



Raquel Russo da Silva

**A transição do POCAL para o SNC-AP e as suas implicações contabilísticas:
O Caso de um Município da Região Centro**

Coimbra, outubro de 2023



Raquel Russo da Silva

A transição do POCAL para o SNC-AP e as suas implicações contabilísticas: O Caso de um Município da Região Centro

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 Gestão Pública**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques.

Coimbra, outubro de 2023

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.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais

Aos meus avós

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha família, especialmente aos meus pais, pela educação, pelo suporte e por me possibilitarem a concluir mais uma etapa na minha vida.

Ao meu namorado e aos meus amigos, por todo o companheirismo, apoio e amizade ao longo deste etapa.

À Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques, que aceitou o meu convite para orientação da dissertação, pela sua disponibilidade e por me ter guiado ao longo deste projeto.

Ao Município que se disponibilizou a participar no Estudo do caso, em especial, à Diretora do Departamento Financeiro da Câmara Municipal e ao Chefe da Divisão de Finanças e Património.

Obrigada.

RESUMO

O presente estudo surge no âmbito da entrada em vigor do Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015 de 11 de setembro, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), incidindo especialmente na análise do impacto da entrada em vigor do mesmo nas Autarquias Locais. Foca-se, portanto, na transição do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), mais concretamente, na transição de um dos seus planos setoriais, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) para o normativo SNC-AP.

O SNC-AP teve um grande impacto na contabilidade pública. Esta dissertação tem como principal objetivo expor o impacto que a implementação do SNC-AP provocou nas Autarquias Locais. A autarquia local analisada corresponde, de acordo com o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP), a um município de média dimensão. O município que se disponibilizou a participar no estudo do caso é um município da região Centro de Portugal.

Ao longo da dissertação vão ser abordados assuntos como: a evolução histórica da contabilidade pública em Portugal; o POCP e o POCAL; O SNC-AP; e o SNC-AP nas autarquias locais.

Palavras-chave: SNC-AP; POCAL; Transição; Implementação; Impacto.

ABSTRACT

This study arises within the scope of the entry into force of Decree-Law No. 192/2015 of September 11, the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), focusing especially on the analysis of the impact in Local Authorities. It focuses, therefore, on the transition of the Official Public Accounting Plan (POCP), more specifically, on the transition of one of its sectoral plans, the Official Accounting Plan for Local Authorities (POCAL) to the SNC-AP standard.

The SNC-AP had a major impact on public accounting. This dissertation has as main objective to expose the impact that the implementation of the SNC-AP caused in Local Authorities. The analyzed local authority corresponds, according to the Financial Yearbook of Portuguese Municipalities (AFMP), to a medium-sized municipality. The municipality that was willing to participate in the case study. is a municipality in the Central region of Portugal.

Throughout this dissertation various subjects will be addressed such as: the historical evolution of public accounting in Portugal; the POCP and the POCAL; The SNC-AP; and the SNC-AP in local authorities.

Keywords: SNC-AP; POCAL; Transition; Implementation; Impact.

ÍNDICE

Introdução	1
1. Enquadramento geral e justificação do estudo	1
2. Identificação do problema e objetivos do estudo	2
3. Organização da dissertação	2
Capítulo I Revisão da Literatura	4
1. Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal.....	4
1.1. Da Casa dos Contos ao Estado Novo	4
1.2. Da Reforma Orçamental ao Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	7
1.3. Nova Gestão Pública	11
1.4. O Processo de Harmonização Contabilística	13
2. Do Plano Oficial de Contabilidade Pública ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	15
2.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública.....	15
2.2. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	19
Capítulo II A Adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas nas Autarquias Locais.....	24
1. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	24
1.1. Enquadramento legal.....	24
1.2. Âmbito e Objetivos	25
1.3. As <i>International Public Sector Accounting Standards</i> como referência	26
1.4. Estrutura Conceptual	27
1.5. Normas da Contabilidade Pública	28

1.6.	Plano de Contas Multidimensional	29
1.7.	Regime Simplificado.....	30
2.	O Sistemas de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas nas Autarquias Locais	32
2.1.	A preparação para a transição	32
2.2.	Principais alterações.....	34
2.3.	Implicações da transição	36
2.4.	Consolidação de contas no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	37
Capítulo III Metodologia		45
Capítulo IV A Transição do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas no Município X e as suas Implicações		48
1.	O Município X.....	48
2.	O Sistema Contabilístico do Município X.....	50
3.	O Processo de transição no Município X	52
4.	A adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto nas Demonstrações financeiras.....	55
4.1.	Balanço.....	55
4.2.	Ativos Fixos Tangíveis.....	60
4.3.	Ativos Intangíveis	62
4.4.	Propriedades de Investimento	63
4.5.	Ativos Contingentes, Passivos Contingentes e Provisões.....	65
Conclusão		67
1.	Principais Conclusões	67
2.	Limitações do estudo e Propostas de Investigação futura.....	68
Referências Bibliográficas		69

Apêndices.....	78
Apêndice 1 Guião da Entrevista	79
Apêndice 2 Características distintivas da Gestão Pública	82
Anexos.....	83
Anexo 1 Os Normativos de Referência: Contabilidade de Gestão, Financeira e Orçamental.....	84
Anexo 2 Organograma da Câmara Municipal X	85

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura I - Normativos que necessitaram de ajuste com a criação do POCP.....	15
Figura II - Ativo Consolidado do Município X	56
Figura III – Património Líquido e Passivo Consolidado do Município X.....	57
Figura IV – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado.....	59

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela I - Fases essenciais da NPM.....	12
Tabela II - As Componentes Doutrinárias em que assenta a NPM descritas por Hood	12
Tabela III - Vantagens e Desvantagens da Harmonização Contabilística	14
Tabela IV - As Características do POCP	16
Tabela V - Princípios do POCAL	17
Tabela VI - Estrutura do POCP	18
Tabela VII - Os Planos Setoriais do POCP.....	19
Tabela VIII - Estrutura do POCAL.....	21
Tabela IX - Elementos das DF: SNC-AP	28
Tabela X - Normas da Contabilidade Pública.....	29
Tabela XI - Regimes contabilísticos do SNC - AP.....	31
Tabela XII - Ajustamentos para a transição.....	33
Tabela XIII - Terminologias: POCAL vs. SNC-AP	34

Tabela XIV - Principais Diferenças: SNC-AP e POAL: AFT, AI e Propriedades de Investimento.....	35
Tabela XV - Principais Diferenças: SNC-AP e POAL: Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes.....	35
Tabela XVI - Métodos Aplicáveis nas DF consolidadas	40
Tabela XVII - Número de Trabalhadores do Município X (ano 2022)	50
Tabela XVIII - Métodos de Consolidação Financeira	51
Tabela XIX – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: AFT	60
Tabela XX – AFT: Quantia escriturada e variações do período (2020)	61
Tabela XXI – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: AI	62
Tabela XXII – AI: variação das amortizações e perdas por imparidades acumuladas (2020).....	63
Tabela XXIII – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: Propriedades de Investimento	63
Tabela XXIV – Propriedades de Investimento: Quantia escriturada e variações do período – Modelo do Custo	64
Tabela XXV – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: Provisões	65
Tabela XXVI – Provisões: variações no período.....	66

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico I - Perímetro de consolidação do Município X (Ano 2020)	51
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFMP - Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

AIRC - Associação de Informática da Região Centro

CGA – Caixa Geral de Aposentações

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CMX – Câmara Municipal X

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

EC – Estrutura Conceptual

ECC - Entidades Conjuntamente Controladas

EFTA – Associação Europeia de Comércio

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS - Normas Internacionais de Relato Financeiro

INA – Instituto Nacional de Administração

INC – Interesses que Não Controlam

INE – Instituto Nacional de Estatística

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

MC – Método do Custo

MCI – Método de Consolidação Integral

MCP – Método de Consolidação Proporcional

MEP – Método da Equivalência Patrimonial

MI – Manual de Implementação

NCP – Normas de Contabilidade Pública

NCP-PE – Normas de Contabilidade Pública para Pequenas Entidades

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NPM – *New Public Management*

PCM – Plano de Contas Multidimensional

PED – Plano Estratégico de Desenvolvimento

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

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

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado

RFALEI - Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais

RJAL – Regime Jurídico das Autarquias Locais

SEC – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

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

SP – Setor Público

TC – Tribunal de Contas

TIC - Tecnologias de Informação e Comunicação

UE – União Europeia

Unileo – Unidade de Implementação da Enquadramento Orçamental

Introdução

1. Enquadramento geral e justificação do estudo

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), foi aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015 de 11 de setembro, é uma das medidas que visa reformar a contabilidade pública em Portugal.

A entrada em vigor do SNC-AP veio revogar o antigo normativo contabilístico, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os respetivos planos setoriais. O POCP incluía quatro planos setoriais, sendo cada um deles uma adaptação aos diferentes setores da administração pública. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) surgiu em 1999 e através do DL n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro está inserido num desses planos setoriais.

O novo normativo foi pensado para produzir efeitos a 1 de janeiro de 2017, mas por decisão do Conselho de Ministros só dia 1 de janeiro de 2018 foi aplicado. Apesar da obrigação de implementação do SNC-AP nos documentos contabilísticos constasse ser a partir de 2018, no caso das autarquias locais, a transição de normativo contabilístico não se verificou nessa mesma data. O art.º 86.º do DL de Execução Orçamental legislou, que nas autarquias locais, o processo de implementação fosse apenas obrigatório a 1 de janeiro de 2020 (DL n.º 84/2019, de 28 de junho).

Nos diferentes setores da administração pública, a implementação do SNC-AP verificou-se mais cedo do que nas autarquias locais, a transição do POCAL para o SNC-AP foi a mais tardia.

A transição para um novo sistema contabilística acarreta sempre riscos e dificuldades, mas segundo Caldeira (citado em Nunes et al., 2019) “apesar das dificuldades e dos riscos inerentes a este processo de transição, são claras as vantagens que o novo sistema comporta” (p. 4).

O tema escolhido debruça-se sobre a transição de normativo nas autarquias locais.

As motivações que levaram à escolha do tema prenderam-se com o facto de ser um tema atual e que não é muito explorado, o que torna a matéria abordada relevante e desafiante. Existem alguns estudos que abordam este tema, mas situam-se maioritariamente no período pré-transição ou no momento da transição, este estudo é diferenciador por ter como objetivo analisar o pós-transição. Já passaram 3 anos desde a referida mudança de normativo, é um bom momento para refletir quais foram os reais impactos que a transição causou no longo prazo e que melhorias é necessário fazer.

2. Identificação do problema e objetivos do estudo

O estudo tem por objetivo conhecer e entender melhor como foi realizado o processo de transição do POCAL para o SNC-AP e quais as suas implicações.

De forma a cumprir o objetivo enunciado no parágrafo anterior, realizou-se um estudo do caso. O estudo do caso foi efetuado num município da região centro, que por motivos de confidencialidade, se definiu como o Município X. Com ele procurou-se conhecer melhor o processo de reforma da administração pública, perceber como foi o momento da transição do POCAL para o SNC-AP, analisar a mudança e os impactos que esta determinou nas atividades do município.

3. Organização da dissertação

Para se falar do presente é sempre importante voltar ao passado e perceber que “voltas” é que a contabilidade pública deu para chegar onde está hoje. Perceber quais as razões que levaram à criação de um novo normativo contabilístico e à consequente modernização da administração pública. O capítulo I do presente trabalho foca-se, portanto, numa revisão da literatura sobre a evolução histórica da contabilidade pública em Portugal e sobre o POCP e o POCAL.

No capítulo II apresenta-se o normativo contabilístico SNC-AP, e procura-se entender como foi implementado nas autarquias locais.

O capítulo III é dedicado à abordagem metodológica onde se apresentam todos os métodos de pesquisa utilizados.

No capítulo IV encontra-se uma breve apresentação e caracterização do Município X e, de seguida, analisa-se a repercussão, no município em causa, da mudança do regime contabilístico anterior (POCAL) para o atual, o SNC-AP. É neste capítulo que se observa quais os procedimentos de transição e qual a avaliação do impacto do novo normativo nas rubricas contabilísticas. Por fim, sintetiza-se na conclusão os principais resultados da investigação e as limitações encontradas no estudo.

Capítulo I | REVISÃO DA LITERATURA

1. Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal

1.1. Da Casa dos Contos ao Estado Novo

Na segunda metade do séc. XIII, no dia 16 de junho de 1296 surge como necessidade de estabelecer uma maior organização da fiscalização financeira, a primeira instituição pública, conhecida por Casa dos Contos ou Os Contos. Situava-se em Lisboa, numa das torres do Castelo de São Jorge e surge com o objetivo de concentrar as contas da Fazenda Real. Era aqui que Monarca com a ajuda dos seus funcionários, os contadores, tinham a tarefa de registar e verificar as despesas e receitas do reino e das diversas instituições públicas com o método que surgiu na altura, o método unigráfico (Silva et al., 2017).

O método unigráfico ou método das partidas simples registava as operações de forma cronológica e sistemática, e contabilizava apenas um débito ou um crédito, ou seja, a movimentação numa conta não implicava a movimentação de outra.

Em setembro do ano de 1755, o terramoto e o consequente incêndio, que afetou essencialmente a cidade de Lisboa, arruinou as instalações da Casa dos Contos e destruiu a maior parte da documentação que lá existia. Este acontecimento fez com que a primeira instituição pública em Portugal fosse extinta. (Lira, 2011).

Para substituir a Casa dos Contos surge o Erário Régio. Este foi criado por a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 e fixou inúmeras normas sobre a organização e funcionamento da fazenda real. Em termos de escrituração, criou um novo regime para controlo das receitas e despesas públicas em Portugal, o método digráfico (partidas Dobradas) que surgia também na altura para substituir o método unigráfico, constituindo um marco fundamental na contabilidade pública.

Considerado por muitos autores uma chegada tardia, o método das partidas dobradas “chegou” a Portugal no ano de 1759, com a primeira Aula de Comércio de Lisboa,

elaborada por iniciativa do Marquês de Pombal e criada pela Junta de Comércio (Lira, 2011).

Durante o Período Pombalino (1750-1777) os ideais do mercantilismo e do iluminismo permaneceram nas lógicas do Governo português e, de forma a harmonizar a sua administração, as políticas contabilísticas eram traduzidas por regras (Silva et al., 2017).

Em 1832, através do Decreto n.º 22 de 16 de maio, assistiu-se à extinção do Erário Régio. No mesmo ano “nasceu” o Tesouro Público e o método de registo voltou a ser o método usado na Casa dos Contos, o unigráfico (partidas simples), segundo Gonçalves et al. (2017) “assistiu-se a um declínio e a um retrocesso dos processos de registo com a dissolução do Erário Régio na monarquia constitucional do Liberalismo Português” (p.128).

No decorrer do século XIX a contabilidade foi perdendo austeridade, a confirmação disso foi o Primeiro Código Comercial, que surge em 1833. Este, exigia aos privados um livro de diário, um livro copiado de cartas comerciais e o livro de balanço, mas permitia a opção pelo método de registo que considerassem mais conveniente. Mais tarde, em 1888, verifica-se o mesmo critério no Segundo Código Comercial (Correia, 2019; Gonçalves et al., 2017).

O método das partidas dobradas, ensinado na primeira Aula de Comércio, foi desvalorizado tanto na contabilidade pública como na privada, e, por isso, durante o reinado de D. Maria II (1834-1853) a Aula de Comércio foi extinta (1844).

Em 1907 instituída pela Lei de 20 de março surge a terceira reforma da Contabilidade pública e esta define:

- Operações de Tesouraria;
- Contas do Património, identificação dos ativos e passivos do Estado;
- Função do Diretor Geral da Contabilidade Pública.

Com esta norma foram ainda introduzidas algumas mudanças na legislação, uma das mais relevantes foi o facto de a partir dessa data o orçamento ter de incluir todas as receitas e despesas extraordinárias.

No dia 5 de outubro de 1910, Portugal vivia uma época de instabilidade social e política com a diluição da monarquia e a proclamação da república, voltando a ganhar importância o corporativismo.

A partir de 28 de maio de 1926 inicia-se o Golpe Militar onde é instaurado em Portugal uma nova era, a era da ditadura militar, e é a partir desse dia que se desencadeou a mudança para um novo regime e que durou até 1974 (dezoito anos), o Estado Novo (Martinho & Pinto, 2007).

Durante este regime, foi decretada pela Lei n.º 15465 de 14 de maio de 1928 a reforma orçamental. Este decreto estabeleceu a adoção do modelo de Orçamento Geral do Estado e compreendia segundo Ribeiro & Pascoal (2000) “vários mapas destinados não só à expressão das receitas e das despesas do Estado, mas também à apreciação da situação financeira das autarquias locais e das colónias” (p.1).

De forma a completar a Lei n.º 15465, no ano seguinte é publicada a Lei n.º 16667 de 27 de março de 1929, com a finalidade de definir a organização do Orçamento e a criação da Caixa Geral de Aposentações (CGA), organismo que tinha como responsabilidade a previdência mútua dos servidores do Estado (Jiménez & Martí, 2010).

Em 1930, é publicada uma nova lei, a Lei n.º 18381 e é com esta que se dá início a uma nova reforma, a da Contabilidade Pública. A presente Lei estabeleceu os princípios de escrituração de verbas e de gestão orçamental (despesas e receitas públicas) e definiu o ano económico como um período de 12 meses que se iniciava a 1 de julho e terminava a 30 de junho do ano seguinte.

Passado três anos (1933) foi aprovada a constituição do “Estado Novo”, terminando assim com o período liberal em Portugal (Grilo, 2011; Silva et al., 2017).

Portugal em 1961 insere-se na Associação Europeia de Comércio (EFTA) e face às características deste regime de ditadura, “não foi favoravelmente aceite pela comunidade internacional” (Silva et al., 2017, p.14).

A Revolução de 25 de abril de 1974 colocou fim ao regime ditatorial do Estado Novo. Entrou em vigor um regime político democrático e multipartidário, esta alteração de regime político provocou a possibilidade de modernização do Setor Público (SP) português.

1.2. Da Reforma Orçamental ao Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

A mudança no regime político nacional provocou a reforma de todo o sistema orçamental, pois dela resultou a divisão do poder legislativo e do poder executivo, e ainda a autonomia dos tribunais, como o Tribunal de Contas (TC) (Santareno, 1997 citado na Silva et al., 2016; Silva et al., 2017).

Em 1976, foi elaborada e publicada a 1.^a lei anual do Orçamento do novo sistema, esta desenvolveu um normativo orçamental que atendesse na prática às diretrizes da constituição para aprovação do Orçamento (Lei 11/76, de 31 de dezembro). Permitiu também que fosse realizada uma revisão completa dos códigos, de forma a definir que as receitas e despesas públicas fossem orientadas por códigos de classificação orgânica, funcional e económica (DL n.º 737/76, de 16 de outubro).

No ano seguinte, em 1977, pelo DL n.º 47/77 de 7 de fevereiro é aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), sendo este um normativo que contribuiu de forma significativa para o desenvolvimento da contabilidade no setor privado. O POC sofreu ajustes posteriormente à data de aprovação e deu origem a novas versões em 1989 e 1991 (Silva et al., 2017).

Para a contabilidade pública, no sentido de aprovar o enquadramento do Orçamento Geral do Estado, em 1977, foi publicada a Lei n.º 64/77, que apoiada pela Constituição, fomentou, mais tarde, a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE).

Em 1986, com a admissão de Portugal à União Europeia (UE) e à Comunidade Económica Europeia, no sentido de acompanhar os outros países membros, tudo levava a que fossem feitas reformas na contabilidade pública nacional, porém tal não aconteceu no momento. No entanto, este foi um acontecimento que mais estimulou futuras reformas da Contabilidade Pública (Moreira, 2020).

Neste segmento, em 1987, é publicada a nova lei das finanças locais, a Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, que enfatizava o autogoverno financeiro das autarquias locais, atribuindo às autarquias, por exemplo, a capacidade de dispor de receitas próprias e processar as respetivas despesas.

A publicação da segunda revisão da constituição, Lei Constitucional n.º 1/89, em 1989 foi um fator normativo que impulsionou a reforma orçamental e de contabilidade no SP, o que desencadeou um novo regime da administração financeira do Estado (Marques e Almeida, 2003, citado em Silva et al., 2016).

Os primeiros resultados desta reforma com vista à normalização da contabilidade pública nacional, iniciaram-se com a aprovação da Lei de Bases de Contabilidade Pública, a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro. Este corpo normativo surgiu procurando substituir o sistema de contabilidade pública adotado até então, possibilitando assim que este se aproximasse ao sistema utilizado pelas empresas privadas, e instituiu os princípios para a criação de um novo RAFE (Nogueira & Carvalho, 2006).

No ano seguinte, surge a Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro, a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, atualmente já revogada, que apresentava os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental, alinhando a estrutura da execução orçamental e a estrutura do Orçamento do Estado (Nogueira & Carvalho, 2006).

Em 1992 com a aprovação do DL n.º 155/92, é publicado o RAFE com o objetivo de uma correta administração dos recursos financeiros públicos. Tinha a finalidade de possibilitar um controlo orçamental permanente a partir da correspondência dos valores patrimoniais e contabilísticos. Este desenvolvimento na contabilidade pública, desencadeou a utilização de uma contabilidade patrimonial e analítica semelhante à aplicada no setor privado, baseada no uso do POC (Oliveira, 2017).

Assim, e resultante da abundância de planos, de uma fraca normalização e harmonização da informação contabilística, das dificuldades comparativas e da impossibilidade de obtenção de informação contabilística consolidada para todo o SP, tornava-se necessário a criação de um novo sistema de contabilidade pública, que surgiu posteriormente com a publicação a 3 de setembro de 1997 do DL n.º 232/97, a aprovação do POCP (Silva et al., 2016; Vieira, 2008).

Com a adoção do POCP tornou-se possível a integração dos sistemas da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica num único documento de normalização, para toda a administração pública. Deixou-se de usar um sistema baseado na contabilidade de caixa e introduziu-se um modelo assente na base de acréscimo, que servia de apoio à gestão das organizações do SP.

Após a entrada em vigor do POCP, de acordo com o que estava previsto no artigo 5.º do DL n.º 232/97, surgiram os planos setoriais, estes são uma adaptação do POCP aos diferentes setores específicos da administração pública. Foram criados quatro planos setoriais, sendo eles:

- POCAL, em 1999, com o DL n.º 54-A/99, de 21 de fevereiro;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC Educação), em 2000, com a Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), em 2000, com a Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), em 2002, aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

Apesar do POCP ter contribuído imenso para a progressão do modelo contabilístico do SP português, este estava desatualizado, uma vez que gerava divergências entre diferentes tipos de organizações e, ainda, se opunha às Normas Internacionais de Contabilidade do SP, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). A implementação destas não provocou o efeito desejado em toda a UE, visto que a sua aplicação não foi generalizada em todos os Estados Membros.

O uso das IPSAS pelos governos de todo o mundo tinha o objetivo de melhorar a qualidade das informações financeiras obtidas através do sistema contabilístico de entidades públicas, procurando beneficiar todos os interessados na entidade e compreender qual o impacto de determinada tomada de decisões (Marques, 2017).

No caso português, procedeu-se à publicação do DL n.º 134/2012, de 29 de junho, que atribuiu à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a responsabilidade de aprovar um Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) Público que respeitasse as IPSAS (Silva et al., 2016).

O governo pretendia que as Administrações Públicas tivessem a capacidade de implementar um sistema mais eficiente quer em termos contabilísticos, quer em termos de consolidação de contas e de normalização contabilística, a nível nacional. Surge, assim, o DL n.º 192/2015, de 11 de setembro (aprovação do SNC-AP) que assume que o SNC -AP aplica-se: “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” (DL 192/2015; Moreira, 2020). O novo normativo inicialmente entraria em vigor no dia 1 de janeiro de 2017, no entanto, o DL n.º 85/2016 de 21 de dezembro diferiu a sua implementação, pois considerou que não estavam asseguradas um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais. A entrada em vigor foi assim adiada para o dia 1 de janeiro de 2018 para todas entidades previstas, salvo se as organizações já estivessem a aplicar este modelo desde 2017 (Marques, 2017).

O SNC-AP acarreta diversos benefícios, como a disponibilização de informação financeira e orçamental mais abrangente e relevante, uma maior facilidade na consolidação de contas entre entidades do setor empresarial, setor não lucrativo e o SP, a promoção da comparabilidade, nacional e internacional, um aprimoramento da transparência no relato financeiro e na contabilidade, e uma melhoria na qualidade dos dados para as estatísticas nacionais (Marques, 2017).

O SNC-AP e a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei n.º 151/2015, compõem um novo modelo de governação da administração pública, pois vêm

acrescentar novas exigências de *accountability*, maior transparência e maior controlo financeiro.

A introdução deste modelo contabilístico para as administrações públicas traduz modificações nos processos de registo e de relato financeiro das entidades públicas, exigindo a utilização também na ótica de acréscimo e não só na ótica de caixa (Marques, 2017).

1.3. Nova Gestão Pública

Um dos fatores importantes que contribuiu para a reforma administrativa do SP foi a adoção dos princípios da *New Public Management* (NPM).

A NPM é um novo paradigma de gestão pública que surge no final da década de 70 do século XX resultado do colapso do estado providência. Com este colapso, os ideais de privatização e de não intervenção do Estado, adotadas após a segunda Guerra Mundial, mostravam já não produzir efeito.

É na década de 1980 que se inicia algumas mudanças no SP, de acordo com Lopes (2020) o conceito de NPM surgiu “como resultado de uma vontade de substituir a gestão pública por uma gestão empresarial...começando a integrar novos conceitos e instrumentos” (p.14).

Segundo Lira (2021) “NPM é o termo utilizado para designar as doutrinas que dominaram as reformas administrativas que ocorreram no sector público a partir de finais do século XX” (slide 8).

Nunes (2004), descreveu que este novo paradigma de gestão pública só foi exequível através do uso da política dos 5 R’s: Reestruturação, reengenharia, reinvenção, realinhamento e revisão¹.

A NPM “adveio da crença de que a burocracia e a gestão pública tradicional falhou e os procedimentos e técnicas do setor privado são a chave para o sucesso” (Rocha, 2010,

¹ Apêndice II

p.54) e assenta em dois grandes pilares: a minimização do papel do governo na sociedade e na melhoria do desempenho interno do SP surgindo os conceitos de privatização, desregulamentação e mercantilização (Lira, 2021).

Do ponto de vista organizacional podemos fazer a distinção em 4 fases essenciais:

Tabela I - Fases essenciais da NPM

Fases essenciais da NPM	1ª – Procura da eficácia (aproximar setor privado ao público); 2ª – Redução do tamanho da organização e descentralização; 3ª – Maior cultura organizacional, dando ênfase aos valores e à cultura nas relações humanas; 4ª – Orientação para o serviço público.
--------------------------------	---

Fonte: Elaboração própria.

Hood (1996) defende que a NPM assenta em 7 componentes doutriniais:

Tabela II - As Componentes Doutriniais em que assenta a NPM descritas por Hood

Componentes Doutriniais	1. Profissionalização da gestão nas organizações públicas; 2. Objetivos bem definidos; 3. Necessidade de insistir nos resultados e não nos processos; 4. Desagregação das unidades do SP; 5. A competição deve ser introduzida nas organizações públicas; 6. Insistência em estilos de gestão e práticas de gestão do setor privado; 7. Insistência da moderação e disciplina no uso de recursos.
--------------------------------	---

Fonte: Rocha (2010, p. 54).

Estas práticas foram sendo seguidas um pouco por todo o mundo, não tendo o mesmo resultado conforme o contexto particular de cada país. Em Portugal, a NPM e a consequente transformação do Estado obrigou a que os serviços e organismos do Estado assumissem novas condutas, que até então eram usadas exclusivamente em empresas.

De acordo com Fernandes (2009) “são dois os factos históricos que marcam decisivamente o caminho seguido por Portugal na implementação dos princípios da NPM” (p.5):

- A revolução do 25 de Abril de 1974: fim do regime ditatorial facilitando a possibilidade de modernização da administração pública;
- A adesão de Portugal à UE, em 1986: acontecimento que mais estimulou futuras reformas na Contabilidade Pública (Fernandes, 2009).

1.4. O Processo de Harmonização Contabilística

A necessidade do Processo de Harmonização Contabilística surge com o fenómeno da globalização. A globalização “é um fenómeno que não representa uma tendência de homogeneização das classes sociais, mas que se destina à expansão e à uniformização das sociedades” (Freitas et al., 2013, p.1496).

O aumento de circulação de pessoas e bens, as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), as redes de transporte a nível internacional, o crescimento das empresas, são fatores que são resultado da globalização e que contribuíram para a necessidade de elaborar algumas normas de contabilidade que fossem aceites internacionalmente.

A existência de uma “linguagem comum” a todas os agentes económicos, que atuam nos comércios financeiros internacionais e de capitais, para harmonizar as diferenças existentes no relato financeiro dos vários países, era essencial.

A harmonização da contabilidade é um processo gradual de compatibilização de práticas contabilísticas e, com vista a facilitar este processo, a informação financeira deve ser compreensível, fiável, transparente, comparável à escala internacional e consistente.

Algumas das vantagens e desvantagens que este processo de harmonização acarreta estão descritas na tabela seguinte.

Tabela III - Vantagens e Desvantagens da Harmonização Contabilística

Vantagens	Desvantagens
Comparabilidade e credibilidade das informações financeiras Globalização dos mercados Crescimento económico Eliminação do custo de conversão das Demonstrações Financeiras (DF) Aumento da eficiência dos mercados Diminuição do risco do investidor Decisões financeiras mais informadas	Dificuldades dos governos locais em conciliarem diferentes práticas contabilísticas Dispersão do capital em todo o mundo Perda de controlo a nível nacional

Fonte: Amaral (2001).

O processo de harmonização europeu foi dirigido pela UE, com o apoio do *International Accounting Standards Board* (IASB) e do *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), materializando-se no Regulamento n.º 1606/2002. A partir deste regulamento verificou-se uma aproximação dos normativos contabilísticos nacionais às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Foi devido a este processo, que em Portugal, no dia 1 de janeiro de 2010, entrou em vigor o SNC (Pinheiro et al., 2013).

2. Do Plano Oficial de Contabilidade Pública ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

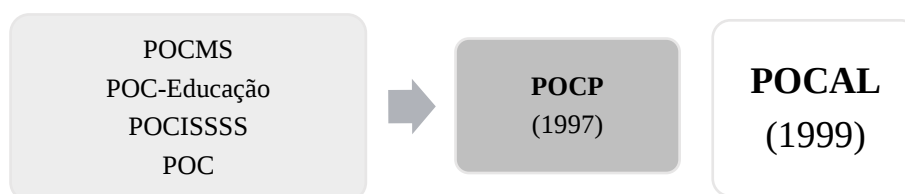
2.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública

A necessidade de aprovação de planos de contas para a Administração Pública surge quando algumas leis, como a Lei de Bases da Contabilidade Pública, começam a obrigar as entidades públicas, que tinham autonomia administrativa e financeira, a utilizar o método digráfico e a contabilidade patrimonial. Enquanto o POCP não surgia, as entidades públicas utilizavam o plano de contas destinado ao setor privado, o POC. No caso dos setores da saúde, da educação e do sistema de solidariedade e de segurança social podiam optar pelo POC ou por um plano de contas adaptado ao setor.

Verificou-se depois, que a utilização de planos de contas que não eram destinados a ser usados pelo SP, apresentava alguns inconvenientes. A dificuldade na elaboração de contas consolidadas do Estado era um deles. De forma a combater este e outros inconvenientes, foi criado, com rapidez um grupo de trabalho destinado a elaborar um plano de contas para as entidades públicas.

A urgência na criação de um plano específico para o SP, fez com que criação do plano de contas específico para as autarquias locais, que já estaria a ser pensado desde 1982, fosse adiado, só sendo aprovado passados 17 anos com o DL n.º 54-A/99 (Carvalho et al., 1999). Em relação aos outros planos este foi o único que não teve de se adaptar uma vez que foi criado depois do POCP, os já existentes tiveram de ser ajustados a este.

Figura I - Normativos que necessitaram de ajuste com a criação do POCP



Fonte: Elaboração própria.

O POCP foi aprovado em conselho de ministros, no dia 23 de julho de 1997 e publicado pelo DL n.º 232/97 de 3 setembro. É um diploma que entrou em vigor 60 dias após a sua publicação e que integra um marco fundamental no processo de reforma do SP e na consequente modernização do Estado. As principais características diferenciadoras do POCP estão apresentadas na tabela IV.

Tabela IV - As Características do POCP

Características do POCP	• Homogeneização da Administração Pública; • A presença de três sistemas de contabilidade Pública: orçamental, patrimonial e analítica; • Criação da Classe 0: “Contas de Controlo Orçamental e de Ordem”; • Registo no Ativo os Bens de Domínio Público; • Elaboração de uma “CNC” para a Administração Pública;
--------------------------------	---

Fonte: Elaboração própria.

Segundo o artigo 2.º do DL n.º 232/97 de 3 setembro, o POCP era, “obrigatoriamente, aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local” desde que “não tivessem “natureza, forma e designação de empresa pública”, assim como à segurança social e às organizações de direito privado sem fins lucrativos que dispunham de receitas maioritariamente provenientes do Estado.

O POCP dirigia-se para uma contabilidade pública moderna que permitia às entidades públicas deter um instrumento fundamental de apoio a nível de gestão e de avaliação. Como principal objetivo, o POCP pretendia a criação das condições necessárias para a integração de diferentes aspetos, a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. O POCP integrava 3 sistemas contabilísticos:

1. Sistema de Contabilidade Orçamental: elabora, utilizando o método digráfico, o registo da informação de todos os recebimentos e pagamentos, é o sistema mais ligado à gestão e ao controlo da tesouraria (classe 0 e conta 25);
2. Sistema de Contabilidade Patrimonial: constitui o registo digráfico das movimentações que concorrem ativa e passivamente para a formação do património da organização (classe 1 a 8);

3. Sistema de Contabilidade Analítica: primazia a valorização de fenómenos internos permitindo o apuramento dos custos por função, atividade e produtos (classe 9);

Outro dos objetivos do POCP era proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica da organização e, para isso, este guiava-se de acordo com os seguintes princípios (Carvalho et al., 1999):

Tabela V - Princípios do POCAL

Princípio	Descrição
Princípio da entidade	Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central.
Princípio da continuidade	Considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada.
Princípio da consistência	Considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às DF
Princípio da especialização (ou do acréscimo)	Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas DF dos períodos a que respeitem
Princípio do custo histórico	Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.
Princípio da prudência	Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso
Princípio da materialidade	As DF devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar avaliações ou decisões pelos utentes interessados
Princípio da não compensação	Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas ativas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).

Fonte: DL n.º 232/97 de 3 setembro.

A nível de estrutura, e para garantir a fácil adaptação pela Administração Pública ao novo normativo, o POCP foi concebido de forma a ser semelhante com o POC. O POCP encontra-se estruturado de acordo com os 11 parâmetros apresentados na tabela seguinte.

Tabela VI - Estrutura do POCP

Estrutura do POCP	
1.	Introdução
2.	Considerações Técnicas
3.	Princípios contabilísticos
4.	Critérios de valorimetria
5.	Balanço
6.	Demonstração de Resultados
7.	Mapas de Execução Orçamental
8.	Anexos às DF
9.	Quadro de contas
10.	Código de Contas
11.	Notas Explicativas

Fonte: DL n.º 232/97 de 3 setembro.

A principal diferença do POCP para o POC prende-se, com o facto, de que no POC ainda não constava nenhuma nota sobre contabilidade orçamental. O POCP diferenciou-se ao introduzir a contabilidade orçamental nos seus princípios contabilísticos, provocando uma grande evolução da contabilidade pública portuguesa.

Com a chegada do POCP, a Administração Pública passou a dispor:

- a) No âmbito orçamental, da tomada de decisões estratégicas visando o planeamento futuro;
- b) No âmbito financeiro e patrimonial, do acesso à informação da atividade financeira da Administração Pública para possibilitar um maior controlo e consequentemente uma maior transparência nas contas públicas;
- c) Da obtenção dos elementos necessários ao cálculo dos agregados das contas nacionais, para a verificação do cumprimento dos compromissos assumidos com a UE (DL n.º 232/97 de 3 setembro);

Os planos setoriais têm por base o POCP, mas fazem um ajuste a cada uma das áreas em que são aplicados.

Tabela VII - Os Planos Setoriais do POCP

	Ano Publicação	DL	Aplicação
POCAL	1999	DL n.º 54-A/99	Autarquias locais e entidades equiparadas (Assembleias distritais, áreas metropolitanas, associações de freguesias e de municípios de direito público, assim como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais)
POC Educação	2000	Portaria n.º 794/2000	Serviços e organismos do Ministério da Educação
POCMS	2000	Portaria n.º 898/2000	Serviços e organismos do Ministério da Saúde
POCISSSS	2002	DL n.º 12/2002	Instituições do sistema de solidariedade e segurança social do país

Fonte: Elaboração própria.

No âmbito desta investigação, o próximo capítulo vai debruçar-se em um dos planos setoriais do POCP, o POCAL.

2.2. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

Com o passar do tempo, as autarquias locais passaram por várias alterações, adquirindo um maior grau de responsabilização na produção de bens e na prestação de serviços públicos. Para fazer face às alterações verificadas a nível do poder local, e uma vez que o normativo que constava na altura se mostrou insuficiente, assistiu-se à necessidade da criação de um normativo contabilístico para este setor.

Através da publicação do DL n.º 54-A/99, no dia 22 de fevereiro de 1999, surge o primeiro plano de contas específico para as autarquias locais, o POCAL.

O POCAL surge com o foco de transformar, modernizar e uniformizar a contabilidade pública portuguesa. Foi pensado para articular os conceitos da contabilidade pública tradicional com os princípios inspiradores da contabilidade empresarial, tendo, presente, para além das preocupações como a legalidade e equilíbrio financeiro, a produtividade e economicidade.

Quanto à aplicação, de acordo com o art.º 2.º do DL n.º 54-A/99 o POCAL era obrigatoriamente “aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas” como “áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que por lei estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais”. No caso das freguesias a aplicação do POCAL reveste-se de carácter excecional, uma vez que para estas não há obrigatoriedade legal a remeter as suas contas para o TC, ficando assim dispensadas de elaborar alguns mapas contabilísticos.

Para facilitar a implementação do POCAL nas autarquias locais, este é um normativo que a nível de fontes para a sua elaboração e escrituração é uma adaptação do POCP, e que por isso tem vários aspetos em comum com este.

Tal como no POCP, o POCAL tem como principal objetivo integrar de forma consistente os três sistemas de contabilidade (Orçamental, Patrimonial e Analítica) numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento de apoio à gestão das autarquias locais e que permita:

- a) O acompanhamento da execução orçamental através da disponibilização da informação e do controlo financeiro;
- b) O cumprimento dos princípios orçamentais e das regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios definidos no POCP (Carvalho et al., 2006.).

A nível de estrutura o POCAL, como se verifica na tabela seguinte, mantém a estrutura base do POCP, introduzindo como refere Bernardes (2001) “algumas importantes melhorias” (p. 224). Bernardes (2001) afirma que “não é o caso de incluir os princípios orçamentais ou os documentos previsionais...porque, no caso do Estado, tais matérias se encontram regulados por normativos próprios” (p. 224), mas sim a inclusão inovadora de

capítulos próprios sobre: o Sistema Contabilístico, o Controlo Interno e o Relatório de Gestão.

Tabela VIII - Estrutura do POCAL

Estrutura do POCAL	
1.	Introdução
2.	Considerações Técnicas
3.	Princípios e regras
4.	Critérios de valorimetria
5.	Balanço
6.	Demonstração de Resultados
7.	Mapas de Execução Orçamental
8.	Anexos às DF
9.	Quadro de contas
10.	Código de Contas
11.	Notas Explicativas
12.	Sistema Contabilístico – Documentos e Registos com notas explicativas
13.	Relatório de Gestão

Fonte: DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

Em parágrafos anteriores já foram referidas algumas semelhanças entre o POCAL e o POCP, Carvalho et al. (1999) enuncia mais num conjunto de notas:

- O método de escrituração no POCP e no POCAL é o digráfico;
- Os mapas contabilísticos utilizados para a apresentação da prestação de contas são idênticos: Balanço, Demonstração de Resultados por Natureza, Plano Plurianual de investimentos, Mapas de execução de orçamental, fluxos de caixa e outros anexos às DF;
- A classe 0 dos planos de contas destina-se às fases da Contabilidade orçamental;
- A união entre as contas orçamentais e as contas Patrimoniais realiza-se pela conta “25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento”;
- A Contabilidade Orçamental encarrega-se de fazer corresponder a todos os registos uma classificação económica das despesas e receitas;

- O Balanço reflete toda a situação patrimonial incluindo os bens de Domínio Público;
- Seguem os mesmos princípios contabilísticos;
- A apresentação do Mapa de Demonstração de Resultados por função é facultativa.

Carvalho et al. (1999) aponta para além das semelhanças, algumas diferenças. Segundo o mesmo autor, o POCAL veio “clarificar algumas dúvidas existentes, surgidas com o POCP e ainda não esclarecidas e, por outro lado, veio adaptar o POCP às Autarquias” (p.172). No POCAL verificou-se a:

- Criação de um regime simplificado para as freguesias dispensadas de remeter as contas ao TC;
- Definição de uma metodologia de implementação;
- Apresentação dos princípios orçamentais;
- Definição do sistema de controlo interno a criar por cada autarquia;
- Definição de documentos mínimos obrigatórios;
- Ao contrário do POCP, o POCAL apenas prevê a utilização do custo médio ponderado ou o custo específico;
- O estabelecimento de percentagens a serem utilizadas na constituição de provisões para as dividas em moras. No POCP não são definidas taxas;
- Definição do tratamento a dar ao resultado líquido do exercício.

As autarquias têm como atividade principal assegurar a melhor prestação possível de bens e de serviços com os recursos disponíveis. A contabilidade autárquica não tem como orientação o lucro e, por isso, o orçamento ter um papel decisivo.

A aprovação do POCAL em 1999 é um marco relevante na reforma da administração financeira do SP português. O POCAL proporcionou uma maior transparência, maior veracidade e conformidade nas normas contabilísticas. Nos dias de hoje, a contabilidade autárquica tem a tarefa de garantir informação de qualidade sobre o desempenho da gestão autárquica e sobre a gestão dos fundos públicos, o POCAL, apesar de revogado, ajudou muito nesse aspeto.

Os principais benefícios do POCAL, que ainda têm efeito na contabilidade autárquica atual, foram:

1. Transparência;
2. Comparabilidade;
3. Conformidade;
4. Tomada de decisão;
5. Melhoria da gestão financeira.

Capítulo II

A ADOÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS NAS AUTARQUIAS LOCAIS

1. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

1.1. Enquadramento legal

Após 18 anos da aprovação do POCP, o Governo decidiu, através do DL n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir à CNC a tarefa de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que fosse consistente com o SNC, aplicável ao setor empresarial, e com as IPSAS.

Assim, enquadrado numa reforma mais ampla da gestão financeira pública, no ano de 2015 foi publicado o DL que contém as bases concetuais e de referência da reforma da contabilidade e contas públicas, o DL n.º 192/2015 de 11 de setembro. Este DL aprovou o SNC-AP legislando que este sistema assenta nos seguintes pilares:

- Estrutura Concetual (EC) da informação financeira;
- Normas de Contabilidade Pública (NCP);
- Plano de Contas Multidimensional (PCM).

A entrada em vigor do SNC-AP, no dia 1 de janeiro de 2018, revogou os seguintes diplomas: POCP; POCAL; POC-Educação; POCMS; POCISSSS; a Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE); a Portaria n.º 474/2010 de 1 de julho, relativa aos Princípios orientadores para a consolidação de contas no SP.

1.2. Âmbito e Objetivos

O SNC-AP é aplicável “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” (artigo 3.º n.º 1 do DL n.º 192/2015).

No artigo 3.º n.º 2 do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro encontra-se definido entidades públicas reclassificadas, como as entidades que, “independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsectores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais”.

Quanto à constituição do SNC-AP, este é constituído pelos subsistemas da contabilidade orçamental, financeira e de gestão (artigo 4.º do DL n.º 192/2015).

O subsistema orçamental tem por objetivo permitir um registo detalhado da elaboração, execução e prestação de contas do processo orçamental. O subsistema financeiro, que tem como base as IPSAS, permite registar as transações e demais eventos que influenciam a situação financeira, o desempenho financeiro os fluxos de caixa de uma determinada entidade. O subsistema da contabilidade de gestão possibilita a avaliação do resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos (artigo 4.º do DL n.º 192/2015).

Conforme previsto na lei, os objetivos que a implementação do SNC-AP, pretende alcançar são:

- Implementar na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas a base de acréscimo;
- Fomentar a harmonização contabilística, a nível nacional e internacional;
- Aumentar a fiabilidade e a comparabilidade da consolidação de contas e uniformizar os procedimentos de consolidação;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos *stakeholders* (Preâmbulo do DL n.º 192/2015).

O SNC-AP permite assim, nos termos do artigo 6.º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, nomeadamente:

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

1.3. As *International Public Sector Accounting Standards* como referência

O SNC-AP, como já foi referido no tópico 1.1. do presente capítulo, foi desenvolvido de forma a estar alinhado com as IPSAS. A aplicação das IPSAS auxiliaram na harmonização da contabilidade no SP, uma vez que estas se baseiam em princípios globais de relato financeiro, permitindo a uniformização e comparabilidade contabilística,

tanto a nível nacional como mundial. Como já foi anteriormente referido, em Portugal, foi a CNC que ficou responsável pela elaboração de um único normativo com a característica de ser adaptado às IPSAS (Ferreira, 2013).

Segundo Marques (2017) “As IPSAS são normas globais de relato financeiro de alta qualidade para aplicação pelas entidades do SP, que não sejam Empresas Comerciais Governamentais” (p.4).

As IPSAS são normas internacionais de contabilidade que estabelecem os requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação. Estas, são emitidas pelo IPSASB em base de acréscimo e convergem com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS). O IPSASB é um Conselho da *International Federation of Accountants* (IFAC) que foi criado com o propósito de desenvolver e emitir normas internacionais de contabilidade do SP (IPSAS).

O IPSASB tem como finalidade acrescentar qualidade e transparência ao Relato financeiro do SP, emitindo normas de alta qualidade, promovendo a adoção das IPSAS. Proporcionando ao SP informação acerca da gestão financeira e dando orientações sobre o relato financeiro (Nunes et al., 2019).

Portugal já adotou as IPSAS, uma vez que o SNC-AP é convergente com as IPSAS. O SP português só tem a “ganhar” com a utilização destas normas. As IPSAS não só permitem a elaboração de uma contabilidade mais transparente, como também contribuem para o desenvolvimento da qualidade da informação contabilística, gerando maior confiabilidade.

1.4. Estrutura Conceptual

Um dos pilares do SNC-AP é a EC. Esta tem como finalidade estabelecer os conceitos implícitos à preparação e apresentação das DF das entidades públicas. O seu propósito é:

- Ajudar os responsáveis pelas DF na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF);
- Ajudar a ter opinião sobre a união das DF às NCRF;
- Proporcionar informação sobre formulação das NCRF aos interessados;

- Ajudar os *stakeholders* a interpretar as DF (§16 Anexo I do DL n.º 192/2015).

Esta estrutura debruça-se sobre: os objetivos das DF, as características qualitativas da informação financeira, a entidade que relata, os elementos das DF, o reconhecimento dos elementos das DF e a mensuração dos ativos e passivos das DF (§19 da EC do DL n.º 192/2015).

Tabela IX - Elementos das DF: SNC-AP

Elementos das DF	
Ativo	É um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado
Passivo	É uma obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos
Rendimentos	São aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido
Gastos	São diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido
Contribuições para o Património Líquido	São influxos de recursos, efetuados por entidades externas na sua condição de proprietários, que estabelecem ou reforçam o seu interesse no património líquido dessa entidade pública
Distribuições do Património Líquido	São exfluxos de recursos, entregues a entidades externas na sua condição de proprietários, que extinguem ou reduzem o seu interesse no património líquido dessa entidade pública

Fonte: Elaboração própria (EC do DL n.º 192/2015).

1.5. Normas da Contabilidade Pública

No SNC-AP existem vinte e sete NCP, dessas vinte e sete, vinte e cinco dizem respeito à contabilidade financeira (NCP 1 até NCP 25), uma diz respeito à contabilidade orçamental (NCP 26) e a restante à contabilidade de gestão (NCP 27)².

² Anexo I

Tabela X - Normas da Contabilidade Pública

Normas de Contabilidade Pública	
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3	Ativos Intangíveis (AI)
NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis (AFT)
NCP 6	Locações
NCP 7	Custo dos Empréstimos Obtidos
NCP 8	Propriedades de Investimento
NCP 9	Imparidade de Ativos
NCP 10	Inventários
NCP 11	Agricultura
NCP 12	Contratos de Construção
NCP 13	Rendimentos de Transações com Contraprestação
NCP 14	Rendimentos de Transações sem Contraprestação
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17	Acontecimentos após a data de Relato
NCP 18	Instrumentos Financeiros
NCP 19	Benefícios dos empregados
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21	DF Separadas
NCP 22	DF Consolidadas
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24	Acordos Conjuntos
NCP 25	Relato por Segmentos
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27	Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria (Anexo II do DL n.º 192/2015).

1.6. Plano de Contas Multidimensional

O PCM encontra-se no Anexo III ao DL n.º 192/2015, de 11 de setembro. Este é um elemento essencial da contabilidade pública e do SNC-AP, uma vez que garante, de uma forma normalizada, sistemática e consistente, a classificação, o registo e o relato das transações e acontecimentos.

Este plano, nos termos do §2 do Anexo III do DL n.º 192/2015 apresenta os seguintes propósitos:

- Prestação de informação e avaliação de desempenho orçamental;
- Elaboração de DF de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;

- c) Elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações;
- d) Apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;
- e) Apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

Nos termos do §12 do Anexo III do DL n.º 192/2015, o PCM é constituído por:

- a) Um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental;
- b) Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8;
- c) Um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
- d) Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC);
- e) Um classificador de entidades (Classificador complementar 1)³;
- f) Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

1.7. Regime Simplificado

O artigo 5.º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro legisla que as entidades de menor dimensão “podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública”. Para

³ Revogado pela Unidade de Implementação de Enquadramento Orçamental (Unileo) em 24 de novembro de 2017.

concretizar o referido regime foi elaborada para essas entidades uma norma específica, a Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.

O regime simplificado é aplicável às pequenas e micro entidades e que integrando o âmbito do SNC-AP não optem pelo regime geral, para micro entidades, e não optem pelo regime geral ou simplificado para pequenas entidades (artigo 2.º n.º 1 da Portaria n.º 218/2016).

São consideradas micro entidades aquelas cuja despesa global orçamental seja e menor ou igual a 1.000.000 €. São consideradas pequenas entidades aquelas que apresentem uma despesa global orçamental superior a 1.000.000€ e menor ou igual a 5.000.000 € (artigo 3.º e 4.º da Portaria n.º 218/2016).

As entidades de menor dimensão, ao utilizarem o regime simplificado, ficam sujeitas a obrigações mais reduzidas, uma vez que, ficam dispensadas da aplicação de um conjunto de normas que integram o SNC-AP. As pequenas entidades que utilizem o regime simplificado têm de se guiar pelas Normas de Contabilidade Pública para Pequenas Entidades (NCP-PE) e pela NCP 26, a NCP 27 e o PCM. As micro entidades que utilizem o mesmo regime têm apenas de se guiar pela NCP 26 e apresentarem a divulgação do inventário do património (artigo 5.º e 6.º da Portaria n.º 218/2016).

Tabela XI - Regimes contabilísticos do SNC - AP

Despesa Global Orçamental	Regime Contabilístico	Instrumentos
<= 1.000.000€	Simplificado Micro entidades	NCP 26 Divulgação do inventário do património
> 1.000.000€ e <= 5.000.000€	Simplificado. Pequenas entidades	NCP-PE NCP 26 NCP 27 PCM
> 5.000.000€	Regime Geral	EC NCP PCM

Fonte: Nunes et al. (2019, p.26).

2. O Sistemas de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas nas Autarquias Locais

2.1. A preparação para a transição

As autarquias locais tiveram de se ajustar para a aplicação do SNC-AP, com vista a proceder à transição para o novo normativo e a cumprir os prazos legais.

O SNC-AP, como já foi referido, foi aprovado em 2015, mas só entrou em vigor passados 3 anos, no dia 1 de janeiro de 2018. Porém, no subsetor da administração local o prazo definido por lei, para obrigatoriedade de aplicação do SNC-AP, devido à complexidade, foi reagendado para o ano de 2020.

No dia 1 de janeiro de 2020 todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas teriam de se guiar contabilisticamente pelo novo normativo, o SNC-AP.

A CNC, para facilitar a aplicação do novo normativo e ajudar os responsáveis na aplicação das novas NCP, criou no SNC-AP a EC e o Manual de Implementação (MI). A EC “define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de NCP aplicáveis à preparação e apresentação de DF e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas” (§1 da EC do DL n.º 192/2015). O MI tem como objetivo proporcionar às entidades que utilizam o SNC-AP um conjunto de práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos, que sejam úteis quando preparam a informação financeira e orçamental e a relatam para a generalidade dos utilizadores (Manual de implementação, 2017).

O SNC-AP planeava solucionar as incoerências existentes no SP ao nível contabilístico, mas para que isso fosse possível era necessário conhecê-lo e saber aplicá-lo.

A mudança do antigo normativo para o novo trouxe alterações significativas e para isso as autarquias locais tiveram uma fase de preparação onde foram criadas as condições

necessárias para a transição. Esta fase consistiu na aprendizagem dos novos conceitos, regras e procedimentos que o novo normativo trazia. Para perceber e lidar com as alterações a EC e o MI foram importantes auxiliares nesta fase.

No dia 1 de janeiro de 2020 todas as autarquias locais tinham de ter o balanço de abertura pronto a ser apresentado de acordo com o SNC-AP. Para isso, tiveram de proceder a um conjunto de ajustamentos no último balanço de 2019. Os ajustamentos previstos no Artigo 14.º do DL n.º 192/2015 e no artigo 10.º da Portaria n.º 218/2016 encontram-se descritos na tabela seguinte.

Tabela XII - Ajustamentos para a transição

Ajustamentos para a transição
• Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP ou pela NCP-PE; • Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP ou pela NCP-PE; • Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as NCP ou com a NCP-PE pertencem a outra categoria; • Aplicar as NCP ou a NCP-PE na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos; • Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verifiquem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados. • As entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.

Fonte: DL n.º 192/2015 e Portaria n.º 218/2016.

No período de reconhecimento e mensuração dos itens, os ajustamentos efetuados resultantes de mudanças nas políticas contabilísticas devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados.

O novo normativo causou alterações nas normas contabilísticas, no próximo tópico vamos perceber quais foram as principais alterações implícitas à mudança de normativo, do POCAL para o SNC-AP.

2.2. Principais alterações

O SNC-AP permitiu às Autarquias Locais melhorarem e ampliarem a qualidade da informação financeira, mas para isso estas tiveram de se adaptar às mudanças subjacentes ao novo normativo. Este provocou mudanças a nível de terminologias, estrutura e conteúdo e nos critérios de reconhecimento e mensuração das DF.

A nível de terminologia, o SNC-AP classificou com diferentes termos o que estava classificado no POCAL:

Tabela XIII - Terminologias: POCAL vs. SNC-AP

POCAL	SNC-AP
Proveitos e Ganhos	Rendimentos
Custos e Perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulantes	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	AI
Imobilizações corpóreas	AFT
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Fonte: Carvalho & Carreira (2016, p.6).

A nível de estrutura e conteúdo, em contrapartida ao POCAL, que não define os critérios que um elemento deve satisfazer para que possa ser reconhecido numa DF, o SNC-AP define na EC todos os elementos das DF, onde apresenta os critérios de reconhecimento e a sua relação com as divulgações e as bases de mensuração para esses elementos (Carvalho & Carreira, 2016).

O SNC-AP contém também alguns elementos inexistentes no POCAL, nomeadamente os ativos contingentes, passivos contingentes e acordos de concessão de serviços.

Carvalho & Carreira (2016) assinalam como áreas de maior impacto e onde poderá existir maiores problemas de transição, as seguintes: AFT, AI, propriedades de investimentos e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

A tabela seguinte expõe as principais alterações a nível de critérios de reconhecimento e mensuração dos AFT, AI e propriedades de investimentos provocadas pela aplicação do SNC-AP.

Tabela XIV - Principais Diferenças: SNC-AP e POCAL: AFT, AI e Propriedades de Investimento

Elementos da DF	Principais Diferenças: SNC-AP e POCAL
AFT	Com o SNC-AP passou a estar previsto: • A estimativa dos dispêndios com desmantelamento e remoção do item e restauro do local na determinação do custo do AF tangível; • A possibilidade de depreciação por componentes, cada parte de um item do AFT com um custo significativo deve ser depreciada separadamente em relação ao custo total;
AI	No POCAL, os AI são tratados como imobilizações incorpóreas e estão previstas como ativos: as despesas de instalação; as despesas de investigação e de desenvolvimento; a propriedade industrial e; outros direitos. No SNC-AP, as despesas de instalação e de investigação deixam de ser consideradas como AI. As despesas de instalação são consideradas como gasto.
Propriedades de Investimento	No SNC-AP está contemplado o conceito de propriedades de investimento e a mensuração pelo justo valor é possível, no POCAL não existe este conceito e a mensuração pelo justo valor não é possível.

Fonte: Azevedo (2018); Carvalho & Carreira (2016); DL n.º 192/2015.

No que concerne às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes a tabela seguinte refere as principais alterações provocadas pela chegada da NCP 15.

Tabela XV - Principais Diferenças: SNC-AP e POCAL: Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes

Elementos da DF	Principais Diferenças: SNC-AP e POCAL
Provisões	No POCAL são apresentadas as condições genéricas das provisões, enquanto que na NCP 15 já se encontra definido de forma clara os critérios para constituição das mesmas. A NCP 15 prevê ainda nesta matéria, sempre que o efeito temporal seja significativo, o desconto da obrigação para o valor presente, o que não acontecia no POCAL. Âmbito e Reconhecimento desta matéria alterados no SNC-AP. Em alguns casos, o que no POCAL era considerado provisões, no SNC-AP é considerado Perdas por Imparidade.
Ativos e Passivos contingentes	No POCAL os ativos contingentes e passivos contingentes não estão definidos, no SNC-AP devem ser divulgados.

Fonte: Azevedo (2018); Carvalho & Carreira (2016); DL n.º 192/2015.

2.3. Implicações da transição

O conhecido é sempre o mais confortável, a mudança implica desafios, novos conhecimentos e habilitações, e receio. Mudar acarreta dificuldades e implicações no futuro, mas apesar disso é necessário. Todos os dias surgem coisas novas, pensamentos diferentes e para isso é fundamental a adaptação ao mundo e ao que nos rodeia. O conhecido é sempre um suporte, é a base, mas mudar faz parte do processo de evolução.

A mudança para o SNC-AP era necessária, e apesar das dificuldades deste processo, esta teve de ser efetuada. Mudar o que já está programado e definido a ser de uma certa forma para ser de outra, transporta desafios à instituição e às pessoas que nela trabalham diariamente. Nas autarquias locais não foi exceção.

Apesar do SNC-AP conter algumas semelhanças ao POCAL, servindo este como base e suporte para a elaboração, há aspetos diferentes, estes aspetos têm de ser trabalhados para se proceder à transição.

A preparação da transição provocou algumas implicações como (Pomirkovana, 2018):

- Formação de profissionais de contabilidade para a utilização nas novas normas;
- Mudança de software: os sistemas de informação das administrações publicas tiveram de ser alterados para que conseguissem responder às novas exigências de informação e de controlo interno;
- Julgamento profissional: com o SNC-AP o acesso à informação financeira vai ser facilitado aos *stakeholders*, a qualidade da informação tem de estar garantida;
- Estratégia, liderança e coordenação: sem estes fatores no momento da transição, a implementação do novo normativo dificulta-se.

2.4. Consolidação de contas no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

2.4.1. Concentração de atividades empresariais, tipos de controlo, tipos de investimentos financeiros, métodos de contabilização dos investimentos

Designa-se concentração de atividades empresariais quando existe uma junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata (NCRF 14, §9).

Existem fatores externos e internos que levam à existência das concentrações empresariais. Os fatores externos prendem-se com a necessidade de ampliação do mercado, a internacionalização do capital e com o desenvolvimento tecnológico. Os fatores internos prendem-se com o aumento da eficiência, os possíveis benefícios fiscais e/ou facilidades financeiras concedidas pela legislação, e o aumento do poder no mercado ou a diminuição do risco empresarial.

A existência de concentrações empresariais encaminha para a existência de um grupo, sendo que, neste contexto, o conceito de grupo verbaliza a ideia de controlo sobre uma ou mais entidades. O grupo é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias:

- A empresa-mãe é a entidade que detém uma ou mais subsidiárias;
- A subsidiária é a entidade que é controlada por uma outra entidade, a empresa-mãe (NCRF 15, §4).

O controlo praticado por uma empresa-mãe numa entidade pode ser manifestado de formas distintas, podendo-se verificar a existência de três tipos de controlo:

1. Controlo (exclusivo);
2. Controlo conjunto;
3. Influência significativa.

O controlo exclusivo incute na empresa-mãe o “poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios

da mesma” (art.º 2 do SNC republicado pelo DL n.º 98/2015; NCRF 13, §4; NCRF 15, §4).

Existe controlo (exclusivo) quando a empresa-mãe assume a titularidade de metade ou mais de metade de direitos de voto de outra empresa. Poderá também existir controlo sem que se verifique a existência da titularidade de mais de metade de direitos de voto, nas seguintes condições:

- a) Poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores; ou
- b) Poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo; ou
- c) Poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade; ou
- d) Poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do órgão de gestão da outra entidade (NCRF 14, §9).

Quando o controlo de uma atividade económica é partilhado denomina-se como controlo conjunto, que resulta de um acordo contratual entre empreendedores que decidem fazer empreendimentos conjuntos. Nesta situação, existe a partilha igualitária de poder e, por isso, as decisões estratégicas, financeiras e operacionais relacionadas com o empreendimento conjunto exigem o consentimento unânime de todos os intervenientes que partilham o controlo. O empreendimento pode ser um ativo, uma operação ou uma entidade conjuntamente controlada garantindo aos intervenientes o mesmo poder para gerir as políticas económicas e operacionais do empreendimento (NCRF 13, §4).

Quando uma entidade pode interferir nas políticas de carácter financeiro e operacional de outra, mediante posse de ações, estatuto ou acordo estamos perante a influência significativa.

A influência significativa permite a uma entidade a capacidade de gerir ou influenciar na tomada de decisões de outra entidade, sem que a esteja a dominar. Presume-se que

existe influência significativa quando um investidor detém de forma direta ou indireta (ex.: através de subsidiárias) uma participação nos direitos de voto da investida de 20% ou mais (NCRF 13, §19).

Existe também influência significativa, se o investidor, possuindo menos que 20% de detenção nos direitos de voto, está perante uma das seguintes situações:

- a) Representação no órgão de direção ou órgão de gestão equivalente da investida;
- b) Participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- c) Transações materiais entre o investidor e a investida;
- d) Intercâmbio de pessoal de gestão; ou
- e) Fornecimento de informação técnica essencial (NCRF 13, §20).

Diferentes tipos de controlo levam a diferentes ligações entre empresas, o tipo de investimento realizado é o que determina este aspeto. Existem quatro tipos de investimentos financeiros:

- 1. Simples Participação;
- 2. Investimentos em Associadas;
- 3. Investimentos em Subsidiárias;
- 4. Empreendimentos Conjuntos.

A simples participação é um investimento em que a entidade adquirente adquire geralmente menos de 20% de direitos de voto da adquirida, não existindo influência significativa, controlo conjunto ou controlo sobre as políticas financeiras da adquirida.

Caracteriza-se como investimento em associada, quando a adquirente detenha influência significativa sobre a adquirida, podendo assim interferir na tomada de decisões da segunda. O método de contabilização usado nos investimentos em associadas em regra

é o Método da Equivalência Patrimonial (MEP), sendo que nas situações previstas no §44 da NCRF 13 (situações excecionais) usa-se o Método do Custo (MC).

Os investimentos em subsidiárias existem quando a adquirente detém controlo exclusivo sobre a adquirida. Os métodos de contabilização utilizados nas DF individuais da empresa-mãe, em regra, é o MEP e como exceção é o MC, nas DF consolidadas do grupo utiliza-se o Método de Consolidação Integral (MCI).

Estamos perante um empreendimento conjunto quando duas ou mais entidades, mediante um acordo contratual adquirem uma atividade económica, ficando esta sujeita a controlo conjunto. O método de contabilização utilizado nas DF individuais é o MEP e nas DF consolidadas o Método de Consolidação Proporcional (MCP).

Tabela XVI - Métodos Aplicáveis nas DF consolidadas

Tipos de investimento financeiro	Tipos de controlo	Métodos aplicáveis nas DF	
		DF individuais	DF consolidadas
Associadas	Influência Significativa	MEP (regra)	MEP (se consolida)
Subsidiárias	Controlo (exclusivo)	MEP (regra)	MCI
ECC (Entidades Conjuntamente Controladas)	Controlo Conjunto	MCP MEP (se consolida)	MCP MEP (se consolida)
Outras entidades	-	Custo ou JV	Mesmo critério das DF individuais

Fonte: Elaboração Própria.

2.4.2. A Consolidação, Perímetro de Consolidação, Procedimentos de Consolidação, Métodos de consolidação

A Consolidação das DF é uma prática contabilística que consiste na elaboração das DF de um grupo como se tratasse de uma única entidade (IFRS 10).

A utilidade desta ferramenta de contabilidade é que pode ser usado como instrumento de informação externa, mas também como meio de informação para uso interno. Através

da consolidação das DF é mais fácil observar as entidades “como um todo”. Ajuda, por exemplo, a determinar a situação financeiro e a conhecer a rendibilidade e a capacidade de autofinanciamento do grupo, melhorando a nível interno o conhecimento do grupo e a gestão do mesmo, uma vez que a informação está mais homogénea.

As vantagens da utilização de DF consolidadas é que traz aos investidores uma melhor informação e noção do peso económico do grupo e ainda a flexibilidade da legislação. Como limitações, a principal é o normativo e as regras de consolidação, mas também a dificuldade de comparação no tempo e no espaço da investidora e da investida.

A primeira tarefa da entidade antes de elaborar as DF consolidadas é delimitar quais são as entidades que tem de incluir na consolidação, o “chamado” perímetro de consolidação.

Para definir o perímetro de consolidação é necessário elaborar o organograma do grupo, identificar o grau de dependência de cada sociedade, verificar se a empresa-mãe está dispensada de consolidar e identificar se existem exclusões de consolidação. De acordo com o art.º 6 do DL n.º 98/2015, de 2 de junho “qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar DF consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas”. As situações de dispensa de consolidação estão previstas no art.º 7 do DL n.º 98/2015 e de exclusão no art.º 8 do mesmo DL.

Antes de elaborar as DF consolidadas deve-se ter em atenção ao período temporal, às políticas contabilísticas e à moeda da consolidante e da consolidada e proceder aos respetivos ajustes ou conversões de forma a que as DF sejam uniformes.

Depois da realização dos ajustamentos ou conversões, se necessários, deve-se proceder à agregação das contas e à eliminação das participações financeiras, originários de operações entre entidades do grupo (NCRF 15, §15 e §16). Assim, e de forma a apresentar o grupo como se de uma única entidade se tratasse, elimina-se as operações intra grupo e apresentam-se os resultados consolidados apenas com operações externas.

Procede-se então à elaboração das DF consolidadas. Estas devem respeitar o método de consolidação pelo qual a entidade é reconhecida. Como vimos no subtópico 2.4.1., existem três tipos de relação de controlo, a Influência Significativa, o Controlo Exclusivo e o Controlo Conjunto que devem ser orientados, respetivamente, por um dos três métodos, o MEP, o MCI e o MCP.

O MEP é:

Um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada (NCRF 13, §4).

À data de aquisição do investimento, o custo do investimento é o valor da percentagem de participação a multiplicar pelo justo valor líquido dos ativos e passivos identificáveis. Após a aquisição, a quantia escriturada do investimento vai sendo alterada, de forma a que o investimento acompanhe os capitais próprios da investida. A quantia escriturada pode ser aumentada ou diminuída na entidade detentora consoante os resultados forem, respetivamente, positivos ou negativos.

A empresa-mãe, que utiliza o MEP, não tem de proceder à agregação de rubricas das DF com as da associada. Neste método não existe eliminação do valor da participação, como no MCI ou no MCP, existe sim uma substituição do valor da quantia escriturada do investimento pela proporção que corresponde nos capitais próprios das associadas. De seguida, anula-se os dividendos recebidos e quaisquer outros valores correspondentes a operações Intra grupo e chega-se ao valor a colocar no balanço consolidado da empresa-mãe na rubrica dos Investimentos financeiros.

O MCI é o método de contabilização que deve ser adotado na consolidação de DF de entidades subsidiárias, situações em que exista controlo exclusivo. Neste método deve-se começar por agregar as contas das DF da empresa-mãe e das suas subsidiárias. Com a realização deste passo a DF fica preparada como se tratasse de um grupo e assim pode-se prosseguir às eliminações. No MCI deve-se eliminar: A participação financeira; Os saldos intra-grupo; Os rendimentos e ganhos resultantes de operações intra-grupo; e os resultados provenientes intra-grupo (NCRF 15, §13 a §16).

Se a empresa-mãe não detiver a totalidade da subsidiária é necessário ainda proceder ao reconhecimento na data de aquisição dos Interesses que Não Controlam (INC) nos ativos líquidos das subsidiárias. Segundo o § 9 da NCP 22, INC é a “parcela do património líquido ou do capital próprio (conforme apropriado) de uma entidade controlada não imputável, direta ou indiretamente, a uma entidade que controla”. O valor inicial dos INC é calculado pela percentagem dos INC a multiplicar pelo JV líquido da subsidiária. Deve-se ainda reconhecer a parte do INC após a data de aquisição no resultado líquido do período de relato das subsidiárias e nas alterações ocorridas no capital próprio (NCRF 15, §13 b) e c)).

O MCP é o método de contabilização que consiste por parte do investidor na combinação linha a linha, proporcional com a percentagem de participação, de itens semelhantes das suas DF com o seu interesse nos ativos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada, somando-os com os seus. A demonstração dos resultados do investidor tem de incluir a sua parte nos rendimentos e ganhos e gastos e perdas da ECC. Em vez de combinar linha a linha, o investidor pode optar por incluir linhas de itens separadas nas suas DF relativas aos valores correspondentes à ECC (NCRF 13, § 54 a 56).

Tal como acontece no MCI, no MCP também se procede à agregação das contas e à anulação das operações intra-grupo. O MCP não obriga, como no MCI, à demonstração de interesses de terceiros, INC, porque os itens são integrados apenas na proporção da percentagem que pertence ao investidor. A percentagem de controlo foi definida previamente no acordo contratual entre dois ou mais investidores, esta percentagem estabelece o controlo conjunto de uma determinada entidade, todas as operações

relacionadas com o MCP devem ter em atenção esta percentagem. O Balanço consolidado e DR consolidada têm procedimentos semelhantes, agregação de contas com base na percentagem de participação da investidora na ECC.

No caso de um investimento classificado como “Simples Participação”. A aplicação do MC é de carácter obrigatório quando se contabiliza e de carácter excecional em investimentos em associadas e subsidiárias. No MC a participação é reconhecida pelo valor do seu custo de aquisição e só se altera este valor aquando da ocorrência de alguma perda por imparidade ou recuperação de investimento. Só se contabiliza nos resultados da investida a quota-parte do investidor quando os dividendos são efetivamente recebidos.

Enquanto no MEP existe um reconhecimento na proporção da participação nos resultados do investidor de todos os resultados da investida, como lucros e perdas. No MC apenas se contabiliza lucros distribuídos e só quando são recebidos. A aplicação do MC não relata realmente à entidade adquirente o que acontece na entidade investida, uma vez que não contem os resultados imputados da mesma.

Segundo o §14 da NCP 1 do DL n.º 192/2015, um conjunto completo de DF individuais ou consolidadas compreende:

- (a) Um balanço;
- (b) Uma demonstração dos resultados por natureza;
- (c) Uma demonstração das alterações no património líquido;
- (d) Uma demonstração de fluxos de caixa; e
- (e) Anexo às demonstrações financeiras.

Capítulo III | METODOLOGIA

Metodologia, segundo Demo (citado por Oliveira, 2011) é:

Uma preocupação instrumental, que trata do caminho para a ciência tratar a realidade teórica e prática e centra-se, geralmente, no esforço de transmitir uma iniciação aos procedimentos lógicos voltados para questões da causalidade, dos princípios formais da identidade, da dedução e da indução, da objetividade, etc. (p. 9).

A metodologia refere-se a um estudo ordenado e lógico onde deve ser apresentado o trajeto que a investigação deve seguir. Devem ser descritos os objetivos da investigação e a sua natureza, bem como as técnicas de recolha de informação e de análise de dados.

A investigação é um processo sistemático, controlado e crítico que permite descobrir novos factos ou dados. O método para realizar uma investigação consiste num conjunto de técnicas que devem ser ajustadas consoante a finalidade e circunstâncias em que esta é realizada. Richardson (citado em Dalfovo et al., 2008) define como método de investigação “a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenómenos” (p.6).

De acordo com Ventura (2007), o estudo de caso como modalidade de pesquisa é entendido como uma metodologia ou como a escolha de um objeto de estudo definido pelo interesse em casos individuais. Visa a investigação de um caso específico, bem delimitado, contextualizado em tempo e lugar para que se possa realizar uma busca circunstanciada de informações.

Yin (2005) defende que o uso do estudo do caso como estratégia de investigação permite ao investigador um maior aprofundamento na pesquisa, uma vez que “desconstrói” a questão inicial, ficando assim desde o início da investigação bem definido

os seguintes tópicos: a) Âmbito da investigação; b) Relevância do estudo; c) Objetivos a alcançar; d) Como vai ser realizado o estudo.

Existem três abordagens possíveis para a condução da investigação: abordagem quantitativa, qualitativa e mista.

- A abordagem **quantitativa**, é objetiva, utiliza dados quantitativos obtidos através de respostas estruturadas, é generalizável e orientada para os resultados. Comprova teorias e confirma hipóteses através de um processo experimental (Parte II – Metodologia de Investigação, n.d.);
- A abordagem **qualitativa**, contrariamente ao paradigma quantitativo, é subjetiva, não generalizável e orientada para o processo, pelo que apresenta como objeto de estudo uma realidade dinâmica não controlada que pressupõe o envolvimento do investigador (Reichardt & Cook, 1986);
- A abordagem **mista**, baseia-se na complementaridade entre métodos quantitativos e qualitativos.

Tendo em consideração as opiniões dos autores, definiu-se como metodologia de investigação utilizada neste trabalho o estudo de caso de abordagem mista, uma vez que foi realizada uma investigação em que se procurou compreender e interpretar, de forma subjetiva e objetiva a problemática em estudo.

A metodologia adotada para a realização da investigação foi a revisão sistemática da literatura, a análise documental, o estudo do caso e a entrevista.

De forma a garantir a qualidade na investigação, a revisão sistemática da literatura é um processo importante, que consiste na recolha, análise e síntese rigorosa de informação. Neste contexto, e tendo assim em vista o domínio do tema e, por conseguinte, a qualidade do trabalho, no início da investigação foi efetuada uma revisão sistemática da literatura onde foi recolhida informação em livros, revistas, artigos e teses para seguir depois para a execução do estudo do caso.

O estudo do caso foi efetuado na Câmara Municipal X (CMX), onde primeiramente foi feita uma entrevista com perguntas de resposta aberta, seguida de uma análise documental para avaliar os impactos financeiros causados pela transição para um novo normativo.

A forma de condução de uma entrevista pode ser classificada como: entrevista estruturada/diretiva, entrevista semiestruturada/semidiretiva ou não estruturada/diretiva. Para a realização da entrevista à CMX foi elaborado um guião com perguntas flexíveis. O guião proporcionou à entrevista uma linha condutora, de pensamento, permitindo sempre liberdade ao entrevistado e, por isso, não foi extremamente necessário segui-lo ou responder a todas as perguntas. Esta forma de condução da entrevista enquadra-se, de acordo com Sá et al. (2021) no conceito de entrevista semiestruturada/semidiretiva.

A entrevista foi realizada à Direção Financeira do município. Nesta, foi efetuado um conjunto de questões, relacionadas com a área da Contabilidade do Município e do Serviço de Património, que permitiram averiguar quais as alterações provocadas no município aquando da transição para o SNC-AP.

A análise documental foi realizada através da análise da informação financeira disponibilizada pela autarquia e da informação recolhida na entrevista. Esta análise permitiu investigar as alterações causadas ao nível do reconhecimento e mensuração, em várias rubricas financeiras, presentes nos relatórios de contas do Município X no ano de 2019 e de 2020.

Capítulo IV

A TRANSIÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS NO MUNICÍPIO X E AS SUAS IMPLICAÇÕES

1. O Município X

O Município X, enquanto pessoa coletiva de direito público, é a entidade-mãe do Grupo Municipal. Situa-se na beira litoral, está integrado no distrito de Coimbra e inserido na Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos na Região Centro (NUT II), Coimbra (NUT III).

A sua área total é de aproximadamente 379 quilómetros quadrados e de acordo com o Instituto Nacional de Estatística (INE) em 2021 tinha 58 982 habitantes. O município é dividido em 14 freguesias e segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) enquadra-se num município de média dimensão⁴.

O Município X tem como missão a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, através da criação de valor e emprego. Como visão pretende ser um lugar que estimule, um município de oportunidades, não só para quem habita na cidade, mas também para quem a visita, o que, implica, ter valores como a excelência urbana, o ordenamento do território e a regeneração e a reabilitação de vários locais. Tornar a cidade relevante, coesa e atrativa, com oportunidades e qualidade de vida é o principal objetivo traçado no Plano Estratégico de Desenvolvimento (PED).

⁴ Município médio – município com população superior a 20.000 habitantes, mas inferior ou igual a 100.000 habitantes.

A Câmara Municipal rege-se de acordo com o Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL) decretado pela Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro e é composto por 9 autarcas eleitos, o presidente e 8 vereadores.

O organograma⁵ do Município X assenta numa estrutura hierarquizada, constituída por 6 gabinetes, 4 unidades orgânicas nucleares (Departamentos) e 26 unidades orgânicas flexíveis (Divisões e Serviços).

Os serviços de contabilidade estão integrados no Departamento de Administração Geral e Finanças (DAGF) e este contém a Divisão de Finanças e Património (DFP) e a Divisão de Administração Geral e Recursos Humanos (DAGRH). Algumas das funções do DAGF são:

- Planear, programar e coordenar as atividades de gestão financeira e patrimonial, através de propostas devidamente fundamentadas;
 - Elaborar os instrumentos de gestão financeira da autarquia, designadamente o Orçamento e as Grandes Opções do Plano;
 - Coordenar e controlar as relações financeiras entre a Autarquia e entidades públicas e privadas, provenientes de Protocolos ou Contratos-Programa;
 - Elaborar anualmente o relatório de gestão e de prestação de contas;
 - Garantir a contratação dos bens e serviços necessários à atividade do Município de acordo com plano de atividades aprovado anualmente pelos Órgãos Municipais;
 - Coordenar a implementação de um sistema integrado de gestão da qualidade.
- (art.º 8.º do Despacho n.º 556/2014).

⁵ Anexo II

No exercício de 2022, o número de trabalhadores pertencente ao perímetro de consolidação do Município X era 847 trabalhadores.

Tabela XVII - Número de Trabalhadores do Município X (ano 2022)

Categoria	Número de Trabalhadores		Total
	Município X	X Domus, E.M.	
Dirigente Superior	0	0	0
Dirigente Intermédio	24	1	25
Carreiras Gerais - Técnico Superior	115	8	123
Carreiras Gerais - Assistente Técnico	186	4	190
Carreiras Gerais - Assistente Operacional	453	2	455
Bombeiros	32	0	32
Informática	8	0	8
Outros	14	0	14
	832	15	847

Fonte: Município X (2022, p.12).

2. O Sistema Contabilístico do Município X

O Município X, desde o dia 1 de janeiro de 2020, adota como base contabilística, as regras definidas pelo DL n.º 192/2015, SNC-AP.

Enquanto pessoa coletiva do direito público, o Município X é a entidade mãe do Grupo Municipal constituído por várias entidades que se enquadram no âmbito das suas atribuições e competências. A lei n.º 73/2013 de 3 de setembro estabelece o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI). O art.º 75 da presente lei, prevê no n.º 1, a obrigatoriedade de os municípios apresentarem contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas.

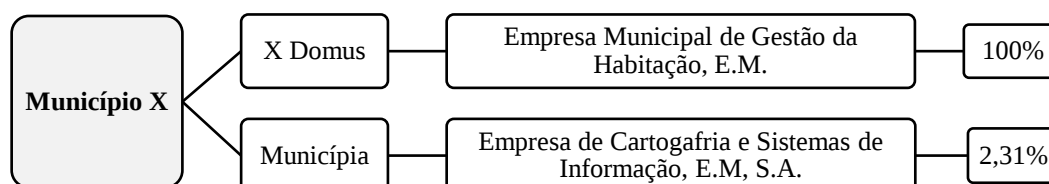
Em matéria de consolidação de contas e de acordo com o n.º 7 do SNC-AP, existem dois perímetros de consolidação a ter em conta: O perímetro de consolidação de natureza financeira e o perímetro de consolidação em matéria orçamental.

Com a entrada em vigor do SNC-AP passou a ser obrigatório elaborar DF orçamentais consolidadas, entrando estas entidades também para o perímetro de consolidação

orçamental. No contexto desta investigação, e uma vez que o POCAL não continha esta obrigatoriedade, não existindo por isso estes dados no relatório de contas de 2019, a análise não vai conter a parte orçamental.

A nível financeiro, existem duas empresas que fazem parte do perímetro de consolidação do município, a empresa, que por motivos de confidencialidade, se definiu como X Domus, em que o Município X detém esta entidade com uma percentagem de participação de 100%, e a empresa Município, detida com uma percentagem de 2,31%.

Gráfico I - Perímetro de consolidação do Município X (Ano 2020)



Fonte: Município X (2020).

A X Domus é uma empresa municipal que tem por objeto essencial o desenvolvimento da gestão social, patrimonial e financeira dos bairros de habitação social e a promoção de habitação a custos controlados.

A Município é uma empresa municipal e sociedade anónima, com sede em Oeiras, enquadrada no setor empresarial local, que tem por objeto principal a produção de cartografia, topografia e ortofotomapas e gestão de sistemas de informação geográfica.

Tabela XVIII - Métodos de Consolidação Financeira

Entidade	% Participação	Tipo de Controlo	Tipo de entidade	NCP aplicável	Método de consolidação
X Domus	100%	Controlo (exclusivo)	Entidade Subsidiária	NCP 22	MCI
Município	2,31%	Controlo Conjunto	Empreendimento Conjunto	NCP 24	MEP

Fonte: Município X (2020).

A entidade X Domus é detida diretamente pela empresa-mãe, Município X, apresentando uma percentagem de partição de 100%. O município X exerce o controlo da X Domus, enquadrando-se no conceito de controlo exclusivo. A determinação do tipo de controlo define que a X Domus é uma entidade subsidiária. Nestes casos, a entidade participante é obrigada a prestar contas consolidadas da participada pelo que o método de consolidação aplicável é o MCI legislado de acordo com a NCP 22. O Município X tem de combinar linha a linha o valor total de cada rubrica com as da X Domus, existindo uma inteira integração dos saldos de cada rubrica da X Domus nos valores do Município X.

A participação detida pelo Município X na entidade Município, E.M., S.A., enquadra-se na noção de Empreendimentos Conjuntos. Cabe ao Município reconhecer nas suas contas individuais, o valor correspondente à percentagem detida, sendo que a entidade elabora os seus próprios registos. O reconhecimento nas contas individuais do Município X da entidade conjuntamente controlada é feito através do MEP.

3. O Processo de transição no Município X

No tópico 3 do capítulo IV é apresentado o contexto e a análise documental da entrevista efetuada à Direção financeira do Município X.

O convite para participação na entrevista foi feito por email no dia 12 de outubro de 2022 à Diretora Financeira do Município. Após a confirmação da mesma no estudo do caso, marcou-se uma reunião. A reunião realizou-se no dia 20 de abril de 2023 e decorreu na Câmara Municipal X. Estiverem presentes na reunião a diretora financeira do município e o chefe de divisão de serviços do património. Na reunião foi apresentado o âmbito da dissertação, os objetivos e o propósito do estudo.

Para a entrevista foi preparado um guião que foi sujeito a avaliação da orientadora. Após a validação do guião, no dia da reunião este foi partilhado com os entrevistados.

A entrevista foi pensada e idealizada para ser feita presencialmente numa data posterior à da primeira reunião, mas após a reunião na CMX por sugestão dos

entrevistados, de forma a partilhar o guião com mais pessoas envolvidas no processo de transição, as respostas foram enviadas por email no dia 8 de maio de 2023.

A entrevista contém 20 questões distribuídas por 5 dimensões:

- a. A necessidade da transição para o SNC-AP;
- b. As expectativas antes da transição;
- c. As implicações institucionais da mudança;
- d. As implicações contabilísticas do normativo;
- e. Os resultados da transição.

a. A necessidade da transição para o SNC-AP

No dia 1 de janeiro de 2020 o Município X adotou o SNC-AP, tendo o processo de preparação para a transição decorrido ao longo do ano de 2019.

É de notar que segundo a direção financeira, a mudança para um novo normativo já era esperada, uma vez que o POCAL já “não satisfazia todas as necessidades de informação, dadas as novas exigências da prestação de contas a entidades externas, nomeadamente, no âmbito da consolidação de contas com entidades que já adotavam o sistema contabilístico SNC”. As entidades privadas já utilizavam o SNC, para entidades publicas que detivessem participação nestas era difícil elaborar as contas consolidadas da empresa-mãe, seguindo normativos diferentes.

A direção financeira salienta a importância na mudança “no sentido de harmonizar os sistemas de contabilidade, com a expectativa de permitir a comparabilidade entre entidades em diferentes ambientes económicos”. Para estarem preparados para a transição e informados sobre o conteúdo do SNC-AP o município refere que “a informação sobre a forma de aplicação do SNC-AP foi previamente introduzida através de ações de formação disponibilizadas, na sua maioria, pelo Instituto Nacional de Administração (INA)”.

As “alterações que o SNC-AP provocou a níveis informáticos e a forma adequada de fazer corresponder a informação do POCAL para o SNC-AP” foram as principais exigências que levaram o município X a preparar-se para o momento de transição.

b. As expectativas antes da transição

No momento de preparação (ano de 2019) da adoção do novo normativo e das novas normas aplicáveis, as NCP, é normal serem criadas expectativas sobre o uso e adequação das mesmas, no que diz respeito ao funcionamento, à disparidades nos resultados e ao controlo interno exigido.

Quanto ao funcionamento do normativo a parte que gerou dúvidas na CMX foi “a relacionada com os imobilizados e contabilidade de custos”. No que concerne à possível disparidade dos resultados, a direção financeira salienta a “integração dos bens abrangidos por contratos de concessão de serviços públicos”. Na área do controlo interno as expectativas foram criadas na “necessidade de revisão e na introdução de melhoramentos”.

c. As implicações institucionais da mudança

Institucionalmente, o Município X realizou previamente “ações de formação disponibilizadas, na sua maioria, pelo INA, admitiram novas pessoas no município” e recorreram a auditores para “esclarecer ou corrigir alguns aspetos que criavam dúvidas”.

Ao nível dos sistemas de informação a direção financeira faz referência à alteração no modelo de mensuração e técnica de reporte. “de acordo com o estipulado com o novo normativo”.

A nível informático, segundo a direção financeira, o software contabilístico foi modificado pela entidade “que fornece o sistema informático para efeitos de registos contabilístico, a Associação de Informática da Região Centro (AIRC)”. Para além das modificações no software, criou também as aplicações: “introdução do SNC e SNC-AP”.

d. As implicações contabilísticas do normativo

Contabilisticamente, tendo em conta a indicação dos entrevistados, a área de maior impacto nas DF do ano de 2020 foi a rubrica dos AFT, “provocada por os ativos em concessão e a alteração da vida útil dos imóveis”. Na rubrica dos AI as implicações contabilísticas “foram ao nível do desreconhecimento de itens”. Por não se enquadrar na

classificação como AI no novo normativo a CMX “teve de proceder ao desreconhecimento de um programa informático”.

A nível de indicadores de desempenho económico e orçamental, segundo a direção financeira, “a transição para o SNC-AP não provocou grandes alterações”. No primeiro balanço apresentado de acordo com o SNC-AP, o balanço de abertura de 2020, o maior impacto verificou-se nas rubricas de “diferimentos e subsídios ao investimento”.

e. Os resultados da transição

Passados três anos da transição para o SNC-AP, a direção financeira do Município X interpreta esta mudança de normativo como “benéfica para o município” pois “permitiu que a informação prestada fosse mais uniformizada e enquadrada num sistema global, o que consequentemente permitiu uma melhor comparabilidade com outras entidades”.

A direção financeira considera que para efeitos de informação de gestão, os sistemas informáticos poderiam satisfazer melhor as necessidades de informação do SNC-AP, sublinhando que estes “têm de dar uma melhor resposta para os *outputs* de dados referentes à contabilidade analítica”.

4. A adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto nas Demonstrações financeiras

4.1. Balanço

No primeiro ano de aplicação do novo normativo não foi possível comparar as DF consolidadas com as de anos anteriores, precisamente por seguirem normativos contabilísticos diferentes e por isso políticas contabilísticas e estrutura diferentes.

A transição de normativo implicou o desreconhecimento de vários elementos, a conversão e a classificação de várias rubricas e contas. O balanço de 2020 foi pela primeira vez elaborado pelo município seguindo as NCP e está apresentado nas figuras seguintes.

Figura II - Ativo Consolidado do Município X

RUBRICAS	Notas	2020	2019
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis	5	200 754 684	192 379 303
Propriedades de investimento	8	3 386 810	3 395 890
Ativos intangíveis	3	0	46 547
Ativos biológicos	5	0	0
Participações financeiras	18	1 959 162	2 016 195
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		0	0
Acionistas/ sócios/ associados		0	0
Diferimentos		0	0
Outros ativos financeiros		1 512	1 134
Ativos por impostos diferidos		4 749	6 744
Cientes, contribuintes e utentes		0	0
Outras contas a receber	18	0	0
		206 106 917	197 845 812
Ativo corrente			
Inventários	10	465 972	225 780
Ativos biológicos		0	0
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis		548 054	428 613
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		0	0
Cientes, contribuintes e utentes		318 630	506 362
Estado e outros entes públicos		44 303	45 578
Acionistas/ sócios/ associados		0	0
Outras contas a receber	18	22 272 929	22 183 325
Diferimentos		72 717	63 890
Ativos detidos para negociação		0	0
Outros ativos financeiros		0	0
Ativos não correntes detidos para venda		1 855 140	1 024 726
Caixa e depósitos	1,4	14 274 121	11 219 373
		39 851 865	35 697 646
Total do ativo		245 958 782	233 543 458

Fonte: Município X (2020).

No ano de 2020, o valor do ativo nas contas consolidadas no Grupo Municipal da X foi de 245.958.782€, verificando-se um aumento, face ao ano anterior, em percentagem, de 5,32% que corresponde a um aumento no valor de 12.415.324€. No ano de 2020 do total do ativo, 83,80% corresponde a Ativo Não Corrente e 16,20% a Ativo Corrente.

Figura III – Património Líquido e Passivo Consolidado do Município X

RUBRICAS	Notas	2020	2019
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património/ Capital		210 033 483	210 033 483
Ações (quotas) próprias		0	0
Outros instrumentos de capital próprio		0	0
Prémios de emissão		0	0
Reservas		0	0
Resultados transitados		-51 164 466	-47 365 315
Ajustamentos em ativos financeiros		4 354 833	4 192 953
Excedentes de revalorização		0	0
Outras variações no Património Líquido		43 811 738	27 937 866
Resultado líquido do exercício		-751 615	-3 405 943
Dividendos antecipados		0	0
Interesses que não controlam		0	0
Total do património líquido		206 283 973	191 393 044
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões	15	93 500	5 240 594
Financiamentos obtidos	7	18 584 205	21 662 987
Fornecedores de investimento		0	0
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		0	0
Diferimento		4 531 250	3 843 063
Passivos por impostos diferidos		0	0
Fornecedores		0	0
Outras contas a pagar		2 143 294	1 935 360
		25 352 250	32 682 003
Passivo corrente			
Credores por transf. e subsídios não reembolsáveis concedidos		41 134	131 830
Fornecedores		1 904 646	1 612 725
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes		6 950	30 595
Estado e outros entes públicos		137 664	138 974
Acionistas/ sócios/ associados		0	0
Financiamentos obtidos	7	3 083 915	2 626 208
Fornecedores de investimento		398 354	920 374
Outras contas a pagar	18	8 665 276	3 758 296
Diferimentos		84 621	249 410
Passivos detidos para negociação		0	0
Outros passivos financeiros		0	0
		14 322 559	9 468 411
Total do passivo		39 674 809	42 150 414
Total do património líquido e passivo		245 958 782	233 543 458

Fonte: Município X (2020).

O valor do passivo consolidado, no ano de 2020, foi de 39.674.809€, 63,90% do valor corresponde a Passivo Não Corrente e 36,10% a Passivo Corrente. Comparando com o ano anterior, em 2020 o valor do passivo consolidado registou uma diminuição de 5,87%, correspondendo a variação negativa no valor de 2.475.605€.

Capítulo IV – A transição do SNC-AP no município X e as suas implicações

Figura IV – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado

Rúbricas do Balanço	POCAL 31/12/2019 (2)	Reconhecimento (3)	Desreconhecimento (4)	Critério de Mensuração (5)	Imparidades / reversões (6)	Outros (7)	Erros (8)	Reclassificações (9)	SNC-AP 01/01/2020 (2)+...+(9)
ATIVO									
Ativo não corrente									
Ativos fixos tangíveis	191 874 302,79	0,00	-250 601,20	0,00	0,00	-29 750,00	888 615,92	-103 265,00	192 379 302,51
Propriedades de investimento	4 251 455,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-855 565,40	3 395 889,60
Ativos intangíveis	89 634,63	0,00	-75 428,13	0,00	0,00	0,00	32 340,00	0,00	46 546,50
Participações financeiras	2 016 195,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 016 195,13
Outros ativos financeiros	1 133,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 133,53
Ativos por impostos diferidos	6 744,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 744,33
Ativo corrente									
Inventários	225 779,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	225 779,58
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis	428 613,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	428 613,21
Clientes, contribuintes e utentes	506 361,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	506 361,85
Estado e outros entes públicos	45 578,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45 578,33
Outras contas a receber	22 183 324,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22 183 324,66
Diferimentos	63 890,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	63 890,31
Ativos não correntes detidos para venda	65 895,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	958 830,40	1 024 725,52
Caixa e depósitos	11 219 372,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11 219 372,69
PATRIMÓNIO LÍQUIDO									
Património/Capital	210 033 482,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	210 033 482,91
Reservas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Resultados transitados	-47 966 484,69	0,00	-326 029,33	0,00	0,00	6 243,33	920 955,92	0,00	-47 365 314,77
Ajustamentos em ativos financeiros	4 192 952,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 192 952,64
Outras variações no Património Líquido	3 828 335,09	0,00	0,00	0,00	0,00	-35 993,33	0,00	24 145 524,21	27 937 865,97
Resultado líquido do período	-3 405 943,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3 405 943,05
PASSIVO									
Passivo não corrente									
Provisões	5 240 593,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 240 593,66
Financiamentos obtidos	21 662 986,57	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	21 662 986,57
Diferimentos	27 988 587,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-24 145 524,21	3 843 062,97
Outras contas a pagar	1 935 359,99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 935 359,99
Passivo corrente									
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos	131 829,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	131 829,68
Fornecedores	1 612 724,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 612 724,83
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	30 595,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30 595,20
Estado e outros entes públicos	138 974,34	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	138 974,34
Financiamentos obtidos	2 626 207,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 626 207,63
Fornecedores de investimentos	920 373,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	920 373,66
Outras contas a pagar	3 758 295,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 758 295,61
Diferimentos	249 409,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	249 409,91

Fonte: Município X (2020).

4.2. Ativos Fixos Tangíveis

Na transição para o SNC-AP a CMX teve de proceder ao desreconhecimento de certos AFT. Os elementos desta rubrica foram mensurados, em regra, pelo MC. Quando os elementos foram adquiridos através de uma transação sem contraprestação, a mensuração inicial foi efetuada pelo Valor Patrimonial tributário (imóveis) ou pelo justo valor (móveis) (Município X, 2020).

Tabela XIX – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: AFT

Rubrica	AFT
(1) 31/12/2019 – POCAL	191 874 302,79 €
(2) Reconhecimento	0,00 €
(3) Desreconhecimento	- 250 601,20 €
(4) Critério de Mensuração	0,00 €
(5) Imparidades/ Reversões	0,00 €
(6) Outros	-29 750,00 €
(7) Erros	888 615, 92 €
(8) Reclassificações	-103 265,00 €
01/01/2020 – SNCA-AP (1) +...+ (8)	192 379 302,51 €

Fonte: Município X (2020).

Na reconciliação para o balanço de abertura o valor do AFT aumentou em 504 999,72€. As variações no valor justificam-se, não só pelo dereconhecimento feito com a adoção da NCP 5, a partir do dia 01/01/2020, de certos de elementos do AFT que deixaram de cumprir os requisitos para serem considerados como tal, este valor foi colocado em contrapartida na rubrica “Resultados Transitados”, mas também e, principalmente, pelos erros ou outras situações causadas num conjunto de vários AFT, que devido a adoção do SNC-AP, e à consequente reversão de depreciações acumuladas, a sua vida útil foi aumentada.

A diminuição na rubrica de AFT no valor de 103 265,00€ justifica-se porque este valor foi reclassificado de acordo com a NCP 5 e foi transferido para a rubrica “Ativos não correntes detidos para venda”.

Tabela XX – AFT: Quantia escriturada e variações do período (2020)

43	AFT	Rubricas	Quantia escriturada inicial	Variações						Quantia escriturada final
				Adições	Transf. Internas	Reval oriza ções	Rever sões (Perda s)	Perdas impari dade	Depreciações período	
Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural										
	Terrenos e recursos naturais	4 511 734,29€	102 245,86€	5 750,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 4 333,66€	0,00€	4 651 396,49€
	Edifícios e outras construções	9 748 986,90€	152 884,44€	1 173 097,67€	0,00€	0,00€	0,00€	- 955 144,55€	- 623 962,77€	9 495 861,69€
	Infraestruturas	49 466 871,31€	1 987 904,38€	- 136 910,91€	0,00€	0,00€	0,00€	- 5 930 872,82€	14 400,00€	46 372 591,96€
	Património histórico, artístico e cultural	580 710,20€	62 263,18€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	642 973,38€
	Outros	0,00€	53 874,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 53 874,00€	0,00€
	Bens de Domínio publico em curso	9 665 414,92€	5 083 736,17€	- 2 154 153,99€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 1 016 651,07€	11 578 346,03€
Ativos Fixos em concessão										
	Terrenos e recursos naturais	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Edifícios e outras construções	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Infraestruturas	10 149 589,87€	0,00€	83 048,59€	0,00€	0,00€	0,00€	- 587 844,71€	0,00€	9 644 793,75€
	Património histórico, artístico e cultural	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Ativos Fixos em concessão em curso	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Outros AFT										
	Terrenos e recursos naturais	28 643 585,50€	3 675 861,91€	-190 850,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 46 592,14€	32 082 005,27€
	Edifícios e outras construções	69 198 147 ,97€	13 881 479,19€	818 990,60€	0,00€	0,00€	0,00€	- 2 980 469,20€	- 442 888,45€	80 475 260,11€
	Equipamento básico	912 963,16€	587 082,33€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	-270 075,04€	- 41 505,62€	1 188 464,83€
	Equipamento de Transporte	2 365 417,48€	434 932,79€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 507 186,60€	- 82 595,54€	2 210 568,13€
	Equipamento Administrativo	269 851,79€	138 270,24€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	12 866,24€	- 137 825,04€	283 163,23€
	Equipamentos biológicos	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Outros	880 097,17€	201 573,87€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 255 887,48€	- 2 752,84€	823 030,72€
	AFT em curso	5 985 931,95€	1 476 858,90€	- 4 265 221,89€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	- 855 340,44€	2 342 228,52€
	Total	192 379 302,51€	27 838 967,26€	- 4 666 249,89€	0,00€	0,00€	0,00€	- 11 478 947,82€	- 3 318 387,91€	200 754 684,11€

Fonte: Município X (2020).

A quantia escriturada de AFT's no final do ano de 2020 era superior em 8 372 382€, pelo que consta no relatório de contas do ano de 2020 do município, este valor justifica-se essencialmente:

- Reconhecimento por parte do município, na sequência do DL n.º 21/2019 de 30 de janeiro, dos equipamentos educativos transferidos pelas Escolas do 2.º e 3.º Ciclos e Secundários, com vista a descentralização de competências na área da Educação;
- Reconhecimento na rubrica “Bens de Domínio Público em curso” que dizem respeito a intervenções de beneficiação de pavimentos e requalificações (Município X, 2020).

4.3. Ativos Intangíveis

Em semelhança do que aconteceu na rubrica dos AFT, também na rubrica dos AI, a CMX teve de desreconhecer os elementos que, com a transição, deixarem de ser considerados como AI. No dia 01/01/2020 a CMX detinha um único AI (“Plano Municipal de Emergência e Proteção Civil”), que foi reconhecido na conta 454 – “AI em curso” e mensurado pelo MC (Município X, 2020).

Tabela XXI – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: AI

Rubrica	AI
(1) 31/12/2019 – POCAL	89 634,63 €
(2) Reconhecimento	0,00 €
(3) Desreconhecimento	-75 428,13 €
(4) Critério de Mensuração	0,00 €
(5) Imparidades/ Reversões	0,00 €
(6) Outros	0,00 €
(7) Erros	32 340,00 €
(8) Reclassificações	0,00 €
01/01/2020 – SNCA-AP (1) + ... + (8)	46 546,50€

Fonte: Município X (2020).

Na reconciliação para o balanço de abertura, o valor do AI diminuiu em 43 088,13€. As variações no valor verificaram-se pelo dereconhecimento feito nos AI com a adoção da NCP 3 e também, por erros de conversão. O valor desreconhecido foi transferido em contrapartida para a rubrica “Resultados Transitados”.

Tabela XXII – AI: variação das amortizações e perdas por imparidades acumuladas (2020)

Rubricas	Início do Período				Final do Período			
	Quantia Bruta (1)	Amortizações Acumuladas (2)	Perdas por Imp. Acum (3)	Quantia escriturada = (1)-(2)-(3)	Quantia Bruta (1)	Amortizações Acumuladas (2)	Perdas por Imp. Acum (3)	Quantia escriturada = (1)-(2)-(3)
44 AI								
441 Goodwill	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
442 Projetos de desenvolvimento	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
443 Programas de computador e sistemas de informação	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
444 Propriedade industrial e intelectual	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
446 Outros	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	46 546,50€	46 546,50€	0,00€	0,00€
454 AI em curso	46 546,50€	0,00€	0,00€	46 546,50€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Total	46 546,50€	0,00€	0,00€	46 546,50€	46 546,50€	46 546,50€	0,00€	0,00€

Fonte: Município X (2020).

No dia 31/12/2020 a CMX detinha um AI, que foi reconhecido na conta 454 – “AI em curso” e mensurado pelo MC. No final do período (2020) o AI encontrava-se totalmente amortizado e classificado na conta 446 – “Outros”.

4.4. Propriedades de Investimento

Os elementos que fazem parte da rubrica de “Propriedades de Investimento”, foram mensurados pelo MC ou pelo método do justo valor. Os valores desta rubrica contidos no balanço de abertura de 2020 da CMX, sofreram alterações e foram reclassificados.

Tabela XXIII – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: Propriedades de Investimento

Rubrica	Propriedades de Investimento
(1) 31/12/2019 – POCAL	4 251 455,00 €
(2) Reconhecimento	0,00 €
(3) Desreconhecimento	0,00 €
(4) Critério de Mensuração	0,00 €
(5) Imparidades/ Reversões	0,00 €
(6) Outros	0,00 €
(7) Erros	0, 00 €
(8) Reclassificações	-855 565,40 €
01/01/2020 – SNCA-AP (1) +...+ (8)	3 395 889,60 €

Fonte: Município X (2020).

O POCAL classificava o valor de 4 251 455,00 € em “Investimentos em imóveis”, com a entrada em vigor do SNC-AP este valor passou a ser classificado numa nova rubrica, chamada “Propriedade de investimentos”.

No dia 01/01/2020 o valor que constava na rubrica “Propriedades de Investimento” era inferior em 855 565,40€ ao valor que constava no balanço final do ano de 2019. Esta diminuição justifica-se pelo facto de terem existido reclassificações nesta rubrica com a adoção do SNC-AP, indicadas pela NCP 8, deste modo o valor já não cumpria os critérios necessários para o reconhecimento como Propriedade de investimento e por isso foi reclassificado e transferido para a rubrica “Ativos não correntes detidos para venda”.

Tabela XXIV – Propriedades de Investimento: Quantia escriturada e variações do período – Modelo do Custo

Rubricas	Quantia escriturada inicial	Variações (Modelo do Custo)						Quantia escriturada final
		Adições	Transf. Internas	Depreciações período	Perdas imparidade	Dif. Cambiais	Diminuições	
42	Propriedades de Investimento							
	Bens de domínio público	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
421	Terrenos e recursos naturais	1 129 681,04€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	1 129 681,04€
422	Edifícios e outras construções	2 266 208,56€	0,00€	118 842,58€	-128 352,10€	0,00€	0,00€	2 256 699,04€
426	Outras Propriedades de Investimento	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
452	Propriedades de Investimento em curso	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Total	3 395 889,60€	0,00€	118 842,58€	-128 352,10€	0,00€	0,00€	3 386 810,08€

Fonte: Município X (2020).

No dia 31/12/2020 a CMX detinha Propriedades de Investimento nas rubricas “Terrenos e Recursos naturais” (conta 421) e “Edifícios e outras construções” (conta 422). Os valores correspondem à propriedade de 12 terrenos ou recursos naturais e 13 edifícios e outras construções.

4.5. Ativos Contingentes, Passivos Contingentes e Provisões

No dia 01/01/2020 o valor que constava na rubrica “Provisões” era igual ao valor que constava no balanço final do ano de 2019. Não existiu por isso qualquer reclassificação ou desconhecimento nesta rubrica provocada pela introdução da NCP 15.

Tabela XXV – Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP Consolidado: Provisões

Rubrica	Provisões
(1) 31/12/2019 – POCAL	5 240 593,66€
(2) Reconhecimento	0,00 €
(3) Desreconhecimento	0,00 €
(4) Critério de Mensuração	0,00 €
(5) Imparidades/ Reversões	0,00 €
(6) Outros	0,00 €
(7) Erros	0,00€
(8) Reclassificações	0,00 €
01/01/2020 – SNCA-AP (1) + ... + (8)	5 240 593,66 €

Fonte: Município X (2020).

O valor contido nesta rubrica no dia 1 de janeiro de 2020 é maioritariamente composto por uma provisão constituída em 2019. A provisão constituída em 2019 é referente a uma sentença no TC Judicial (processo judicial em curso), em que o município foi condenado a pagar uma quantia de 5.115.444,90€. A quantia constituída como provisão de 5.115.444,90€ foi anulada e transferida para a rubrica “Outras Contas a Pagar”.

No ano de 2020 todas as provisões contidas nas contas individuais do município, que transitaram do ano anterior, foram utilizadas ou revertidas.

Tabela XXVI – Provisões: variações no período

Rubricas	Quantia escriturada inicial	Aumentos				Diminuições				Quantia escriturada final
		Reforços	Aumentos da quantia descontada	Outros aumentos	Total de aumentos	Utilizações	Reversões	Outras diminuições	Total de diminuições	
29	Provisões									
291	Impostos	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
292	Garantias a clientes	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
293	Processos judiciais em curso	5 240 593,66€	0,00€	0,00€	0,00€	-5 115 444,90€	-31 648,76€	0,00€	- 5 147 093,66€	93 500,00€
294	Acidentes de trabalho e doenças profissionais	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
295	Matérias ambientais	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
296	Contratos Onerosos	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
297	Reestruturação	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
298	Outras Provisões	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
	Total	5 240 593,66€	0,00€	0,00€	0,00€	-5 115 444,90€	-31 648,76€	0,00€	- 5 147 093,66€	93 500,00€

Fonte: Município X (2020).

Durante o ano de 2020, a CMX não constitui nenhuma provisão. A quantia escriturada no final do ano de 2020 foi de 93.500€, valor que corresponde a uma provisão da empresa X Domus constituída no ano de 2014. No final no ano de 2020 o valor das provisões era inferior em 98% do valor que constava no dia 1 de janeiro de 2020.

No que concerne às rubricas de Passivos Contingentes e Ativos Contingentes:

- Os Passivos Contingentes são resultados estimados de possíveis saídas de recursos;
- Os Ativos Contingentes são resultados estimados de possíveis influxos de benefícios económicos.

As importâncias contidas nestas rubricas são possíveis valores que a entidade não controla e que dependem de eventos futuros e, por isso, ainda não se encontram reconhecidos nas DF.

O Município X constituiu um valor total 189.583,24€, de passivos contingentes relativos a 5 processos judiciais, que como precisam de confirmação, se encontram em curso. O município X não reconheceu Ativos Contingentes durante o ano de 2020.

Conclusão

1. Principais Conclusões

A mais recente reforma do SP efetuou-se através da aprovação do DL n.º 192/2015, decreto que aprova o SNC-AP e que entrou em vigor em 2018, com obrigatoriedade para todas as entidades públicas até 2020. A partir do dia 1 de janeiro de 2020 todas as entidades do SP tiveram de aplicar o SNC-AP.

Através do estudo do caso efetuado e com o complemento da revisão da literatura chega-se à conclusão de que mudar o normativo utilizado era necessário. O POCAL estava desatualizado, era essencial a mudança para um normativo que cumprisse as necessidades de informação financeira e que permitisse ao SP convergir as normas com as IPSAS. Quando o SNC foi aprovado nas empresas do setor empresarial esta necessidade tornou-se mais evidente, uma vez que dificultava o processo de consolidação de contas entre empresas publicas e privadas.

No Município X, durante o processo de preparação (ano de 2019) contratou-se pessoal, foram efetuadas ações de formações e quando necessário recorreu-se a auditores. A existência de um processo de preparação institucional prendia-se também com a alteração das aplicações informáticas.

No primeiro balanço de abertura, com o SNC-AP todas as rubricas tiveram de ser analisadas seguindo as normas do novo normativo, alguns itens tiveram de ser desconhecidos da rubrica a que pertenciam e foram reclassificados noutra rubrica. No Município X a rubrica que gerou mais foi a rubrica dos AFT.

O SNC-AP permite às entidades publicas uma uniformização de procedimentos com o setor empresarial, aumentando a fiabilidade no processo de consolidação. Com o SNC-AP a informação contabilística foi melhorada, tornou-se uniforme, mais transparente,

comparável e fiável. O facto de existir no SNC-AP, anexos como a EC ou o MI ajudam na definição de conceitos tornando a aplicação simplificado e mais coesa.

Com este estudo foi possível analisar o período pré SNC-AP e o período pós aplicação do SNC-AP, as principais exigências sentidas e qual o impacto, institucional e contabilístico, que a transição de normativo para o SNC-AP provocou no Município X.

A mudança de normativo é evidentemente benéfica para o Município X e para o SP, em geral. O Município aponta como possível melhoria no SNC-AP uma evolução nos sistemas informáticos com o sistema da contabilidade de gestão.

2. Limitações do estudo e Propostas de Investigação futura

Atendendo, ao estudo realizado, a maior limitação encontrada está associada à pouca informação disponível neste campo de estudo. Embora existam muitos estudos sobre a transição para o SNC-AP, no campo das autarquias locais a informação disponível relativa à transição do antigo normativo utilizado, o POCAL, para o novo normativo é reduzida.

Quanto a sugestões para futuras investigações, considera-se que posteriormente, sendo esta uma área de grande potencial e com bastantes matérias relacionadas, seria interessante analisar, na sequência da transição para o SNC-AP, como foi implementada a contabilidade de gestão no município.

Referências Bibliográficas

- Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: tendências actuais. *Gestão E Desenvolvimento*, Volume 10, 33–58. Disponível em: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8837/1/gestaodesenvolvimento10_33.pdf
- Azevedo, C. M. (2018). *A Implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/24923/1/disserta%c3%a7%c3%a3o.pdf>
- Bernardes, A. F. (2001). Contabilidade Pública e Autárquica - POCP e POCAL (1ª edição.). Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Martinho, F. C. P. & Pinto, A. C. (2007). *O Corporativismo Em Português*. Civilização Brasileira.
- Carvalho, J. B. d. C., Martinez, V.P., & Pradas, L. T. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. d. C., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2006). *POCAL - comentado* (2ª edição). Rei dos Livros.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais*. XVII Encontro Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) 2016. Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Bragança. Disponível em: [59f.pdf \(ipb.pt\)](#)

- Correia, A. A. de L. (2019). *A Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal: Caso de Estudo da Câmara Municipal do Porto (1972-1986)* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/15242/1/Dissertacao VER ENTREGAFIN ALJANEIRO.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/15242/1/Dissertacao_VER_ENTREGAFIN_ALJANEIRO.pdf)
- Dalfovo, M. S., Lana, R. A., & Silveira, A. (2008). Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 4, 1-13. Disponível em: [https://www.academia.edu/7479379/Metodos quantitativos e qualitativos um resgate teorico](https://www.academia.edu/7479379/Metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico)
- Fernandes, M. J. (2009). *Developments in Public Accounting in Portugal*. *Revista Enfoques: Ciencia Política Y Administración Pública*, 11, 155–188. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=96011647006>
- Ferreira, C. M. (2013). *Harmonização Contabilística no Setor Público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa. Disponível em: [https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/6552/1/Dissertac%CC%A7a%CC%83o Carla%20Ferreira jan2014.pdf](https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/6552/1/Dissertac%CC%A7a%CC%83o_Carla%20Ferreira_jan2014.pdf)
- Freitas, M. C. V. de, Simões, M. da G., & García López, G. L. (2013, novembro 4-6). *Globalização, Ciência, Informação*. VI Encontro Ibérico EDICIC. Faculdade de Letras da Universidade do Porto. 1494–151. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/69677>
- Gonçalves, Miguel, 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. Disponível em: <https://doi.org/10.18405/20170208>

- Grilo, M. (2011). História e Ideologia no Estado Novo -A Revisão Integralista do Passado Nacional. *Promotoria*, 3(9), 192–218. Disponível em: https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/7448/1/08_Promontoria9_MGrilo.pdf.pdf
- Ribeiro, J. H. V., & Pascoal, T. M. R. (2000, novembro). *Contabilidade de gestão no sector público administrativo português evolução histórica recente*. I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Valencia. 1–14. Disponível em: <http://observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/Art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/I%20Encuentro%20Iberoamericano%20Cont.%20Gesti%C3%B3n/Historia%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/VazyRebola.pdf>
- Jiménez, M. S., & Martí, T. T. (2010). *Anales de economía aplicada 2010: número XXIV*. Delta. ASEPELT-España Reunión Anual. Alicante. Disponível em: http://bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/2639/1/Rute_Abreu.pdf
- Lira, M. C. (2011, dezembro). A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII. *Contabilidade Gestão e Governança*, 14(3), 34-45. Disponível em: https://www.academia.edu/es/1318693/A_Evolu%C3%A7%C3%A3o_da_Contabilidade_P%C3%BAblica_em_Portugal_at%C3%A9_o_s%C3%A9culo_XVIII
- Lira, Miguel (2021). *A Gestão Pública* Microsoft PowerPoint. Aulas de Organização e Gestão Pública, Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC).
- Lopes, C. G. (2020). *Qualidade e modernização da Administração Pública: O caso do processo de transição e implementação do SNC-AP* [Tese de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade Coimbra]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP). Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/92722/1/Relat%C3%b3rio%20de%20Est%C3%a1gio-%20Cl%C3%a1udio%20Lopes.pdf>

- Manual de implementação (2017), Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Versão 2, junho de 2017, Comissão de Normalização Contabilísticas. Disponível em: https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf
- Marques, M. (2017). *Contabilidade pública e IPSAS em Portugal: o sistema de normalização contabilística para as administrações públicas*. XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA). Aveiro. 1–19. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/307.pdf
- Moreira, M. S. R. (2020). *A Transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da Mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17520/1/Mara_Moreira_MCF_2020.pdf
- Município da Figueira da Foz. (2019). Relatório de Contas Consolidado. https://www.cmfigfoz.pt/cmfigueiradafoz/uploads/document/file/2927/rel_contasconsolidado2019.pdf
- Município da Figueira da Foz. (2020). Relatório de Contas Consolidado. Disponível em: https://www.cmfigfoz.pt/cmfigueiradafoz/uploads/document/file/3798/relatorio_de_consolidacao_de_2020_final2.pdf
- Município da Figueira da Foz. (2022). Relatório de Contas Consolidado. Disponível em: https://www.cmfigfoz.pt/cmfigueiradafoz/uploads/document/file/4840/relatorio_de_contas_consolidadas_2022.pdf
- Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. da C. (2006, 28 e 29 setembro). *A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas*. XIII Encontro AECA - La Eficiencia En El Gobierno En La Gestión de La Mediana Empresa. Córdoba. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2024>

- Nunes, Pedro (2004), *Sebenta de Organização e Gestão Pública*, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Escola Superior de Gestão.
- Nunes, A. V., Rodrigues, L. L., & Viana, L. C. (2019). *SNC-AP: Sistema De Normalização Contabilística - Administrações Públicas*. (2º edição). Almedina, Coimbra. ISBN: 978-972-408-048-2.
- Oliveira, Â. M. T. (2017). *Relevância da Informação Contabilística No Processo De Tomada De Decisão Do Setor Público – Estudo de caso da Marinha* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro (ria) Disponível em:
<https://ria.ua.pt/bitstream/10773/22969/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestra%20do%20%C3%82ngela%20Oliveira.pdf>
- Oliveira, M Ferreira De (2011). *Metodologia Científica: Um Manual para a realização de pesquisas em administração*. Curso de Administração. Campus Catalão. Universidade Federal de Goiás. Disponível em:
https://www.academia.edu/24628546/UNIVERSIDADE_FEDERAL_DE_GOI%C3%81S_CAMPUS_CATAL%C3%83O_CURSO_DE_ADMINISTRA%C3%87%C3%83O_METODOLOGIA_CIENT%3%8DFICA_um_manual_para_a_realiza%C3%A7%C3%A3o_de_pesquisas_em_administra%C3%A7%C3%A3o
- Parte II - *Metodologia De Investigação*. (n.d.). Repositório Institucional da Escola Superior de Educação de Paula Frassinetti (ESEPF). Disponível em:
<http://repositorio.esepf.pt/bitstream/20.500.11796/1232/10/Parte%20II%20-%20Metodologia%20da%20investiga%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Pinheiro, C., Cruz, S., & Azevedo, G. (2013). *Impacto da transição de modelo contabilístico: revisão da literatura*. Estudos do ISCA – Série IV, 6. Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro. Disponível em:
<https://doi.org/10.34624/ei.v0i6.6070>
- Pomirkovana, Y. (2018). *Perceções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na*

- Câmara Municipal do Porto* [Tese de Mestrado, Escola de Economia e Gestão Universidade do Minho]. Repositório da Universidade do Minho. Disponível em: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/57836/1/Dissertac_a_o%2bcorrec_o_es.pdf
- Reichardt, C. S., & Cook, T. D. (1986). Hacia una superación del enfrentamiento entre los métodos cualitativos y los cuantitativos. In C. S. Reichardt & T. D. Cook. *Métodos cualitativos y cuantitativos en investigación evaluativa* (pp. 25-56). Ediciones Morata. Disponível em: https://www.fceia.unr.edu.ar/geii/maestria/2014/DraSanjurjo/12de20/Cook_Reichardt.pdf
- Rocha, J. A. Oliveira. (2010). *Gestão pública: Teorias, Modelos e Práticas*. Escolar Editora. ISBN: 978-972-592-294-1.
- Sá, P. (Org), Costa, A. P. (Org), Moreira, A. (Org), Alves, A. T. A. da R. B. A., Nascimento, A., Ulhôa, A., Batista, B., Capela, C., Venturine, C., Rodrigues, D., Moreira, E., Ribeiro, E., Silva, F., Demba, J., Lapa, L. D. P., Mota, M., Fortunato, M., & Silva, P. C. B. da. (2021). *Reflexões em torno de Metodologias de Investigação: recolha de dados* (Vol. 2). Universidade de Aveiro Editora. Disponível em: <https://ria.ua.pt/handle/10773/30772>
- Silva, S.O M. de O., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional*. XVII Encuentro Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) 2016. Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Bragança. Disponível em: <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>
- Silva, S. M. de O., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. S. (2017). *Lógicas Institucionais Na Evolução da Contabilidade Pública Em Portugal*. IX Encontro de História da Contabilidade da Ordem Dos Contabilistas Certificados (OCC). Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/susanasilvaixencontro.pdf>

- Ventura, M. M. (2007, setembro/outubro). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. *Revista SOCERJ*, 20 (5), 383-386. Disponível em: http://sociedades.cardiol.br/socerj/revista/2007_05/a2007_v20_n05_art10.pdf
- Vieira, R. P. M. de C. (2008). *A adoção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?* [Tese de Mestrado, Faculdade de Economia, Universidade Coimbra]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP). Disponível em: <https://1library.co/document/y4985d0z-adopcao-pocp-nos-servicos-fundos-autonomos-evolucao-harmonizacao.html>
- Yin, K. (2005). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos* (3.^a Edição). Bookman. ISBN: 853-630-462-6.

DL, Portarias e Regulamentos:

- Decreto n.º 15465 de 14 de maio de 1928, Diário do Governo n.º 109/1928, Série I. Ministério das Finanças.
- Decreto n.º 16667 de 27 de março de 1929, Diário do Governo n.º 70/1929, Série I. Ministério das Finanças.
- Decreto n.º 18381 de 24 de maio de 1930, Diário do Governo n.º 119/1930, Série I. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 737/76 de 16 de outubro, Diário da República n.º 243/1976, Série I. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, Diário da República n.º 31/1977, Série I. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de junho, Diário da República n.º 172/1992, Série I-A. Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro, Diário da República n.º 203/1997, Série I-A. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 21 de fevereiro, Diário da República n.º 44/1999, Série I-A.
Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território.

Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de janeiro, Diário da República n.º 21/2002, Série I-A.
Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho, Diário da República n.º 125/2012, Série I.
Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho, Diário da República n.º 106/2015, Série I.
Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, Diário da República n.º 178/2015, Série I.
Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, Diário da República n.º 178/2015, Série I.
Assembleia da República.

Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro, Diário da República n.º 243/2016, Série I.
Economia.

Decreto-Lei n.º 84/2019 de 28 de junho, Diário da República n.º 122/2019, Série I.
Presidência do Conselho de Ministros.

Despacho n.º 556/2014 de 10 de janeiro, Diário da República n.º 7, Série II, Município
da Figueira da Foz.

Lei n.º 11/76 de 31 de dezembro, Diário da República n.º 303/1976, Série I. Assembleia
da República.

Lei n.º 64/77 de 26 de agosto, Diário da República n.º 197/1977, Série I. Assembleia da
República.

Lei n.º 1/87 de 3 de janeiro, Diário da República n.º 2/1987, Série I. Ministério das
Finanças.

Lei n.º 1/89 de 8 de julho, Diário da República n.º 155/1989, Série I. Assembleia da República.

Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro, Diário da República n.º 43/1990, Série I. Assembleia da República.

Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro, Diário da República n.º 42/1991, Série I-A. Assembleia da República.

Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro, Diário da República n.º 176/2013, Série I. Assembleia da República.

Portaria n.º 671/2000 de 17 de abril, Diário da República n.º 91, Série II. Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças-Ministério das Finanças.

Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro, Diário da República n.º 218/2000, Série I-B. Ministério das Finanças e da Educação.

Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro, Diário da República n.º 225/2000, Série I-B. Ministério das Finanças e da Saúde.

Portaria n.º 474/2010 de 1 de julho, Diário da República n.º 126/2010, Série II. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Portaria n.º 218/2016 de 9 de agosto, Diário da República n.º 152/2016, Série I. Finanças.

Apêndices

Apêndice 1 | GUIÃO DA ENTREVISTA

Entidade Entrevistada: CMX

Principais Intervenientes: Departamento de Administração Geral e Finanças (DAGF) –
Divisão de Finanças e Património (DFP)

Objetivo da entrevista:

- Analisar as preocupações sentidas no processo de transição do POCAL para o SNC-AP;
- Entender as expectativas dos principais intervenientes no processo de transição;
- Conhecer o impacto que o novo normativo contabilístico originou no Município.

Protocolo da entrevista:

- Exposição institucional;
- Divulgação do objetivo do estudo;
- Descrição da metodologia da investigação;
- Assegurar o anonimato dos intervenientes da entrevista.

Guião

a) A necessidade de transição para o SNC-AP

O SNC-AP revogou o POCAL, determinando algumas mudanças no município.

- a.1) A existência de um novo normativo era sentida no município como algo necessário?
- a.2) O normativo anterior (POCAL) já não satisfazia todas as necessidades de informação? Ou ainda respondia às necessidades?
- a.3) Antes da aplicação, já conhecia todo conteúdo do SNC-AP?
- a.4) O que pensava do novo normativo?
- a.5) Qual o motivo/exigências da preparação do processo de transição?

b) As expectativas antes da transição

Enquanto se prepararam para a transição de normativo e, por conseguinte, para a adoção das NCP, houve expectativas que se foram criando quanto à sua aplicação. Quais foram as mais sentidas no município X?

- b.1) O funcionamento do normativo?
- b.2.) Disparidade sobre os resultados ou sobre o património líquido?
- b.3) O controlo interno exigido pela utilização do novo normativo?
- b.4) Outras? Quais?

c) As implicações institucionais da transição

Apesar do SNC-AP conter algumas semelhanças ao POCAL, há aspetos diferentes. Para uma transição de normativo eficaz e para o bom funcionamento do novo normativo estes aspetos têm de ser trabalhados no município. Como se preparou institucionalmente o município?

- c.1) Recorreram a planos de formação dos profissionais de contabilidade?
- c.2) Admitiram pessoas?
- c.3) Aconselharam-se com especialistas da área?
 - c.3.1) Consultores?
 - c.3.2.) Auditores?
 - c.3.3) Outros? Quais?
- c.4) Alteraram os sistemas de informação?
 - c.4.1) Mudanças de software contabilístico?
 - c.4.2) Modelo de mensuração?
 - c.4.3) Técnica de reporte?
- c.5) Foi criado algum plano de comunicação aos utentes da informação financeira?

d) As implicações contabilísticas do normativo

A nível contabilístico vários autores assinalam como áreas de maior impacto e onde poderão existir maiores problemas de transição: AFT, AI, propriedades de investimentos e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Qual a área de maior impacto nas DF com a adoção do SNC-AP?

- d.1) Os Indicadores de desempenho orçamental vs. Indicadores de desempenho económico?
- d.2) O Balanço de abertura de 2020?
- d.3) Os AFT?
- d.4) O desreconhecimento de certos AI?
- d.5) A escolha pelo modelo do custo ou pelo modelo de justo valor das Propriedades de investimento?
- d.6) Os Acordos de concessão de serviços?
- d.7) A Imparidade de ativos?
- d.8) A capitalização do custo dos empréstimos obtidos?
- d.9) A opção pelo método de equivalência patrimonial ou pelo custo das participações financeiras?
- d.10) As transações sem contraprestação?
- d.11) Outras preocupações contabilísticas?

e) Os resultados da transição

Desde a transição de normativo para o SNC-AP já passaram 3 anos e por isso já é possível analisar a mudança. Qual a interpretação que faz desta mudança?

- e.1) Foi benéfica para o município?
- e.2) Entende que o mesmo satisfaz todas as necessidades de informação que o município tinha face ao anterior normativo?
- e.3) Passado este tempo, acha que deve ser feito algum ajustamento ao SNC-AP?
- e.4) Pretende acrescentar algum aspeto não abordado anteriormente?

Apêndice 2 | CARACTERÍSTICAS DISTINTIVAS DA GESTÃO PÚBLICA

<u>Reestruturação</u>
1. Identificar a competência central da organização 2. Retirar da organização tudo o que não acrescente valor aos seus serviços 3. Inserir ferramentas como: TQM, análise de cadeias de valor e atividades baseadas no custo (ABC)
<u>Reengenharia</u>
4. Colocar as TIC no centro da operação 5. Dissolução de soluções “tapa buracos” nos processos 6. Configuração organizacional em processos em vez de funções
<u>Reinvenção</u>
7. Planeamento estratégico 8. Custo por objetivos
<u>Realinhamento</u>
9. Organizações baseadas na performance/desempenho 10. Responsabilidade orçamental e contabilística
<u>Revisão</u>
11. Descentralização 12. Construir uma organização com capacidade de aprendizagem e de adaptação

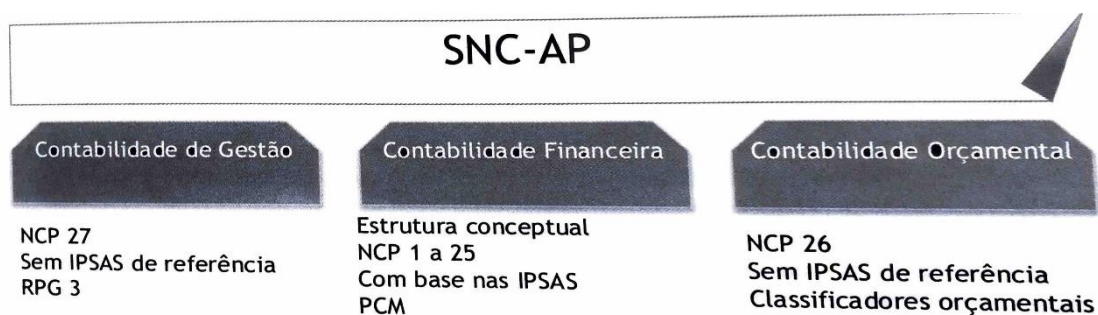
Fonte: Pollit (2003) citado em Rocha (2010).

Anexos

Anexo 1

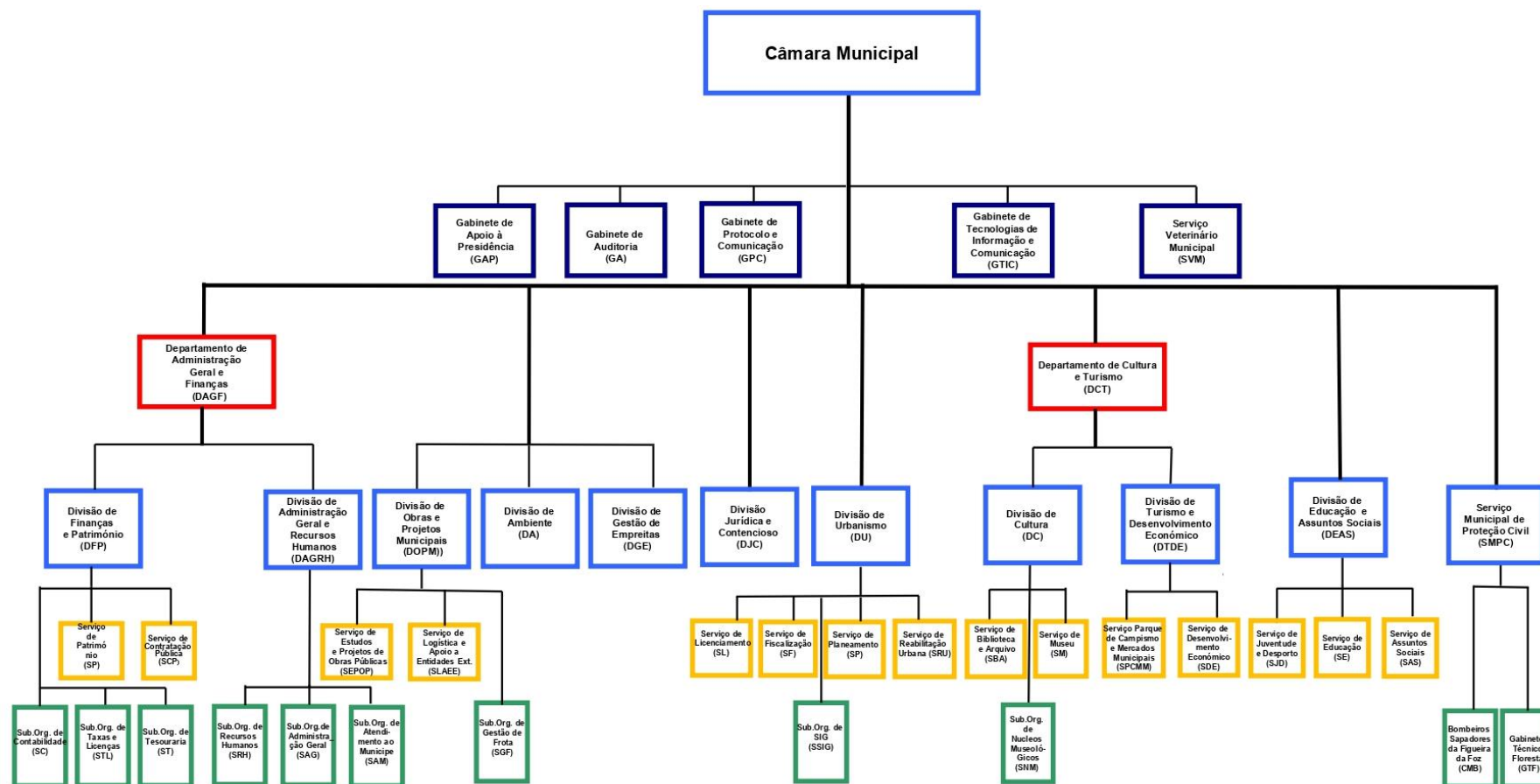
OS NORMATIVOS DE REFERÊNCIA: CONTABILIDADE DE GESTÃO, FINANCEIRA E ORÇAMENTAL

ANEXO I: Os normativos de referência: Contabilidade de Gestão, Financeira e Orçamental



Fonte: Nunes et al. (2019, p.17).

Anexo 2 | ORGANOGRAMA DA CÂMARA MUNICIPAL X



Fonte: Município X.