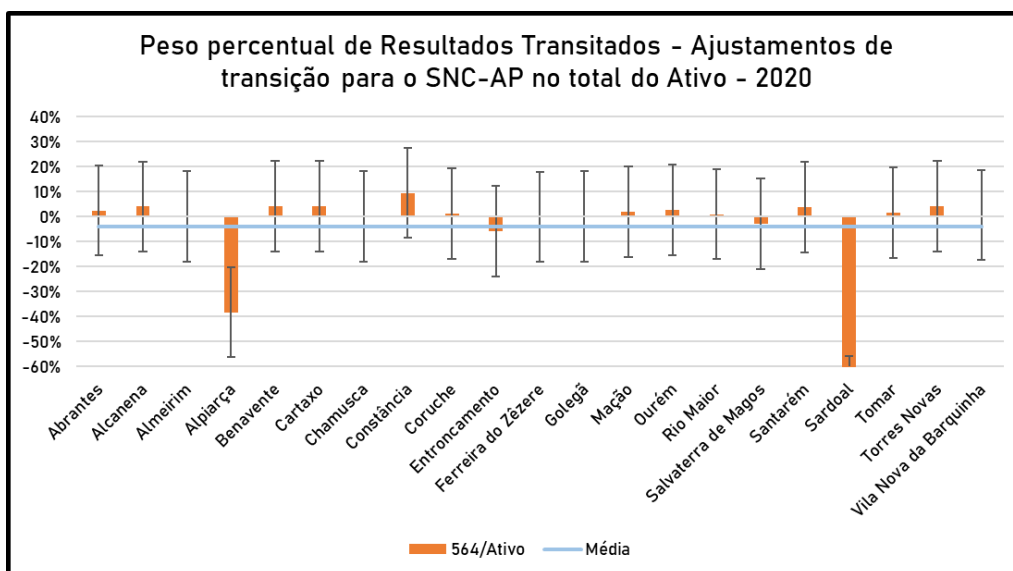


Gráfico 9 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Ativo - 2020

O impacto da adoção do SNC-AP: As Autarquias do distrito de Santarém

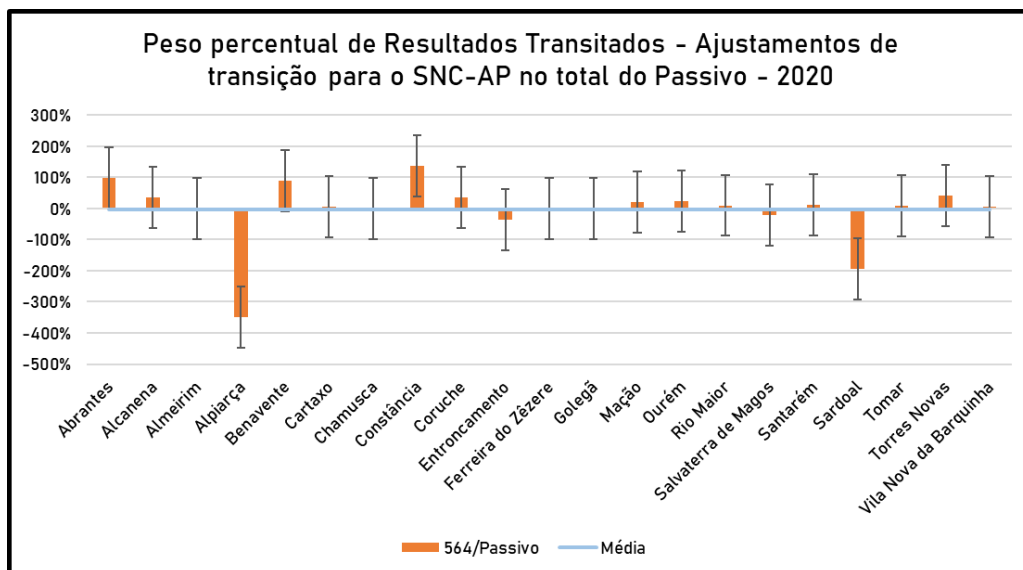


Gráfico 10 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Passivo - 2020

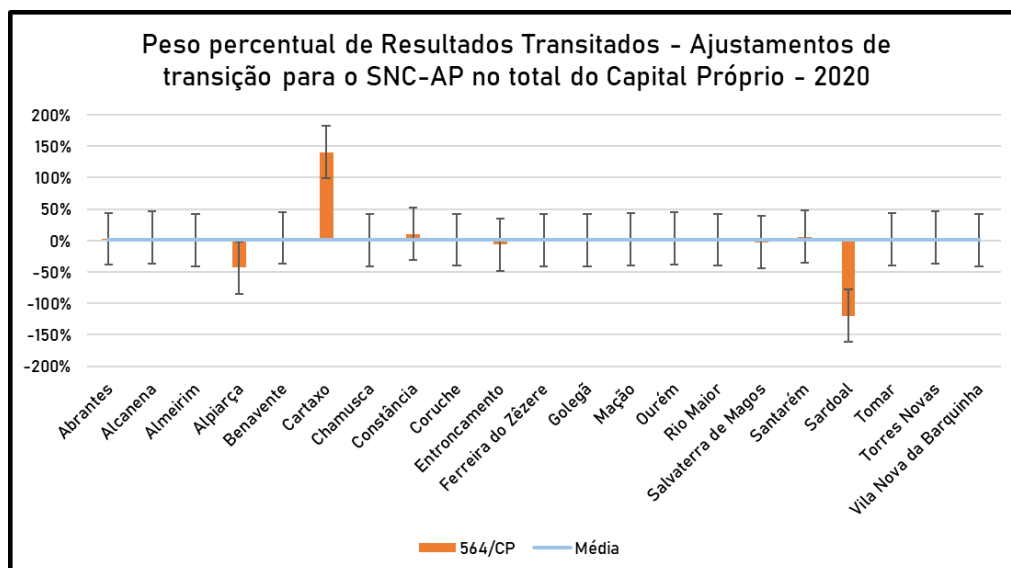


Gráfico 11 - Peso percentual de Resultados Transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP no total do Capital Próprio - 2020