COIMBRA BUSINESS SCHOOL

iscac Politécnico de Coimbra

100 ANOS

ISCAC | 2022 Ana Isabel Vaz Marques NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços - Concedentes: Reconhecimento nos Municípios

COIMBRA BUSINESS SCHOOL

iscac Politécnico de Coimbra

100 ANOS

since 1921

Ana Isabel Vaz Marques

NCP 4 – ACORDOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS - CONCEDENTES:

RECONHECIMENTO NOS MUNICIPIOS

Coimbra, novembro de 2022

Ana Isabel Vaz Marques

NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços - Concedentes:

Reconhecimento nos Municípios

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

Coimbra, novembro de 2022

TERMO DE RESPONSABILIDADE

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

"A viagem da descoberta consiste não em achar novas paisagens,

mas em ver com novos olhos" (Marcel Proust)

AGRADECIMENTOS

A realização de uma dissertação nunca é um projeto individual, sendo que ao longo do seu desenvolvimento contei com a ajuda de inúmeras pessoas, que foram fundamentais para que esta pudesse ser concluída. É com enorme gratidão que expresso aqui o meu verdadeiro reconhecimento.

À Professora Doutora Cristina Góis, agradeço as orientações e ensinamentos, a inteira e completa disponibilidade demonstrada, a atenção que sempre me dispensou, bem como a resposta sempre célere, às minhas questões.

Ao Dr. Vitor Simões um especial obrigado por todo o apoio e compreensão que sempre manifestou ao longo deste percurso.

À minha família, agradeço por todo o apoio incondicional e pelo respeito votado às minhas escolhas, em todas as etapas da minha vida.

RESUMO

A par com a evolução e desenvolvimento que a contabilidade pública tem conhecido, tanto a nível nacional como a nível internacional, decorrente de uma crescente exigência no que respeita à qualidade da informação financeira, surgiu a necessidade de alcançar um maior controlo, uma maior transparência e uma maior responsabilização na gestão sobre todas as atividades realizadas. Deste modo, no que toca à legislação nacional, os reguladores viram a necessidade de reformular as leis atuais, efetuando uma renovação contabilística tendo como base as normas internacionais (IFRS e as IPSAS), aparecendo assim o novo normativo contabilístico, designado com SNC-AP. Tal como foi visível em todas as reformas contabilísticas, também a introdução do SNC-AP trouxe para o setor contabilístico novos conceitos, novas regras e novos métodos de operação. É neste contexto que aparece a Norma Contabilística Publica (NCP) 4 – Acordos de Concessão: Concedentes. Deste modo, este trabalho aparece com o objetivo analisar os impactos ou potenciais impactos que a NCP 4 trouxe para a contabilidade pública, principalmente para a informação apresentada pelos municípios. As conclusões do estudo de caso realizado, leva-nos a admitir que os municípios apresentam grande dificuldade na aplicação desta norma, principalmente devido à falta da informação. Porém, verificamos um esforço acrescido e contínuo, por parte dos municípios para a correção das incoerências existentes.

Palavras-chave: NCP 4; ISPAS 32, SNC-AP, Municípios

ABSTRACT

Along with the evolution and development that public accounting has known, both nationally and internationally, resulting from a growing demand with regard to the quality of financial information, the need arose to achieve greater control, greater transparency and greater accountability in the management of all activities carried out. Thus, with regard to national legislation, regulators saw the need to reformulate current laws, carrying out an accounting renewal based on international standards (IFRS and IPSAS), thus appearing the new accounting standards, designated SNC-AP. As was visible in all accounting reforms, the introduction of the SNC-AP also brought new concepts, new rules and new methods of operation to the accounting sector. In this context that Public Accounting Standard (NCP) 4 – Concession Agreements: Grantors appears. Thus, this work appears with the objective of analyzing the impacts or potential impacts that NCP 4 brought to public accounting, mainly for the information presented by the municipalities. The conclusions of the case study carried out, leads us to admit that the municipalities have great difficulty in applying this norm, mainly due to the lack of information. However, we verified an increased and continuous effort on the part of the municipalities to correct existing inconsistencies.

Keywords: NCP 4; ISPAS 32, SNC-AP; Municipality

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO 1

ENQUADRAMENTO TEÓRICO 4

1.Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal 4

1.1 Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) 6

1.2 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) 8

2.Acordos de Concessão de Serviços 12

2.1 Definição 15

2.2 Objetivo 17

2.3 Reconhecimento de Acordo de Concessão 18

2.3.1 Vertente do POCAL 18

2.3.2 Vertente do SNC-AP: NCP 4 18

2.3.3 Na Vertente da IFRIC 12 24

ENQUADRAMENTO EMPIRICO 27

3.Metodologia 27

4.Estudo de Caso- Acordos de Concessão numa Entidade de setor Público 32

4.1 Analise dos Contratos de Concessão 33

4.1.1 Contrato de gestão dos serviços públicos de abastecimento de água para consumo público e de saneamento de águas residuais urbanas 35

4.1.2 O Contrato de concessão da distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A. e o Município AA 38

4.1.3 O Contrato de concessão da distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A. e o Município AB 41

4.2 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4..... 44

4.2.1 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AC 44

4.2.2 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AA 47

4.2.3 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AB 56

CONCLUSÃO..... 65

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 69

ANEXOS 74

ANEXO 1 75

ANEXO 2 77

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

Figura 1 Evolução da Contabilidade Pública em Portugal 6

Figura 2 Estrutura e Normas do SNC-AP) 9

Figura 3 Principais Diferenças entre o SNC-AP e o POCAL 10

Figura 4 Resumo da aplicação da NCP 4 20

Figura 5 Tipos de Modelos de Reconhecimento do Passivo 24

Figura 6 Diagrama resumo da aplicação da IFRIC 12 26

Figura 7 Subdivisão dos Municípios de Portugal 29

Figura 8 Informação sobre os contratos de concessão dos Relatórios de Contas de 2020 e 2021 30

Figura 9 Condições do Contrato entre o Município AC e a Empresa de Água . 37

Figura 10 Analise ao contrato de concessão de Água - aplicando a NPC 4 38

Figura 11 Condições do Contrato entre o Município AA e a EDP 39

Figura 12 Analise ao contrato de concessão de Energia - aplicando a NPC 4 41

Figura 13 Condições do Contrato entre o Município AB e a EDP 42

Figura 14 Analise ao contrato de concessão de Energia do Município AB - aplicando a NPC 4 43

Figura 15 2ª Clausula do contrato de concessão entre o município AC e o Concessionário 45

Figura 16 1ª Clausula do contrato de concessão entre o município AC e o concessionário 46

Figura 17 Ativos de Concessão alocados ao contrato de concessão 46

Figura 18 Instalações Abrangidas pela concessão 48

Figura 19 Informação sobre o detentor dos Ativos alocados ao contrato de concessão 48

Figura 20 Incorporação dos Ativos de Concessão 49

Figura 21 Artigo12º e 32º do contrato de concessão entre o município e o concessionário 51

Figura 22 Balanço do Município sem o reconhecimento do Ativo/Passivo do Acordo de Concessão 52

Figura 23 Ajustamentos Contabilísticos efetuados de acordo com a NCP4 pelo município AA 53

Figura 24 Balanço do Município com o reconhecimento dos Ativos e Passivos do Contrato de Concessão 54

Figura 25 Rubricas com Variações referentes ao Acordo de Concessão 55

Figura 26 Reconhecimento dos rendimentos futuros 56

Figura 27 Instalações Abrangidas pela concessão 57

Figura 28 Informação sobre o detentor dos Ativos alocados ao contrato de concessão 57

Figura 29 Incorporação dos Ativos de Concessão 58

Figura 30 Artigo 32º do contrato celebrado entre o município AB e o concessionário 58

Figura 31 Balanço do Município sem o reconhecimento do Ativo/Passivo do Acordo de Concessão 60

Figura 32 Movimentos efetuados pelo Município para reconhecimento dos Ativos de Concessão …. 61

Figura 33 Balanço do Município com o reconhecimento dos Ativos e Passivos do Contrato de Concessão 62

Figura 34 Rubricas com Variações referentes ao Acordo de Concessão 63

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

§ - Paragrafo

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Publica

IASB – International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

NCP – Norma Contabilística Publica

NUTS - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

SIC - Standing Interpretations Committee Interpretação

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

SNC – ESNL

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento económico e financeiro observado ao longo de décadas, potenciou e exponenciou a internacionalização dos diversos grupos empresariais e consequentemente a formação de grupos económicos distintos, fazendo com esses conseguissem promover a sua sobrevivência num ambiente altamente competitivo.

A par com esta evolução, surgiu a necessidade de haver uma maior responsabilização, um maior controlo e uma maior transparência na gestão das entidades empresariais, tanto no setor privado como no setor publico. *"(...) a crescente interpenetração e crescimento dos mercados económicos e financeiros conduz à reconhecida necessidade de procura da minimização das inconsistências nos procedimentos contabilísticos, entre os diversos países."* (Amaral, 2001), citado por (Pinho, 2014))

Porém, pelas incongruências e pela visível diversidade dos normativos contabilísticos a nível mundial, tornou-se complexa a possibilidade de obtenção dos objetivos traçados e consequentemente proceder à comparação da informação e a sua respetiva interpretação.

"*A diversidade de práticas contabilísticas dificulta qualquer comparação da informação contabilística pública, o que nos leva a refletir sobre a harmonização da Contabilidade Pública."* (Fuertes & Bargues, 2000, p.658 citado por Pinho, 2014)

No caso da Contabilidade Pública em Portugal e através da diversa literatura sobre o tema, verifica-se que a contabilidade pública apesar de ter aparecido durante o reinado de D.Dinis, com a introdução do método das partidas simples e reformulada com a implementação do Erário Régio (Carta da Lei de 22), em 1761, apenas começou a ganhar relevância após a entrada de Portugal na União Europeia (EU), o que levou a Portugal a reformular os seus normativos contabilísticos, passando de um normativo contabilístico meramente orçamental para um normativo contabilístico que implementava tanto a parte orçamental como a parte financeira, designado como Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), tendo esse sido o eixo central da Reforma da Administração Financeira e do Estado (RAFE), iniciada em 1990.

Com o aparecimento da crise económica de 2010, os organismos responsáveis viram a necessidade de haver um controlo ainda maior e uma maior transparência na informação fornecida.

"*No atual contexto de crise mundial, a evolução da normalização contabilística do setor público assume um papel cada vez mais preponderante dado que a adoção de normas internacionais de elevada qualidade pode contribuir para aumentar a qualidade, a transparência da prestação de contas e a accountability no setor público." (Silva, Rodrigues & Guerreiro;2016)*

Deste modo, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), começou a desenvolver diversos referenciais contabilísticos, tendo como base as normas internacionais (IFRS e as IPSAS), aparecendo assim o novo normativo contabilístico público, designado como o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

A implementação do SNC-AP, aprovada pelo Decreto-Lei n.º192/2015, veio permitir que as Administrações Públicas conseguissem resolver as inconsistências existentes no antigo normativo (POCAL) e ainda que essas conseguissem adotar de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que se têm vindo a adotar a nível internacional.

"*Porque reforça a accountability e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa (que continua a fornecer informação importante, designadamente sobre a liquidez da posição orçamental) e aumenta a eficácia da produção de informação financeira."* (CNCP, 2013, p9, citado por (Azevedo, 2018))

Tal como foi visível em todas as reformas contabilísticas, também a introdução do SNC-AP trouxe para o setor contabilístico novos conceitos, novas regras e novos métodos de operação. É neste contexto que aparece a Norma Contabilística Publica (NCP) 4 – Acordos de Concessão: Concedentes.

O presente trabalho é realizado com vista à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. Escolhemos como tema de estudo: ***NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços - Concedentes: Reconhecimento nos Municípios.***

A escolha do tema em estudo foi motivada por uma conjunção de interesses pessoais e profissionais, considerando a possibilidade de adaptar os resultados obtidos à prática diária em contexto profissional.

A realização deste estudo, tem como principal objetivo analisar a forma como os Municípios se preparam para dar resposta à nova norma contabilística *NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços – Concedente* e consequentemente verificar quais os impactos ou potenciais impactos esperados pela implementação da mesma.

Assim, para conseguirmos a obtenção de resultados, identificámos alguns aspetos que nortearam a nossa análise, designadamente:

- Averiguar quais as principais alterações que a implementação da NPC 4 trouxe;
- Quais as semelhanças entre os dois normativos contabilísticos (POCAL e SNC-AP) relativamente aos acordos de concessão;
- Qual o verdadeiro impacto que esta norma trouxe para os Municípios e para as suas contas, com especial enfoque no Balanço e Demonstração dos resultados.

Tendo presente a organização deste trabalho e a consecução do objetivo inicialmente traçado, este estrutura-se em duas partes: na primeira, a qual designamos por Enquadramento Teórico, debruça-se na definição de conceitos que se entende serem úteis á identificação e compreensão do fenómeno em estudo; na segunda parte, que intitulámos por Enquadramento Empírico, descreve-se o contexto subjacente ao desenvolvimento do tema do trabalho, à recolha de dados, a um caso de estudo e consequentemente uma reflexão crítica de toda a ação desenvolvida. Os resultados da análise efetuada são apresentados no capítulo das conclusões.

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

"Torna-se urgente implementar um corpo de normas, aceite internacionalmente, por forma a assegurar que a informação que serve de base à tomada de decisões económicas por parte de todos os agentes seja transparente, compreensível, fiável, consistente e comparável à escala internacional." ((Amaral, 2001), citado por (Pinho, 2014))

1 Evolução Histórica da Contabilidade Pública em Portugal

De acordo com diversos autores, tais como (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2019) e (Marques & Rodrigues, 2022) a contabilidade pública é considerada como um instrumento único das finanças públicas, que se traduz num conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos.

No caso de Portugal, apesar de já se falar de contabilidade financeira pública desde do tempo de D. Dinis (1279-1325), onde foi introduzida o método contabilístico "parte simples", foi só em 1761, com a introdução do método contabilístico "as partidas dobrada" utilizada pelo Erário Régio Português[1], figura 1, que essa começou a ganhar importância junto da sociedade. Porém, foi só com a sua adesão à comunidade Económica Europeia, em 1986, que houve a necessidade de efetuar ajustamentos às matérias contabilísticas e aos normativos públicos existentes, tendo essas reformas a finalidade de atingir uma harmonização contabilística.

"Durante os últimos dez anos, muitos governos locais europeus têm implementado mudanças nos seus sistemas de contabilidade pública de maneira a fornecer informações mais fiáveis nos processos de tomada de decisão. Estas reformas têm uma orientação comum para a introdução de sistemas de Contabilidade orientados para os negócios." (Bargues & Fuertes, 2000)

[1] Erário Régio Português – Primeira Organização Pública a adotar a Contabilidade por partidas dobradas. (Gonçalves, Lira, & Marques, 2013)

Todavia, e através de todo o desenvolvimento que se averiguou ao longo das décadas, foi a partir da década de 90 que se começaram a iniciar distintos processos de reforma, começando com a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, com a criação da Lei do Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 6/91 em 1991, e posteriormente pela publicação do Regime de Administração e Financeira do Estado aprovado pelo Decreto-Lei n.º155/92, em 1992.

Contudo, e apesar de todas as mudanças efetuadas ao longo dos anos ao nível da contabilidade pública, continuou-se a verificar a existência de algumas lacunas, o que levou à publicação do POCP através da aprovação do Decreto-Lei n.º232/97 em 1997, tendo esse sido o eixo central da Reforma da Administração Financeira do Estado.

Após a aprovação do POCP e diversas alterações que este trouxe para o setor público, foi em 2002, através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 que Portugal veio estabelecer a adoção e a utilização das Normas Contabilísticas Internacionais (IAS e IFRS). Assim, e para conseguir obter uma harmonização com as Normas Contabilísticas Internacionais, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) elaborou uma proposta de um novo modelo de normalização, o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), tendo entrado em vigor em 2010. Este foi desenvolvido sob o modelo do IASB adotado pela UE e que assenta em dois níveis hierárquicos[2] de normalização ajustados às diferentes necessidades dos utilizadores da informação financeira, porém apenas foi implementado no setor privado.

No entanto, e devido ao contexto de crise que a Europa vivenciou, a União Europeia (EU) em 2012 exigiu aos estados membros a elaboração de normas contabilísticas de forma a facilitar a consolidação de contas, de forma a obter uma maior responsabilidade e transparência, o que levou ao aparecimento do novo normativo SNC-AP para o setor público.

[2] Níveis hierárquicos – 1º nível de cariz europeu/internacional para entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em contexto nacional, europeu e internacional., e 2º nível de cariz nacional, dirigido às entidades que implementaram o normativo contabilístico nacional e que não enquadram o 1º nível. (Pinheiro, Azevedo, & Cruz, 2013)

A introdução do SNC-AP fez com que as entidades públicas conseguissem apresentar uma nova visão de prestação de contas que para além de integrar o cumprimento legal, também integra a harmonização, a credibilidade, a transparência e a comparabilidade das contas públicas, tanto a nível interno como a nível internacional.

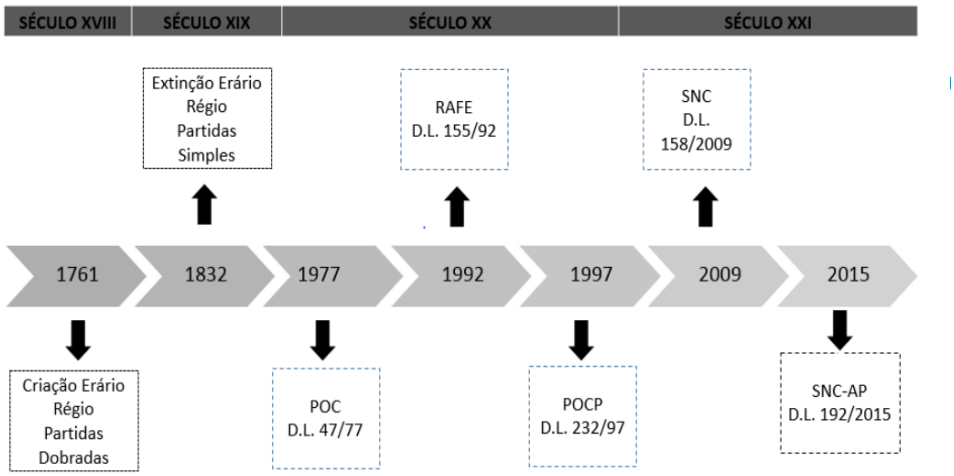

Figura 1 Evolução da Contabilidade Pública em Portugal (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2019)

1.1 Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho, com o intuito de uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado. De acordo com o Decreto-Lei, o principal objetivo deste normativo é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias, que permitiu:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;

- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado;
- Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- A obtenção expedida dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilidade de informação sobre a situação patrimonial da autarquia local.

Deste modo, ao analisarmos os impactos que este normativo trouxe ao longo de 18 anos, verificamos que este veio unificar a reforma das contas públicas. De acordo com Carvalho et al. (1999), citado por (Montoito, 2021) foram as mudanças a nível do poder local que fizeram com que as autarquias se tornassem em organizações cada vez mais complexas, trazendo assim uma maior responsabilidade na produção de bens e prestação de serviços públicos, tornando assim, o sistema contabilístico limitado.

Conclui-se assim que o normativo contabilístico POCP assumiu como principais objetivos a obtenção da informação fiável, oportuna e útil, completando a informação referente à execução orçamental através da informação sobre a situação financeira e patrimonial, com o objetivo de conseguir uma maior transparência da aplicação dos recursos públicos.

1.2 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), foi aprovado através do Decreto-lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro, com o objetivo de resolver a fragmentação e as inconsistências existentes no POCP e para dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional. De acordo com o Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro, o novo sistema contabilístico seria entraria em vigor a 1 de janeiro de 2018 para todas as entidades públicas. Todavia, e com as dificuldades que se verificaram nas entidades piloto (que implementaram o novo sistema contabilístico em janeiro de 2016), o Decreto-Lei n.º33/2018, de 15 de maio, estabeleceu uma prorrogação da entrada em vigor do SNC-AP para as entidades da administração local para 1 de janeiro de 2019.

A sua aprovação veio permitir implementar:

- A base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo;
- Fomentar a harmonização contabilística;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais;
- Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

A implementação do novo sistema normativo contabilístico (SNC-AP) veio ainda possibilitar a uniformização dos procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente. (Ribeiro, 2016)

Ao observar-se o novo sistema contabilístico (SNC-AP), este contempla os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão assentando:

- Numa estrutura Concetual;
- Em Normas de Contabilidade Pública (NCP) convergentes com as IPSAS;
- Em modelos de demonstrações financeiras;
- Numa norma relativa à contabilidade Orçamental;
- Num plano de contas multidimensional; e
- Numa norma de contabilidade de gestão.

Deste modo, o SNC-AP encontra-se subdividido em 27 Normal de Contabilidade Pública (NCP), como é possível verificar na figura 2:

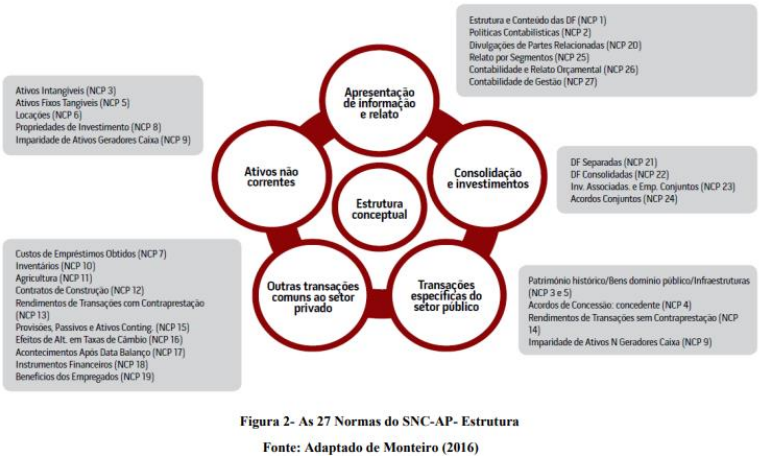

Figura 2- As 27 Normas do SNC-AP- Estrutura

Fonte: Adaptado de Monteiro (2016)

Figura 2 Estrutura e Normas do SNC-AP *Fonte: (Moreira, 2020)*

Deste modo, através da análise á figura 3, verificamos que o novo sistema normativo SNC-AP apresenta diversas diferenças face ao antigo normativo contabilístico POCAL. Porém, verificamos que a diferença que mais se evidencia é a orientação contabilística que cada normativo apresenta. Ou seja, ao analisarmos os dois sistemas normativos, verificamos que o SNC-AP tem como objetivo a transmissão de informação a todo o tipo de entidades, tanto a nível nacional como internacional, enquanto o POCAL apenas

permitia que a transmissão da informação a entidades nacionais, uma vez que este normativo não se encontrava de acordo com as normas internacionais.

SNC – AP	POCP e Planos setoriais
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Estrutura concetual da informação financeira pública	Princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Omisso
Norma relativa à contabilidade orçamental	Classe zero do plano de contas
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC
Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma.

Fonte: Silva, Rodrigues e Guerreiro (2016: 21-22)

Figura 3 Principais Diferenças entre o SNC-AP e o POCAL Fonte: (Kaizeler, 2019)

Como referido, a implementação do SNC-AP apareceu uma vez que o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) apresentava divergências significativas face às IPSAS, o que levava a que não houvesse uma harmonização entre a contabilidade portuguesa e as restantes contabilidades internacionais.

Segundo (Carvalho & Carreira, 2016), citado por (Rosa, 2019), atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do novo modelo contabilístico, as áreas onde se verificou um maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP foi nos ativos fixos tangíveis, nos ativos intangíveis, nas propriedades de investimento, nas provisões, nos passivos contingentes e nos ativos contingentes. Deste modo, ao analisarmos as reformas efetuadas pelo SNC-AP e quais os potenciais impactos que esse trouxe para as entidades

públicas, verificámos que uma das grandes reformas efetuadas foi face ao reconhecimento dos acordos de concessão de serviços, tendo aparecido assim a NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

Assim, o desenvolvimento do trabalho em questão vai então basear-se na análise à nova norma contabilística e consequentemente quais os impactos que essa trouxe para as entidades públicas e seus parceiros, e consequentemente para o reconhecimento dos mesmos.

2 Acordos de Concessão de Serviços

Para se obter respostas para a concretização do trabalho, é inevitável, explicitar o conceito de concessão e analisar as diversas modalidades em que esses se podem apresentar.

De acordo com diversos autores, tais como (Sousa, 2003) e (Gonçalves P. , 1999), o termo concessão apareceu durante o século XVI, em França, apresentando uma evolução nos finais do século XIX através do desenvolvimento da atividade social e de serviço público com a intensificação dos recursos à concessão de obras e serviços públicos.

Estes acordos "representavam um fenómeno de substituição do Estado por particulares no desempenho das tarefas de serviço público, sendo essencialmente aplicada na administração de infraestruturas (...) e na exploração dos serviços prestados com base nessa infraestrutura." (IGF). Porém, e conforme mencionado por (Gonçalves P. , 1999) (citado por (Sousa, 2003)), as concessões perderam grande parte do seu espaço de influência entre as décadas de 40/50 e 70/80 no auge do "Estado-Social".

Foi então, a partir da década de 80, com o processo de liberalização e privatização das economias europeias, que estas começaram a ganhar outra vez influencia, uma vez que é a partir dessa altura que a responsabilidade pela execução passa para a esfera privada. Isto é, as entidades da esfera privada foram utilizadas como uma alternativa para o setor público conseguir envolve-las na execução de tarefas em seu poder e assim conseguir obter uma melhoria significativa nos serviços prestados, como o fornecimento de energia, água, telecomunicações e sistemas rodoviários.

No entanto, e como todos os contratos celebrados, também a utilização dos contratos de concessão traz as suas vantagens e desvantagens. Deste modo, e após analisarmos a diversa literatura existente sobre o tema, conseguimos verificar que as principais vantagens e desvantagens são as seguintes:

<u>Vantagens</u>

- Melhoria dos Serviços Prestados à Sociedade;
- Diminuição no endividamento público sem contrapartidas a nível de melhorias na qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade

- Controlo mais eficiente
- Repartição do risco entre a entidade publica e a entidade privada
- Otimização de recursos humanos e financeiros,
- Descentralização dos serviços,
- Entre outros.

Desvantagens

- Longa duração entre os parceiros,
- Má gerência por parte da entidade privada pode trazer um impacto negativo ao setor publico e na sociedade,
- Os riscos entre as entidades publicas e privadas na generalidade são assumidas pelo setor publico. No entanto, e dependendo do caso, a distribuição dos riscos é distribuída pela capacidade que cada entidade tem.
- Entre outros;

Para além das diversas vantagens e desvantagens que existem na utilização dos contratos de concessão, também essa traz riscos associados para ambas as partes, como por exemplo:

- Risco de Propriedade –
  Neste encontra-se destacada a disponibilidade e o valor residual dos ativos. Ou seja, uma vez celebrado um contrato de concessão os ativos ficam associados ao mesmo durante uma duração de 20 a 30 anos, não sendo possível alocados a outros contras.
- Risco de operação
  A este risco encontra-se associado a manutenção dos ativos e os seus níveis de desempenho. É importante referir que apesar de ser um risco para ambas as partes do contrato, verifica-se que este se debruça mais sobre a entidade privada, uma vez que os custos de manutenção, em geral, encontram-se associados ao concessionário (Entidade privada);

Ao remetermos para atualidade, verifica-se que os acordos de concessão, são uma ferramenta essencial para a gestão das Administrações Públicas e permitem que essas consigam instalar infraestruturas públicas através do recurso a capitais privados (privatização do financiamento).

"*A característica comum de todos os acordos de concessão de serviços é que o Operador da Concessão não só receba um direito, mas também incorra na obrigação de proporcionar serviços públicos."* (CNC, 2003)

Assim, ao analisar-se a variada literatura, averigua-se que não existe apenas uma definição. No entanto, pode-se afirmar que quando falamos do termo concessão, estamos a falar de um direito que autoriza o concessionário a fazer algo que até então lhe estava vedado.

"O traço comum à generalidade das concessões consiste, pois, na transferência temporária e parcial do exercício de poderes de uma pessoa coletiva pública para um particular, que os exercerá, por sua conta e risco, com privilégios justificados pelo interesse geral." (IGF - Inspeção Geral de Finanças)

Ao falarmos de concessão administrativa, e de acordo com o artigo 178, n. º2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), (revogado pelo Decreto-Lei nº 18/2008, de 29 de janeiro), são identificados diversos tipos de concessões:

- de exploração do domínio público;
- de uso privativo do domínio público;
- de exploração de jogos de fortuna ou azar;
- de obras públicas; e
- de serviços públicos.

Assim, e uma vez que o trabalho em questão se debruça sobre o reconhecimento dos contratos de concessão no meio das administrações públicas, apenas nos vamos debruçar sobre os acordos de concessão de serviços públicos (tema que vai ser desenvolvido nos próximos subcapítulos).

2.1 Definição

De acordo com artigo 2º da Norma Contabilística Pública4 (NCP) (Finanças, 2015), os acordos de concessão de serviços são um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário, em que:

a) O concessionário usa o ativo da concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado; e
b) O concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços.

Sendo, o concedente uma entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços. E por sua vez, o concessionário é a entidade que usa o ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos sujeitos ao controlo de ativo pelo concedente. *"Um contrato de concessão é um contrato que dá a uma empresa o direito de operar um negócio específico dentro da jurisdição de um governo ou na propriedade de outra empresa, sujeito a termos específicos."* (Ricardo, 2021)

Já o ativo de concessão de serviços, é considerado como um ativo para prestar serviços públicos em que ou é fornecido pelo concessionário (uma vez que esse já o detém, ou constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro) ou por outro lado é fornecido pelo concedente (pode já o deter ou é uma melhoria de um seu ativo já existente).

"*A service concession asset can both be tangible (IPSAS 17 Property, plant and equipment) or intangible (IPSAS 31 Intangible assets) as long as it fulfils the definition of an asset and is used to provide public services in a service concession arrangement."* (Pwc & Eurostat, 2020)

Deste modo, o termo concessão é usado para descrever contratos de longo prazo, nos quais a maior parte da receita dos parceiros vem dos utilizadores finais do ativo.

"A service concession arrangement exists when an enterprise (the concession operator) agrees with another enterprise (the concession provider) to provide services that give the public access to major economic and social facilities." (SIC-29 — Service Concession Arrangements: Disclosures, s.d.)

Relativamente às suas características, e conforme referido por Viana, Sarmento, Moreira & Alves (2018), um acordo de concessão apresenta diversas características, tais como:

- A concessão confere à entidade privada o direito de operar um ativo específico e obter receita com ele;
- A concessionária, geralmente, paga à entidade pública para obter o direito de obter receita com o ativo;
- A concessionária suporta a maior parte do risco;
- O acordo estabelece os preços iniciais a serem cobrados pelo operador e regula as revisões dos preços durante o acordo;
- O contrato é regido por um acordo vinculativo que estabelece padrões de desempenho, mecanismos para ajuste dos preços e procedimentos para a arbitragem de conflitos.
- O ativo permanece propriedade legal do setor público e a entidade privada é responsável pela manutenção do ativo;
- O ativo deve ser transferido para o setor público, no final do contrato.

Contudo, quando falamos de acordo com o Regime Contabilístico, um acordo de concessão apenas existe se: (Concessão de Serviços , s.d.):

- A entidade concedente tem em seu controlo os serviços que o concessionário deve prestar com as infraestruturas, a quem os deve prestar e a que preço;
- A entidade concedente tem o controlo, através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo, qualquer interesse residual significativo nas infraestruturas no final da vigência do acordo.

Para além do que já foi mencionado, é ainda importante mencionar, que as diversas entidades ao efetuarem um acordo de concessão, necessitam de ter em consideração diversos fatores, tais como:

- O prazo de concessão,
- Quais os bens afetos à concessão,
- Quais as despesas afetas ao acordo

- Quais os investimentos que são efetuados,

Pois é a partir dessa informação que as partes relacionadas do acordo vão saber como fazer o reconhecimento correto.

"*Um acordo de concessão de serviços envolve geralmente o Concedente transmitir durante o período da concessão para o Operador da Concessão:*

(a) o direito de proporcionar serviços que dão ao público acesso a instalações económicas e sociais importantes; e

(b) em alguns casos, o direito de usar ativos tangíveis, ativos intangíveis, e/ou ativos financeiros especificados; em troca para o Operador da Concessão:

(a) Comprometendo-se a proporcionar os serviços de acordo com determinados termos e condições durante o período de concessão; e

(b) quando aplicável, comprometendo-se a devolver no final do período de concessão os direitos recebidos no início do período da concessão e/ou adquiridos durante o período de concessão." (CNC, 2003)

2.2 Objetivo

Ao falamos de Acordos de Concessão de Serviços Públicos, sobressaem-se duas grandes questões:

1) Quem é o outorgante do acordo? Se o concecionário do setor privado ou se o concedente do setor público;

2) Como se deve reconhecer a propriedade associada a esse acordo? Quem deve reconhecer, como mensurar e como apresentar os ativos e passivos relacionados. (Viana, Sarmento, Moreira, & alves, 2018)),

Assim, e para se responder às questões referidas, tem de se ter em consideração que quando falamos na NCP 4, esta vai de encontro com a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público, designada como *IPSAS 32 - Service Concession*

Arrangements: Grantor que por sua vez é um reflexo da *IFRIC 12 – Service Concession Arrangements.*

Contudo, ao analisarmos ambas as normas internacionais verificamos que estas apesar de terem o mesmo objetivo, ou seja, providenciar orientações sobre o relato da propriedade associada aos acordos de concessão, encontram-se orientadas para diferentes utilizadores, uma vez que a IFRIC 12 tem como objetivo orientar o concessionário e a NCP4/ISPAS 32 tem como objetivo orientar o concedente.

2.3 Reconhecimento de Acordo de Concessão

2.3.1 Vertente do POCAL

Após uma análise ao normativo POCAL, verificou-se que este não menciona nenhum tratamento contabilístico específico para os acordos de concessão de serviços, sendo esses reconhecidos como ativos fixos tangíveis.

Deste modo, conclui-se que os ativos alocados aos contratos de concessão (e que faziam parte do património do concedente) eram mensurados pelo seu custo (preço de compra, incluindo quaisquer custos diretamente atribuíveis para o desenvolver ou colocar o ativo na localização ou nas condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida) e subsequentemente deduzido por qualquer depreciação.

2.3.2 Vertente do SNC-AP: NCP 4

A NCP 4, tendo como referência a IPSAS 12, foi concebida para dar orientações aos concedentes sobre o reconhecimento das propriedades associadas aos acordos de concessão. Assim, o próximo capítulo servirá para consignar como é que o concedente deve reconhecer os ativos e passivos relacionados com os acordos de concessão.

Reconhecimento e Mensuração de um Ativo de Concessão

De acordo com o n.º 4 da NCP 4, o concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário, ou uma melhoria de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviço se forem verificadas as seguintes condições:

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

Assim, inicialmente o concedente deve mensurar o ativo pelo seu justo valor, exceto se:

- O ativo existente do concedente não satisfazer as condições anteriormente mencionadas, esse deve ser reclassificado como um ativo de concessão de serviços, sendo esse contabilizado de acordo com a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 3 – Ativos Intangíveis.

"The grantor initially measures the service concession asset at its fair value (e.g. during the construction or development of the asset, the costs may be measurable based on the progress reports given by the operator-construct), except when it already owns the assets. Where an existing asset of the grantor meets the conditions to be recognized as a service concession asset, the grantor reclassifies the existing asset as a service concession asset." (Pwc & Eurostat, 2020)

É importante referir que na NCP 3 e na NCP 5 é exigido que o ativo somente seja reconhecido se os seguintes critérios de reconhecimento sejam verificados:

- Necessário que fluam para o concedente benefícios ou potenciais benefícios económicos futuros relacionados com o ativo; e

- O custou o justo valor do ativo tem de ser mensurado com fiabilidade.

Por fim, e após o reconhecimento inicial como um ativo de concessão, esses devem ser contabilizados como uma classe de ativos separada de acordo com a NCP 5 e NCP 3.

"*After initial recognition or reclassification, service concession assets follow the accounting policies applicable to the class of assets to which they belong, (…)*". (Pwc & Eurostat, 2020)

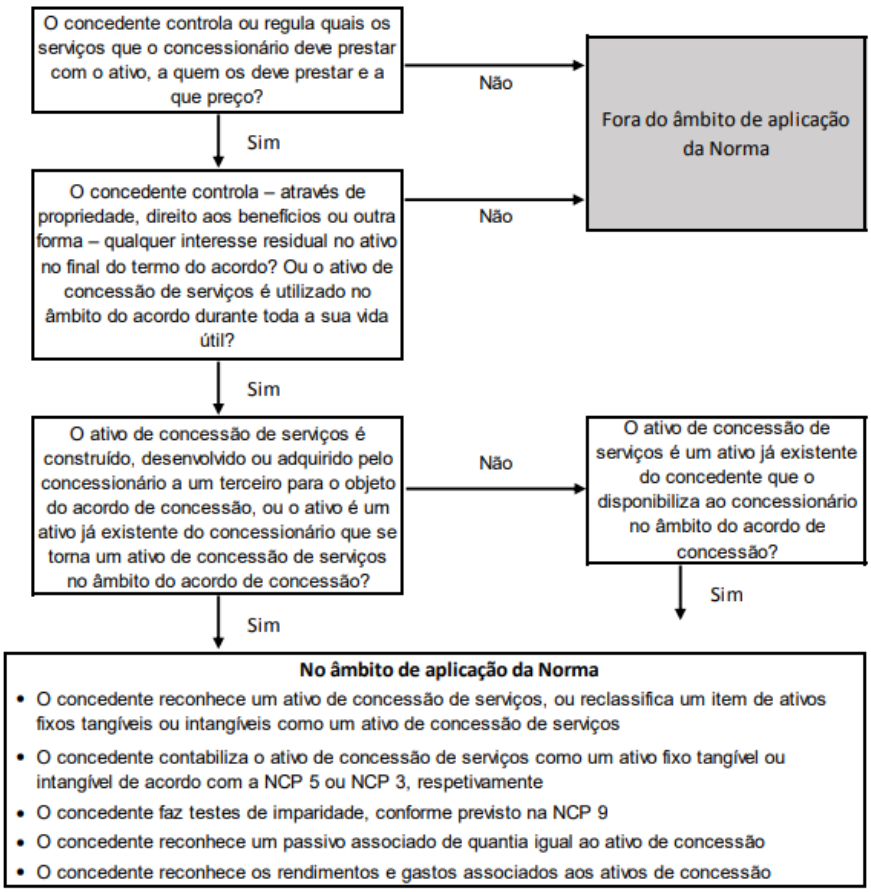

Figura 4 Resumo da aplicação da NCP 4 *Fonte: Manual de Implementação do SNC-AP*

Reconhecimento e Mensuração de um Passivo

Para além do concedente ter de reconhecer um ativo de concessão de serviços, conforme o parágrafo 6 ou 7 do número 4 da NCP 4, esse também tem de reconhecer um passivo pela mesma quantia que reconheceu o ativo, procedendo a qualquer ajustamento necessário. Porem, quando o ativo já existe no património do concedente e esse é

reclassificado como um ativo de concessão de serviços não há necessidade de reconhecer um passivo. (paragrafo 9 e 12 da NCP4)

De acordo com o parágrafo 13, a natureza do passivo baseia-se na natureza da remuneração trocada entre o concedente e o concessionário, sendo que essa é determinada por referência aos termos do acordo e, quando relevante, a lei do contrato.

No que diz respeito à contabilização da compensação que o concedente efetua ao concessionário, essa pode ser efetuada através de dois modelos diferentes:

i) Modelo do Passivo Financeiro

Neste modelo o concedente, inicialmente, regista um passivo financeiro, ficando com uma obrigação incondicional de pagar quantias específicas (determinadas durante a realização do contrato) ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão. (paragrafo 15 NCP4 e paragrafo 19 da IPSAS 12).

Deste modo, o passivo reconhecido inicialmente pelo concedente é considerado como um passivo financeiro que é mensurado pelo custo, sendo amortizado de acordo com a NCP 18- Instrumentos Financeiros. Por outro lado, e no caso do concessionário, esse deve reconhecer um ativo financeiro pelo mesmo valor, sendo que esse começa a ser reconhecido desde o início da sua construção.

Durante o período do contrato de concessão, o concedente deve alocar os pagamentos ao concessionário e contabiliza-los de acordo com a sua substância como uma redução do passivo reconhecido, e os encargos pelos serviços prestados pelo concessionário. (paragrafo 18 NCP 4). Relativamente aos encargos financeiros e os encargos pelos serviços prestados, esses devem ser contabilizados como gastos. (par. 19 NCP4 e par. 22 IPSAS 32)

Porém, quando estamos a falar do ativo e dos componentes de serviços dos pagamentos temos de ter em consideração que estes podem ser separáveis (quando o acordo de concessão identifica especificamente quais são os pagamentos que são alocados ao ativo de concessão) ou podem ser inseparáveis (quando o acordo de concessão não identifica

os pagamentos alocados ao ativo), afetando a mensuração do ativo de concessão de serviços e consequentemente o passivo financeiro correspondente.

Deste modo, quando nos encontramos a falar de componentes separáveis, os pagamentos alocados ao ativo são identificados especificamente nos termos do contrato, sendo o justo valor o valor presente desses pagamentos. Porem, quando o justo valor do ativo for inferior ao valor presente desses pagamentos, o justo valor é considerado como aquele que serviu para o reconhecimento inicial (IPSAS 32, AG30).

Quando falamos de componentes inseparáveis, o valor do justo valor é calculado através do recurso a estimativas.

ii) Modelo da Atribuição de um direito ao concessionário

Ao contrário do Modelo do Passivo Financeiro, este admite que o concedente deve reconhecer um passivo como uma parte da receita não auferida decorrente da troca de ativos, não tendo o concedente nenhuma obrigação de transferir recursos financeiros ao concessionário.

De acordo com o parágrafo 21 da NCP 4, o concedente deve reconhecer um passivo como uma parte da receita não decorrente da troca de ativos entre o concessionário e o concedente. Isto é, ao contrário do modelo do passivo financeiro, o concedente não se encontra obrigado a pagar uma prestação monetário ao concessionário se lhe der direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou outro ativo gerador de rendimento, que consequentemente leva ao concedente a contabilizar o passivo financeiro como a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre as partes interessadas do acordo de concessão.

Assim, e de acordo com o parágrafo 23, quando o concedente compensa o concessionário pelos ativos de concessão dando ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros ou por outro ativo gerador de rendimento, este não deve reconhecer de imediato o rendimento da troca. Em vez disso, é reconhecido um passivo relativamente a qualquer

parte do rendimento ainda não obtido, ou seja, como um diferimento – Rendimento a reconhecer #28).

iii) Modelo de Divisão do Acordo

Para além dos dois modelos identificados anteriormente, através da diversa literatura e através das normas contabilísticas (nacionais/internacionais), verifica-se a existência de um outro modelo, designado como Modelo de Divisão do Acordo.

Deste modo, o Modelo de Divisão do Acordo, incorpora as características dos dois modelos anteriores, exigindo que cada parte do passivo total seja reconhecido e contabilizado separadamente. Ou seja, neste modelo o concedente encontra-se obrigado a pagar uma prestação monetária (passivo financeiro) e dá, parcialmente, um direito ao concessionário (componente de diferimentos – rendimentos a reconhecer).

Relativamente à sua contabilização, o passivo total deve ser reconhecido pelo mesmo valor que o ativo de concessão foi reconhecido.

Por fim, e relativamente a outros ativos/passivos contingentes e compromissos decorrentes do acordo, o concedente deve contabiliza-los de acordo com a NCP 15 e a NCP 18.

Modelo de Compensação	Descrição
Modelo do Passivo Financeiro (Modelo 1)	Quando o concedente tem uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao operador pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviços. Os pagamentos devem ser alocados como uma redução do passivo financeiro e como uma despesa financeiras e despesa operacional pelos serviços prestados pelo concessionário no âmbito do ACS (serviços de construção e operação).
Modelo de concessão de um direito ao Concessionário (Modelo 2)	Quando o concedente não tem uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao operador pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviço, mas concede ao concessionário o direito de obter receita de terceiros utilizadores ou de outro ativo gerador de receita
Modelo de Divisão do Acordo (Modelo 3)	O concedente compensa o operador pelo ativo da concessão de serviços parcialmente por uma série pré-determinada de pagamentos (passivo financeiro) e, em parte, trocando o direito de obter receita com o uso de terceiros pelo ativo da concessão de serviços ou outro ativo gerador de receita (concessão de direito ao operador).

Figura 5 Tipos de Modelos de Reconhecimento do Passivo Fonte: (Conceição , 2021)

2.3.3 Na Vertente da IFRIC 12

Apesar do trabalho se debruçar sobre no reconhecimento dos acordos de concessão na vertente do concedente, achou-se importante mencionar como é que o concessionário efetua o reconhecimento dos seus ativos / passivos relacionados com os acordos de concessão.

Tal como mencionado, a IFRIC 12 contrariamente à NCP 4/ISPAS 32 tem como principal objetivo dar orientações aos concessionários para conseguirem contabilizar os bens associados aos acordos de concessão. Deste modo, esta aplica-se a todos os acordos de concessão sempre que sejam cumpridos os seguintes requisitos:

- O concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infraestruturas, a quem os deve prestar e a que preço,

- O concedente controla, através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo, qualquer interesse residual significativo nas infraestruturas no final do acordo de concessão.

Assim, verificamos que a utilização da IFRIC 12 encontra-se dependente de três pontos essenciais, sendo esses:

- *o controlo sobre o ativo associado ao acordo de concessão*;
  Este é dado ao concessionário através das diversas disposições contratuais. No entanto, uma das questões que pode ser levantada para a aplicação da IFRIC é a questão com a não quantificação dos serviços que o ativo deve prestar.
- *a quem o serviço deve ser prestado e qual o seu preço*;
  O concedente dá direito ao concessionário de controlar por completo os valores aplicados à utilização do ativo associado ao acordo de concessão
- *o controlo através de interesse residual significativo*.
  Deve ser dado ao concessionário o direito de uso contínuo ao longo do contrato.

Tal como a IPSAS 32 / NCP4, também a IFRIC 12 apresenta um modelo que permite verificar o âmbito da sua utilização e qual o modelo a utilizar, como é possível verificar na figura 6.

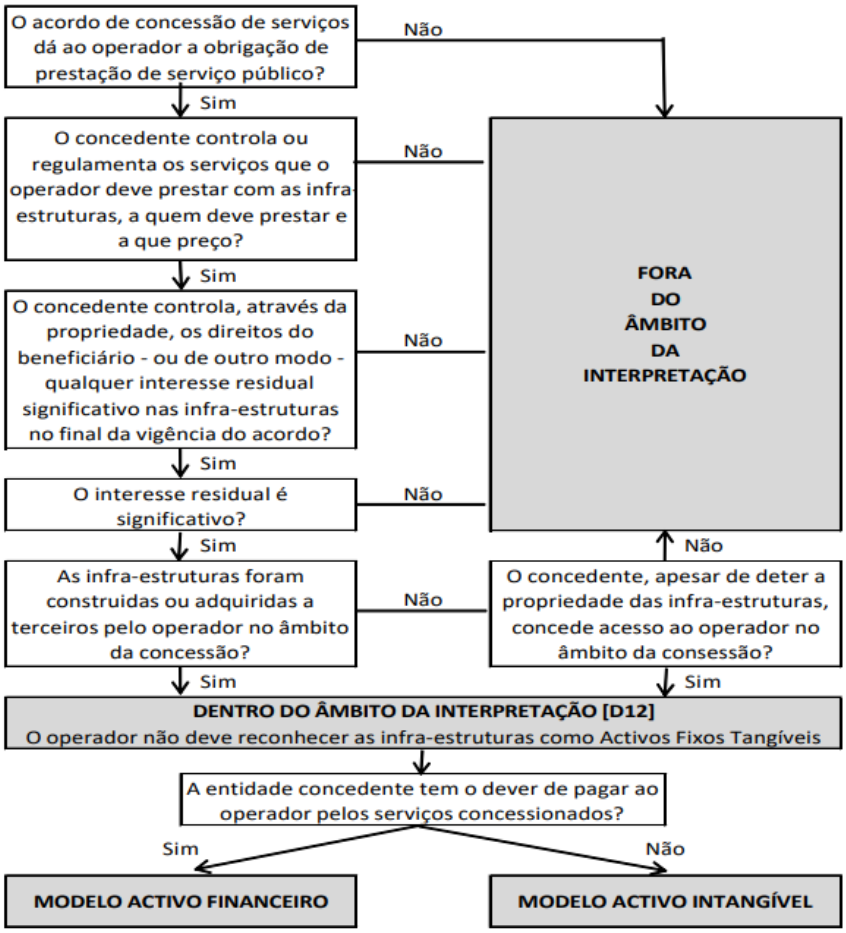

Figura 6 Diagrama resumo da aplicação da IFRIC 12 *Fonte: (Conceição , 2021)*

ENQUADRAMENTO EMPIRICO

Nos próximos capítulos vai-se apresentar os objetivos delineados, a metodologia utilizada e em seguida um caso de estudo mostrando as implicações que a nova NCP 4 trouxe para as entidades públicas.

3 Metodologia

Conforme mencionado por diversos autores, a metodologia é um meio de se referenciar as diferentes fases e procedimento que um determinado estudo segue, ou seja, é considerada como um fio condutor para a análise das diferentes hipóteses espelhadas.

Conforme Yin (2005), o método de investigação mais adequado para responder as questões de "como" e "porquê" e a situações em que o investigador pretenda analisar fenómenos atuais e que não exerça controlo sobre os fenómenos estudados é o método do estudo de caso.

*"Um caso de estudo é uma investigação empírica que investiga um fenómeno do ambiente real em que se está inserido e que pode ser utilizado por diversos" (*Yin (2013), citado por (Calvão, 2018))

Deste modo, e uma vez que o tema escolhido para a realização deste trabalho se baseia em alargar o conhecimento existente sobre os contratos de concessão e consequentemente os verdadeiros impactos que a nova norma contabilística trouxe para as Administrações Públicas, achou-se que o melhor procedimento a utilizar é a realização de um caso de estudo.

Escolha do tema em estudo foi motivada por uma conjunção de interesses pessoais e profissionais, considerando a possibilidade de adaptar os resultados obtidos à prática diária em contexto profissional. Deste modo, a intenção deste estudo de caso é:

- identificar quais as divergências existentes no reconhecimento dos acordos de concessão no antigo normativo contabilístico (POCAL) e o novo normativo (SNC-AP); e
- avaliar quais os impactos que o novo reconhecimento trouxe para as contas dos municípios.

Assim, para alcançar o objeto principal, foram definidos um conjunto de objetivos específicos:

- realizar uma revisão bibliográfica, a qual se encontra descrita nos capítulos que constituem a seção do Enquadramento teórico, sobre os normativos existentes relativamente aos Acordos de concessão.
- analisar a evolução e o reconhecimento contabilístico dos acordos de concessão; identificar quais os impactos que o novo normativo trouxe, e de quais os procedimentos que os municípios tiveram de modificar;
- proceder à apreciação de um caso concreto para entender o impacto real que os reconhecimentos dos acordos de concessão tiveram para as contas dos municípios. Para a realização deste, vamos recorrer ao estudo de 3 contratos de concessão, aos quais vamos denominar como Município AA, Município AB e Município AC.

O desenvolvimento deste trabalho, segue uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre os diferentes normativos, analisando os diferentes conceitos, pressupostos, procedimento e demonstrações financeiras.

Para finalizar irá apresentar-se um caso de estudo como desenho da pesquisa de modo a conseguir-se demonstrar qual o verdadeiro impacto que a NCP 4 trouxe para os municípios com especial relevância para o balanço e demonstração de resultados.

"O estudo caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real- tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores". (Yin, 2009)

Seleção da Amostra

A obtenção da amostra foi feita através da informação disponibilizada pela Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos, designada por NUTS.

As NUTS são consideradas um sistema hierárquico de divisão do território em regiões, encontrando-se subdivido em três níveis (NUTS I, NUTS II, NUTS III), definidos de acordo com o critério populacional, administrativo e geográfico.

Deste modo, ao analisarmos o caso de Portugal, apuramos que este atualmente apresenta 308 municípios, encontrando-se agrupados em 25 NUTS III, 7 NUTS II e 3 NUTS I. (Santos, s.d.)

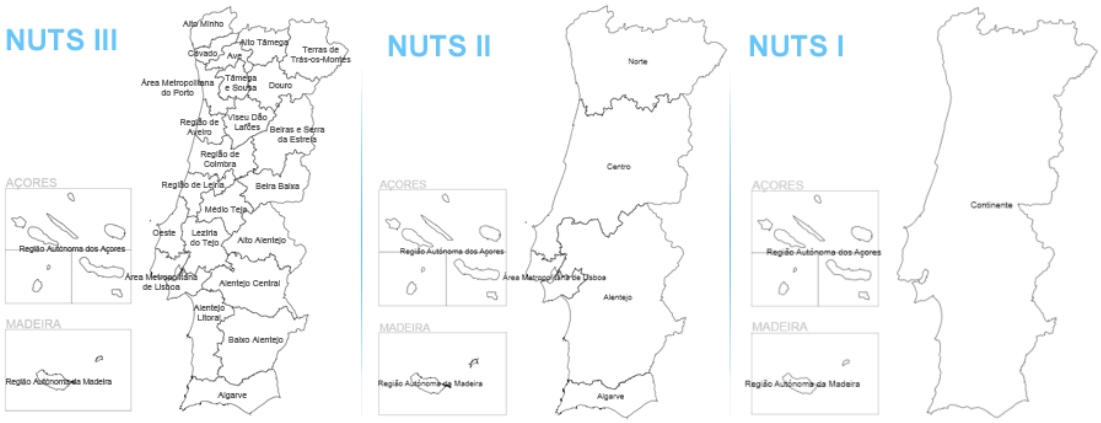

Figura 7 Subdivisão dos Municípios de Portugal *Fonte: (Pordata, 2013)*

Uma vez que o tema do trabalho foi escolhido com a finalidade de conseguir adaptar os resultados obtidos ao contexto profissional, e devido à dificuldade de obter informação por parte de todos os municípios, a seleção da amostra escolhida teve como base os municípios da zona centro (NUTS III), mais concretamente os municípios da "Beiras e Serra da Estrela", identificados no Anexo I.

Para dar início ao trabalho, foi feita uma pesquisa pelos Relatórios de Contas referentes aos anos de 2020 e 2021 (anos em que houve a transição do normativo contabilístico) dos 15 municípios que fazem parte da zona "Beiras e Serra da Estrela".

Assim, e face à dificuldade de recolha da informação necessária para analisar os impactos que a NCP 4 trouxe para as demonstrações financeiras dos Municípios, a recolha de dados para a execução do trabalho não é probabilística, passando a ser realizada por tipicidade e acessibilidade.

Da análise efetuada aos relatórios dos 15 municípios, verificamos que:

Descrição	Quantidade
Mencionam que têm acordos de concessão	15
Quantidade de acordos de concessão	30
Acordos de Concessão de Energia	15
Acordos de Concessão de Água	15
Efetuaram o ajustamento para SNC-AP	3

Figura 8 Informação sobre os contratos de concessão dos Relatórios de Contas de 2020 e 2021

Após análise geral à informação disponibilizada pelos municípios, como é possível verificar na figura 8, passou-se para a recolha da informação junto dos municípios que efetuaram a analise aos acordos de concessão e que consequentemente fizeram os ajustamentos necessários de acordo com a norma NCP 4 – Acordos de Concessão, tendo obtido a seguinte informação:

- Contratos de Concessão de Distribuição de Energia;
- Contratos de Concessão de Distribuição de Água;
- Listagem de Ativos relacionados com o acordo de concessão de Distribuição de Energia.

De modo a dar continuidade à realização do trabalho e obtenção de respostas para as questões colocadas no início do trabalho, o próximo capítulo vai espelhar uma análise

detalhada aos contratos de concessão dos municípios com os diversos concessionários, com o intuito de observar quais as condições que se enquadram na NCP 4 e qual o impacto que houve nas demonstrações financeiras com os ajustamentos efetuados pelo reconhecimento desses contratos.

4 Estudo de Caso- Acordos de Concessão numa Entidade de setor Público

Ao falar-se de Acordos de Concessão nos Municípios, e após analise detalhada da informação apresentada nos Relatórios de Contas dos diversos municípios selecionados para amostra, verifica-se que esses apresentam dois grandes tipos de contratos de concessão:

a) O Contrato de Gestão dos serviços públicos de abastecimento de água para consumo público e de saneamento de águas residuais urbanas;
b) O Contrato de Concessão da distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A.

De maneira a apurar se estes dois tipos de contratos se enquadram no âmbito da NCP 4, e de acordo com o parágrafo (§) 6 da NCP 4, vai-se efetuar uma análise aos contratos tendo em consideração os seguintes pressupostos:

- Se o concedente controla ou regula os serviços que o concessionário deve prestar com o ativo, a quem os deve prestar e a que preço?
  Ao se efetuar esta análise, é necessário ter com consideração que o preço atribuído ao serviço prestado, para além de ser fixado pelo concedente, também pode ser fixado por uma entidade terceira reguladora do setor.
  The control or regulation referred to in paragraph 9(a) could be by a binding arrangement, or otherwise (such as through a third party regulator that regulates other entities that operate in the same industry or sector as the grantor), and includes circumstances in which the grantor buys all of the output as well as those in which some or all of the output is bought by other users. (Standards, 2013)

- Se o concedente controla, através da propriedade, direito aos benefícios ou de outra forma, qualquer interesse residual no ativo no final do acordo. Ou se o ativo é utilizado no âmbito do acordo durante toda a sua vida

- E por fim, se o ativo de concessão é construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário a um terceiro com o intuito do acordo de concessão, ou se é um ativo fornecido pelo concedente que esse já detém.

Para além do que foi mencionado ainda é necessário ter em consideração que os contratos de concessão se encontram subdivididos em dois tipos de contratos:

- <u>Contratos de Concessões de alta e</u>
  Contratos em que o concedente transfere para a concessionária o direito de gestão e faturação dos serviços públicos à sociedade.

- <u>Contratos de concessões de baixa.</u>
  Contratos em que o concedente apesar de transferir o direito de gestão dos ativos à concessionária, é ele que efetua a parte dos valores faturados.

4.1 Analise dos Contratos de Concessão

Para a realização do estudo, e como mencionado no capítulo 2.3, é necessário relembrar que um contrato é considerado um contrato de concessão se for possível a identificação de alguns fatores, tais como:

- A duração do contrato;
- O tipo de ativos que se encontram associados ao acordo;
- A quem é que vai ser prestado o serviço;
- E qual vai ser a remuneração do concedente e do concessionário.

"Todos os aspetos de um acordo de concessão de serviços devem ser considerados (...). Um operador de concessão e um concedente devem divulgar em cada período o seguinte: a) descrição do acordo; b) termos significativos do acordo que possam afetar a quantia, a data e a certeza de fluxos futuros, e c) a natureza e extensão." (CNC, 2003)

No que diz respeito á análise do estudo de caso, é importante mencionar que este processo se deparou com duas grandes limitações:

- A primeira foi a falta de informação existente sobre os acordos de concessão nos relatórios de contas divulgados pelos municípios. Esta verificou-se, pois, apesar da generalidade das situações de transição entre normativos contabilísticos se terem afigurado resolúveis nos dois primeiros anos de implementação, houve situações de maior complexidade (como o caso dos Acordos de Concessão) que exigiram um período mais alargado para a completa adoção do novo normativo. Essa situação encontra-se prevista na FAQ 47 da Comissão de Normalização Contabilística (Anexo II), que prevê a possibilidade de, em certas situações de complexidade, o processo de transição tenha uma duração até três anos.

- A segunda, foi a obtenção dos diversos tipos de contratos que os municípios consideram como contratos concessão. Isto proporcionou-se uma vez que os acordos foram celebrados há bastante tempo, e muita da informação (como é o caso dos ativos associados ao contrato) não existe, o que fez com essa informação que tenha sido classificada como perdida. No entanto, e de acordo com a informação que os Municípios da zona centro (municípios selecionados para amostra) apresentam nos relatórios de prestação de contas de 2020 e 2021, verifica-se que já foram efetuados contactos com as entidades responsáveis para a obtenção da informação em falta.

Devido às grandes limitações à realização do estudo de caso, a nossa análise apenas vai ter como base a análise de dois contratos de distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado pelo Município AA[3] e pelo Município AB com a EDP – Distribuição de Energia, S.A e um contrato de gestão dos serviços públicos de abastecimento de água

[3] Devido à proteção de dados os 3 municípios serão denominados como: Município AA, Município AB e Município AC.

para consumo público e de saneamento de águas residuais urbanas celebrado pelo Município AC e as Águas do Zêzere e Côa, S.A.

Deste modo, em seguida serão analisados os três contratos, de modo a conseguirmos identificar os aspetos fundamentais para a categorização dos respetivos contratos como sendo classificados como contratos de concessão, ou não.

4.1.1 Contrato de gestão dos serviços públicos de abastecimento de água para consumo público e de saneamento de águas residuais urbanas

No que diz respeito aos contratos de gestão dos serviços públicos de abastecimento de água, e de acordo com a informação dada pelos responsáveis dos municípios, é importante mencionar que existe uma grande dificuldade no reconhecimento dos acordos de concessão de gestão de abastecimento de água.

Do levantamento da informação que foi efetuado isso acontece uma vez que não existem informações suficientes nos municípios para conseguirem identificar quais os ativos que se encontram alocados a este tipo de contratos. Assim, e de modo a conseguirem ultrapassar estas complexidades, foram efetuadas comunicações com as entidades privadas de forma a conseguirem a informação necessária para efetuarem os ajustamentos necessários.

Em relação ao contrato de abastecimento de água com o Município AC foi possível obter a seguinte informação:

Informação	Observações
1. Designação do Contrato	Contrato de fornecimento entre a concessionária do sistema multimunicipal de abastecimento de

	água e saneamento do Alto Zêzere e Côa[4] e o município.
2. Objeto do Contrato	Exploração e Gestão conjunta dos Serviços Concessionados.
3. Duração do Contrato	Iniciou-se em 2000, por um prazo de 30 anos
4. *Recebimentos*	O concedente efetua o pagamento de um montante à concessionária pela gestão do fornecimento de água. E consequentemente essa recebe valores dos utilizadores.
5. Património e Infraestruturas afetas à concessão	Todas as infraestruturas, instalações, equipamentos e quaisquer outros bens essenciais para a exploração e gestão dos serviços.
6. Transferência de direitos e poderes	Enquanto vigorar o contrato, o Município confere à entidade o direito exclusivo de explorar e gerir os Serviços, dentro do perímetro territorial da Concessão. Durante a concessão, a entidade goza os direitos de estabelecimento e exploração

[4] Atualmente as Águas do Zêzere e Côa passaram a designar-se como Águas de Portugal

	dos sistemas, utilizar o domínio público a título gratuito

Figura 9 Condições do Contrato entre o Município AC e a Empresa de Água *Fonte: Elaboração Própria*

Após examinarmos o contrato de gestão dos serviços públicos de abastecimento de água, verifica-se que o contrato apresenta toda a informação necessária para o considerar como um Acordo de Concessão.

No entanto, como é possível ver na figura 4 e de acordo com o §6 da NCP 4, a norma apresenta 3 diretrizes essenciais para que os contratos sejam considerados como contratos de concessão.

Deste modo, efetuou-se uma análise ao contrato de acordo com as mesmas, como é possível observar na figura 10.

Diretrizes da NCP 4	Informação do Contrato
1. **O concedente controla ou regula quais os serviços que o concessionário deve prestar com o ativo, a quem os deve prestar e a que preço?**	Sim De acordo com a Clausula 1ª do contrato.
2. **O concedente controla – através de propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual no final do termo do acordo? Ou o ativo de concessão de serviços é utilizado no âmbito do acordo durante toda a sua vida útil?**	Sim Uma vez que os ativos se encontram reconhecidos no património do concedente, esse vai ter interesse residual no final do acordo. De acordo com a cláusula 2ª e 3ª, o município recebe um valor pelos serviços prestados.

	E o concessionário é remunerado pela prestação dos seus serviços.
***3.* O ativo de concessão de serviços é construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário a um terceiro para o objeto do acordo de concessão, ou o ativo é um ativo já existente do concessionário que se torna um ativo de concessão de serviços no âmbito do acordo de concessão?**	Não No entanto, e de acordo com a cláusula 2ª, e de forma indireta, os ativos já se encontravam no património do Município.

Figura 10 Analise ao contrato de concessão de Água - aplicando a NPC 4 *Fonte: Elaboração Própria*

De toda a informação retirada do contrato de concessão, é importante mencionar que este contrato espelha os dois tipos de concessões. Ou seja, de acordo com a informação do contrato existe uma concessão alta, uma vez que o município efetua um contrato com uma empresa (Águas de Portugal) para efetuarem um serviço publico, mas por outro lado existe uma concessão baixa uma vez que é o município que efetua a cobrança do consumo à sociedade.

4.1.2 O Contrato de concessão da distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A. e o Município AA

Em relação ao contrato de distribuição de energia elétrica com o Município AA foi possível obter a seguinte informação:

Informação	Observações
1. Designação do Contrato	Contrato de Concessão de Distribuição de Energia elétrica de baixa tensão

2. Objeto do Contrato	Distribuição de Energia elétrica de baixa tensão
3. Duração do Contrato	Iniciou-se em 1 de setembro de 1982, tendo a duração de 20 anos. Renovando-se automaticamente
4. *Recebimentos*	O Município AA (Concedente) tem o direito de receber rendas da EDP (Concessionária) A EDP (concessionária) é remunerado pelos seus serviços
5. *Património e Infraestruturas afetas à concessão*	Não podem ser utilizadas para outros fins, sem haver um acordo entre ambas as partes e sem ser acordado um valor
6. *Transferência de direitos e poderes*	Transferência de poderes necessários à gestão e exploração do serviço público de distribuição de energia elétrica em baixa tensão durante o prazo da concessão.

Figura 11 Condições do Contrato entre o Município AA e a EDP *Fonte: Elaboração Própria*

Ao examinar-se o contrato de distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A, e seguindo as condições de aplicação da NCP 4 (Figura 4) e as indicações da norma contabilística (§ 6 da NCP4), figura 12, verifica-se que este contrato também se enquadra no âmbito na Norma, uma vez que:

Diretrizes da NCP 4	Informação do Contrato
1. O concedente controla ou regula quais os serviços que o concessionário deve prestar com o ativo, a quem os deve prestar e a que preço?	Sim. De acordo com o Artigo 10º do artigo, o município obriga a EDP a fornecer energia a qualquer interessado que a requisite.
2. O concedente controla – através de propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual no final do termo do acordo? Ou o ativo de concessão de serviços é utilizado no âmbito do acordo durante toda a sua vida útil?	Sim. De acordo com o artigo 13º, o património próprio da EDP é transferido para o património do Município, no termo da concessão. De acordo com o artigo 12º, a concessão confere ao Município. De acordo com o artigo 1º, o património e infraestrutura afetos à concessão não podem ser utilizados em atividades diferente daquelas que constituem objeto da concessão.
3. O ativo de concessão de serviços é construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário a um terceiro para o objeto do acordo de concessão, ou o ativo é um ativo já existente do concessionário que se torna um ativo de concessão de	Sim. De acordo com o artigo 5º, a EDP obriga-se a providenciar todos os meios materiais e humanos necessários à boa execução da atividade concedida.

serviços no âmbito do acordo de concessão?	

Figura 12 Analise ao contrato de concessão de Energia - aplicando a NPC 4 *Fonte: Elaboração Própria*

4.1.3 O Contrato de concessão da distribuição de energia elétrica em baixa tensão, celebrado com a EDP – Distribuição de Energia, S.A. e o Município AB

Em relação ao contrato de distribuição de energia elétrica com o Município AB foi possível obter a seguinte informação:

Informação	Observações
1. ***Designação do Contrato***	Contrato de Concessão de Distribuição de Energia elétrica de baixa tensão
2. ***Objeto do Contrato***	Distribuição de Energia elétrica de baixa tensão
3. ***Duração do Contrato***	Iniciou-se em 1 de agosto de 1984, tendo a duração de 20 anos. Renovando-se automaticamente
4. ***Recebimentos***	O Município AB (Concedente) tem o direito de receber rendas da EDP (Concessionária) A EDP (concessionária) é remunerado pelos seus serviços
5. ***Património e Infraestruturas afetas à concessão***	Não podem ser utilizadas para outros fins, sem haver um acordo entre ambas as partes e sem ser acordado um valor

6. *Transferência de direitos e poderes*	Transferência de poderes necessários à gestão e exploração do serviço público de distribuição de energia elétrica em baixa tensão durante o prazo da concessão.

Figura 13 Condições do Contrato entre o Município AB e a EDP *Fonte: Elaboração Própria*

Após analisar o contrato de concessão entre o Município AB e a EDP – Distribuição de Energia, S.A, conclui-se que este apresenta a informação necessário para se considerar como um acordo de concessão.

No entanto, e tal como foi efetuado na análise espelhada no subcapítulo 4.1.2, vai-se efetuar uma analise mais detalhada, figura 14, tendo como base as diretrizes apresentadas no paragrafo 6 da NCP 4.

Diretrizes da NCP 4	Informação do Contrato
1. O concedente controla ou regula quais os serviços que o concessionário deve prestar com o ativo, a quem os deve prestar e a que preço?	Sim. De acordo com o Artigo 10º do artigo, o município obriga a EDP a fornecer energia a qualquer interessado que a requisite.

2. O concedente controla – através de propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual no final do termo do acordo? Ou o ativo de concessão de serviços é utilizado no âmbito do acordo durante toda a sua vida útil?	Sim. De acordo com o artigo 13º, o património próprio da EDP é transferido para o património do Município, no termo da concessão. De acordo com o artigo 12º, a concessão confere ao Município uma renda e à EDP o direito a isenções nomeadamente ao uso dos bens do domínio público municipal. De acordo com o artigo 1º, o património e infraestrutura afetos à concessão não podem ser utilizados em atividades diferente daquelas que constituem objeto da concessão.
3. O ativo de concessão de serviços é construído, desenvolvido ou adquirido pelo concessionário a um terceiro para o objeto do acordo de concessão, ou o ativo é um ativo já existente do concessionário que se torna um ativo de concessão de serviços no âmbito do acordo de concessão?	Sim. De acordo com o artigo 5º, a EDP obriga-se a providenciar todos os meios materiais e humanos necessários à boa execução da atividade concedida.

Figura 14 Analise ao contrato de concessão de Energia do Município AB - aplicando a NPC 4 Fonte: Elaboração Própria

Em relação aos contratos celebrados entre os municípios e a EDP, verificamos que apenas existe um tipo de concessão espelhado no contrato, sendo essa a concessão alta, uma vez que o município dá à EDP o direito de efetuar o serviço público e consequentemente faturar o consumo diretamente aos seus utilizadores.

4.2 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4

De acordo com o ponto 2 do manual de implementação do SNC-AP e de acordo com o §6 da NCP 4, o reconhecimento inicial do contrato vai depender de algumas condições de controlo:

a) Se se trata de um ativo proporcionado pelo concessionário – Sendo que se for este o caso, os ativos serão registados pelo seu justo valor.

b) Se se trata de um ativo já existente do concedente – Se se aplicar esta condição, o ativo deve ser reclassificado como um ativo de concessão de serviços pela quantia pelo qual estava registado.

Deste modo, nos próximos subcapítulos iremos verificar se os acordos de concessão celebrados entre as entidades.

4.2.1 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AC

Neste subcapítulo irá apresentar-se o reconhecimento contabilístico que o Município AC efetuou para a contabilização dos respetivos ativos de concessão referente à Gestão dos serviços públicos de abastecimento de água para consumo público e de saneamento de águas residuais urbanas.

Deste modo, e de acordo com o §6 o reconhecimento inicial depende de algumas condições de controlo, tais como:

- Se se trata de um ativo proporcionado pelo concessionário (têm de ser registados pelo seu justo valor); ou
- Se se trata de um ativo já existente do concedente (apenas têm de ser reclassificados como ativos de concessão).

Desta forma, ao analisar-se o contrato de forma mais detalhada, conseguirmos verificar que os ativos de concessão são todos os caudais de água que o município tiver ao seu dispor, como é possível verificar na cláusula 2ª, exibida na figura 15:

Cláusula 2ª

1. Salvo se causas ocasionais de força maior ou de ordem técnica excepcional o mpedirem, a Sociedade obriga-se a fornecer os caudais necessários aos consumos do Município até aos volumes máximos diários que o Sistema esteja, em cada momento, em condições de fornecer, tendo em atenção o dimensionamento do Sistema e as necessidades dos respectivos utilizadores, e nas condições constantes do contrato de concessão.

2. O Município fornecerá à Sociedade, até 30 de Outubro de cada ano, mapa previsional dos caudais de água para o ano seguinte que pretende sejam satisfeitos pela Sociedade.

Figura 15 2ª Clausula do contrato de concessão entre o município AC e o Concessionário

Para além dessa informação, e através da leitura da cláusula 1ª (figura 16) e cláusula 2ª (figura 15) verificamos, indiretamente, que os ativos associados a este acordo de concessão são fornecidos pelo município, uma vez que é ele que anualmente tem de fornecer à sociedade um mapa detalhado sobre os caudais de efluentes e consequentemente tem de fazer a manutenção e reparação das condutas para um bom funcionamento.

Cláusula 1ª

1. A Sociedade obriga-se a recolher efluentes provenientes do sistema próprio do Município, nos termos e de acordo com as condições previstas no contrato de concessão, adiante como tal designado, celebrado entre o Estado e a Sociedade e relativo à atribuição da concessão da exploração e gestão do sistema multimunicipal de abastecimento de água e saneamento do Alto Zêzere e Côa, criado pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 121/2000, de 4 de Julho, adiante designado abreviadamente por Sistema.

2. O Município obriga-se a criar todas as condições que forem da sua competência e se mostrem previstas no presente contrato e no contrato de concessão, bem como a respeitar todas as condições técnicas necessárias ao bom funcionamento do Sistema.

Figura 16 1ª Clausula do contrato de concessão entre o município AC e o concessionário Fonte: contrato celebrado entre o município e o concessionário

Assim, no que respeita ao reconhecimento inicial dos ativos de concessão, verificamos que os ativos alocados ao contrato celebrado entre o município AC e o concessionário se enquadram no ponto b), ou seja, os ativos associados ao contrato de concessão são ativos já existentes no património do concedente (Município), o que leva a que o seu reconhecimento seja efetuado através de uma reclassificação de contas.

Através da informação obtida por parte dos responsáveis do município, verificámos que os ativos alocados ao contrato, quantificados são os seguintes:

Rubricas do Balanço	Informação sobre os Ativos de Concessão			
	Reconhecimento Inicial (a)	Amortizações e Depreciações Acumuladas (a)	Amortização do Ano	Valor a 31-12-2021 (SNC-AP)
ETAR's	242 914,58	178 137,36	8 097,15	56 680,07
EE	40 000,00	29 333,33	1 333,33	9 333,33
EMISSÁRIOS	35 000,00	25 666,67	1 166,67	8 166,67
ABASTECIMENTO DE ÁGUA				
CONDUTAS ADUTORAS	266 715,65	195 591,48	8 890,52	62 233,65
RESERVATÓRIOS	180 000,00	132 000,00	6 000,00	42 000,00
SUBSISTEMAS AUTONOMOS	2 089 384,95	1 532 215,63	69 646,17	487 523,16

Figura 17 Ativos de Concessão alocados ao contrato de concessão ..... . Fonte: Elaboração Própria

Deste modo, e uma vez que se verificou que os ativos se encontravam na posse da parte do concedente, esse apenas vai ter de efetuar o seguinte reconhecimento contabilístico:

Descrição do Movimento	Conta a Movimentar	Debito	Credito
Reconhecimento dos Ativos de Concessão	43x - Ativos Fixos Tangíveis (ATF)	2 854 015,18	
	43y -AFT - Acordos de Concessão		2 854 015,18
Reconhecimento das Depreciações Acumuladas	438x - Depreciação AFT	2 188 078,30	
	438y - Depreciação AFT - Acordos de Concessão		2 188 078,30

4.2.2 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AA

Neste subcapítulo iremos efetuar uma análise ao reconhecimento contabilístico que o Município AA realizou para a contabilização dos ativos relacionados com o contrato efetuado com a EDP.

Como mencionado no subcapítulo 4.2.1, é necessário ter em consideração quais os ativos que fazem parte dos acordos de concessão e como é que se encontram classificados, ou seja, se são ativos proporcionados pelo concessionário ou se são ativos já existentes do concedente.

Desta forma, ao analisarmos o contrato entre as duas partes, pela análise da figura 18, conseguimos verificar que os ativos de concessão são os seguintes:

Artigo 6º
Instalações abrangidas pela concessão

Ficam fazendo parte integrante da concessão as seguintes instalações:

a) As redes de distribuição de energia eléctrica em baixa tensão e as redes de iluminação pública, compreendendo as linhas, os ramais e as chegadas, bem como os aparelhos e acessórios ligados à sua exploração, que à data do início da concessão estavam a ser explorados pela EDP Distribuição;

b) Os postos de transformação alimentadores das redes referidas na alínea anterior;

c) Os postos de transformação e os direitos sobre os locais em que se encontram implantados, as redes de distribuição de energia eléctrica em baixa tensão, compreendendo as linhas, os ramais e as chegadas, as redes de iluminação pública, bem como os aparelhos e acessórios ligados à exploração da distribuição concedida, construídos ou instalados pela EDP Distribuição para cumprimento das obrigações da concessão, durante a vigência desta, independentemente de o seu custo ter ou não sido comparticipado ou suportado por quaisquer entidades.

Figura 18 Instalações Abrangidas pela concessão Fonte: Contrato celebrado entre ambas as entidades

E que esses fazem parte do património da EDP, conforme é visível na figura 19, o artigo 8º do contrato.

Artigo 8º
Património propriedade da EDP

É propriedade da EDP o património abrangido pela concessão nos termos das alíneas a) e b) do artigo 6º.

Figura 19 Informação sobre o detentor dos Ativos alocados ao contrato de concessão Fonte: Contrato celebrado entre ambas as entidades

Assim, no que respeita ao reconhecimento inicial dos ativos de concessão, verificamos que se enquadra no ponto a)[5], ou seja, considera-se que estes ativos são ativos

[5] Ativos de concessão proporcionados pelo concessionário.

proporcionados pelo concessionário, o que leva a que o seu reconhecimento seja efetuado através da mensuração ao justo valor.

Através da informação retirada do ponto 4 do relatório de contas de 2021 do Município AA, Figura 20, os ativos alocados ao contrato e a sua mensuração, são os seguintes:

Rúbricas do Balanço	Informação sobre os Ativos de Concessão			
	Reconhecimento Inicial (a)	Amortizações e Depreciações Acumuladas (a)	Amortizações do Ano	Valor SNC-AP a 31-12-2021
43039 - Bens de Domínio Público - Infraestruturas	**22 208 542,76**	**16 577 634,56**	**1 956 470,80**	**3 674 437,40**
Especifico BT	**15 689 018,59**	**11 844 640,00**	**1 468 613,30**	**2 375 765,29**
Postos de Transformação	3 704 604,10	2 850 449,82	370 460,40	483 693,88
Redes Aereas	7 792 369,30	5 477 202,00	779 236,90	1 535 930,40
Redes Substerrâneas	1 178 016,20	769 502,34	117 801,60	290 712,26
Chegadas Aéreas	2 837 795,30	2 654 303,65	183 491,00	0,65
Chegadas Subterrâneas	176 233,69	93 182,19	17 623,40	65 428,10
Contadores e Acessórios	**5 892 851,82**	**4 614 935,06**	**425 190,20**	**852 726,56**
Contadores	1 942 010,28	1 911 904,09	30 106,00	0,19
Outro Equipamento	709 954,64	613 648,76	70 995,50	25 310,38
Equipamento Acessórios e Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
Iluminação Pública	3 240 886,90	2 089 382,21	324 088,70	827 415,99
Eq. De Telegestão Energia EDP Box	**626 672,35**	**118 059,50**	**62 667,30**	**445 945,55**
Outras Funcionalidades	73 538,57	25 447,60	7 353,90	40 737,07
Função Medição	15 528,54	5 439,70	1 552,90	8 535,94
Eq. De Telegestão Energia EDP Box	537 605,24	87 172,20	53 760,50	396 672,54

Figura 20 Incorporação dos Ativos de Concessão *Fonte: Relatório de Contas do Município AA*(a) - Valor Inicial dos Ativos (valor histórico) – Valor indicado pela EDP

Após a identificação e reconhecimento do ativo de concessão, e como mencionado no capítulo 2.3, os municípios para além do reconhecimento e mensuração dos ativos na classe 43 – Ativos fixos tangíveis, necessitam de reconhecer e mensurar o passivo associado pelo mesmo montante, uma vez que esse faz parte do património do concessionário.

Deste modo, e para conseguirem efetuarem o ajustamento correto, o município AA teve de ter em consideração qual a natureza da remuneração paga pelo concedente ao concessionário, ou seja:

a) Se através de pagamentos ao concessionário (onde se enquadra o Modelo do Passivo Financeiro, ou seja, aplica-se quando o ativo de concessão for

construído/desenvolvido/adquirido ou melhorado pelo concessionário e em troca o concedente deve reconhecer um passivo financeiro[6]);ou

b) Se através compensação por outro meio (onde se enquadra o Modelo de Atribuição de um direito ao concessionário, ou seja, quando o ativo de concessão for construído/desenvolvido/adquirido ou melhorado pelo concessionário e em troca o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como parte não ganha de rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e concessionário):
    1. Dar o direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizadores dos ativos de concessão
    2. Dar-lhe acesso a outro ativo gerados de rendimento;

Segundo a informação apresentada no artigo 12º e artigo 32º, figura 21, verificamos que a concessionária fica com o direito de praticar a venda de energia elétrica, efetuando um pagamento de uma renda ao Município. Assim, e de acordo com a informação dada pelos responsáveis essas rendas são recebidas trimestralmente. É importante mencionar que o reconhecimento dessas rendas, com a introdução da NCP 4 também sofreu alterações, deixando de ser contabilizadas numa rubrica de outros rendimentos (conta 78) para passarem a ser contabilizadas numa rubrica de prestações de serviços (conta 72).

Artigo 12º
Encargos da concessão e isenções

A concessão confere à Câmara o direito a uma renda e à EDP Distribuição o direito a isenções, nomeadamente quanto ao uso dos bens do domínio público municipal, as quais serão determinadas por portaria ministerial, sendo aquela e estas indissociáveis, pelo que nenhuma delas será devida separadamente.

[6] Passivo Financeiro – Qualquer passivo que seja 1) uma obrigação contratual (para entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade ou para trocar ativos financeiros) 2) um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade. (Contabilistica, Junho 2017)

Artigo 32º
Tarifas

A EDP Distribuição praticará no Município do as tarifas de venda de energia eléctrica em baixa tensão oficialmente fixadas, de acordo com o preceituado no artigo 32º do Decreto-Lei n.º182/95, de 27 de Julho.

Figura 21 Artigo12º e 32º do contrato de concessão entre o município e o concessionário Fonte: Contrato de Concessão

Assim, conclui-se que a natureza do passivo se enquadra no Modelo da atribuição de um direito, ponto b), ou seja, o concedente dá ao concessionário o direito de obter rendimento a partir de terceiros pela utilização do ativo de concessão.

Impacto contabilístico do Município AA

Após se ter procurado identificar todos os dados necessários para o reconhecimento do ativo e passivo do respetivo contrato de concessão, neste ponto, iremos procurar avaliar quais os impactos que esta alteração teve para o Balanço e Demonstração de Resultados do Município.

Em primeiro lugar iremos apresentar um balanço sem o reconhecimento dos ativos do contrato de concessão e seguidamente vai-se exibir um balanço com o reconhecimento dos ativos do contrato de concessão, de maneira a conseguirmos verificar analisar os impactos do mesmo. Por fim, iremos efetuar uma análise sobre os dados obtidos.

Balanço do Município AA sem Reconhecimento dos Acordos de Concessão

ATIVO	
ATIVO	
ATIVO NÃO CORRENTE	
Ativos fixos tangiveis	136 040 061
Ativos intangíveis	343 095
Participações financeiros	4 522 011
Sub Total	140 905 166
ATIVO CORRENTE	
Inventários	71 329
Clientes, contribuintes e utentes	804 623
Estado e outros entes públicos	22 333
Outras contas a receber	9 300 142
Diferimentos	32 085
Caixa e depósitos	1 644 593
Sub Total	11 875 104
TOTAL DO ATIVO	**152 780 270**
PATRIMÓNIO LIQUIDO E PASSIVO	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO	
Património/Capital	39 351 405
Reservas	563 522
Resultados transitados	3 475 405
Ajustamentos em ativos financeiros	257 213
Outras variações no património líquido	24 233 326
Resultado líquido do período	2 411 919
TOTAL DO PATRIMÓNIO LIQUIDO	**70 292 791**
PASSIVO	
PASSIVO NÃO CORRENTE	
Provisões	22 248 360
Financiamentos obtidos	48 244 194
Diferimentos	6 090 122
Sub Total	76 582 676
PASSIVO CORRENTE	
Fornecedores	270 415
Adiantamento de clientes, contribuintes e utentes	29 325
Estado e outros entes públicos	100 755
Financiamentos obtidos	2 888 525
Fornecedores de investimentos	616 661
Outras contas a pagar	1 978 524
Diferimentos	20 598
Sub Total	5 904 804
TOTAL DO PASSIVO	**82 487 480**
TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	**152 780 270**

Figura 22 Balanço do Município sem o reconhecimento do Ativo/Passivo do Acordo de Concessão

Para se obter o balanço com os ajustamentos relacionados com a NCP 4, figura 24, o Município AA teve de efetuar diversos movimentos contabilísticos, como é visível na figura 23 .

Porém, e de acordo com a informação dada pela responsável do Município, é necessário ter em consideração que a conta 564 – Ajustamentos de Transição para o SNC-AP, apenas

foi utilizada como conta de passagem, uma vez que o programa de contabilidade utilizado pelo Município não permitiu efetuar diretamente a contabilização dos saldos na 43 – Ativos Fixos Tangíveis e a 28 – Diferimentos.

Descrição do Movimento	Conta a Movimentar	Debito	Credito
Reconhecimento dos Ativos de Concessão	43 - Ativos Fixos Tangíveis	22 208 542,76	
	564 - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP		22 208 542,76
Transferência de Contas	564 - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP	22 208 542,76	
	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras		22 208 542,76
Depreciações Acumuladas	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras	16 577 634,56	
	438039 - Depreciações Acumuladas - Outras Infraestruturas		16 577 634,56
Depreciação do Exercicio	438039 - Depreciações Acumuladas - Outras Infraestruturas		1 956 470,80
	64 - Amortizações / Depreciações do Exercicio	1 956 470,80	
Reconhecimento dos Rendimentos	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras	1 956 470,80	
	788 - Outros Rendimentos		1 956 470,80

Figura 23 Ajustamentos Contabilísticos efetuados de acordo com a NCP4 pelo município AA Fonte: Elaboração Própria

Balanço do Município AA com Reconhecimento dos Acordos de Concessão

ATIVO	
ATIVO	
ATIVO NÃO CORRENTE	
Ativos fixos tangiveis	139 714 499
Propriedades de investimento	0
Ativos intangíveis	343 095
Participações financeiros	4 522 011
Sub Total	144 579 604
ATIVO CORRENTE	
Inventários	71 329
Clientes, contribuintes e utentes	804 623
Estado e outros entes públicos	22 333
Outras contas a receber	9 300 142
Diferimentos	32 085
Caixa e depósitos	1 644 593
Sub Total	11 875 104
TOTAL DO ATIVO	**156 454 708**
PATRIMÓNIO LIQUIDO E PASSIVO	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO	
Património/Capital	39 351 405
Reservas	563 522
Resultados transitados	3 475 405
Ajustamentos em ativos financeiros	257 213
Outras variações no património líquido	24 233 326
Resultado líquido do período	455 448
TOTAL DO PATRIMÓNIO LIQUIDO	**68 336 320**
PASSIVO	
PASSIVO NÃO CORRENTE	
Provisões	22 248 360
Financiamentos obtidos	48 244 194
Diferimentos	11 721 030
Sub Total	82 213 584
PASSIVO CORRENTE	
Fornecedores	270 415
Adiantamento de clientes, contribuintes e utentes	29 325
Estado e outros entes públicos	100 755
Financiamentos obtidos	2 888 525
Fornecedores de investimentos	616 661
Outras contas a pagar	1 978 524
Diferimentos	20 598
Sub Total	5 904 804
TOTAL DO PASSIVO	**88 118 388**
TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	**156 454 708**

Figura 24 Balanço do Município com o reconhecimento dos Ativos e Passivos do Contrato de Concessão

Analise aos Resultados Obtidos

Da análise aos dois balanços e consequentemente à demonstração de resultados verificamos que as rubricas que tiveram alterações foram:

- Os Ativos Fixos Tangíveis no Ativo não Corrente (3.674.437€, valor líquido referente ao reconhecimento dos ativos de concessão)
- Diferimentos no Passivo não corrente (valor referente ao reconhecimento do passivo)
- Gastos / Reversões de Depreciações e Amortizações (1.956.471€ valor referente à depreciação do ano)
- Outros rendimentos (1.956.471€ pelo reconhecimento do rendimento diferido)

	Sem Ajustamento	Com Ajustamento	Variação	% Variação
ATIVO NÃO CORRENTE				
Ativos fixos tangiveis	136 040 061	139 714 499	3 674 437	3%
TOTAL DO ATIVO	**152 780 270**	**156 454 708**	**3 674 437**	**2%**
PASSIVO NÃO CORRENTE				
Diferimentos	6 090 122	9 764 559	3 674 437	60%
TOTAL DO PASSIVO	**82 487 480**	**88 118 388**	**5 630 908**	**7%**
Gastos/reversões de depreciação e amortização	(7 191 976)	(9 148 447)	(1 956 471)	27%
Outros rendimentos e ganhos	5 613 292	7 569 763	1 956 471	35%
Resultado líquido do período	**455 448**	**455 448**	**0**	**0%**

Figura 25 Rubricas com Variações referentes ao Acordo de Concessão *Fonte: Elaboração Própria*

Relativamente aos seguintes anos, e uma vez que se aplica o modelo de atribuição de um Direito ao Concessionário, o qual se traduz na prática no reconhecimento desses ativos em Ativos Fixos Tangíveis – ativos de concessão, por contrapartida de rendimentos diferidos, os quais são imputados a resultados na base do tempo do Acordo ou da vida útil do bem, o Município AA vai ter de efetuar os seguintes movimentos:

Descrição do Movimento	Conta a Movimentar	Debito	Credito
Imputação da Depreciação do ano N	64 - Amortizações / Depreciações do Exercicio	Valor da Depreciação Anual	
	438039 - Depreciações Acumuladas		Valor da Depreciação Anual
Imputação do Rendimento do Ano N	282 - Sociedades e Quase Sociedades Não Financeiras	Valor da Depreciação Anual	
	78 - Outros Rendimentos		Valor da Depreciação Anual

Figura 26 Reconhecimento dos rendimentos futuros *Fonte. Elaboração própria*

4.2.3 Reconhecimento Contabilístico da NCP 4 no Município AB

Tal como realizado nos subcapítulos 4.2.1 e 4.2.2, iremos realizar uma análise mais detalhada ao contrato de concessão, de maneira a conseguirmos obter toda a informação necessária para se efetuar:

1. Reconhecimento Inicial;
2. Qual o tipo de remuneração que o concessionário obtém pelo serviços prestados, ou seja, ou através de pagamentos monetários por parte do concedente ou pela obtenção de rendimento a partir de terceiros utilizadores do ativo de concessão.

Deste modo, e para se efetuar o reconhecimento inicial, verificou-se que os ativos de concessão são os seguintes:

Artigo 6º
Instalações abrangidas pela concessão

Ficam fazendo parte integrante da concessão as seguintes instalações:

a) As redes de distribuição de energia eléctrica em baixa tensão e as redes de iluminação pública, compreendendo as linhas, os ramais e as chegadas, bem como os aparelhos e acessórios ligados à sua exploração, que à data do início da concessão estavam a ser explorados pela EDP Distribuição;

b) Os postos de transformação alimentadores das redes referidas na alínea anterior;

c) Os postos de transformação e os direitos sobre os locais em que se encontram implantados, as redes de distribuição de energia eléctrica em baixa tensão, compreendendo as linhas, os ramais e as chegadas, as redes de iluminação pública, bem como os aparelhos e acessórios ligados à exploração da distribuição concedida, construídos ou instalados pela EDP Distribuição para cumprimento das obrigações da concessão, durante a vigência desta, independentemente de o seu custo ter ou não sido comparticipado ou suportado por quaisquer entidades.

Figura 27 Instalações Abrangidas pela concessão *Fonte: Contrato celebrado pelo Município e entidade*

E que esses fazem parte do património da EDP, conforme é visível no artigo 8º do contrato (figura 28).

Artigo 8º
Património propriedade da EDP

É propriedade da EDP o património abrangido pela concessão nos termos das alíneas a) e b) do artigo 6º.

Figura 28 Informação sobre o detentor dos Ativos alocados ao contrato de concessão

Assim, relativamente ao reconhecimento inicial dos ativos de concessão, verificamos que esses são considerados ativos proporcionados pelo concessionário, o que faz como que o seu reconhecimento tenha de ser efetuado através do seu justo valor.

Com base na informação obtida por parte dos responsáveis do Município AB, os ativos alocados ao contrato, quantificados, são os seguintes:

Rubricas do Balanço	Informação sobre os Ativos de Concessão			
	Reconhecimento Inicial (a)	Amortizações e Depreciações Acumuladas (a)	Amortização do Ano	Valor a 31-12-2021 (SNC-AP)
Redes aéreas	5 501 216,00	4 244 829,00	550 121,60	706 265,40
Redes Substerrâneas	863 590,00	634 542,00	86 359,00	142 689,00
Chegadas Subterranêas	140 785,00	87 876,00	14 078,50	38 830,50
Contadores e acessórios	1 711 611,00	1 627 036,00	84 575,00	0,00
Iluminaão Pública	2 623 098,00	1 934 560,00	262 309,80	426 228,20
Eq. Telegestão Energia EDP Box (instalado até 31/12/2017)	30 273,00	14 010,00	3 027,30	13 235,70
Eq. Telegestão Energia EDP Box (instalado após 01/01/2018)	294 555,00	53 900,00	29 455,50	211 199,50
Chegadas aéras	776 510,00	713 061,00	63 449,00	0,00
Postos Transformação e Seccionamento	2 231 822,00	1 546 513,00	223 182,20	462 126,80
	14 173 460,00	**10 856 327,00**	**1 316 557,90**	**2 000 575,10**

Figura 29 Incorporação dos Ativos de Concessão *Fonte: Relatório de Contas do Município AB*
(a) - *Valor Inicial dos Ativos (valor histórico) – Valor indicado pela EDP*

Tal como o Município AA, também este município, após o reconhecimento inicial, efetuou o reconhecimento e mensurou, pelo mesmo montante, o passivo associado. Desta forma, e de modo a efetuar o ajustamento correto, o município teve de ter em consideração qual a natureza da remuneração paga.

Após analisar-se o contrato celebrado entre ambas as partes, verificamos que essa informação se encontra espelhada no artigo 32º do contrato, figura 30, ou seja, a concessionária fica com o direito de praticar a venda de energia elétrica efetuando um pagamento trimestral ao Município.

Artigo 32º
Tarifas

A EDP Distribuição praticará no Município do as tarifas de venda de energia eléctrica em baixa tensão oficialmente fixadas, de acordo com o preceituado no artigo 32º do Decreto-Lei n.º182/95, de 27 de Julho.

Figura 30 Artigo 32º do contrato celebrado entre o município AB e o concessionário *Fonte: Contrato de Concessão*

Assim, conclui-se que a natureza do passivo se enquadra no Modelo da atribuição de um direito, ou seja, o concedente dá ao concessionário o direito de obter rendimento a partir de terceiros pela utilização do ativo de concessão.

Impacto contabilístico do Município AB

Após identificação de todos os dados necessários para o reconhecimento do ativo e passivo do respetivo contrato, iremos determinar quais as alterações que o Balanço e a Demonstração de Resultados do Município tiveram com as alterações introduzidas no normativo contabilístico.

Tal como foi efetuado na análise ao Município AB, em primeiro lugar irá apresentar-se um Balanço sem reconhecimento dos ativos e posteriormente um balanço com todas as alterações necessárias para o correto reconhecimento dos ativos do contrato de concessão. Por fim, iremos efetuar uma análise sobre os dados obtidos.

Balanço do Município AB sem Reconhecimento dos Acordos de Concessão

ATIVO	
ATIVO	
ATIVO NÃO CORRENTE	
Ativos fixos tangiveis	62 453 384
Propriedades de investimento	2 841 582
Ativos intangíveis	140 005
Participações financeiros	517 888
Sub Total	**65 952 859**
ATIVO CORRENTE	
Inventários	370 534
Clientes, contribuintes e utentes	787 021
Estado e outros entes públicos	121 163
Outras contas a receber	3 540 285
Diferimentos	14 259
Caixa e depósitos	3 912 008
Sub Total	**8 745 270**
TOTAL DO ATIVO	**74 698 129**
PATRIMÓNIO LIQUIDO E PASSIVO	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO	
Património/Capital	25 602 033
Reservas	25 524 844
Resultados transitados	(9 133 335)
Outras variações no património líquido	18 966 081
Resultado líquido do período	196 080
TOTAL DO PATRIMÓNIO LIQUIDO	**61 155 703**
PASSIVO	
PASSIVO NÃO CORRENTE	
Provisões	119 718
Financiamentos obtidos	3 984 273
Diferimentos	5 044 962
Outras contas a pagar	378 639
Sub Total	9 527 592
PASSIVO CORRENTE	
Credores por transferências e subsidios não reembolsáve	19 160
Fornecedores	1 054 326
Estado e outros entes públicos	82 288
Financiamentos obtidos	899 716
Fornecedores de investimentos	877 349
Outras contas a pagar	1 081 995
Sub Total	4 014 834
TOTAL DO PASSIVO	**13 542 426**
TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	**74 698 129**

Figura 31 Balanço do Município sem o reconhecimento do Ativo/Passivo do Acordo de Concessão

Para se obter o balanço com os ajustamentos relacionados com a NCP 4, o Município AB teve de efetuar diversos movimentos contabilísticos, como é possível verificar na figura seguinte:

Descrição do Movimento	Conta a Movimentar	Debito	Credito
Reconhecimento dos Ativos de Concessão	43 - Ativos Fixos Tangíveis	14 173 460,00	
	564 - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP		14 173 460,00
Transferência de Contas	564 - Ajustamentos de Transição para o SNC-AP	14 173 460,00	
	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras		14 173 460,00
Depreciações Acumuladas	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras	10 856 327,00	
	438039 - Depreciações Acumuladas - Outras Infraestruturas		10 856 327,00
Depreciação do Exercicio	438039 - Depreciações Acumuladas - Outras Infraestruturas		1 316 557,90
	64 - Amortizações / Depreciações do Exercicio	1 316 557,90	
Reconhecimento dos Rendimentos	282225 - Sociedades e Quase Sociedades não Financeiras	1 316 557,90	
	788 - Outros Rendimentos		1 316 557,90

Figura 32 Movimentos efetuados pelo Município para reconhecimento dos Ativos de Concessão ….. Fonte. Elaboração Própria

Balanço do Município AB com Reconhecimento dos Acordos de Concessão

BALANÇO ***(contas individuais)***

ATIVO	
ATIVO	
ATIVO NÃO CORRENTE	
Ativos fixos tangiveis	64 453 959
Propriedades de investimento	2 841 582
Ativos intangíveis	140 005
Participações financeiros	517 888
Sub Total	**67 953 434**
ATIVO CORRENTE	
Inventários	370 534
Clientes, contribuintes e utentes	787 021
Estado e outros entes públicos	121 163
Outras contas a receber	3 540 285
Diferimentos	14 259
Caixa e depósitos	3 912 008
Sub Total	**8 745 270**
TOTAL DO ATIVO	**76 698 704**
PATRIMÓNIO LIQUIDO E PASSIVO	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO	
Património/Capital	25 602 033
Reservas	25 524 844
Resultados transitados	(9 133 335)
Outras variações no património líquido	18 966 081
Resultado líquido do período	196 080
TOTAL DO PATRIMÓNIO LIQUIDO	**61 155 703**
PASSIVO	
PASSIVO NÃO CORRENTE	
Provisões	119 718
Financiamentos obtidos	3 984 273
Diferimentos	7 045 537
Outras contas a pagar	378 639
Sub Total	11 528 167
PASSIVO CORRENTE	
Credores por transferências e subsidios não reembolsáve	19 160
Fornecedores	1 054 326
Estado e outros entes públicos	82 288
Financiamentos obtidos	899 716
Fornecedores de investimentos	877 349
Outras contas a pagar	1 081 995
Sub Total	4 014 834
TOTAL DO PASSIVO	**15 543 001**
TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	**76 698 704**

Figura 33 Balanço do Município com o reconhecimento dos Ativos e Passivos do Contrato de Concessão

Analise aos Resultados Obtidos

Da análise aos dois balanços e consequentemente à Demonstração de Resultados verificamos que as rubricas que tiveram alterações foram:

- Os Ativos Fixos Tangíveis no Ativo não Corrente (2.000.575€, valor líquido referente ao reconhecimento dos ativos de concessão)
- Diferimentos no Passivo não corrente (valor referente ao reconhecimento do passivo)
- Gastos / Reversões de Depreciações e Amortizações (1.316.558€ valor referente à amortização do ano)
- Outros rendimentos (1.316.558€ pelo reconhecimento do rendimento diferido)

	Sem Ajustamento	Com Ajustamento	Variação	% Variação
ATIVO NÃO CORRENTE				
Ativos fixos tangiveis	62 453 384	64 453 959	2 000 575	3%
TOTAL DO ATIVO	**74 698 129**	**76 698 704**	**2 000 575**	**3%**
PASSIVO NÃO CORRENTE				
Diferimentos	5 044 962	7 045 537	2 000 575	40%
TOTAL DO PASSIVO	**13 542 426**	**15 543 001**	**2 000 575**	**15%**
Gastos/reversões de depreciação e amortização	(3 071 691)	(4 388 249)	(1 316 558)	43%
Outros rendimentos e ganhos	1 160 969	2 477 527	1 316 558	113%
Resultado líquido do período	**196 080**	**196 080**	**0**	**0%**

Figura 34 Rubricas com Variações referentes ao Acordo de Concessão *Fonte: Elaboração Própria*

Tal como acontece no Município AA, também este município nos anos seguintes, tem de efetuar o reconhecimento dos ativos em contrapartida de rendimentos diferidos, os quais são imputados a resultados na base do tempo do acordo ou da vida útil do bem, como é possível ver na figura 22

Análise aos resultados obtidos

Por fim, após análise de todos os movimentos contabilísticos efetuados, tanto no município AA (figura 21) como no município AB (figura 29), podemos inferir que o grande impacto que a NCP 4 trouxe para as contas dos Municípios, encontra-se refletida na parte do Passivo Não Corrente, mais concretamente na rubrica de Diferimentos.
Ou seja, tal como é conhecimento geral, a rubrica de diferimentos incorpora gastos / rendimentos que devem ser reconhecidos nos períodos posteriores. Assim, os municípios ao incorporarem o valor dos ativos de concessão na rubrica de diferimentos vai apresentar um gasto futuro que não é real, fazendo com que a informação espelhada no Balanço não seja a mais verdadeira, uma vez que estão a apresentar mais divida do que realmente têm.
Relativamente aos restantes ajustamentos efetuados, e uma vez que nestes contratos de concessão se aplica o Modelo de Atribuição de um Direito ao Concessionário que se traduz na prática no reconhecimento dos ativos de concessão por contrapartida de rendimentos balanceando com as respetivas depreciações anuais, esses não promovem alterações nem no Património líquido nem no resultado líquido, como é possível verificar nas figuras 25 e 34.

No que concerne aos contratos de concessão de baixa tensão referente ao fornecimento de água, verificamos que os ajustamentos efetuados não apresentam qualquer impacto nas contas do município uma vez que os ativos já se encontram contabilizados no património do município AC, pelo que não são alvo de qualquer alteração ao seu reconhecimento.

CONCLUSÃO

O tema escolhido para o presente trabalho "*NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços – Concedente: Reconhecimento nos Municípios"*, centrado na análise da nova norma contabilística pública, tem como base a análise de um estudo de caso baseado no reconhecimento de três contratos de concessão em três municípios distintos.

Dessa forma, para o desenvolvimento do tema proposto, é colocada a questão de "Quais os impactos ou potenciais impactos que a introdução da NPC 4 – Acordos de Concessão de Serviços – Concedente trazem para os municípios, com especial enfoque na informação espelhada nas contas apresentadas pelos mesmos.

Após conclusão deste percurso e de um modo global, permitimo-nos dizer que a sua realização nem sempre se apresentou numa tarefa fácil, devido às limitações inerentes à sua própria elaboração, como por exemplo a limitação de documentação, a nível nacional, que nos permitisse obter uma base sólida de pesquisa a nível de referências bibliográficas, a falta de estudos relacionado a este tema, que limitou fortemente o aprofundamento de conhecimento, bem como da comparação de resultados com outros estudos já realizado. Para além dessas, no decorrer do estudo de caso, deparámo-nos com duas grandes limitações:

- A primeira foi a falta de informação existente sobre os acordos de concessão nos relatórios de contas divulgados pelos municípios. Esta verificou-se, pois, apesar da generalidade das situações de transição entre normativos contabilísticos se terem afigurado resolúveis nos dois primeiros anos de implementação, houve situações de maior complexidade (como o caso dos Acordos de Concessão) que exigiram um período mais alargado para a completa adoção do novo normativo. Essa situação encontra-se prevista na FAQ 47 da Comissão de Normalização Contabilística, que prevê a possibilidade de, em certas situações de complexidade, o processo de transição tenha uma duração até três anos.
- A segunda, foi a obtenção dos diversos tipos de contratos que os municípios consideram como contratos concessão. Isto proporcionou-se uma vez que os

acordos foram celebrados há bastante tempo, e muita da informação (como é o caso dos ativos associados ao contrato) não existe, o que fez com que tenha sido classificada como perdida. No entanto, e de acordo com a informação que os Municípios da zona centro (municípios selecionados para amostra) apresentam nos relatórios de prestação de contas de 2020 e 2021, verifica-se que já foram efetuados contactos com as entidades responsáveis para a obtenção da informação em falta.

Após conclusão deste percurso e de um modo geral, podemos dizer que:

- A celebração de contratos de concessão entre os Municípios (concedentes) e as entidades privadas (concessionário) trazem uma mais valia para a sociedade, uma vez que a realização desse permite uma melhoria acentuada no fornecimento dos serviços públicos prestados;

- A realização deste tipo de contratos tem de ter em consideração diferentes aspetos, para que esses sejam considerados como tais. Deste modo, os contratos para serem considerados contratos de concessão têm de ter em consideração os seguintes fundamentos:
    - tem de ser um acordo entre um concedente (Entidade Pública) e um concessionário;
    - a celebração do contrato tem de ser por um tempo específico;
    - o acordo tem de ser a prestação de um serviço público, como o fornecimento de água, o fornecimento de luz e a gestão dos transportes públicos;
    - o concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do contrato de concessão, sendo que essa remuneração pode ser através de pagamentos monetários ou dar-lhe direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizados do ativo de concessão;
    - Por fim, o concedente tem de controlar/ regular os serviços que o concessionário presta, a quem presta e a que preço (§6 da NCP4).

- A celebração dos contratos de concessão encontram-se subdivididos em duas categorias: Contratos de Concessão em baixa (onde o concedente dá o direito a uma entidade privada de gerir o serviço público) e Contratos de Concessão em Alta (é o concedente que efetua a cobrança do serviço prestado).
- Por fim, no que diz respeito aos resultados obtidos no estudo de caso, concluímos que:
    - No caso de o município ter de contabilizar os ativos alocados ao contrato de concessão, sendo o caso do município AA e município AB, podemos concluir que o grande impacto que a NCP 4 trouxe para as contas encontra-se refletida na parte Passivo Não Corrente, mais concretamente na rubrica de Diferimentos, uma vez que apresenta um gasto futuro que não é real. Deste modo, e consequentemente ao reconhecimento desses valores, podemos concluir que a informação espelhada nas demonstrações financeiras dos Municípios não é a informação mais correta.

    - No caso de o município já ter reconhecido na rubrica dos Ativos Fixos Tangíveis os ativos alocados ao contrato de concessão, o único ajustamento contabilístico que tem de efetuar é uma reclassificação contabilística, ou seja, tem de os alocar numa conta própria para ativos de concessão. Deste modo, conclui-se que esta alteração não apresenta qualquer impacto para a informação espelhada nas contas dos municípios.

Num balanço global posso afirmar que esta foi uma experiência boa, uma vez que me permitiu um contacto diferente com o mercado de trabalho, a análise do seu funcionamento e exigências, e sobretudo a aquisição de novas competências e desenvolvimento das minhas aptidões pessoais e profissionais.

Pelo trabalho desenvolvido e a jeito de conclusão, no sentido de obter melhor resultados permitimo-nos dizer que:

- É necessária uma maior sensibilização junto dos municípios para potencializar a utilização da norma, diminuindo as incoerências que derivam de uma utilização indevida ou de não utilização.
- E ainda uma maior sensibilização por parte dos legisladores no desenvolvimento das diversas leis/regulamentos de modo a permitir às instituições apresentarem nos seus relatórios e contas uma informação transparente e verdadeira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amaral, C. X. (Outubro de 2001). Processo de Harmonização Contabilistica Internaciona: Tendencias Actuais . *Gestão e Desenvolvimento*, pp. 33-58.

Assembleia da Republica . (2013). *Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro.* Diário da República, 1.ª série — N.º 176 — 12 de setembro de 2013 .

Azevedo, C. (2018). A Implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal. *Relatório de Estágio apresentado para obtençã do grau de Mestre em Contabilidade Pública*.

Bargues, J., & Fuertes, I. (Julho de 2000). La contabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización. *Revista Espanola de Financiacion Y contabilidad*, pp. 657-686.

Calvão, V. P. (Dezembro de 2018). O Impacto da Adoção do SNC-AP nos Ativos Intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães. *Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Politecnico de Bragança para obtenção do Grau de Mestre Contabilidade e Finanças* .

Campos, A. (Novembro de 2011). As PPP e os Processos Tradicionais de Contratação Pura: Vantagens e Desvantagens . *Trabalho desenvolvido para obtenção do grau Mestre em Tecnologia e Gestão das construções no Instituto Superior de Engenharia do Porto*.

Carvalho, A., & Carreira, J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilistico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais* . Obtido de XVII Encuento AECA - 59F: Carvalho & Carreira (2016),

CNC, C. (Outubro de 2003). *Divulgações - Acordos de Concessão de Serviços.* Obtido de Standing Interpretations Commite SIC-29: http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/IAS_textos_consolidados/SIC_29_Reg_1725_2003.pdf

Conceição , R. (Outubro de 2021). As contas das Parceiras Público-Privadas em Portugal: Análise do Ponto de vista contabilistico e de controlo . *Dissertação submetida para obração do grau de Mestre em contabilidade e Gestão Publica*.

Concessão de Serviços . (s.d.). Obtido de VIIII Temas Fiscais : https://sites.google.com/site/circoletivas/temas/concessao-de-servicos

Diniz, A., Paula, C., Zuin, D., & Melo, D. (março de 2021). The advantages, disadvantages and cautions in contracting public-private partnerships by the public management. *Brazillian Journal of Scientific Administration*.

Finanças, M. d. (11 de Setembro de 2015). Decreto-Lei n.º192/2015, de 11 de setembro. *Diário da República n.º 178/2015, Série I* , pp. 7584-7828.

García , F. M. (s.d.). Developments and challenges in public sector accounting . *Journal of Public Budeting, Accounting & Financial Management* , pp. 345-366.

Gomes, M. C. (2020). Riscos e Incertezas em contratos Públicos de Concessão: Uma análise economica da repartição de responsabilidades. *RJBL*, pp. 2180-2238.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2013). *Finanças Públicas e Contabilidade por Partidas dobras: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio português, 1761*. Obtido de Asociación Española de Contabilidad y Administración: http://aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvencuentroaeca/cd/2e.pdf

Gonçalves, P. (1999). *A concessão de Serviços Públicos - Uma aplicação da Tecnica Concessionária.* Coimbra: Livraria Almedina.

IGF - Inspeção Geral de Finanças. (s.d.). Guia de controlo e avaliação das parcerias público-privadas relativas às concessões municipais nas áreas de abastecimento de água e de saneamento de águas residuais.

IGF. (s.d.). *O contrato de concessão.* Obtido de Parcerias público-privadas - fiscalização e controlo da execução das parcerias: https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/danielcosta/danielcosta_cap032.htm

Kaizeler, A. C. (Março de 2019). Evolução da contabilização dos subsidios nas autarquias locais em Portugal. Dificuldades e Desafios. *Ordem dos Contabilistas Certificados* .

Marques, A., & Rodrigues, J. (Fevereiro de 2022). *Evolução previsível da contabilidade no setor público em Portugal: Uma interpretação a partir do grau de implementação das principais reformas e das caracteristicas da envolvente.* Obtido de Gestin IPCB: https://gestin.ipcb.pt/wp-content/uploads/2022/02/2018Gestin16-17art01.pdf

Montoito, J. M. (2021). As Normas de Contabilidade Pública 5 e 10 - Do Pocal ao SNC-AP. *Dissertação para obtenção do grau mestre no mestrado em gestão da Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais*.

Moreira, M. S. (Dezembro de 2020). A transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo. *Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças*.

Nogueira, S., & Carvalho, J. (Setembro de 2006). A contabilidade pública em Portugal: Opinião de especialistas . *XIII Encuentro AECA- La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa* .

Nogueira, S., & Carvalho, J. (Janeiro de 2006). *A Contabilidade Pública em Portugal: Opinião de Especialistas* . Obtido de Biblioteca Digital IPB: https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2024/1/Artigo%5BCordoba%5D.pdf

Pinheiro, C., Azevedo, G., & Cruz, S. (2013). Do POC ao SNC: Evolução e Aspetos Diferenciadores. *Revista Portuguesa de contabilidade*, p. Volume III.

Pinho, S. (2014). O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas. *Dissertação apresentada à Universidade de Averio para obtenção do grau Mestre em Contabilidade e Administração Pública*.

Pordata. (2013). *O que são NUTS*. Obtido de Fundação Francisco Manuel dos Santos: https://www.pordata.pt/O+que+sao+NUTS

Pwc , & Eurostat. (15 de 10 de 2020). DRAFT EPSAS Screening Report - IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grantor. *EPSAS Working Group Meeting*, pp. 1-22.

Ribeiro, P. C. (2016). *SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilistica para as Administrações Públicas.* Porto: Vida Económica - Editorial. SA.

Ricardo, J. (16 de Fevereiro de 2021). *Contrato de Concessão*. Obtido de Economia e Negocios: https://economiaenegocios.com/contrato-de-concessao/

Rosa, A. L. (Outubro de 2019). Os desafios colocados pela Implementação do SNC-AP na Área dos Investimentos em Ativos não Financeiros das Autarquias Locais . *Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para obtenção do Grau mestre em Auditoria*.

Santos, P. -F. (2013.). *O que são NUTS*. Obtido de PORDATA: https://www.pordata.pt/O+que+sao+NUTS

SIC-29 — Service Concession Arrangements: Disclosures. (s.d.). Obtido de Delloitte: https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-29

Silva, S., Guerreiro, M., & Rodrigues, L. (2019). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise Institucional. *Nucleo de Investigação em Politicas Economicas e Empresariais* .

Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). *xvii encuentro AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*.

Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2019). *Lógicas Institucionais na Evolução da Contabilidade Pública em Portugal.* Obtido de Ordem dos Contabilistas Certificados: https://www.occ.pt/fotos/editor2/susanasilvaixencontro.pdf

Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (s.d.). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise Institucional. *XVII Encuento AECA - 74F*.

Sousa, R. P. (2003). *Contratos de Concessão - Perspetiva Economica, Financeira e Contabilistica* . Lisboa : Áreas Editora, SA.

Standards, T. I. (2013). IPSAS 32 - Service Concession Arrangments : Grantor. Em IASB, *ISPSAS* (pp. 1455-1514). London: IFRS Publications Department .

Viana, L., Sarmento, J., Moreira, J., & alves, P. (2018). The impact of Public Private Partnerships on public accounts: the portuguese roads sector. *Revista da OCC*.

Yin. (2009). *Case Study Research: Design and Methods (4th ed.).* Sage Publications.

Yin, R. (2013). Case Study research: Design and methods (4th Ed.). *Canadian Journal of Action Research*, 69-71.

ANEXOS

ANEXO 1

Municípios da NUTS III Centro – Beiras e Serra da Estrela

Comunidade Intermunicipal das Beiras e Serra da Estrela

Entidade Intermunicipal	Designação	Municípios	População
Comunidade Intermunicipal	Comunidade Intermunicipal das Beiras e Serra da Estrela.	Almeida	7 242
		Celorico da Beira	7 693
		Figueira de Castelo Rodrigo	6 260
		Guarda	42 541
		Manteigas	3 430
		Mêda	5 202
		Pinhel	9 627
		Sabugal	12 544
		Trancoso	9 878
		Belmonte	6 859
		Covilhã	51 797
		Fundão	29 213
		Fornos de Algodres	4 989
		Gouveia	14 046
		Seia	24 702
Total		15	236 023

Fonte: (Assembleia da Republica , 2013)

ANEXO 2

FAQ 47 – Período de transição do normativo anterior para o SNC-AP

» Pergunta 47: Período de transição do normativo anterior para o SNC-AP

Poder-se-á aplicar o período de transição previsto na IPSAS 33, para efeitos de adoção pela primeira vez do SNC-AP?

Resposta:

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, na sua versão atual, que aprovou o SNC-AP estabeleceu, relativamente à transição para o novo referencial contabilístico, a data de início de aplicação do novo referencial (artigo 18º.), o impacto e relevação contabilística do mesmo (artigo 14º.) e as regras de aplicação supletiva ou integração de lacunas (artigo 13º.), não se prevendo explicitamente o período em que deva ocorrer.

A *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 33 *First Time Adoption of Accrual Basis*, que estabelece orientações para os processos de adoção pela primeira vez das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, prevê a possibilidade de, em certas circunstâncias de complexidade, o processo de transição ter uma duração até três anos, podendo durante esse período serem reconhecidos e mensurados ativos e passivos relacionados com a adoção do novo referencial contabilístico.

Complementarmente, o Manual de Implementação do SNC-AP, previsto no artigo 12.º. do diploma supracitado e homologado pelo Senhor Secretário de Estado do Orçamento, estabelece, no seu capítulo 2, procedimentos para a implementação relativos ao (des)reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, convergentes com os previstos na IPSAS 33.

A experiência recolhida pela CNC relativa à implementação do SNC-AP permitiu identificar que, embora a generalidade das situações de ajustamento de transição se afigure resolúvel no primeiro ano de implementação, possam existir situações de maior complexidade que exijam um período mais alargado para a completa adoção do novo referencial.

Nestas circunstâncias, o preconizado na IPSAS 33 poderá constituir o quadro referencial subsidiário, devendo, nessa eventualidade, ser divulgada, em cada período de relato, a falta de comparabilidade e respetivo enquadramento e justificação, com a indicação expressa de que a adoção do SNC-AP ainda não se encontra completa.

Compete ao órgão de gestão avaliar se as situações envolvidas se enquadram no processo de transição para o SNC-AP e se se revestem de complexidade integrável no quadro referencial subsidiário preconizado na IPSAS 33, assegurando a respetiva justificação e divulgação.

Neste contexto, as alterações de reconhecimento e mensuração associadas ao processo de transição devem ser refletidas na conta 564 - Resultados transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP.

Adicionalmente, nestas situações, sem prejuízo da apresentação anual do mapa previsto na nota relativa à "Adoção pela primeira vez do SNC-AP - Divulgação transitória" do Manual de Implementação do SNC-AP (2.ª versão), com os ajustamentos ocorridos nesse período deverá, na data de relato em que se complete a transição, ser apresentado um mapa consolidado com todos os ajustamentos de transição (utilizando como modelo o Quadro 1 do Manual de Implementação).

(Aprovada pelo CNCP em 28 de dezembro de 2021)