



ISG – INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

**PROJETO DE CONCEÇÃO DO PLANO DE CONTAS DAS
AUTARQUIAS LOCAIS A PARTIR DA EVOLUÇÃO DO SNC**

Teresa Maria Gomes da Silva

Projeto apresentado no Instituto superior de Gestão para obtenção do
grau de mestre em Gestão Financeira

Orientador:

Professor: Doutor José Magalhães

LISBOA

2013

RESUMO

O trabalho realizado, teve como objetivo final, o desenvolvimento de um projeto, com vista à elaboração de um plano de contas para as Autarquias Locais, baseado no SNC (Sistema de Normalização Contabilística) que se encontra em vigor desde 2009, para as empresas privadas, de acordo com o estabelecido no Decreto - Lei 237/2009.

O novo plano de contas, constante do projeto, virá a substituir o POCAL (Plano Oficial de Contas das Autarquias Locais), que se encontra implementado desde 1999, através do Decreto-Lei 54-A, de 22 de Fevereiro, com obrigatoriedade do seu seguimento a partir de Janeiro de 2002, dando lugar ao SNCAL.

Tal como se verificou, relativamente ao POCAL, que foi criado no seguimento do POCP (Plano Oficial de Contas Público). Também para este projeto de elaboração de um plano de contas para as Autarquias Locais, foi tido como base o tronco de contas e subcontas que se prevê venha a ser implementado no Setor Público, com a designação de SNCP.

Palavras-Chave:

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

POCAL – Plano Oficial de Contas das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contas Público

SNCAL – Sistema de Normalização Contabilística das Autarquias Locais

SNCP – Sistema de Normalização Contabilística Público

ABSTRACT

The main goal of this thesis was the development of a project seeking the creation of a plan of accounts for the local municipalities, based on the SNC (new accounting system), which is being used since 2009, for the private companies, according to the Decree-Law 237/2009.

The new plan of accounts, according this project, will substitute the POCAL (plan of accounts for local municipalities, in force), which is being used since 1999, according to the Decree-Law 54-A, of February 22, which follow-up was mandatory since January 2002, giving rise to the SNCAL.

As it was verified regarding the POCAL, which was created following the POCP (public sector plan of accounts), for this project of a plan of accounts for the local municipalities it is also considered the trunk of accounts and subaccounts, which we predict will be implemented in the public sector, designated SNCP.

Keywords:

SNC – New Accounting System

POCAL – Plan of Accounts for Local Municipalities

POCP – Public Sector Plan of accounts

SNCAL – New Accounting System for Local Municipalities

SNCP – New Accounting System Public

AGRADECIMENTOS

Este projeto não é apenas resultado de um empenho individual, mas sim de um conjunto de esforços que o tornaram possível. Desta forma manifesto a minha gratidão a todos os que estiveram presentes nos momentos mais difíceis.

Ao meu orientador, Prof. Doutor José Magalhães, pela forma como me orientou, pelo seu entusiasmo e motivação contagiante. De referir a sua disponibilidade, apesar do seu horário demasiado preenchido.

Ao meu companheiro, Carlos Nunes, pela paciência, amor, compreensão, incentivo e apoio.

A toda a minha família e amigos, essencialmente à minha filha Carolina, pelo apoio e carinho incondicional, que sempre acreditaram no meu esforço e empenho.

À Doutora Alexandra Caetano, um muito obrigada por todo o carinho e amizade que me manifestou. Um agradecimento especial pelo apoio e preocupação nos piores momentos.

SIMBOLOS E ABREVIATURAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CCR – Comissão de Coordenação Regional

CI – Controlo Interno

DFS – Demonstrações Financeiras

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

DGO – Direção Geral do Orçamento

DRF – Demonstrações de Resultados por Funções

EO – Execução Orçamental

FAF – Financial Accounting

FASB – Financial Accounting Standards Board

GOP – Grandes Opções do Plano

IASB – International Accounting Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IFRSS- Normas Internacionais de Relato Financeiro

IGT – Instituto Geral de Finanças

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

NICS – Normas Internacionais de Contabilidade

OD – Órgão Deliberativo

OE – Orçamento de Estado

OT – Operações de Tesouraria

PAEL – Programa de Apoio à Economia Local

POC – Plano Oficial de Contas

POCAL – Plano oficial da Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contas Público

PPI – Plano Plurianual de Investimentos

SEC – Securities and Exchange Commission

SIIAL – Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais

SNCAL – Sistema de Normalização Contabilística das Autarquias Locais.

TC – Tribunal de Contas

Índice

| | |
|--|-----|
| RESUMO..... | ii |
| ABSTRACT..... | iii |
| AGRADECIMENTOS..... | iv |
| SIMBOLOS E ABREVIATURAS..... | v |
| 1. INTRODUÇÃO..... | 1 |
| 2. REVISÃO DA LITERATURA..... | 5 |
| 2.1. Conceitos de contabilidade..... | 5 |
| 2.2. Contabilidade Pública..... | 5 |
| 2.3. Contabilidade Pública <i>versus</i> Contabilidade Nacional..... | 7 |
| 2.4. Conceito de Entidade Contabilística..... | 8 |
| 3. DESENVOLVIMENTO DO PROJECTO..... | 10 |
| 3.1. História da contabilidade..... | 10 |
| 3.2. Aspetos fundamentais das contas das Autarquias Locais..... | 14 |
| 3.2.1. Sistema contabilístico nas Autarquias..... | 14 |
| 3.3. Sistema contabilístico e de controlo interno..... | 44 |
| 3.4. Controlo Orçamental..... | 54 |
| 3.5. Contabilidade de custos..... | 58 |
| 3.6. O POCAL e a conversão para o SNCAL..... | 59 |
| 3.6.1. Revisão do POCAL e a conversão para o SNCAL..... | 59 |
| 3.7. Nota final..... | 69 |
| 3.8. Plano de contas..... | 70 |
| 4. CONCLUSÃO..... | 92 |
| 4.1. Estudos futuros..... | 93 |
| 5. BIBLIOGRAFIA..... | 94 |

1. INTRODUÇÃO

Depois de uma reflexão, tão profunda quanto possível, após a reunião havida com o coordenador do meu mestrado Prof. Doutor José Magalhães, optei por seleccionar o tema “Conceção do Plano de Contas das Autarquias Locais a partir da evolução do SNC”.

Não foi fácil a minha tomada de decisão, dado que se trata de um tema inovador, sobre o qual não existe bibliografia, e que não se encontra implementado, estimando-se que poderá vir a ser posto em vigor em 2014, mesmo assim com dúvidas relativamente a essa data.

Para a minha decisão contribuiu, para além de aspetos académicos, tendo em conta que tenho sido docente, ao longo de vários anos, de matérias relacionadas com a contabilidade e finanças, a minha predisposição para aumentar os meus conhecimentos, bem como a minha vertente de inovação, apesar da minha idade.

Assim, o desafio a que me impus vem ao encontro da minha vontade de criar algo que ainda não se encontra implementado e dar satisfação ao meu desejo de inovação e empreendedorismo.

No que respeita ao trabalho a realizar, o mesmo requer um planeamento e programação adequados, tendo, ainda, em conta que a sua finalização deverá verificar-se até ao fim de junho de 2013.

Deste modo, importa, desde já, definir os grandes passos do desenvolvimento das principais tarefas a executar, considerando os principais objetivos a atingir, conforme, seguidamente, se descreve:

- (i) Análise profunda do POCAL, nas suas vertentes, nomeadamente no que se refere ao Plano de contas, a contabilidade orçamental e a contabilidade de custos;
- (ii) Estudo sobre as interligações entre os registos obtidos através do POCAL (contabilidade patrimonial), contabilidade orçamental e contabilidade de custos;
- (iii) Análise das rubricas que poderão originar divergências relativamente ao SNC;
- (iv) Descrição das diferenças entre o POCAL e o SNC;

- (v) Descrição dos aspetos que implicarão a necessidade de implementação de um sistema de contabilidade de custos, aquando da implementação do SNC, com vista a possibilitar a obtenção de elementos que, por sua vez, permitam o conhecimento da rentabilidade de cada setor de atividade.

Para efeitos do trabalho a desenvolver e objetivos a atingir, conforme atrás referido, torna-se indispensável um conhecimento profundo dos principais pontos do POCAL, nomeadamente no que respeita ao sistema contabilístico e elaboração da informação financeira, nos seus aspetos globais, designadamente:

- a existência de documentação de suporte das contabilizações efetuadas, correspondentes às operações/transações realizadas;
- a necessidade dessa documentação de suporte ter forma legal, no sentido de não ser posta em causa a sua aceitação pelas diversas entidades de fiscalização, nomeadamente o Tribunal de Contas;
- a elaboração dos documentos de reporte, económico e financeiro, nomeadamente o Balanço, a Demonstração dos Resultados, Mapas dos Fluxos de Caixa;
- a elaboração do Anexo ao Balanço, Demonstração dos Resultados e dos Fluxos de Caixa;
- a interligação entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade orçamental, considerando os princípios contabilísticos inerentes a cada um dos sistemas e, conseqüentemente, as diferenças daí resultantes;
- as vantagens de uma contabilidade de custos, bem como a necessidade da sua implementação, principalmente em virtude dos diversos setores de atividade dos Municípios e, ainda, considerando a extinção, a que vão ser obrigadas, de uma boa parte das empresas municipais, de acordo com o recente diploma legal, o que originará uma maior diversidade de atividades dos Municípios.

Uma vez analisados, com a profundidade requerida, os principais aspetos do POCAL, na sua globalidade, torna-se indispensável, tendo em conta os objetivos do trabalho, a análise das diferenças entre o POCAL e o SNC, devendo, ainda, ser considerada a obrigatoriedade dos Municípios de apresentar contas numa base orçamental.

Assim, as principais tarefas a executar consistirão na análise, rubrica a rubrica, dos dois Planos de Contas, bem como das diferenças entre os dois sistemas, tendo em conta que o POCAL se baseia em princípios, enquanto que o SNC, de acordo com a sua estrutura concetual, se baseia em regras e pressupostos.

Deste modo, torna-se indispensável a análise dessas diferenças e a influência que terão na implementação do SNC nas autarquias.

Apenas como exemplo, deve referir-se a situação relacionada com os bens do domínio público, rubrica que consta do POCAL, mas que não faz parte do SNC, pelo que os aspetos relacionados com a sua apresentação em SNC terão que ser devidamente analisados, não esquecendo os métodos (princípios) utilizados na valorização dos bens, devendo ter-se, ainda, em conta a existência de eventuais imparidades.

Outro aspeto importante a ter em atenção tem a ver com a necessidade, ou não, de implementação de uma contabilidade de custos.

A minha opinião é que essa necessidade já existe no que respeita ao POCAL, sendo mais premente a sua implementação para efeitos do SNC.

E porquê?

Considerando a complexidade das normas do SNC, bem como as características específicas das regras e pressupostos relativamente às diversas rubricas que fazem parte do sistema, torna-se indispensável a existência da uma contabilidade de custos, nomeadamente com vista a:

- aligeirar o plano de contas da contabilidade geral;
- proporcionar uma análise bastante mais adequada da rentabilidade dos diversos setores de atividade;
- possibilitar a tomada de decisões, de forma mais atempada e correta, a nível da gestão.

Para o efeito, torna-se indispensável a reconciliação mensal das duas contabilidades, no sentido de possibilitar a deteção de diferenças resultantes de eventuais erros, bem como a sua correção sem atrasos, de forma a que a sua leitura possibilite uma informação credível, e permita, conseqüentemente, uma avaliação adequada das informações que proporciona.

Por último, deve referir-se os cuidados a ter nas diferenças referentes às contabilidades geral e orçamental.

Como é sabido, enquanto que a contabilidade geral se baseia em princípios económicos, a contabilidade orçamental é registada numa base de caixa, o que origina diferenças substanciais a nível de registos.

Assim, aquela situação deverá, também, ser tida em conta, dado que o SNC não prevê a existência de contabilidade orçamental.

Deste modo, considero que são estas as grandes linhas orientadoras do trabalho a desenvolver, para efeitos de tese, a qual deverá proporcionar uma mais valia dos meus conhecimentos e permitir satisfazer os requisitos inerentes à sua realização.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Conceitos de contabilidade

Para realizar a pesquisa sobre este projeto, proponho abordar numa primeira fase o conceito de contabilidade. A contabilidade é uma ciência e técnica que fornece informação útil para o processo de tomada de decisões económicas. A contabilidade geral implica a análise a partir de diferentes setores de todas as variáveis que incidem neste campo.

A contabilidade geral de uma empresa, por conseguinte, implica o controlo de todas as suas operações diárias: compras, vendas, gastos, rendimentos, investimentos, etc. Aos contabilistas de uma empresa compete registar, analisar, classificar e resumir estas operações, para colocar no balanço, com informação verdadeira.

Tratando-se a contabilidade pública como um ramo da contabilidade, que regista atos, fatos da Fazenda Pública e o património público bem como as suas variações. Assim, sendo relaciona-se com o controlo e gestão de recursos públicos.

Na contabilidade pública, o mais relevante é o balanço de resultados que trata da despesa e da receita, ou seja de que forma foi arrecado o dinheiro e como foi aplicado.

2.2. Contabilidade Pública

O tema da contabilidade pública, apesar de muito discutida a nível da União Europeia, não foi ainda possível obter uma normalização e harmonização no conjunto dos países, ao contrário do que se tem verificado a nível dos sistemas contabilísticos seguidos pelas entidades privadas.

Tal como refere o Doutor António Pires Caiado, países que integram a União Europeia constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, pelo que a comparabilidade entre respetivas contas dos países não está ainda assegurada.

“A nível dos países que integram a União Europeia constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, pelo que a comparabilidade entre as respetivas contas dos países não está ainda assegurada. A proposta de normalização, a nível mundial, levada a cabo pela IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança...Adotando uma posição realística, não parece curial que se admita a introdução de modificações significativas na fase atual do percurso da contabilidade pública, não só devido ao conseqüente desperdício de recursos já consumidos mas também ao sentimento de frustração que iria provocar em muitas pessoas que têm tomado atitudes ativas perante o POCP”.

Segundo Montesinos Julve (1993: 719), “...entendemos a Contabilidade Pública como uma parte da Contabilidade Micro Económica do Sector Público, que se ocupa da problemática própria das entidades públicas sem fins lucrativos. O alcance da Contabilidade Pública na atualidade é muito mais amplo que a tradicional Contabilidade Orçamental”. A Contabilidade Pública para Montesinos Julve (1994: 435) aplica-se a: “... toda a administração em geral, aos organismos autónomos, também às entidades públicas com estatuto jurídico especial (salvo se a lei prever que disponha de Contabilidade Empresarial), e às entidades gestoras e serviços comuns da Segurança Social”. Assim, conforme referem Rua e Carvalho (2006: 48), a Contabilidade Pública “... visa disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos”.

Embora as melhorias introduzidas no sistema de contabilidade pública fossem evidentes, tornava-se ainda difícil efetuar comparações dada a falta de uniformidade. De acordo com Carvalho (1998:235), a “...proliferação de Planos de Contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística.”.

A aprovação do POCP pelo DL n.º 232/97 de 3 de Setembro, veio “despertar” o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos subsistemas da contabilidade patrimonial e

contabilidade analítica. Na opinião de Tavares e Branco (1998:2), “O POCP é um dos desafios que se coloca à administração financeira dado a tradicional desatenção a que o tratamento contabilístico do património é votado, bem como a facilidade adicional que irá trazer de consolidação da informação e criação de um verdadeiro balanço do Estado.”. No entanto, segundo Carvalho (1997:301), o POCP “...é um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública, independentemente de pequenas adaptações sobretudo a criação de sub-contas devido à existência de diversos sectores da Administração Pública com funções muito específicas.” Opinião que quanto se mantém completamente válida até hoje.

Partilho também da opinião do Doutor Pires Caiado (1998) quando refere que o POCP assenta, basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e, conseqüentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais.

Ainda, Carvalho e Ribeiro (2004:20) acrescentam que o POCP “...constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública..., pois ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco concetual enquadrador dos planos setoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer.”.

A aplicação do POCP é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública) e os seus conteúdos devem ser adaptados através de instruções legais e planos de contas sectoriais que se revelem necessários.

2.3. Contabilidade Pública versus Contabilidade Nacional

Convém ainda referir que a Contabilidade Pública (nível micro económico, analisa a atividade económica e financeira da Administração Pública) distingue-se da Contabilidade Nacional (nível macroeconómico, demonstra a atividade económica de um país), conforme explicam Nogueira e Ribeiro (2007: 1): “A Contabilidade

Nacional tem como objetivo o registo dos fluxos dos bens e serviços e das operações financeiras e de distribuição, que permita uma análise (através da medição) da situação económica de um país. A Contabilidade Pública tem como objetivo possibilitar a prestação de contas, o controlo da legalidade e a disponibilização de informação para a tomada de decisões”. Em relação ao conceito de Contabilidade Nacional, também Martínez Manzanedo (1994: 361) esclarece que, “... em geral, pode afirmar-se que a Contabilidade Nacional é uma linguagem para a descrição dos factos económicos. Estes factos, muito numerosos e extremamente complexos, refletem uma realidade de múltiplos aspetos que é necessário compreender e valorizar”. Rua e Carvalho (2006: 63) mencionam que “a Contabilidade Nacional não recorre apenas à Contabilidade Pública como fonte de informação, mas também à contabilidade dos restantes organismos que não fazem parte da Administração Pública, sejam eles públicos ou privados.

2.4. Conceito de Entidade Contabilística

Outro assunto que também é relevante analisar à priori é o conceito de entidade contabilística no âmbito do Sector Público. De facto, dado que há instituições do Sector Público que saem fora do âmbito da Contabilidade Pública (e.g. empresas públicas), nesta é, assim, fundamental fazer uma correta diferenciação e delimitação da entidade contabilística, como passo prévio à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade pública. Vela Bargues (1992: 671) refere que, “... numerosos organismos normalizadores que vêm atuando desde a década dos anos oitenta no âmbito da Contabilidade, têm-se centrado na análise do conceito de entidade contabilística, abordando também critérios para a sua delimitação, tais como a capacidade de prestar contas, o exercício de uma autoridade, ou o alcance do serviço público prestado”. Portanto há que definir os critérios, no âmbito da Contabilidade Pública, para se classificar e distinguir cada entidade contabilística. Segundo Benito López (1996) estes critérios podem ser resumidos nos seguintes:

- Vinculação em termos de obtenção e transferência dos recursos;
- Propriedade dos ativos e da maioria das ações;
- Controlo na determinação das políticas financeiras e administrativas;

- Responsabilidade política na gestão dos recursos.

Portanto, pode definir-se entidade contabilística pública como todo o ente que, pertencendo ao Setor Público, ainda que de direito privado, tenha personalidade jurídica própria, tenha um orçamento atribuído e deva prestar e ser responsável pelas contas, no âmbito das regras da Contabilidade Pública. Esta definição é praticamente idêntica nos planos de Contabilidade Pública português e espanhol. Podem, todavia, ser criadas sub entidades quando, por exemplo, uma entidade pública tenha diversos órgãos que possam executar o seu orçamento, ou também por razões de ordem informativa e de gestão, ou seja, quando uma entidade pública desejar ter informação financeira sobre as suas diversas estruturas organizativas, com o objetivo de controlar e melhorar a gestão das mesmas. Não obstante, estas sub entidades não são prestadoras de contas, no sentido em que juntam a sua informação contabilística na entidade principal na qual estão integradas. Em virtude da existência das sub entidades há a necessidade de se efetuar a integração da informação económico-financeira no organismo principal.

Em relação a este capítulo, espelhei informação que foi produzida por diversas personalidades que se debruçaram sobre o estudo da evolução do estudo da contabilidade pública.

3. DESENVOLVIMENTO DO PROJECTO

3.1. História da contabilidade

Com base na documentação analisada, a origem da contabilidade está fundamentalmente ligada com a necessidade de proceder a registos relacionados com o património de que as pessoas dispunham e, por outro lado, com as relações comerciais.

Assim, a contabilidade desenvolveu-se e aprimorou-se para dar satisfação às necessidades havidas em cada período histórico, sendo de realçar a Revolução Industrial.

Com base na documentação consultada, existem várias designações para a evolução da ciência contábil, tendo-se optado por considerar o seguinte:

- Período antigo
- Período Medieval
- Período Moderno
- Período Científico

De salientar que o inventário exercia um importante papel, dado que a contagem era o método adotado para o controlo dos bens, os quais eram classificados segundo a sua natureza: rebanhos, metais, escravos, etc.

A palavra Conta designa o agrupamento de objetos da mesma espécie.

Os empréstimos a empresas comerciais e os investimentos em dinheiro determinaram a existência de escritas especiais que refletissem os interesses dos credores e investidores e, ao mesmo tempo, fossem úteis aos comerciantes. O aumento do volume de negócios registado após a Revolução Industrial fez surgir a necessidade de exames contábeis as contas das empresas, como base para a concessão de empréstimos e investimentos de capitais.

No que respeita ao período científico surgiram dois grandes escritores que vieram influenciar o desenvolvimento da contabilidade.

Um deles, Fábio Besta, veneziano, e outro, Francisco Villa, milanês, contabilista público, através da sua obra “La Contabilita Aplicatta a Ila Administrazioni Privati e Plublichia”.

Francisco Villa extrapolou os conceitos tradicionais da Contabilidade, segundo os quais, para a Contabilidade era indispensável conhecer a natureza, os detalhes, as normas, as leis e as práticas que regem a matéria administrativa, ou seja, o património.

Fábio Besta, cuja obra-mestra é “*La ragioneria*”, fez uma distinção entre a Administração Geral e a Administração Económica. Para ele o controlo económico deve impedir todo o consumo inútil, todo o desperdício de forças económicas, pelo que a Contabilidade deve ser entendida como a ciência do controlo económico.

Na Alemanha também surgiram estudiosos de destaque que contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade no decorrer do século XX.

De realçar, no entanto, que na vanguarda da contabilidade mundial está a escola Norte-Americana que se foi impondo no decorrer dos anos, desenvolvendo inúmeras construções teóricas de fundamental importância, devendo referir-se o progresso doutrinário de contabilidade financeira e dos relatórios contábeis e o desenvolvimento da contabilidade de gestão.

De fato, enquanto declinavam as escolas europeias, floresciam as escolas norte-americanas com as suas teorias e práticas contábeis, favorecidas não apenas pelo apoio de uma ampla estrutura económica e política, mas também pelo trabalho levado a cabo pelos órgãos associativos.

Uma das associações profissionais que mais participou nesses trabalhos foi o *American Institute Of Certificad Public Accountants (AICPA)*, constituída em 1887.

Como forma de melhorar a qualidade das demonstrações financeiras, muito abalada pela crise da Bolsa de 1929, o governo criou, em 1934, um órgão responsável pela divulgação das demonstrações financeiras das empresas abertas e pelo controlo do mercado financeiro, a *Securities and Exchange Comission (SEC)*.

Posteriormente, surgiu outro órgão responsável pelo direcionamento da Contabilidade Financeira, a *Financial Accounting (FAF)* que, por sua vez, subordina

o Financial Accounting Standards Board (FASB), com uma missão de estabelecer e melhorar os padrões da Contabilidade Financeira, além de contribuir para a educação da contabilidade e ampliação do nível de entendimento dos contabilistas, auditores e utilizadores dessas informações.

Assim, a escola norte-americana, além de aperfeiçoar as técnicas de registo provenientes da escola italiana, desenvolveu também as técnicas de auditoria criadas pelos ingleses.

As obras de autores italianos tinham uma grande preocupação com o método das partidas dobradas; os autores norte-americanos preferiram tratar o método como uma técnica convencional, sem a preocupação de se discutir teoria sobre isso.

A criação de grandes empresas, como as internacionais, que requerem capitais de valor elevado, e de muitos acionistas, foi a causa principal do estabelecimento das teorias e práticas contábeis, que permitissem uma correta interpretação das informações, por qualquer utilizador (acionista ou outro interessado), em qualquer parte do mundo.

Apesar das melhorias verificadas a nível de informação financeira, nomeadamente nos Estados Unidos da América, conforme foi referido, ocorreram vários escândalos contábeis, tais como o da Enron e Worldcom, tendo daí resultado uma lei de reforma corporativa, designada lei Sarbanes-Oxley, que tem como objetivo coibir a conduta antiética de administradores e auditores, no sentido de restabelecer a credibilidade das demonstrações financeiras, com vista a retomar a confiança dos investidores.

Por outro lado, veio a verificar-se a melhoria das instituições europeias, designadamente o IFAC, desenvolvendo normas que levaram à implementação de um Plano de Contas, com base nas normas internacionais de relato financeiro, que em Portugal é denominado por SNC (sistema de normalização Contabilística). Registou-se, assim, uma harmonização contabilísticas entre as escolas norte-americanas e europeia, no sentido de proporcionar, o melhor possível, uma interpretação e leitura da informação financeira, prestada pela generalidade das empresas e instituições, aos utilizadores, quer sejam acionistas, economistas, entidades públicas, etc.

No que respeita a Portugal, não existem muitas informações disponíveis, no entanto, foi possível obter elementos que permitem ter uma ideia sobre a evolução da contabilidade.

No primeiro período, o registo das operações era efetuado por partidas simples, isto é, o registo era representado por uma descrição da transação, de uma forma cronológica, ou, por outro lado, uma inventariação e valorização dos bens, sendo que as instituições religiosas e a administração pública eram as entidades que mais desenvolviam e utilizavam os registos.

Durante o segundo período, por influência do que se estava a fazer em Itália, foi introduzido o método das partidas dobradas, devendo salientar-se que Lisboa desempenhou um papel importante de comércio internacional, em virtude da época áurea dos descobrimentos.

Contudo, aquele método apenas foi utilizado em algumas Instituições Privadas, dado que a administração pública, continuou a aplicar apenas as partidas simples.

Assim, somente a partir do terceiro período é que se verificou uma evolução mais significativa, tendo o método das partidas dobradas sido seguido por todas as entidades públicas e privadas, para registo das suas operações.

Verificou-se, seguidamente, a evolução da contabilidade em bases bastante mais sólidas, nomeadamente através de estudos e trabalhos que precederam a elaboração do POC em 1977, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

Entretanto, em 1983, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística, que emite normas de acordo com as diretivas da Comunidade Europeia, e tendo ainda em atenção as normas internacionais de contabilidade.

A entrada de Portugal na Comunidade Europeia, em 1986, veio acentuar a necessidade de introdução das normas emitidas por aquela Instituição, nomeadamente no que se refere ao estabelecido na IV e VII Diretivas.

Aquelas diretivas implicaram a introdução de alterações no POC, que vigorou durante cerca de doze anos, dado que foi revogado em 1989, pela publicação do Decreto-lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que criou o novo POC, que, por sua vez esteve em vigor até à entrada do SNC.

O SNC (Sistema de Normalização Contabilística), tem como principal objetivo a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), bem como as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

Na verdade, com a globalização impunha-se uma maior uniformidade na informação financeira das diversas entidades, tendo-se verificado uma aproximação significativa das normas americanas com as normas europeias.

Deste modo, a Comunidade Europeia veio impor que essa uniformização fosse seguida em cada um dos Estados Membros, no sentido de assim, poder-se atingir os principais objetivos, nomeadamente, proporcionar uma leitura e entendimento adequados da informação financeira, através do seguimento de princípios básicos que se encontram em sintonia com as diretivas comunitárias e, por outro lado, com as normas internacionais emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board).

De salientar, ainda, que em 1995 é publicado o primeiro estatuto de Associação dos Técnicos Oficiais de Contas e, em 1999, é constituída a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a qual representava a primeira Ordem na área da Contabilidade.

3.2. Aspetos fundamentais das contas das Autarquias Locais

3.2.1. Sistema contabilístico nas Autarquias

No seguimento da implementação do POC, foi implementado do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais). “o qual consubstancia a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica”.

Na verdade, “ o Plano Oficial das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano de contabilidade Pública à administração local, tal como previsto no art.º. 6º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto”.

“Esta reforma da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Julho, que veio a uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à então lei do enquadramento do Orçamento do Estado.

Posteriormente, Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, aperfeiçoa o sistema instituído e introduz a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução de plano de atividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas. Em complemento deste diploma, o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 20 de Dezembro, institucionaliza na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais”.

O presente diploma foi antecedido pelo Decreto-Lei n.º 226/93, criado para a contabilidade dos serviços municipalizados, que adaptou O Plano Oficial de Contabilidade à organização da informação patrimonial e financeira daqueles serviços.

Finalmente, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – veio estabelecer-se o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista não só naquele diploma, mas também na Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

Assim, no seguimento das deliberações acima mencionadas, surgiu o POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro, cujo principal objetivo 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 locais e permita:

- a) 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;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do

Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;

d) Na execução orçamental, ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;

e) 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;

f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;

g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

O presente diploma define o regime de contabilidade autárquica a que passam a ficar sujeitos os municípios, as freguesias, as associações de municípios e de freguesias de direito público e ainda as áreas metropolitanas e todas as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.

De acordo com o estabelecido no Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro, o POCAL seria obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais, a partir do exercício relativo ao ano de 2002.

Quando se refere que seria obrigatoriamente aplicável, quer-se realçar que, apesar dessas obrigatoriedades, a verdade é que ainda hoje poderão existir autarquias em que o POCAL não é aplicado, ou não é aplicado da forma mais adequada.

Em forma resumida, apresenta-se seguidamente os aspetos fundamentais do POCAL.

POCAL – DL 54-A/99 de 22 de Fevereiro

A contabilidade das autarquias compreende:

- Considerações técnicas;
- Princípios e regras contabilísticos;
- Critérios de valorimetria;
- Documentos previsionais;
- Planos de contas;
- Sistema contabilístico e de controlo interno;
- Documentos de prestação de contas;
- Critérios e métodos específicos.

Publicidade até 30 dias após a apreciação e aprovação pelo Órgão deliberativo (OD) os seguintes documentos:

- Plano Plurianual de Investimentos (PPI);
- Orçamento
- Fluxos de caixa
- Balanço, quando aplicável
- Demonstração de resultados, quando aplicável
- Relatório de gestão

As autarquias locais remetem às Comissões de Coordenação Regional (CCR) respetivas, até 30 dias após a sua aprovação e independentemente da apreciação pelo OD, cópia dos seguintes documentos, quando aplicável:

- PPI
- Orçamento
- Execução anual do PPI
- Mapas de execução orçamental
- Balanço
- DR
- Anexos às DFS

Elementos a fornecer ao INE: documentos de prestação de contas até 30 dias após sua aprovação

Elementos a fornecer à Direção Geral do Orçamento (DGO)

- Orçamentos até 30 dias após a sua aprovação
- Contas trimestrais e contas anuais até 30 dias após o período a que respeitam

Fase de implementação (art.º 10): até 1 de janeiro de 2002 devem ser elaborados e aprovados os seguintes elementos:

- Inventário e respetiva avaliação
- Balanço inicial
- Documentos previsionais
- Sistema de controlo interno

Contas do POCAL obrigatórias a partir do exercício de 2002.

Com a aprovação do POCAL foram revogados os seguintes diplomas: DL/341/83, DL 226/93 e Dec. Reg 92-C/84.

DOCUMENTOS POCAL

Documentos previsionais consubstanciam-se nas Grandes Opções do Plano (GOP) e no Orçamento.

- GOP: linhas de desenvolvimento estratégico da autarquia (PPI) – apresentadas num horizonte móvel de 4 anos (compromisso político do mandato), bem como o Plano das Atividades mais relevantes para a autarquia.

O PPI inclui todos os projetos e ações a realizar no âmbito dos objetivos estabelecidos pela autarquia e explicita a respetiva previsão da despesa. Deverá ser discriminado por projeto e por ação. Na elaboração do PPI em cada ano, devem ser

tidos em consideração os ajustamentos resultantes de execuções anteriores. Detalhes sobre a elaboração do PPI (mapa 7.1) no ponto 2.3.1 do POCAL.

O **Orçamento** apresenta a previsão anual das Receitas e das Despesas e é constituído por dois mapas (mapa 7.2):

- Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia.
- Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica

Detalhes sobre a elaboração e apresentação do Orçamento no ponto 2.3.2 e pág. 61 e ss.

Documentos de prestação de contas englobam:

- Mapas de execução orçamental
- A execução orçamental do PPI (mapas de controlo orçamental da receita e despesa)
- Mapas de Fluxos de Caixa
- Anexos às DFS.

A **Execução Anual do PPI** (mapa 7.4) apresenta a execução do respetivo documento previsional num dado ano, destacando o nível de execução financeira anual e global. Só podem ser realizados projetos e/ou ações que estejam previstas no PPI.

Detalhes no ponto 2.3.3 e pág. 72 e ss.

Os mapas de **Execução orçamental das despesas e das receitas** articulam-se com o **Mapa de fluxos de caixa** e permitem acompanhar de forma sintética todo o processo de realização das despesas e de arrecadação das receitas. O Mapa de Fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e às demais operações que afetam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais.

Detalhes no ponto 2.3.4 e pág. 75 e ss.

Os **Anexos às Demonstrações Financeiras** compreendem três partes distintas:

- Caracterização da entidade
- Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
- Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução.

Ponto 2.4 (pág. 84).

O POCAL estabelece regras de Controlo Interno (CI) que devem ser contempladas por uma norma específica a aprovar por cada Órgão Executivo.

A estrutura do POCAL fundamenta-se em 3 sistemas articulados de contabilidade:

- Contabilidade Orçamental
- Contabilidade Patrimonial
- Contabilidade de Custos

Acrescenta-se ainda outra informação financeira (designada extra-contabilística) registada e obtida através das “contas de ordem” e outra informação patrimonial obtida através do “Inventário do Imobilizado”.

Documentos de prestação de contas a remeter ao Tribunal de Contas (TC):

- Balanço
- DR por natureza (a DRF é de facultativa elaboração)
- Mapas de execução orçamental
- Anexos às DF's
- Relatório de Gestão

Prazo para apresentação das contas:

- O órgão executivo apresenta os documentos de prestação de contas ao respetivo OD, para que este aprecie em sessão ordinária, no mês de abril do ano seguinte àquele a que respeitam;
- As contas são enviadas pelo Órgão Executivo, independentemente da sua aprovação pelo OD, ao TC até 15 de maio, com cópia para o Ministro das Finanças e para o Ministro que tutela as Autarquias Locais.

A falta injustificada de apresentação das contas dentro do prazo poderá determinar a realização de uma auditoria à autarquia local e aplicação de sanção pelo TC.

- APURAMENTO DO BALANÇO INICIAL

Apuramento contabilístico do Ativo

- Ativo Circulante
- Ativo Fixo
- Acréscimos e diferimentos

Apuramento contabilístico do Passivo

- Passivo Circulante
- Passivo a médio e longo prazo
- Acréscimos e diferimentos

Determinação dos Fundos Próprios (diferença apurada entre o Ativo e o Passivo)

A **Classificação funcional** apresenta três níveis de detalhe ou desagregação das despesas:

- 1.º nível Grande função
- 2.º nível Funções (grupo de sub-funções)
- 3.º nível Sub-função

A **Classificação económica** das receitas e das despesas tem como objetivo tipificar contabilisticamente as operações que lhes deram origem. O classificador económico das despesas divide-se em 2 grandes grupos:

- Despesas correntes
- Despesas de capital

O classificador económico das receitas divide-se em 3 grandes grupos:

- Receitas correntes
- Receitas de capital
- Outras receitas

O quadro de contas da **Classificação orçamental e patrimonial** integra as classes 1 a 5, respeitantes às contas do balanço, as classes 6, 7 e 8, às contas de resultados, e a classe 0, às contas do controlo orçamental e de ordem.

As contas da classe 0 destinam-se ao registo dos movimentos com efeitos unicamente internos à autarquia. São movimentados nesta classe os seguintes procedimentos:

- Aprovação do orçamento
- Modificações introduzidas nas dotações da receita e da despesa
- Cabimentos
- Compromissos
- Compromissos com efeitos em exercícios futuros

Provisões

- 50% em mora entre 6 e 12 meses
- 100% em mora há mais de 12 meses

Amortizações: Quotas constantes pelas taxas definidas por lei. Bens em 2.^a mão, a taxas determinadas pelo OD sob proposta do OE.

Resultado líquido do exercício: Aprovado pelo OD sob proposta do OE.

Transferido para resultados transitados.

- Obrigatório o reforço do património (51) até 20% do ativo
- Reforço de 5% do RL para reserva legal.

Inventário: As autarquias mantêm atualizado o inventário de todos os bens, direitos e obrigações constitutivos do seu património.

Documentos e registos obrigatórios:

| | | |
|---------------------------------|--|---|
| Fichas de registo do Património | Documentos de registo das operações | Registo nos livros de escrituração permanente |
| | | |
| Imob. Incorpóreo | Guia de recebimento | Diário |
| Bens Imóveis | Guia de débito ao tesoureiro | Razão |
| Equipamento Básico | Guia de anulação de receita virtual | Folha de caixa |
| Equipamento Transporte | Requisição interna | Resumo diário de tesouraria |
| Ferram. e utensílios | Requisição externa | |
| Equipamento Administrativo | Fatura | |
| Taras e vasilhame | Ordem de pagamento | |
| Outro imobilizado Corpóreo | Folha de remunerações | |
| Partes de capital | Guia de reposições abatidas aos pagamentos | |
| Títulos | | |
| Existências | | |

A partir do Diário e Razão são elaborados os seguintes livros de escrituração periódica:

- Balancetes
- Balanço

Contabilidade de Custos: Os custos indiretos das funções são imputados pela aplicação de coeficientes, após o apuramento dos custos diretos por função.

Os documentos de custos obrigatórios consubstanciam-se nas seguintes fichas:

- Materiais
- Cálculo de custo/hora da mão-de-obra

- Mão-de-obra
- Cálculo de custo/hora de máquinas e viaturas
- Máquinas e viaturas
- Apuramento de custos indiretos
- Apuramento de custos de bem ou serviço
- Apuramento de custos diretos da função
- Apuramento de custos por função

CONTROLO INTERNO (2.)

Tem de existir uma Norma de Controlo Interno da Autarquia e que tem de ser remetida à IGF e IGAT, bem como todas as alterações que se verificarem. Desta norma constam obrigatoriamente os métodos e procedimentos de controlo das:

- Disponibilidades
- Contas de terceiros
- Existências
- Imobilizado

Princípios e regras (3):

| Princípios Orçamentais | Princípios Contabilísticos |
|-------------------------------|-----------------------------------|
| | |
| Da independência | Da entidade contabilística |
| Da anualidade | Da continuidade |
| Da unidade | Da consistência |
| Da universalidade | Da especialização |
| Do equilíbrio | Do custo histórico |
| Da especificação | Da prudência |
| Da não consignação | Da materialidade |
| Da não compensação | Da não compensação |

Existem regras previsionais na elaboração do orçamento que têm de ser cumpridas:

CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA (4)

| Imobilizações | Existências |
|---|---|
| - Custo de aquisição/produção | - Custo de aquisição/produção |
| - Vida limitada => amortizações | - V mercado se inferior |
| - Doações => avaliação técnica | - Resíduos, subprodutos produtos e o valor realizado líquido |
| - Sem avaliação => valor zero | - Custo específico ou compras |
| - Identificação no Anexo | - Atividades plurianuais => % acabamentos ou manutenção custos até acabamento |
| - Transferência de ativos => valor registado na outra entidade | |
| - Bens de domínio público ao c. aquisição ou avaliação | |
| - Incorpóreo amortização máxima 5 anos | |
| - Investimento Financeiro ao valor mercado se inferior | |
| - Imobilizado corpóreo ou incorpóreo com valor inferior na data do B/S – amortização pela diferença | |
| - Regra geral – não há reavaliação | |
| - Juros específicos capitalizáveis | |
| | Dívidas de e a terceiros |
| | - Igual ao POC |
| | Disponibilidades |
| | - Igual ao POC |

MAPAS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTAL (7)

Plano Plurianual de Investimentos (PPI) – 7.1. Toda a informação detalhada sobre notas sobre cada projeto.

Orçamento de nota ao orçamento (7.3.1): Este mapa tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa durante o exercício. Faculta informações sobre:

- Dotações corrigidas
- Compromissos assumidos
- Despesas
- pagas
- Diferenças
- Grau de execução orçamental

Mapa de controlo orçamental da Receita (7.3.2): Este mapa tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o exercício. Faculta informação sobre:

- Previsões corrigidas
- Receitas por cobrar no início do ano
- Receitas liquidadas
- Liquidações anuladas
- Receitas cobradas brutas
- Reembolsos e restituições
- Receitas cobradas líquidas
- Receitas por cobrar no final do ano
- Grau de execução orçamental

Mapa de execução orçamental do PPI (7.4): Tem como finalidade permitir o controlo da execução anual do PPI e faculta informação sobre:

- Cada programa e projeto/ação de investimento
- Formas de realização (Administração Direta, empreitada, outros)
- Fontes de financiamento previstas
- Financiamento da componente anual e valor global do programa/projeto
- Execução financeira dos anos anteriores, no exercício e exercícios futuros

Mapa dos Fluxos de Caixa e respetiva nota (7.5): Neste mapa devem ser discriminadas as importâncias relativas a todos os pagamentos e recebimentos ocorridos no exercício, quer se reportem à execução orçamental (EO) quer a operações de tesouraria (OT). São evidenciadas as seguintes situações:

- Saldos da gerência anterior e para a gerência seguinte (EO e OT)
- Movimento dos recibos para cobrança, garantias e cauções

Mapa de Operações de Tesouraria (OT) e respetiva nota (7.6): OT são cobranças que os serviços autárquicos realizam para terceiros. Este mapa apresenta o movimento das OT, devendo ser articulado com o Mapa de Fluxos de Caixa.

ANEXOS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (8)

Caracterização da Entidade (8.1)

Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados (8.2)

Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução (8.3)

Modificações ao Orçamento (8.3.1): Finalidade evidenciar as modificações ocorridas

Na Receita (8.3.1.1)

Na Despesa (8.3.2.1)

Modificações ao PPI (8.3.2)

Contratação Administrativa (8.3.3): Informação sobre todos os contratos celebrados, com fornecedores e empreiteiros, durante o exercício ou em exercícios anteriores e que foram alvo de execução financeira no exercício. Os pagamentos do exercício e os acumulados também deverão ser identificados.

Transferências e subsídios (8.3.4): Informação sobre:

- Disposição legal ao abrigo da qual se realizou cada operação
- Entidade beneficiária (despesa) ou entidade financiadora (receita)
- Finalidade
- Montantes orçados
- Valores efetivamente recebidos ou concedidos

Outros elementos relevantes

Aplicações em ativos de rendimento fixo e variável (8.3.5): Com distinção entre os de custo e os de longo prazo.

Endividamento (8.3.6): Informação sobre o nível de contração de empréstimos e de outras dívidas a terceiros, bem como qualquer outra informação considerada relevante.

QUADROS DE CONTAS DO POCAL (9)

| 9.1 – Classificação Funcional | | | |
|--|---|---|--|
| 1 – Funções Gerais 1.1.0 -Serviços Gerais de administração pública 1.2.0 – Segurança e ordens públicas | 2 – Funções Sociais 2.1.0 – Educação 2.2.0 – Saúde 2.3.0 – Segurança e ações sociais 2.4.0 – Habitação e serviços coletivos 2.5.0 – Serviços culturais, recreativos e religiosos | 3 – Funções Económicas 3.1.0 – Agricultura pecuária, silvicultura., caça e pesca 3.2.0 – Indústria e energia 3.3.0 – Transportes e comunicações 3.4.0 – Comércio e turismo 3.5.0 – Outras funções económicas | 4– Outras Funções 4.1.0 – Operações da dívida aut. 4.2.0 – Transferências entre administrações 4.3.0 – Diversos não especificados |

| 9.2 – Classificação Económica | | | |
|--|---|--|-------------------------------------|
| Receitas | | Despesas | |
| 01 – Impostos Diretos | 08 – Vendas bens de investimento | 01 – Pessoal | 07 – Aquisição Bens de investimento |
| 02 – Impostos Indiretos | 09 – Transferências de capital | 02 – Aquisição bens e serviços Correntes | 08 – Transferências de capital |
| 03 – Taxas, multas e penalidades | 10 – Ativos financeiros | 03 – Encargos Correntes da dívida | 09 – Ativos financeiros |
| 04 – Rendimentos de propriedades | 11 – Passivos financeiros | 04-Transferências Correntes | 10 – Passivos financeiros |
| 05 – Transferências Correntes | 12 – Outras receitas de capital | 05 – Subsídios | 11 – Outras despesas de capital |
| 06 – Vendas de bens prestação serviços correntes | 14 – Reposições Não abatidas nos pagamentos | 06 – Outras despesas correntes | |
| 07 – Outras receitas correntes | 15 – Contas de ordem | | |

Classificação Orçamental e Patrimonial (9.3)

- Classe 0: Contas do controlo orçamental e de ordem
- Classe 1: Disponibilidades
- Classe 2: Terceiros
- Classe 3: Existências
- Classe 4: Imobilizações
- Classe 5: Fundo patrimonial
- Classe 6: Custos e Perdas
- Classe 7: Proveitos e Ganhos
- Classe 8: Resultados

CÓDIGO DE CONTAS DO POCAL (10): Decomposição do quadro de contas.

NOTAS EXPLICATIVAS (11)

Classificação Funcional (11.1)

Classificação Económica (11.2)

Classificação Orçamental e patrimonial (11.3)

Explicação dos saldos de algumas contas da classe 0:

- **Conta 023 – Dotações Disponíveis:** Em cada momento, o saldo mostra a dotação disponível para autorização de novas despesas (novos cabimentos)
- **Conta 026 – Cabimentos:** O saldo representa o montante da despesa cabimentada para a qual ainda não se concretizou o compromisso
- **Conta 027 – Compromissos:** O saldo representa o total dos compromissos assumidos
- Esquema de contabilização das contas da classe 0 em anexo.

SISTEMA CONTABILÍSTICO – DOCUMENTOS E REGISTOS (12)

No POCAL comentado são apresentados exemplares de todos os documentos exigidos pelo POCAL (págs. 523 a 623).

RELATÓRIO DE GESTÃO (13): A ser apresentado pelo OE ao OD, devendo apresentar os seguintes aspetos:

- A situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão nos diferentes setores de atividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável.

- Uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão financeira apropriados à análise de balanços e de demonstrações de resultados.
- Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazo de terceiros e a terceiros nos últimos três anos, individualizando naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros.
- Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício.
- Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

Dos pontos mencionados, com base na experiência adquirida ao longo de muitos anos ao serviço de uma autarquia e de empresa municipal e, por outro lado, da investigação efetuada para efeitos da presente apresentação, devem ser mencionadas deficiências, não só no que respeita ao seguimento do diploma legal, no todo ou em parte, sem que se tenha a veleidade de afirmar que se tenham detetado todos os que ainda afetam a aplicação do Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

No que respeita à apresentação das contas, devem salientar-se dois aspetos fundamentais que têm afetado, de forma significativa, as contas dos municípios e que são (a) a não inventariação e valorização dos bens do imobilizado corpóreo e (b) falta de contabilização de faturas de fornecedores.

Relativamente ao imobilizado corpóreo, com base na experiência adquirida e na investigação efetuada, foi possível constatar que uma parte das autarquias ainda não apresenta, nas suas contas, os respetivos valores dos bens que são de sua propriedade.

E porquê? Principalmente porque não foi desenvolvido trabalho de inventariação dos bens e, conseqüentemente, não foi efetuada a respetiva valorização.

Esta situação afeta, de forma bastante significativa, a apresentação das contas, fundamentalmente no que respeita ao Ativo e Capitais Próprios, numa primeira fase, e a Demonstração dos Resultados, numa segunda fase.

Assim, ao não serem conhecidos os valores correspondentes aos bens, não é efetuada a respetiva contabilização, pelo que não são apresentados os respetivos montantes no ativo imobilizado.

Por outro lado, também os capitais próprios não contêm os valores correspondentes a esses bens, dado que, conforme acima mencionado, nunca foi efetuada a respetiva contabilização.

A tarefa de inventariação tem-se revelado difícil, principalmente no que se refere a edifícios e terrenos.

De fato, tem-se verificado que alguns bens daquela natureza não se encontram registados na Conservatória do Registo Predial, nem nas Finanças, o que tem dificultado a confirmação da propriedade dos bens.

Aliás, em algumas autarquias de menor dimensão tem-se procurado obter elementos através de pessoas mais idosas que se recordam das situações, para que, com base nessas informações, tentar proceder-se aos respetivos registos.

Por outro lado, dada a falta de elementos, torna-se, também, complicado proceder à valorização desses bens, mesmo depois de obtidos alguns elementos para o efeito.

Com base na investigação efetuada, foi possível obter aquelas informações, que revelam bem as dificuldades havidas na inventariação e valorização dos bens que são propriedade das autarquias.

Relativamente às contabilizações dos bens do ativo imobilizado, devem referir-se situações detetadas pelos Revisores Oficiais de Contas, em que apenas se encontravam contabilizadas as aquisições de bens a partir do exercício em que o POCAL havia sido posto em vigor.

Assim, todos os bens adquiridos antes daquele ano não tinham sido objeto de contabilização, pelo que os correspondentes valores não se encontravam contabilizados.

Dado que, muito provavelmente, nem todas as autarquias implementaram o POCAL, depreende-se que esta é outra situação que está/ estava a afetar, de forma significativa, a apresentação das contas.

De realçar que o trabalho que tem sido desenvolvido pelos Revisores Oficiais de Contas tem-se revelado de grande importância na melhoria do registo das operações/transações e do controlo interno.

Contudo, é de salientar que, de acordo com a legislação em vigor, apenas as autarquias com participações financeiras em empresas municipais são obrigadas a proceder à nomeação de Revisor Oficial de Contas ou Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, pelo que, apenas nessas entidades se tem sentido uma melhoria mais significativa no registo das operações/transações e, conseqüentemente, na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, no seu todo.

De acrescentar, ainda, que no que respeita à obrigatoriedade de consolidar contas, apenas as autarquias que detenham a totalidade do capital de empresas municipais estão sujeitas aquela situação.

Relacionado, ainda, com a área do imobilizado corpóreo das autarquias, deve mencionar-se a falta de informações entre departamentos, o que tem originado outro tipo de falha nos registos, e que tem a ver com a não contabilização de bens que não se encontram em funcionamento e/ou que já não existem.

De fato, tem-se verificado que, muitas vezes, não se tem procedido ao abate de bens, nas autarquias em que foram efetuadas as contabilizações das respetivas aquisições, principalmente, por falta de informações dos departamentos em que os bens foram abatidos.

Como é sabido, sempre que se procede ao abate de bens, torna-se indispensável a respetiva comunicação ao setor da contabilidade, no sentido de ser efetuada a respetiva contabilização.

Aliás, as empresas privadas, sujeitas ao IRC, sempre que procedem a abates dos bens devem comunicar à Administração Fiscal, pois, caso não procedam dessa forma, poderá aquela entidade não aceitar como correta a respetiva contabilização, principalmente, quando os abates dão origem a menos valias que, conseqüentemente, influenciam o IRC a pagar.

Ainda relacionado com o Imobilizado Corpóreo deve referir-se o aspeto referente às amortizações.

Foi mencionado acima que a não contabilização dos bens pertencentes às autarquias afetava, numa primeira fase, o ativo e os capitais próprios.

Assim, numa segunda fase, a não contabilização desses bens origina a não contabilização das correspondentes amortizações, o que afeta, também de forma significativa, a nível de balanço, o ativo e os capitais próprios, relativamente às amortizações do exercício, e a nível da demonstração dos resultados os respetivos custos das amortizações.

O segundo ponto que se considera bastante importante na apresentação das contas das autarquias tem a ver, conforme foi referido, com as faturas de fornecedores, principalmente referentes a obras, que, normalmente, são de valor mais significativo.

Na verdade, com base no conhecimento adquirido ao longo dos anos de atividade profissional e em informação veiculada na comunicação social, além de outras informações obtidas durante a investigação para a realização do presente relatório, foi possível constatar situações conforme seguidamente se refere:

- Faturas emitidas pelos fornecedores, mas não contabilizadas, por falta de cabimento;

- Faturas emitidas pelos fornecedores, mas não contabilizadas, para não agravar a já débil capacidade de endividamento;
- Faturas não emitidas pelos fornecedores pelas duas razões acima apontadas;
- Faturas emitidas pelos fornecedores e devolvidas pelas autarquias, com a correspondente emissão de notas de crédito dos fornecedores, também pelas razões acima apontadas.

Qualquer das situações mencionadas dá origem à não contabilização de compromissos já assumidos por parte das autarquias, relativamente a serviços prestados ou à aquisição de bens, cujos valores não se encontram refletidos nos registos contabilísticos e, conseqüentemente, não constam dos documentos de prestação de contas.

Estas situações são, na generalidade, difíceis de detetar, até mesmo nas autarquias que têm Revisores Oficiais de Contas, muito principalmente quando os fornecedores não tenham emitido as faturas correspondentes a serviços já prestados.

Assim, nessas circunstâncias, quando são efetuadas as circularizações de saldos por parte dos Revisores Oficiais de Contas, mesmo que os fornecedores respondam a esses pedidos, a deficiência não é detetada, dado que também o fornecedor não contabilizou o(s) fornecimento(s) efetuado(s).

Também se torna bastante difícil de detetar a não contabilização de faturas de fornecedores, quando estes tenham efetuado a sua contabilização e mesmo que as autarquias tenham Revisores Oficiais de Contas, caso o(s) fornecedor(es) não respondam à circularização efetuada por aquelas entidades, pois não existe a informação do fornecedor para detetar a falha da autarquia.

Naturalmente, que existem algumas técnicas e métodos que os Revisores Oficiais de Contas aplicam, como, por exemplo a verificação dos pagamentos efetuados pelas autarquias no exercício seguinte, mas, mesmo nesses casos, continua a ser

difícil detetar faltas de contabilização de faturas, em virtude da demora que se tem verificado na realização desses pagamentos.

Assim, caso os fornecedores não emitam as faturas, ou mesmo que as emitam, não respondam à circularização de saldos, torna-se bastante difícil a deteção das não contabilizações por parte das autarquias, o que tem afetado de forma bastante relevante a apresentação das suas contas.

Tendo consciência daquela situação, o Governo apresentou à Assembleia da República um projeto de lei, que foi aprovado em 28 de agosto de 2012 (Lei n.º 43/2012), que criou o Programa de Apoio à Economia Local (PAEL), com o objetivo de proceder à regularização de pagamentos de dívidas dos municípios aos fornecedores, vencidas há mais de 90 dias.

Assim, de acordo com os pontos que constituem o Art.º 1.º (Objeto e âmbito da aplicação), aquele Programa tem como principal objetivo a regularização do pagamento de dívidas, vencidas há mais de 90 dias, registadas na Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), à data de 31 de março de 2012, independentemente da sua natureza comercial ou administrativa. Os municípios aderentes ao PAEL são autorizadas a celebrar um contrato de empréstimo com o Estado, em condições definidas na Lei acima mencionada, sendo enquadrados em dois programas (I e II), sendo de salientar que o I integra os municípios que:

- a. Estejam abrangidos por um plano de reequilíbrio financeiro;
- b. A 31 de dezembro de 2011, se encontravam numa situação de desequilíbrio estrutural;
- c. Optem por aderir ao Programa.

Por outro lado, o Programa II integra os restantes municípios com pagamentos em atraso há mais de 90 dias, a 31 de março de 2012, de acordo com o reporte efetuado no Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais (SIIAL).

Os empréstimos contraídos no âmbito do Programa I terão uma vigência de 20 anos, sem diferimento de início do período de amortização, sendo o montante máximo de financiamento obrigatório igual a 100% do montante elegível.

Os empréstimos contraídos no âmbito do Programa II terão o prazo máximo de vigência de 14 anos, sem diferimento do período de amortização, sendo o montante mínimo de financiamento de 50% e o montante máximo de 90% do montante elegível.

Para efeitos da condução do procedimento, a Lei prevê a criação de uma Comissão que, além daquela função, elabora a proposta de contrato entre o Estado e o município aderente.

Sem querer alongar muito as considerações sobre o PAEL, de salientar, ainda, alguns aspetos fundamentais, nomeadamente, no que se refere às medidas específicas e quantificadas, que evidenciem o restabelecimento da situação financeira do município, tendo em conta os seguintes objetivos, conforme estabelecido no Art.º 6.º:

- a) Redução e racionalização da despesa corrente e de capital;
- b) Existência de regulamentos de controlo interno;
- c) Otimização da receita própria;
- d) Intensificação do ajustamento municipal nos primeiros cinco anos de vigência do PAEL.

Por último, neste breve resumo, deve salientar-se que os Programas deverão ser aprovados pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, para remessa à Comissão já atrás mencionada, sendo o contrato enviado para o Tribunal de Contas, para efeitos de fiscalização prévia, no prazo de cinco dias após a sua assinatura.

De acordo com o trabalho efetuado, nomeadamente através da comunicação social e em informação das autarquias, alguns contratos não foram aprovados pelo Tribunal de Contas, originando a apresentação de novos contratos com valores diferentes dos inicialmente propostos, sendo que, em alguns casos, não foi aprovada a maior parte do valor apresentado.

Por outro lado, de referir, ainda, os atrasos já verificados na disponibilização das verbas, por parte do Estado, mesmo nos casos já aprovados após fiscalização por parte do Tribunal de Contas.

Conforme facilmente se poderá depreender, a criação do PAEL veio confirmar o que atrás se referiu, no que respeita a dívidas para com fornecedores, sendo, também, de realçar que muito provavelmente, por falta de procedimentos e de cabimentos, existam compromissos já assumidos que não constem dos contratos de empréstimos, sendo, ainda, difícil obter uma situação global das situações que eventualmente se encontrem nessa situação.

Para além dos dois aspetos considerados como mais relevantes na apresentação das contas dos municípios, existem outros, embora com menos significado, que poderá afetar, de forma mais ou menos significativa, os documentos de apresentação de contas, e que, entre outros, se referem os seguintes:

- Valorização das participações financeiras;
- Especialização dos exercícios.

No que respeita às participações financeiras, deve referir-se que o método de apresentação é o correspondente ao custo de aquisição.

Considerando que a quase totalidade das participações se referem a empresas municipais, as quais, na sua grande maioria, foram criadas por efeitos relacionados com a capacidade de endividamento, e/ou redução de custos para efeitos orçamentais e/ou flexibilidade na gestão, tem-se constatado que uma grande parte delas têm obtido prejuízos ao longo dos exercícios, sendo os seus capitais próprios negativos.

De salientar, ainda, que, conforme já atrás mencionado, apenas quando as autarquias detenham a totalidade do capital das autarquias locais é que são obrigadas a consolidar, pelo que, apenas nessas circunstâncias, fica refletido o efeito da situação financeira das empresas municipais nas contas consolidadas das autarquias.

Ora, como o critério de apresentação do valor das participações é o do custo de aquisição, a perda que se verifica, proveniente dos prejuízos realizados, não se encontra refletida nas contas das autarquias, pelo que os valores constantes do balanço estão sobreavaliados e, conseqüentemente, o mesmo se verificando relativamente aos capitais próprios da autarquia.

Em virtude daquela situação, foi aprovada pela Assembleia da República a Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais.

Com aquele diploma legal, o Governo pretende estabelecer regras mais rígidas, das que foram revogadas com a entrada em vigor desta nova Lei, relativamente às participações locais das entidades públicas participantes, nomeadamente os municípios.

Assim, de acordo com a nova legislação, a constituição ou a participação em empresas locais é obrigatoriamente comunicada à Inspeção Geral de Finanças e à Direção Geral das Autarquias Locais, no prazo de 15 dias, devendo esta última entidade manter permanentemente atualizada uma lista de todas as empresas locais e de todas as participações previstas na lei, sendo, ainda, de salientar, que essas participações estão sujeitas à fiscalização prévia do Tribunal de Contas.

Para além daqueles aspetos, a nova legislação determina um conjunto de medidas, entre as quais, devem referir-se as seguintes:

- Proibição de subsídios ao investimento;
- Controlo financeiro destinado a averiguar da legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão, o qual é da competência da Inspeção-Geral de Finanças;
- As empresas locais têm que adotar procedimentos de controlo interno adequados a garantir a fiabilidade das contas e demais informação financeira;
- As empresas locais devem apresentar resultados anuais equilibrados.

Deste modo, o Governo tem como principal objetivo evitar a existência de empresas que, de forma continuada, obtenham prejuízos, os quais não constavam do endividamento dos municípios.

A confirmar aquela situação, deve referir-se o Capítulo VI, da nova Lei, que trata da alienação, dissolução, transformação, fusão e internalização, sendo de salientar o Art.º 62.º, o qual determina a obrigatoriedade de deliberação da dissolução de empresas municipais, no prazo de seis meses, sempre que se verifique uma das seguintes situações:

- a) As vendas e prestações de serviços realizados durante os últimos três anos não cubram, pelo menos, 50% dos gastos totais dos respetivos exercícios;
- b) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o peso contributivo dos subsídios à exploração é superior a 50% das receitas;
- c) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o valor do resultado operacional subtraído ao mesmo o valor correspondente às amortizações e às depreciações é negativo;
- d) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo.

Com estas decisões pretende o Governo acabar com as empresas que não reúnam condições mínimas de funcionamento, através da obtenção de receitas próprias, pelo menos na percentagem de 50% das receitas totais, devendo estas últimas serem suficientes para cobrir as despesas efetuadas.

Na verdade, em termos económicos e, tendo em conta os princípios da contabilidade em termos patrimoniais, previstos no POCAL, pretende-se que os proveitos sejam iguais ou superiores aos custos, em cada exercício, não devendo existir prejuízos, sendo de realçar que, pelo menos, 50% dos proveitos deverão corresponder a receitas próprias.

Por outro lado, todas as empresas municipais com prejuízos recorrentes, pelo menos durante os três últimos anos, deverão ser extintas.

De acordo com a informação que foi possível obter, deverão ser extintas mais de duzentas empresas municipais, pois a alternativa à liquidação seria a fusão de empresas. Contudo, a situação generalizada não se enquadra nos requisitos previstos na nova Lei, em virtude dos prejuízos obtidos ao longo dos anos, pelo que não deverá restar outra alternativa que não seja o desaparecimento de uma quantidade significativa de empresas.

Na prática, tendo em consideração o previsto no Código das Sociedades Comerciais, a liquidação das empresas poderá ter lugar durante um ano, podendo aquele período ser prolongado por mais um ano, o que obriga a que, no máximo, a liquidação deverá verificar-se até fevereiro de 2015.

Tendo em conta as situações descritas, facilmente se depreende que, na generalidade, os valores constantes dos balanços das autarquias locais, por se encontrarem contabilizados ao custo de aquisição, isto é, pelos valores investidos nas participações, não contemplam as desvalorizações correspondentes à redução dos capitais próprios das empresas participadas.

Para além disso, na análise das contas dos municípios é indispensável saber se, alguma responsabilidade assumida pelas empresas em que participa poderá passar para o município, o que, a verificar-se, teria de ser devidamente refletida nas contas dos municípios.

Deste modo, apenas quando há obrigatoriedade de consolidação das contas se tem uma informação mais correta sobre a situação financeira das autarquias.

No que se refere à especialização dos exercícios, para além das situações já descritas relativamente às deficiências na contabilização das faturas de fornecedores que, conforme mencionado, poderão afetar de forma bastante significativa a apresentação das contas, têm-se verificado outros erros que, embora com efeitos menos materiais, têm tido influência nos valores constantes do balanço e da demonstração dos resultados.

Com a implementação da contabilidade patrimonial, passaram também a aplicar-se os princípios contabilísticos previstos no ponto 3.2 do POCAL, entre os quais assume particular relevância o princípio da especialização, segundo o qual “os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam”.

Trata-se de um princípio que, para quem não domine as regras contabilísticas, é de difícil entendimento, pelo que para uma melhor compreensão devem distinguir-se os seguintes aspetos:

- (i) Recebimento/Pagamento
- (ii) Receita/Despesa
- (iii) Proveito/Custo

Relativamente ao Recebimento/Pagamento, deve ter-se em conta a entrada e saída de dinheiro, sendo, na generalidade, designado que as respetivas contabilizações são efetuadas numa base de caixa.

No que se refere ao binómio Receita/Despesa, ele está baseado num conceito mais financeiro, sendo essas designações mais utilizadas por pessoas com reduzidos conhecimentos de contabilidade.

Na verdade, a contabilização de receitas e despesas tem como base o valor da transação/operação, sem que seja tido em conta o período económico a que respeita, podendo ser citados vários exemplos de situações mais frequentes, nomeadamente, juros de financeiros ou de aplicações financeiras, prémios de seguros, rendas de instalações, consumo de água e eletricidade, telefonemas, etc..

Por fim, o binómio Proveito/Custo, que tem o aspeto económico como base, cuja contabilização tem, conseqüentemente, a ver com o período a que a transação/operação respeita.

Essas contabilizações, para os casos em que não são efetuadas quando ocorrem, o que prejudica a análise das contas ao longo do ano, são efetuadas no fim de cada exercício, corrigindo-se os valores contabilizados, na generalidade, como receitas/despesas, com vista a convertê-los em proveitos/custos.

Assim, qualquer entidade pública ou privada deverá ter em atenção os aspetos acima mencionados, no sentido de permitir que os seus registos contabilísticos sejam obtidos de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.

Com base na experiência adquirida e na investigação efetuada, foi possível saber que, também, nas autarquias, nem sempre o princípio da especialização dos exercícios tem sido devidamente seguido.

Contudo, com exceção para os serviços prestados por fornecedores, já atrás mencionados, as restantes situações (i.e. juros de financiamentos, consumos de água, luz, telefones, etc.), na generalidade, não influenciam, de forma tão significativa, a apresentação das contas.

E porquê?

Porque a contabilização desses valores é recorrente, isto é, repete-se de ano para ano, pelo que apenas quando se verificam diferenças de um ano para outro é que poderá ter uma influência mais significativa.

Na verdade, caso os montantes desses proveitos/custos não se alterem de forma material, os valores não contabilizados nos anos a que correspondem são compensados pela contabilização referente ao ano anterior ou ao ano seguinte.

Deste modo, em termos de demonstração de resultados, através das compensações mencionadas, nomeadamente as afetações das contas não são significativas. No entanto, no que se refere aos capitais próprios, verifica-se que a afetação corresponde aos valores de um exercício, na generalidade do primeiro, dado que nesse não existem compensações, mas sim nos exercícios seguintes.

Considera-se, por outro lado, importante referir o aspeto relacionado com a emissão de Notas de Débito, por parte dos fornecedores, relativamente a juros de mora referentes ao não pagamento, de forma atempada, das faturas emitidas por aquelas entidades.

Com base na investigação efetuada, constatou-se a existência de diversas situações, entre as quais poder-se-á referir que algumas autarquias não contabilizaram essas faturas, por considerarem que os juros foram indevidamente debitados, enquanto outras procederam à sua contabilização, em virtude daquele procedimento fazer parte das negociações contratuais ou não, e outras, ainda, que, embora, não considerem que o débito foi indevido, não procederam à sua contabilização, devendo fazê-lo, no todo ou em parte, quanto tiverem disponibilidade financeira para o efeito.

Deste modo, poderão verificar-se custos financeiros, de valor significativo, referentes a exercícios anteriores e ao exercício que estiver a ser analisado, que não se encontram contabilizados, o que, a verificar-se, poderá vir a afetar, de forma materialmente relevante, a apresentação das contas, em anos futuros, por valores correspondentes a anos anteriores.

Tendo em conta aquelas situações, impõe-se que as autarquias definam a sua posição, no sentido de, no caso de virem a aceitar ou terem já aceite, os débitos dos juros feitos pelos fornecedores, procederem à sua contabilização como custos do exercício e de exercícios anteriores, para que as contas reflitam, com o máximo de correção possível, a situação financeira da autarquia.

No caso de haver dúvidas quanto aos valores que irão ser aceites, as autarquias deverão contabilizar, por estimativa, os montantes que, de acordo com a informação disponível sobre as prováveis decisões que irão ser tomadas, irão ser pagos, para que os custos referentes a essas situações sejam registados nos exercícios a que correspondem, devendo as regularizações, correspondentes às diferenças entre os valores que na realidade vão ser pagos e as estimativas efetuadas, ser contabilizadas logo que as decisões sejam tomadas.

3.3. Sistema contabilístico e de controlo interno

Para além das profundas alterações à forma de elaboração e apresentação das contas, deve realçar-se a obrigatoriedade de serem estabelecidos e implementados,

pelas autarquias, procedimentos que assegurem a existência de um adequado sistema de controlo interno.

Aquele sistema engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo com o principal objetivo de assegurar o desenvolvimento das atividades de forma adequada e eficiente, incluindo a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.

Deste modo o POCAL estabelece um conjunto de regras indispensáveis ao bom funcionamento do sistema contabilístico e de controlo interno, bem como ao cumprimento rigoroso das normas legais constantes do Decreto-Lei n.º 55-A/99, de 22 de fevereiro, com as alterações subsequentes, e demais legislação que vigora em matéria de administração autárquica e finanças locais.

Aliás, as recentes legislações emanadas do Governo determinam, também, a existência de um sistema de controlo interno nas autarquias, o que vem reforçar a obrigatoriedade constante do POCAL.

Com base no acima descrito, facilmente se poderá depreender que a implementação de um sistema de controlo interno nunca poderá ser considerado como um elemento estático, mas sim como um elemento dinâmico, isto é, o sistema implementado deverá ser permanentemente atualizado, de forma a responder, de forma adequada, às necessidades de controlo, as quais vão variando de acordo com a evolução das operações/transações que vão sendo realizadas, tendo, ainda, em conta, a sua complexidade.

De fato, a evolução da economia requer uma atualização simultânea dos sistemas em vigor, para que estes se adaptem às características e complexidades da atividade.

Com base nas informações obtidas durante a investigação efetuada, constatou-se que numa parte das câmaras a norma de controlo interno que foi aprovada em reunião de câmara e, posteriormente, em Assembleia Municipal, é constituída por

procedimentos *standards*, isto é, representando uma cópia do POCAL, sem que se tenha tido em atenção a dimensão e características próprias, entre outros elementos a considerar, da autarquia.

Quer isto dizer que a norma de controlo interno em vigor em algumas autarquias não corresponde minimamente às suas necessidades próprias, representando, apenas, uma adaptação rudimentar dos procedimentos constantes do POCAL.

De acordo com as regras que normalmente são aplicadas na implementação de um sistema de controlo interno, devem salientar-se os seguintes passos:

- Levantamento dos procedimentos que se encontram em vigor, através de entrevistas com os principais responsáveis de cada departamento, utilizando questionários. Ter em conta se existe, ou não, normas já emitidas, i.e. - normas de serviço, etc. – no sentido de obter as informações indispensáveis sobre o funcionamento de todos os sectores da entidade;

- Avaliação dos elementos obtidos através do levantamento descrito no ponto anterior;
- Desenvolvimento de testes de conformidade, com vista a confirmar, ou não, que as informações obtidas sobre os procedimentos em vigor, correspondem à realidade, isto é, os procedimentos que se encontram definidos estão efetivamente a ser seguidos;
- Avaliação final com base nos elementos obtidos através do levantamento de procedimentos e dos testes de conformidade realizados.

De acordo com a investigação efetuada, estes são os procedimentos normalmente seguidos, com vista à avaliação do sistema de controlo interno, mas com principal atenção para os procedimentos que, não se encontrando em vigor e/ou não sendo seguidos, tenham uma importância relevante no que respeita à apresentação das contas.

Na verdade, a avaliação de um sistema de controlo interno tem significado diferente quando se refere apenas aos aspetos que possam influenciar a apresentação das contas, daquele que, embora não tenham uma ligação aos registos contabilísticos, são importantes para efeitos da organização global das entidades.

No sentido de proporcionar uma melhor compreensão da diferença acima definida, apresentam-se, seguidamente, exemplos de procedimentos, cujo não seguimento poderá influenciar a apresentação das contas e de procedimentos que, embora não implementados, tenham efeitos na organização global das entidades, mas que não afetam diretamente os valores constantes dos registos contabilísticos.

a) Exemplos de alguns procedimentos que, não sendo seguidos, podem afetar as contas:

- Não realização de reconciliações bancárias
- Não realização de contagens físicas de inventários, principalmente quando se encontra implementado o sistema de inventário permanente;
- Falta de inventariação de bens do imobilizado corpóreo, bem como anomalias na sua valorização;
- Falta de análise das eventuais imparidades relativamente ao imobilizado corpóreo, financeiro, inventários, clientes, etc.;
- Não conferência das contas de terceiros, nomeadamente, clientes e fornecedores, de forma sistemática.

b) Exemplos de alguns procedimentos que, não sendo seguidos, não influenciam a apresentação das contas:

- Contabilização de faturas que não se encontram cabimentadas, representando uma falha de organização, nomeadamente, no que respeita à cabimentação, mas que tenham sido autorizadas e aprovadas por responsáveis com poderes para o efeito e que as faturas representem o fornecimento de bens ou serviços;

- Ultrapassagem da capacidade de endividamento, tendo em conta que, embora as despesas/custos tenham sido efetuados e cujos valores ultrapassem os valores das receitas/proveitos, tal situação não influencia a apresentação das contas, desde que todas as despesas/custos tenham sido autorizados por pessoal com capacidade para o efeito. Assim, poderá existir uma responsabilidade que poderá corresponder a situações ilegais, mas as contabilizações representam efetivamente o registo das transações/operações devidamente autorizadas/aprovadas por pessoas com capacidade para o efeito;
- Realização de compras em que a nota de encomenda/requisição tenha sido emitida depois da entrega dos bens ou serviços;
- Aquisições efetuadas em condições que não correspondam às que melhor se poderiam obter no mercado, o que representa um problema de gestão, mas não contabilístico, dado que a contabilização é efetuada com base em documentação de suporte adequada;
- Aquisições a fornecedores que não sejam os mais adequados para o fornecimento dos bens ou serviços, mas cujos fornecimentos tenham sido efetuados de acordo com negociações efetuadas e tenha sido emitida a respetiva documentação de suporte.

Descreveram-se alguns procedimentos, apenas como exemplos, de situações que poderão originar a afetação da apresentação das contas e outros que não têm essa influência direta, com vista a uma mais correta apresentação das diferenças entre eles.

No sentido de complementar o que foi mencionado sobre as características de um bom sistema de controlo interno, deve referir-se que:

- Os procedimentos que dele fazem parte deverão ser os mais adequados, tendo em conta, entre outros, a dimensão da entidade, as suas características próprias e a complexidade das operações/transações realizadas;

- Os procedimentos deverão ser aplicados a todas as transações/operações, durante todo o exercício;
- A implementação dos procedimentos deverá ter em consideração a sua exequibilidade prática, isto é, deverão ser seguidos, tendo em conta a sua aplicação adequada;
- Deverão ser obtidos os objetivos pretendidos com a sua aplicação, isto é, não deverão ser implementados procedimentos que não sirvam as necessidades de controlo.

Para além daqueles aspetos, deverá ter-se, ainda, em atenção que na implementação de um sistema de controlo interno deverá ser sempre avaliado o binómio custos/benefício, isto é, quanto custa a implementação de mais uma unidade de controlo.

Pretende-se com esta avaliação evitar-se a implementação de procedimentos, cujo custo seja superior ao controlo que proporciona, o que quer dizer que, na implementação de um sistema de controlo interno, deve ter-se em atenção princípios básicos de organização, e nunca sistemas *standards*.

Ora, conforme atrás referido, algumas autarquias limitaram-se a copiar os procedimentos constantes do POCAL, sem que tenham sido contemplados os requisitos correspondentes a cada uma dessas autarquias, não se ajustando às necessidades efetivas e adequadas à dimensão dessa entidade.

Assim, embora variável consoante o universo considerado e as especificidades próprias da organização, conforme se poderá depreender das considerações anteriormente efetuadas, um sistema de controlo interno é alicerçado num conjunto de princípios básicos, com o objetivo de lhe proporcionar a consistência necessária, que são os seguintes:

- Segregação de funções;
- Controlo das operações;
- Definição de autoridade e de responsabilidade;

- Pessoal qualificado, competente e responsável;
- Registo metódico dos fatos.

A segregação de funções tem a ver com a separação na execução de funções, de forma a evitar que a mesma pessoa desenvolva tarefas que, por esse motivo, possa cometer erros e/ou fraudes de difícil deteção.

O controlo das operações consiste na verificação ou conferência, por pessoa ou pessoas distintas das que intervieram na sua realização ou registo, pelo que se baseia fundamentalmente na segregação de funções, tendo, ainda, em conta o princípio de “um faz, outro confere”.

A definição de autoridade e de responsabilidade assenta no plano de organização que deverá definir com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade na autorização e aprovação das operações/transações.

No que respeita ao pessoal, deve referir-se que, com base na experiência adquirida ao longo de muitos anos de trabalho, poder-se-á afirmar que não é viável o bom funcionamento das entidades, sem que o pessoal tenha a competência, capacidade, experiência profissional adequada ao exercício das funções que desempenha.

Por último, deve mencionar-se o registo correto das operações/transações realizadas. Para além disso, é indispensável que aquele registo seja efetuado de forma atempada, isto é, sem que se verifiquem atrasos, e, por outro lado, que sejam tidas em consideração as regras e os princípios aplicáveis, de acordo com a legislação em vigor.

Considerando os aspetos teóricos atrás descritos, descrevem-se, seguidamente, exemplos práticos de pontos fracos, que foram constatados através da investigação efetuada:

- Valores recebidos na tesouraria não depositados intatos;

- As contagens dos fundos de tesouraria efetuadas por funcionários daquela secção e não por um superior hierárquico do departamento financeiro (i.e. – diretor financeiro);
- A constituição de fundos de maneiio não efetuada de acordo com o que está determinado no Regulamento Interno;
- A reposição do fundo de maneiio, correspondente ao valor das despesas efetuadas, ser feito através da entrega de dinheiro e não através de cheque à ordem do responsável pelo fundo;
- Fichas bancárias contendo nomes de pessoas que já não têm poderes para a movimentação das respetivas contas;
- Reconciliações bancárias não efetuadas mensalmente;
- O formulário utilizado para a reconciliações bancárias não contém todas as informações requeridas para um controlo efetivo, nomeadamente a data da transação/operação, breve descrição e respetivo valor, e não são aprovadas por um responsável com capacidade para o efeito;
- Valores em aberto nas reconciliações bancárias que se encontram por regularizar há bastante tempo;
- Nem todas as faturas de fornecedores têm a documentação de suporte adequada, nomeadamente a requisição externa, a guia de remessa ou outros documentos equivalentes;
- Nem sempre existe evidência da conferência das faturas de fornecedores;
- Existência de faturas não contabilizadas, em virtude de não existir cabimento;
- As contas de terceiros (clientes, fornecedores, devedores e credores diversos, estado e outros entes públicos, etc.) sem conferência de forma sistemática e periódica;

- - Ao contrário das normas em vigor, as faturas de fornecedores nem sempre são enviadas para a contabilidade, onde deverão ser conferidas com base na respetiva documentação de suporte [i.e. – requisição externa, guia de remessa (quando aplicável), etc.];
- Entrega de montantes recebidos por serviços distintos da tesouraria são entregues semanalmente nesta última e não diariamente;
- Não são efetuadas conferências periódicas e de surpresa aos locais de venda, por um superior hierárquico com vista a conferir os respetivos valores, nomeadamente os existentes em caixa;
- Não existe controlo adequado sobre as garantias prestadas a terceiros;
- Não são efetuadas falta previsões de consumos, não sendo aproveitado todo o poder negocial, para fornecimentos anuais, podendo as entregas ser efetuadas parcialmente;
- Existência de requisições externas, já aprovadas, a aguardar cabimentação;
- Serviços já prestados e/ou bens já rececionados sem que os respetivos fornecedores tenham emitido as correspondentes faturas, não tendo sido, conseqüentemente, efetuada a correspondente contabilização, situação que, na generalidade, se verifica por falta de cabimentação;
- Deficiente controlo sobre os materiais existentes nos armazéns, nomeadamente no que se refere a quantidades e valorizações;
- Não inventariação e valorização de todos os bens pertencentes às autarquias, verificando-se, em alguns casos, que a contabilização das aquisições apenas tenha sido efetuada a partir da implementação do POCAL;

- - Deficiente controlo sobre o imobilizado em curso, não se procedendo à transferência da correspondente rubrica logo após a respetiva conclusão;
- Deficiente informação à contabilidade sobre bens que já não se encontram em funcionamento ou que já tenham sido abatidos, o que não permite a adequada contabilização;
- A comunicação entre departamentos não funciona de forma adequada, originando deficiências no controlo e registo adequado e atempado das operações.

Através das considerações efetuadas sobre o sistema de controlo interno, que deverá estar implementado nas autarquias, poder-se-á confirmar a importância do seguimento efetivo dos procedimentos definidos e aprovados pela Assembleia Municipal, depois da aprovação por parte do Órgão Executivo da autarquia.

No entanto, com base na descrição dos pontos fracos, verificam-se deficiências, com maior ou menor relevância, podendo, algumas delas, originar afetações de valor significativo na apresentação das contas, situação já anteriormente mencionada.

Deste modo, torna-se indispensável que as autarquias procedam à implementação de um sistema de controlo interno, nomeadamente à medida da sua dimensão, características, necessidades de controlo, número de pessoas, etc., no sentido de assegurar, tanto quanto possível, a existência de um controlo efetivo sobre as operações/transações realizadas, de modo a permitir (i) a obtenção de registos contabilísticos fiáveis, obtidos de forma atempada, (ii) salvaguardar o seu património, (iii) assegurar que as transações/operações são autorizadas e aprovadas de forma adequada e atempada, e de acordo com as normas em vigor.

3.4. Controlo Orçamental

Tal como se encontra definido no POCAL “o orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o quadro e código de contas descrito neste diploma”.

E refere, ainda, que “o orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas:

- Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados, quando aplicável;
- Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável”.

Deste modo, e de acordo com a obrigatoriedade definida pelo POCAL, as autarquias deverão proceder à elaboração, aprovação e execução, de um orçamento anual correspondente às receitas e despesas previstas para o ano civil seguinte ao da sua elaboração, já que esta tarefa deverá ter lugar no ano anterior ao da sua elaboração, bem como a sua aprovação pela Assembleia Municipal, salvo no ano imediato ao da realização de eleições gerais, em que a aprovação deverá ser efetuada no final do mês de abril do ano a que se refere.

Como aspeto fundamental para a elaboração do orçamento anual, deve referir-se que os créditos orçamentais constituem o limite máximo na realização das despesas.

Quer isto dizer que o valor previsto para a totalidade das despesas nunca poderá exceder o valor previsto para a totalidade das receitas, devendo, ainda, ter-se em atenção as correspondentes despesas e receitas para cada uma das diversas rubricas que constituem o orçamento.

Assim, com vista a um controlo adequado dos valores orçamentados, dever-se-á manter sempre atualizado o montante das despesas que vão sendo realizadas, no

sentido de, em qualquer momento, se conhecer qual o valor que se encontra disponível, por rubrica. Aquele controlo deverá, também, ser efetuado relativamente à execução anual do plano plurianual de investimentos, com vista a serem conhecidos, em qualquer altura, os montantes que se encontram realizados e disponíveis.

Com base na investigação efetuada, e conforme já atrás referido, um dos problemas que, com maior relevância, afeta o controlo orçamental, tem a ver com a não contabilização de faturas de fornecedores nos exercícios a que respeitam, isto é, nos anos em que os fornecimentos são efetuados.

Na verdade, aquela situação tem efeitos importantes a nível orçamental, dado que, de igual modo, não são considerados no orçamento, sendo a principal razão a falta de cabimentação dos compromissos já assumidos, em que os valores mais significativos se referem a obras realizadas, mas não faturadas pelos fornecedores, ou já faturadas, mas não contabilizadas pelas Autarquias.

Assim, conforme já referido, os valores cabimentados não podem ser ultrapassados, pelo que, o não registo das operações realizadas origina situações que, na maior parte das vezes, se tornam difíceis de solucionar, o que, também como já mencionado, tornou necessária uma tomada de posição, por parte do Governo, com a obrigatoriedade de implementação do PAEL.

Como confirmação ao descrito no parágrafo anterior, deve referir-se, como exemplo, a situação em que faturas de fornecedores foram contabilizadas a nível de registos contabilísticos, mas não no que respeita a registos orçamentais, originando, deste modo, diferenças entre aqueles dois registos.

Aliás, uma das falhas importantes, a nível de controlo, é precisamente a falta de conferência entre aqueles registos, o que tem tido, como consequência, a chamada de atenção por parte do Tribunal de Contas, podendo, mesmo, dar origem a sanções aos principais responsáveis das autarquias.

Considerando os aspetos focados, constata-se que, mesmo com a imposição para a aplicação do PAEL, na prática, vai ser bastante difícil a regularização total das situações que se encontram, ainda, por solucionar.

Isto porque, somente após a entrada em vigor do PAEL, os fornecedores procederam à emissão de faturas correspondentes a fornecimentos já realizados e ao débito de juros, situação esta que, na generalidade, não se verificava, o que tem dado lugar à não aceitação, por parte das autarquias, de débitos efetuados pelos fornecedores, o que, por sua vez, origina a não inclusão desses montantes nos elementos elaborados de acordo com os requisitos do PAEL, e, conseqüentemente, a não obtenção de empréstimos para a liquidação desses valores.

Aquela situação vai, certamente, fazer prolongar os problemas financeiros das autarquias até que fiquem regularizadas todas as anomalias, quer a nível de registos contabilísticos, quer no que se refere aos registos orçamentais.

Sem se querer ser exaustivo, para além das situações mencionadas, com base na experiência adquirida e na investigação efetuada, devem ser, ainda, realçadas outras anomalias que, normalmente, se verificam na execução orçamental, conforme segue:

- O princípio orçamental do equilíbrio corrente no orçamento final não foi observado, o que significa que as receitas correntes previstas não foram suficientes para cobrir as despesas correntes;
- Nem sempre as compras são efetuadas tendo em conta todos os procedimentos requeridos, nomeadamente os relacionados com o respetivo cabimento;
- Não envio das faturas de fornecedores, para a contabilidade, para efeitos de registo e de controlo sobre a sua tramitação, dificultando a avaliação e o apuramento dos compromissos assumidos;
- Elaboração manual dos mapas de execução orçamental para efeitos de prestação de contas, com recurso a folhas de “Excel”, daí resultando diversas

divergências entre os mapas obtidos através do “Excel” e os mapas resultantes do processamento do sistema informático que se encontra implementado para efeitos contabilísticos;

- Valor de compromissos assumidos, em determinadas rubricas, superiores aos valores das respetivas dotações orçamentais, o que significa que o controlo orçamental não é efetuado da forma requerida por um bom sistema de controlo interno, que deverá estar em vigor;

- Respeito dos compromissos já assumidos com atrasos, em virtude de, muitas vezes, serem, apenas, efetuados na altura em que as faturas dos fornecedores são recebidas, e não nas datas em que se verifica a prestação do serviço e/ou a receção dos bens;

- Sistema informático permitindo a emissão de requisições sem existência de cabimento orçamental;

- Registos contabilísticos que nem sempre refletem, de forma adequada e atempada, as diversas fases da despesa, nomeadamente, do cabimento, do compromisso, da liquidação e do pagamento, não proporcionando, desta forma, uma informação fiável e fidedigna;

- Incorretas classificações orçamentais e/ou contabilísticas, não respeitando o princípio da especificação orçamental;

- Processos de aquisição nem sempre se encontrando devidamente organizados de forma eficiente, e não contendo todos os elementos relevantes para análise e controlo das operações contabilísticas;

- Valor das receitas orçamentadas superior ao que efetivamente deveria ter sido previsto, o que origina que as receitas reais não sejam suficientes para cabimentação dos encargos decorrentes dos contratos estabelecidos com os fornecedores.

Descreveram-se acima algumas situações que se verificam nas autarquias, relativamente ao controlo orçamental, o que permite constatar a existência de anomalias, com maior ou menor significado, mas que afetam o bom funcionamento dos serviços e o cometimento de infrações puníveis, de acordo com as normas sancionatórias em vigor, e que, normalmente, incluem os principais responsáveis das autarquias, nomeadamente, os membros que aprovam as propostas de orçamento, que adjudicam as despesas, que aprovam as despesas e dão autorização para a realização dos respetivos pagamentos e, ainda, chefes de divisão administrativa e financeira e da secção de contabilidade.

3.5. Contabilidade de custos

Apesar de prevista a implementação de uma contabilidade de custos, serão muito poucas as autarquias em que aquele sistema se encontra implementado.

Deste modo, nas situações em que os membros da vereação e/ou chefes da divisão administrativa e financeira tenham mais sensibilidade para o estabelecimento de um controlo mais efetivo sobre os custos e, por outro lado, pretendam obter uma informação mais adequada sobre a rentabilidade e/ou produtividades por sectores e atividades, entre outras análises que uma contabilidade analítica permite, em vez de ser implementado este sistema, tem sido implementado um plano de contas com uma geral mais alargada, de modo a permitir uma análise mais detalhada dos custos e dos proveitos.

De realçar, ainda, que o sistema de contabilidade analítica requer, normalmente, a existência de pessoal com conhecimentos mais alargados, nomeadamente no que respeita à classificação de documentos e, fundamentalmente, na análise dos custos, desvios de valores, etc.

Na verdade, um dos problemas que mais tem afetado o bom funcionamento da divisão administrativa e financeira é a falta de conhecimentos contabilísticos do respetivo pessoal, o que tem impedido a implementação de sistemas mais sofisticados e, por outro lado, um adequado controlo sobre as operações/transações e respetivo registo.

3.6. O POCAL e a conversão para o SNCAL

3.6.1. Revisão do POCAL e a conversão para o SNCAL

Como é sabido, o Setor Público Estatal optou por não adotar ainda a implementação do SNC (Sistema de Normalização Contabilística), o qual é baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade.

Com vista a proporcionar uma análise mais adequada das diferenças existentes entre o POCAL e o SNC, apresenta-se seguidamente uma comparação entre as contas e subcontas daqueles dois sistemas.

Por outro lado, considerando que a adoção do SNC pelo Setor Público Estatal deverá ser uma realidade a curto prazo, apresenta-se, também, a comparação entre aqueles dois sistemas e o que se propõe que venha a ser o SNC Público.

De salientar que, apesar do presente relatório dizer respeito aos Municípios, considera-se que o Plano que se apresenta para o Setor Público Estatal será o “tronco da árvore” a nível geral para o Setor, no que se refere a contas e subcontas sendo, ainda, indicadas algumas contas e subcontas, a nível específico, para os Municípios, de acordo com o previsto no POCAL, mas que o SNC não contempla.

De referir, também, que, em virtude da obrigatoriedade da aplicação do SNC a empresas participadas por entidades do Setor Público Estatal, tem-se verificado a necessidade de conversão e ajustamentos das contas dessas empresas participadas para efeitos de consolidação, nomeadamente no que respeita aos seguintes aspetos:

- Códigos de contas diferentes;
- Valorimetria, principalmente no que respeita à valorização e revalorização dos ativos fixos;
- Amortizações e depreciações;

- Provisões, ajustamentos e imparidades;
- Impostos diferidos;
- *Goodwill*.

Os comentários às situações acima mencionadas são efetuados em cada uma das rubricas em que elas estejam incluídas.

Comentários sobre as diferenças entre os Planos (POCAL, SNC, SNC das Autarquias Locais – proposto)

Classe 1

No que se refere à Classe 1 – Disponibilidades, não existem diferenças significativas entre as contas constantes do POCAL, SNC e do que propõe para o SNC Público.

De mencionar, apenas, os números das subcontas que são diferentes, em relação ao POCAL e, também, relativamente a algumas designações, mas que não têm importância no que respeita à movimentação das contas, nem para a sua apresentação a nível de Mapas Financeiros e das divulgações, em termos de Anexo.

Classe 2

Relativamente à Classe 2, regista-se a diferença da designação – Terceiros no POCAL e Contas a Receber e a Pagar no SNC e o que se propõe para o SNCAL.

No que respeita às Contas a Receber não se verificam praticamente quaisquer diferenças de significado entre as contas do POCAL e as que se propõem para o SNC Público, sendo de salientar a conta 219 – Perdas de Imparidades Acumuladas, que corresponde à subconta 291 do POCAL.

Assim, a subconta 219 regista o reconhecimento das imparidades com base em critérios económicos, realizadas ao longo dos períodos. As perdas por imparidades anuais, ou seja, os reforços do período são registados por contrapartida das contas 651 – Perdas por imparidade – em dívidas a receber, clientes. As reversões são registadas na conta 762 – Reversões, de perdas de imparidade – em dívidas a receber.

Relativamente à conta 22, deve mencionar-se a inclusão da conta 222 – Fornecedores – Títulos a Pagar que, embora não venha a ser utilizada nos Municípios, poderá sê-lo em outros entes públicos.

Assim, a diferença mais significativa tem a ver com a inclusão da conta 229 – Perdas por imparidades acumuladas, a qual regista as perdas por imparidades relacionadas com a conta 228 – Adiantamentos a fornecedores. Tal como já se referiu para as contas de Clientes, Contribuintes e Utentes, as reversões são registadas na conta 762 – Reversões de perdas de imparidade – em dívidas a receber.

No que respeita à conta 23, verifica-se uma diferença global no conteúdo, dado que no POCAL a conta refere-se a Empréstimos obtidos, enquanto que, no SNC e o que se propõe para o SNCAL, a conta corresponde ao Pessoal.

De facto, no POCAL as contas relacionadas com Pessoal encontram-se incluídas na conta 26 – Outros devedores e credores, 261 – Pessoal, 263 – Sindicatos, 264 – Administração autárquica.

Deste modo, considera-se a apresentação que se propõe para o SNCAL mais adequada.

No que se refere à conta 24, não existe qualquer diferença na designação e, também, não se verificam diferenças com significado, relativamente às designações das restantes contas.

As contas 25 do POCAL e do SNC têm designações bastantes diferentes, dado que a conta do POCAL que corresponde à conta 25 do SNC é a conta 23, já anteriormente mencionada.

Assim, considera-se que o que se propõe para o SNCAL é bastante abrangente e corresponde de forma mais adequada aos diversos produtos financeiros que, atualmente, são negociados com as instituições financeiras.

Por outro lado, considera-se que a conta 25 do POCAL – Devedores e Credores pela execução do orçamento está coberto pelas contas de terceiros (Clientes, Contribuintes e Utentes e Fornecedores). De salientar, no entanto, que esta conta está incluída no SNC proposto, na conta 92, a qual têm o objetivo do controlo entre os registos contabilísticos patrimoniais e orçamentais.

As contas 26 também têm diferenças significativas no conteúdo, dado que no POCAL corresponde a Outros Devedores e Credores e no que se propõe para o SNCAL (baseado no SNC) refere-se a Detentores do património, com o desdobramento considerado adequado.

De salientar a conta 219 – Perdas por imparidade acumuladas, a qual, tal como anteriormente referido, corresponde a perdas associadas à conta 26, Outros devedores e credores, cuja movimentação também já foi mencionada.

Por outro lado, às contas 26 – Outros devedores e credores do POCAL correspondem as contas 27 do SNC, com um desenvolvimento bastante abrangente, pelo que se considera mais adequada a sua inclusão na proposta que se faz para o SNCAL.

Nas contas 27 que se propõem para o SNCAL, deve salientar-se a conta 274 – Impostos diferidos, que, conforme já referido, representa uma das diferenças mais significativas entre o POCAL e o SNC, dado que não consta do POCAL.

Assim, naquela conta são registados os ativos e passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para diferenças temporárias dedutíveis, e os passivos por impostos diferidos, que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis, nos termos estabelecidos na NCRF – 25 – Impostos sobre o rendimento.

Apesar de não se prever a utilização daquela conta nos Municípios, é incluída no Plano que se propõe para o SNCAL, dado que, conforme mencionado, propõe-se que este seja a base do Plano que vier a ser aprovado para todo aquele setor.

De referir, ainda, a conta 276 – Empréstimos concedidos que se propõe para o SNCAL, que corresponde à conta 28 do POCAL.

Como corolário das diferenças de conteúdos das contas 25, 26 e 27 entre o POCAL e o SNC e, conseqüentemente, do que se propõe para o SNCAL, a conta 28 deste corresponde, sensivelmente, à conta 27 do POCAL, apenas com designações diferentes.

Por último, na Classe 2, deve mencionar-se a conta 29 – Provisões, devendo salientar-se a diferença significativa no que respeita à conta 291 – Provisão para cobranças duvidosas, a qual, conforme já referido, corresponde às contas de Perdas de imparidades acumuladas constantes de cada rubrica de contas a receber.

Classe 3

Não se verificam grandes diferenças na Classe 3, entre as contas constantes do POCAL e as que se propõem para o SNCAL, com um pouco mais de desenvolvimento neste último, de modo a melhor responder às necessidades económicas que se vão verificando, nomeadamente no que respeita aos ativos biológicos.

De salientar, ainda, que a conta 39 – Provisões para depreciação de existências, corresponde às contas de Perdas por imparidades acumuladas, nomeadamente 329, 349 e 359 e, ainda, as contas 382 e 383 de Reclassificação e Regularização de Ativos Biológicos.

Classe 4

Nesta classe verificam-se as diferenças mais relevantes, algumas delas com bastante significado na apresentação das contas, no que se refere às seguintes situações:

- A Conta 45 do POCAL – Bens do domínio público não consta do SNC;
- O SNC prevê a valorização dos bens dos ativos fixos ao justo valor, enquanto que o POCAL, o seu ponto 4.1.1 determina que o “ativo imobilizado, incluindo

os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção”;

- O SNC prevê a existência da conta 441 – Goodwill a qual não consta do POCAL;

Diferenças nos códigos das contas, conforme segue:

- À conta 42 do POCAL – Imobilizações corpóreas corresponde a conta 43 – Ativos fixos tangíveis;
- À conta 43 – Imobilizações incorpóreas do POCAL corresponde a conta 44 do SNC – Ativos intangíveis;
- À conta 44 – Imobilizações em curso do POCAL corresponde a conta 45 – Investimentos em curso do SNC.
- Em cada conta do SNC (42 – Propriedades de investimento; 43 – Ativos fixos tangíveis; 44 – Ativos intangíveis), cujos bens estão sujeitos a amortizações/depreciações, existe uma conta para essas contabilizações, prevendo ainda, a existência de outra conta – Perdas por imparidades acumuladas, enquanto que no POCAL existe a conta 48 onde são contabilizadas as amortizações/depreciações de todas as contas, cujos bens estão sujeitos àquelas amortizações/depreciações;
- Situação idêntica descrita no ponto anterior, tem a ver com a conta 49 – Provisões para investimentos financeiros, do POCAL, que no SNC está prevista na conta 419 – Perdas por imparidades acumuladas.

Também se considera o Goodwill, constante do SNC, mas não do POCAL, tendo em conta que as Autarquias poderão adquirir participações de empresas já existentes, cuja operação poderá dar lugar à existência de Goodwill.

Classe 5

Relativamente a esta classe, o SNCAL proposto contém todas as contas que constam do POCAL, sendo, apenas, de realçar que, no Setor Público, não existe a designação de Capital, mas sim Património, bem como a designação de Outros instrumentos de capital próprio, a qual no SNCAL tem a designação de Outros fundos patrimoniais.

Assim, não existem diferenças substanciais, para além das referidas acima, e que têm a ver com a designação das contas.

Classe 6

As contas 61 do POCAL encontram-se bem refletidas na conta 61 que se propõe para o SNCAL, tendo sido incluída nesta a conta 614 – Habitação social, que não consta do SNC, tal como foi efetuado com a conta 327, a nível de contas do balanço.

Trata-se de uma situação mais específica, relacionada com as funções sociais, nomeadamente das autarquias, o que requer a sua inclusão no futuro SNCAL.

Relativamente à conta 62 do POCAL, existe uma correspondência da conta 62 do SNCAL que se propõe. De realçar que as contas que se propõem para o SNCAL são em maior número do que as previstas no POCAL. No entanto, não se verificam diferenças significativas nas contas de detalhe, pelo que se considera a base do SNC como adequada, e decerto mais atualizada, para a sua inclusão no SNCAL que se propõe.

A conta 63 – Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais tem a sua correspondência nas contas 688 no SNCAL que se propõe, a qual tem como conta principal a 68 – Outros gastos e perdas, por se ter considerado a mais adequada, tendo em consideração as contas de custos constantes do SNC.

A conta 64 do POCAL – Custos com o pessoal tem uma correspondência adequada no SNC, pelo que, nestas circunstâncias, não existem diferenças significativas em relação ao que se propõe para o SNCAL. Na verdade, verificam-se, apenas,

diferenças em algumas designações das subcontas, sendo de referir que a conta 643 – Pensões, do POC, tem a correspondência na conta 637 – Gestão da ação social no que se propõe para o SNCAL.

A conta 65 do POCAL – Outros custos e perdas operacionais pode considerar-se incluída na conta 68 do SNC, tendo este uma maior abrangência. Contudo, para o SNCAL que se propõe, altera-se a designação da 681 – Impostos para Impostos, taxas e quotizações, de forma a melhor corresponder ao previsto no POCAL.

A conta 66 – Amortizações do exercício do POCAL tem correspondência na conta 64 do SNC, propondo-se a inclusão da subconta 644 – Bens do domínio público para uma equivalência mais adequada, tendo em atenção que o SNC não prevê a existência de bens pertencentes ao domínio público, conforme já atrás referido.

Relativamente à conta 67 – Provisões do exercício, considera-se que tem correspondência nas contas 67 e 68 do SNC, tendo este um número de subcontas muito mais abrangente, pelo que se propõe para o SNCAL, com as alterações requeridas por este setor.

A conta 68 do POCAL – Custos e perdas financeiras tem a respetiva correspondência nas contas 68 e 69 do SNC, pelo que se propõe a base deste sistema para o SNCAL.

A conta 69 do POCAL – Custos e perdas extraordinárias não tem correspondência, no que respeita à designação, dado que o SNC não prevê a existência de custos e perdas extraordinários do exercício. Na verdade, de acordo com os princípios contabilísticos adotados pelo SNC, os gastos e perdas que se verificam no período são considerados como gastos dos exercícios em que são reconhecidos e não como extraordinários.

Classe 7

A conta 71 do POCAL corresponde à conta com a mesma designação e código do SNC, sendo esta mais detalhada, mas não contendo a Prestação de serviços, que está representada no SNC na conta 72.

Assim, deve realçar-se que as contas 71 e 72 do POCAL têm correspondência nas contas 71 e 72 do SNC, com exceção para as contas mais relacionadas com operações realizadas pelas autarquias.

Deste modo, o SNCAL que se propõe integra, sensivelmente, as rubricas consideradas importantes para as contabilizações, que já eram previstas no POCAL, designadamente no que respeita à conta 72 – Impostos e taxas e não Prestações de serviços, conforme está previsto no SNC.

A conta 73 do POCAL – Proveitos suplementares não se encontra diretamente representada no SNC, no que respeita às suas subcontas. Deste modo, no SNCAL proposto incluem-se todas aquelas subcontas (7811 a 71118), tal como se encontram definidas no POCAL, que se consideram adequadas, no sentido de melhor representar as bases do POCAL no novo sistema que se propõe.

A conta 74 do POCAL – Transferências e subsídios obtidos encontra-se refletida no SNC na conta 75 – Subsídios à exploração. Contudo, com vista a adotar as mesmas designações do POCAL, no SNCAL proposto segue-se o que se encontra definido no POCAL, por se considerar mais adequado, ficando, assim, totalmente refletido no SNCAL o que está definido no POCAL.

A conta 75 – Trabalhos para a própria entidade corresponde à conta 74 do SNC, incluindo as subcontas, com exceção para a subconta 755 – Bens do domínio público, do POCAL. Assim, com vista a refletir adequadamente todas as rubricas que se encontram adequadamente definidas no POCAL, o que se propõe para o SNCAL corresponde exatamente ao POCAL.

A contas 761 – Outros proveitos e ganhos operacionais – Direitos de propriedade industrial, embora não estando prevista no SNC, está refletida na subconta 775 do SNCAL que se propõe. No que respeita à subconta 768 do POCAL, também não está prevista no SNC, considera-se que está incluída na subconta 779 – Outros.

A conta 78 – Proveitos e ganhos financeiros do POCAL está refletida nas contas 78 e 79 do SNC. Contudo, para efeitos do que se propõe para o SNCAL, desenvolve-se

a rubrica de Rendimentos suplementares, com vista a um mais adequado detalhe das contas relacionadas com aqueles rendimentos e de acordo com o que se encontra definido no POCAL.

A conta 79 – Proveitos e ganhos extraordinários do POCAL não tem correspondência no SNC, nem no que se propõe para o SNCAL, pelas razões já referidas para as contas 69. Assim, o que se mencionou para os gastos e perdas aplica-se aos rendimentos e ganhos, isto é, os gastos e perdas são reconhecidos nos exercícios em que ocorre, não sendo considerados como extraordinários.

Classe 8

Esta conta regista os resultados do período. Apesar de no POCAL não estar prevista a conta Resultados antes de impostos, dado que se encontram isentas de IRC, plano apresentado consideram-se as contas seguintes.

A conta 81 – Resultado líquido do período.

- 811 – Resultado antes de impostos
- 812 – Imposto sobre o rendimento do período; e
- 818 – Resultado líquido.

A conta 89 – Dividendos antecipados, que regista os dividendos antecipados atribuídos no decurso do exercício, em termos legais e estatutários, por conta de resultados desse exercício.

Classe 9

Tendo em conta a obrigatoriedade das entidades das Autarquias Locais na elaboração da contabilidade patrimonial e orçamental, considerou-se necessário o estabelecimento de um controlo mais efetivo entre aqueles dois elementos.

Assim, no SNCAL, que se propõe, foram criadas as contas 91 – Controlo Orçamental, de modo a permitir uma ligação mais adequada entre os valores registados na contabilidade patrimonial e os valores constantes da contabilidade orçamental.

Estando, ainda, prevista, a existência de uma contabilidade analítica, tal como se encontrava incluída no POCAL, bem como a existência de contas de ordem, nas situações que sejam consideradas aplicáveis.

3.7. Nota final

O presente relatório teve como principal objetivo, comentar/criticar os aspetos mais importantes relacionados com o funcionamento das autarquias, nomeadamente, no que respeita à apresentação das contas, controlo interno e algumas situações de ordem legal, de acordo com o previsto no POCAL.

Com vista a tornar o documento, tão prático quanto possível, em cada um dos pontos foram referidas as situações de deficiência e/ou anomalias que foi possível constatar através da experiência adquirida ao longo de muitos anos de trabalho em autarquias e, ainda, com base na investigação efetuada.

Conforme facilmente se depreende da informação contida no relatório, a base do trabalho consistiu no estudo do POCAL, na sua globalidade, com realce para a vertente que possibilitasse um conhecimento das contas, bem como do SNC, com vista a criar um SNCAL.

Deste modo, pretende-se que as contas e subcontas que são propostas sejam o “tronco” de um sistema que abranja todo o Setor Público, incluindo as autarquias, em que cada uma das entidades possa criar as subcontas relacionadas com as suas atividades.

Assim, o SNCAL proposto neste relatório inclui as subcontas mais relacionadas com as autarquias, satisfazendo, ainda, sempre que considerado adequado, a estrutura do POCAL.

No sentido de proporcionar um melhor entendimento sobre as diferenças e correspondências entre o POCAL e o SNCAL que se propõe, baseado, como já

referido no SNC que se encontra em vigor, foram efetuados os comentários considerados necessários para o efeito.

3.8. Plano de contas

| POCAL | SNC | SNCAL |
|---|--|---|
| Classe 1 - Disponibilidades | Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos | Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos |
| 11 Caixa | 11 Caixa | 11 Caixa |
| 12 Depósitos em instituições financeiras | 12 Depósitos à Ordem | 12 Depósitos à ordem |
| | 13 Outros depósitos bancários | 13 Outros depósitos bancários |
| | 14 Outros instrumentos financeiros | 14 Outros instrumentos financeiros |
| 15 Títulos negociáveis | | |
| 18 Outras aplicações de tesouraria | | |
| Classe 2 - Terceiros | Classe 2 – Contas a receber e a pagar | Classe 2 – Contas a receber e a pagar |
| 21 Clientes, contribuintes e utentes | 21 Clientes | 21 Clientes, contribuintes e utentes |
| 211 Clientes c/c | 211 Clientes gerais | 211 Clientes c/c |
| 212 Contribuintes c/c | 212 Clientes – Títulos a receber | 212 Contribuintes c/c |
| 213 Utentes c/c | | 213 Utentes c/c |
| | | 216 Clientes e utentes c/ cauções |
| 217 Clientes e utentes c/ cauções | 217 Clientes de cobrança duvidosa | 217 Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa |

| | | |
|---|---|--|
| <p>218 Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa</p> <p>219 Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes</p> | <p>218 Adiantamentos de clientes</p> <p>219 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>218 Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes</p> <p>219 Perdas por imparidade acumuladas (Clientes)</p> <p>2191 Clientes</p> <p>2192 Contribuintes</p> <p>2193 Utesntes</p> |
| <p>22 Fornecedores</p> <p>221 Fornecedores c/c</p> <p>229 Adiantamentos a fornecedores</p> | <p>22 Fornecedores</p> <p>221 Fornecedores c/c</p> <p>222 Fornecedores – Títulos a pagar</p> <p>225 Fornecedores – Faturas em receção e conferência</p> <p>228 Adiantamentos a fornecedores</p> <p>229 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>22 Fornecedores</p> <p>221 Fornecedores c/c</p> <p>222 Fornecedores – Títulos a pagar</p> <p>225 Fornecedores – Faturas em receção e conferência</p> <p>228 Adiantamentos a fornecedores</p> <p>229 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>23 Empréstimos obtidos</p> | <p>23 Pessoal</p> <p>231 Remunerações a pagar</p> <p>232 Adiantamentos</p> <p>237 Cauções</p> <p>238 Outras operações</p> | <p>23 Pessoal</p> <p>231 Remunerações a pagar</p> <p>232 Adiantamentos</p> <p>233 Penhoras</p> <p>234 Descontos para outras entidades</p> <p>237 Cauções</p> <p>238 Outras operações</p> |
| <p>24 Estado e outros entes públicos</p> <p>241 Imposto sobre o rendimento</p> | <p>24 Estado e outros entes públicos</p> <p>2412 Imposto sobre o rendimento</p> | <p>24 Estado e outros entes públicos</p> <p>241 Imposto sobre o rendimento</p> |

| | | |
|--|--|---|
| <p>242 Retenção de impostos sobre o rendimento</p> <p>243 Imposto sobre o valor acrescentado</p> <p>244 Restantes impostos</p> <p>245 Contribuições para a Segurança Social</p> <p>249 Outras tributações</p> | <p>242 Retenção de impostos sobre o rendimento</p> <p>243 Imposto sobre o valor acrescentado</p> <p>244 Outros impostos</p> <p>245 Contribuições para a Segurança Social</p> <p>246 Tributos das autarquias locais</p> <p>248 Outras tributações</p> | <p>242 Retenção de impostos sobre o rendimento</p> <p>243 Imposto sobre o valor acrescentado</p> <p>244 Outros impostos</p> <p>245 Contribuições para a Segurança Social</p> <p>246 Tributos das autarquias locais</p> <p>247 Retenções da dívida do Estado</p> <p>2471 DGCI – retenções de dívidas – fornecedores</p> <p>2472 DGCI – Retenções de dívidas – pessoal</p> <p>248 Outras tributações</p> |
| <p>25 Devedores e Credores pela execução do orçamento</p> <p>251 Devedores pela execução do orçamento</p> <p>252 Credores pela execução do orçamento</p> | <p>25 Financiamentos obtidos</p> <p>251 Instituições de crédito e sociedades financeiras</p> <p>252 Mercado de Valores Mobiliários</p> <p>253 Participações de capital</p> <p>254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>258 Outros financiadores</p> | <p>25 Financiamentos obtidos</p> <p>251 Instituições de crédito e sociedades financeiras</p> <p>252 Mercado de Valores Mobiliários</p> <p>253 Participações de capital</p> <p>254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>255 Dívida titulada</p> <p>256 Dívida não titulada</p> <p>258 Outros financiadores</p> |

| | | |
|---|---|--|
| <p>26 Outros devedores e credores</p> <p>261 Fornecedores de imobilizado</p> <p>262 Pessoal</p> <p>263 Sindicatos</p> <p>264 Administração autárquica</p> <p>267 Consultores, assessores e internacionais</p> | <p>26 Acionistas/sócios</p> <p>261 Acionistas com subscrição</p> <p>262 Quotas não liberadas</p> <p>263 Adiantamentos por conta de lucros</p> <p>264 Resultados atribuídos</p> <p>265 Lucros disponíveis</p> <p>266 Empréstimos concedidos – empresa mãe</p> <p>268 Outras operações</p> <p>269 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>26 Detentores do património</p> <p>261 Acionistas c/ capital c/ subscrição</p> <p>262 Quotas não liberadas</p> <p>263 Adiantamentos por conta de lucros</p> <p>264 Resultados atribuídos</p> <p>265 Lucros disponíveis</p> <p>266 Empréstimos concedidos – empresa mãe</p> <p>268 Outras operações</p> <p>269 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>27 Acréscimos e diferimentos</p> <p>271 Acréscimos de proveitos</p> <p>272 Custos diferidos</p> <p>274 Proveitos diferidos</p> | <p>27 Outras contas a receber e a pagar</p> <p>271 Fornecedores de investimentos</p> <p>272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica)</p> <p>273 Benefícios pós-emprego</p> <p>274 Impostos diferidos</p> <p>275 Credores por subscrição não liberadas</p> <p>276 Adiantamentos por conta de vendas</p> | <p>27 Outras contas a receber e a pagar</p> <p>271 Fornecedores de investimentos</p> <p>272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica)</p> <p>273 Benefícios pós-emprego</p> <p>274 Impostos diferidos</p> <p>275 Credores por subscrição não liberadas</p> <p>276 Empréstimos concedidos</p> |

| | | |
|---|---|---|
| | <p>278 Outros devedores e credores</p> <p>279 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>278 Outros devedores e credores</p> <p>279 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>28 Empréstimos concedidos</p> | <p>28 Diferimentos</p> <p>281 Gastos a reconhecer</p> <p>282 Rendimentos a reconhecer</p> | <p>28 Diferimentos</p> <p>281 Gastos a reconhecer</p> <p>282 Rendimentos a reconhecer</p> |
| <p>29 Provisões</p> <p>291 Para cobranças duvidosas</p> <p>292 Para riscos e encargos</p> | <p>29 Provisões</p> <p>291 Impostos</p> <p>292 Garantias a clientes</p> <p>293 Processos judiciais em curso</p> <p>294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais</p> <p>295 Matérias ambientais</p> <p>296 Contratos onerosos</p> <p>297 Restruturação</p> <p>298 Outras provisões</p> | <p>29 Provisões</p> <p>291 Impostos</p> <p>292 Garantias a clientes</p> <p>293 Processos judiciais em curso</p> <p>294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais</p> <p>295 Matérias ambientais</p> <p>296 Contratos onerosos</p> <p>297 Restruturação</p> <p>298 Outras provisões</p> |
| <p>Classe 3 - Existências</p> | <p>Classe 3 – Inventários e ativos biológicos</p> | <p>Classe 3 – Inventários e ativos biológicos</p> |
| <p>31 Compras</p> <p>312 Mercadorias</p> <p>317 Devoluções de compras</p> <p>318 Descontos e abatimentos em compras</p> | <p>31 Compras</p> <p>311 Mercadorias</p> <p>312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>313 Ativos biológicos</p> <p>317 Devoluções de compras</p> <p>318 Descontos e abatimentos em compras</p> | <p>31 Compras</p> <p>311 Mercadorias</p> <p>312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>313 Ativos biológicos</p> <p>317 Devoluções de compras</p> <p>318 Descontos e abatimentos em compras</p> |

| | | |
|--|---|--|
| <p>32 Mercadorias</p> <p>323 Habitação social</p> | <p>32 Mercadorias</p> <p>321 Mercadorias em poder da entidade</p> <p>325 Mercadorias em trânsito</p> <p>326 Mercadorias em poder de terceiros</p> <p>329 Perdas por imparidade acumuláveis</p> | <p>32 Mercadorias</p> <p>321 Mercadorias em poder da entidade</p> <p>325 Mercadorias em trânsito</p> <p>326 Mercadorias em poder de terceiros</p> <p>327 Habitação social</p> |
| <p>33 Produtos acabados e intermédios</p> <p>333 Habitação social</p> <p>34 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>341 Subprodutos</p> | <p>33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>331 Matérias-primas</p> <p>332 Matérias subsidiárias</p> <p>333 Embalagens</p> <p>334 Materiais diversos</p> <p>335 Matérias em trânsito</p> <p>34 Produtos acabados e intermédios</p> <p>346 Produtos em poder de terceiros</p> <p>349 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>331 Matérias-primas</p> <p>332 Matérias subsidiárias</p> <p>333 Embalagens</p> <p>334 Materiais diversos</p> <p>337 Habitação social</p> <p>34 Produtos acabados e intermédios</p> <p>341 Produtos em poder da entidade</p> <p>346 Produtos em poder de terceiros</p> <p>347 Habitação social</p> <p>349 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>35 Produtos e trabalhos em curso</p> | <p>35 Subprodutos, desperdícios e refugos</p> <p>351 Suprimentos</p> <p>352 Desperdícios, resíduos e refugos</p> | <p>35 Subprodutos, desperdícios e refugos</p> <p>351 Suprimentos</p> <p>352 Desperdícios, resíduos e refugos</p> |

| | | |
|---|---|--|
| 353 Habitação social | 359 Perdas por imparidade acumuladas | 359 Perdas por imparidade acumuladas |
| 36 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 361 Matérias-primas 362 Matérias subsidiárias 363 Materiais diversos 364 Embalagens de consumo | 36 Produtos e trabalhos em curso | 36 Produtos e trabalhos em curso 367 Habitação social |
| 37 Adiantamentos por conta de compras 372 Mercadorias 376 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo | 37 Ativos biológicos 371 Consumíveis 372 De produção | 37 Ativos biológicos 371 Consumíveis 372 De produção |
| 38 Regularização de existências 382 Mercadorias 383 Produtos acabados e intermédios 384 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 386 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo | 38 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos 382 Mercadorias 383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo | 38 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos 384 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 385 Produtos acabados e intermédios |

| | | |
|---|--|--|
| <p>39 Provisões para depreciação de existências</p> <p>392 Mercadorias</p> <p>393 Produtos acabados e intermédios</p> <p>394 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>395 Produtos e trabalhos em curso</p> <p>396 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> | <p>39 Adiantamentos por conta de compras</p> | <p>39 Adiantamentos por conta de compras</p> <p>392 Mercadorias</p> <p>396 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> |
| Classe 4 - Imobilizações | Classe 4 - Investimentos | Classe 4 – Investimentos |
| <p>41 Investimentos financeiros</p> <p>411 Partes de capital</p> <p>412 Obrigações e títulos de participação</p> <p>414 Investimentos em imóveis</p> <p>415 Outras aplicações financeiras</p> | <p>41 Investimentos financeiros</p> <p>411 Investimentos em subsidiárias</p> <p>412 Investimentos em associadas</p> <p>413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas</p> <p>414 Investimentos noutras empresas</p> <p>415 Outros investimentos financeiros</p> <p>419 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>41 Investimentos financeiros</p> <p>411 Investimentos em subsidiárias</p> <p>412 Investimentos em associadas</p> <p>413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas</p> <p>414 Investimentos noutras empresas</p> <p>415 Outros investimentos financeiros</p> <p>419 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>42 Imobilizações Corpóreas</p> <p>421 Terrenos e recursos naturais</p> | <p>42 Propriedades de investimento</p> <p>421 Terrenos e recursos naturais</p> | <p>42 Propriedades de investimento</p> <p>421 Terrenos e recursos naturais</p> |

| | | |
|--|--|---|
| <p>422 Edifícios e outras construções</p> <p>423 Equipamento básico</p> <p>424 Equipamento de transporte</p> <p>425 Ferramentas e utensílios</p> <p>426 Equipamento administrativo</p> <p>427 Taras e vasilhame</p> <p>428 Outras imobilizações corpóreas</p> | <p>422 Edifícios e outras construções</p> <p>426 Outras propriedades de investimento</p> <p>428 Depreciações acumuladas</p> <p>429 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>422 Edifícios e outras construções</p> <p>426 Outras propriedades de investimento</p> <p>428 Depreciações acumuladas</p> <p>429 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>43 Imobilizações incorpóreas</p> <p>431 Despesas de instalação</p> <p>432 Despesas de investigação e de desenvolvimento</p> <p>433 Propriedade industrial e outros direitos</p> | <p>43 Ativos fixos tangíveis</p> <p>431 Terrenos e recursos naturais</p> <p>432 Edifícios e outras construções</p> <p>433 Equipamento básico</p> <p>434 Equipamento de transporte</p> <p>435 Equipamento administrativo</p> <p>436 Equipamentos biológicos</p> <p>437 Outros ativos fixos tangíveis</p> <p>438 Depreciações acumuladas</p> <p>439 Perdas por</p> | <p>43 Ativos fixos tangíveis</p> <p>431 Terrenos e recursos naturais</p> <p>432 Edifícios e outras construções</p> <p>433 Equipamento básico</p> <p>434 Equipamento de transporte</p> <p>435 Equipamento administrativo</p> <p>436 Equipamentos biológicos</p> <p>437 Outros ativos fixos tangíveis</p> <p>438 Depreciações acumuladas</p> <p>439 Perdas por imparidade</p> |

| | imparidade acumuladas | acumuladas |
|--|--|--|
| 44 Imobilizações em curso 441 Imobilizações em curso de investimentos financeiros 442 Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas 443 Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas 445 Imobilizações em curso de bens do domínio público 446 Adiantamentos por conta de bens do domínio público 447 Adiantamentos por conta de bens do domínio público 448 Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas 449 Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas | 44 Ativos intangíveis 441 <i>Goodwill</i> 442 Projetos de desenvolvimento 443 Programas de computador 444 Propriedade industrial 446 Outros ativos intangíveis 448 Depreciações acumuladas 449 Perdas por imparidade acumuladas | 44 Ativos intangíveis 441 <i>Goodwill</i> 442 Projetos de desenvolvimento 443 Programas de computador 444 Propriedade industrial 446 Outros ativos intangíveis 448 Depreciações acumuladas 449 Perdas por imparidade acumuladas |
| 45 Bens do domínio público 451 Terrenos e recursos naturais 452 Edifícios 453 Outras construções e | 45 Investimentos em curso 451 Investimentos financeiros em curso 452 Propriedade de investimento em curso 453 Ativos fixos tangíveis | 45 Investimentos em curso 451 Investimentos financeiros em curso 452 Propriedade de investimento em curso 453 Ativos fixos tangíveis |

| | | |
|---|---|---|
| <p>infra-estruturas</p> <p>455 Bens do património histórico, artístico e cultural</p> <p>459 Outros bens do domínio público</p> | <p>em curso</p> <p>454 Ativos intangíveis em curso</p> <p>455 Adiantamentos por conta de investimentos</p> <p>459 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>em curso</p> <p>454 Ativos intangíveis em curso</p> <p>455 Adiantamentos por conta de investimentos</p> <p>459 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| | <p>46 Ativos não correntes detidos para venda</p> <p>469 Perdas por imparidade acumuladas</p> | <p>46 Ativos não correntes detidos para venda</p> <p>469 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| | | <p>47 Bens do domínio público</p> <p>471 Terrenos e recursos naturais</p> <p>472 Edifícios e outras construções</p> <p>473 Outras construções e infra-estruturas</p> <p>475 Bens do património histórico, artístico e cultural</p> <p>476 Outros bens do domínio público</p> <p>478 Depreciações acumuladas</p> <p>479 Perdas por imparidade acumuladas</p> |
| <p>48 Amortizações acumuladas</p> <p>481 De investimentos em imóveis</p> <p>482 De imobilizações corpóreas</p> | | |

| | | |
|--|--|---|
| 483 De imobilizações incorpóreas | | |
| 485 De bens do domínio público | | |
| 49 Provisões para investimentos financeiros | | |
| 491 Partes de capital | | |
| 492 Obrigações e títulos de participação | | |
| 495 Outras aplicações financeiras | | |
| Classe 5 – Fundo patrimonial | Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados | Classe 5 – Fundos patrimoniais |
| 51 Património | 51 Capital | 51 Património |
| | 53 Outros instrumentos de capital próprio | 53 Outros fundos patrimoniais |
| | 54 Prémios de emissão | |
| 55 Ajustes de pares de capital em empresas | 55 Reservas | 55 Reservas |
| | 5515 Reservas legais | |
| | 552 Outras reservas | 552 Outras reservas |
| | | 5521 Reservas estatutárias |
| | | 5522 Reservas livres |
| | | 5525 Reservas decorrentes de transferência de ativos |
| | | 5526 Reservas contratuais |
| | | 5527 Subsídios |
| | | 5528 Doações |
| 56 Reservas de reavaliação | 56 Resultados transitados | 56 Resultados transitados |
| 57 Reservas | 57 Ajustamentos de ativos | 57 Ajustamentos em ativos |

| | | |
|--|--|--|
| <p>571 Reservas legais</p> <p>572 Reservas estatutárias</p> <p>573 Reservas contratuais</p> <p>574 Reservas livres</p> <p>575 Subsídios</p> <p>576 Doações</p> <p>577 Reservas decorrentes da transferência de ativos</p> | <p>financeiros</p> | <p>financeiros</p> |
| <p>59 Resultados transitados</p> | <p>59 Outras variações no capital próprio</p> | <p>59 Outras variações no património</p> |
| <p>Classe 6 – Custos e perdas</p> | <p>Classe 6 - Gastos</p> | <p>Classe 6 – Gastos</p> |
| <p>61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas</p> <p>612 Mercadorias</p> <p>6123 Habitação social</p> <p>616 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> | <p>61 Custo das mercadorias e das matérias consumidas</p> <p>611 Mercadorias</p> <p>612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>613 Ativos biológicos</p> | <p>61 Custo das mercadorias e das matérias consumidas</p> <p>611 Mercadorias</p> <p>612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>613 Ativos biológicos</p> <p>614 Habitação social</p> |
| <p>62 Fornecimentos e serviços externos</p> <p>621 Subcontratos</p> <p>622 Fornecimentos e serviços</p> | <p>62 Fornecimentos e serviços externos</p> <p>621 Subcontratos</p> <p>622 Serviços especializados</p> <p>623 Matérias</p> <p>624 Energia e fluídos</p> <p>625 Deslocações, estadias e transportes</p> | <p>62 Fornecimentos e serviços externos</p> <p>621 Subcontratos</p> <p>622 Serviços especializados</p> <p>623 Matérias</p> <p>624 Energia e fluídos</p> <p>625 Deslocações, estadias e transportes</p> |

| | 626 Serviços diversos | 626 Serviços diversos |
|---|--|--|
| 63 Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais | 63 Gastos com o pessoal 631 Remunerações dos órgãos sociais 632 Remunerações do pessoal 633 Benefícios pós-emprego 634 Indemnizações 635 Encargos sobre remunerações 636 Seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais 637 Gastos de ação social 638 Outros gastos com o pessoal | 63 Gastos com o pessoal 631 Remunerações dos órgãos sociais/diretivos 632 Remunerações do pessoal 633 Benefícios pós-emprego 634 Indemnizações 635 Encargos sobre remunerações 636 Seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais 637 Gastos de ação social 638 Outros gastos com o pessoal |
| 64 Custos com o pessoal 641 Remunerações dos membros dos órgãos autárquicos 642 Remunerações do pessoal 643 Pensões 645 Encargos sobre remunerações 646 Seguros de acidentes de trabalho e doenças | 64 Gastos de depreciação e amortização 641 Propriedades de investimento 642 Ativos fixos tangíveis 643 Ativos intangíveis | 64 Gastos de depreciação e amortização 641 Propriedades de investimento 642 Ativos fixos tangíveis 643 Ativos intangíveis 644 Bens do domínio público |

| | | |
|--|---|--|
| profissionais | | |
| 65 Outros custos e perdas operacionais 651 Impostos e taxas 652 Quotizações 653 Despesas com propriedade industrial 658 Outros custos e perdas operacionais | 65 Perdas por imparidade 651 Em dívidas a receber 652 Em inventários 653 Em investimentos financeiros 654 Em propriedades de investimento 655 Em ativos fixos tangíveis 656 Em ativos fixos intangíveis 657 Em investimentos em curso 658 Em ativos não correntes para venda | 65 Perdas por imparidade 651 Em dívidas a receber 652 Em inventários 653 Em investimentos financeiros 654 Em propriedades de investimento 655 Em ativos fixos tangíveis 656 Em ativos fixos intangíveis 657 Em investimentos em curso 658 Em ativos não correntes para venda 659 Em bens do domínio público |
| 66 Amortizações do exercício 662 Imobilizações corpóreas 663 Imobilizações incorpóreas 665 Bens do domínio público | 66 Perdas por redução de justo valor 661 Em investimentos financeiros 662 Em investimentos financeiros 663 Em propriedades de investimento 664 Em ativos biológicos | 661 Em investimentos financeiros 662 Em investimentos financeiros 663 Em propriedades de investimento 664 Em ativos biológicos 665 Em bens do domínio público |
| 67 Provisões do exercício 671 Para cobranças duvidosas 672 Para riscos e | 67 Provisões do período 671 Impostos 672 Garantias e clientes | 67 Provisões do período 671 Impostos 672 Garantias e clientes |

| | | |
|--|---|--|
| <p>encargos</p> <p>673 Para depreciação de existências</p> | <p>673 Processos judiciais em curso</p> <p>674 Acidentes de trabalho e doenças profissionais</p> <p>675 Matérias ambientais</p> <p>676 Contratos onerosos</p> <p>677 Reestruturação</p> <p>678 Outras provisões</p> | <p>673 Processos judiciais em curso</p> <p>674 Acidentes de trabalho e doenças profissionais</p> <p>675 Matérias ambientais</p> <p>676 Contratos onerosos</p> <p>677 Reestruturação</p> <p>678 Outras provisões</p> |
| <p>68 Custos e perdas financeiras</p> <p>681 Juros suportados</p> <p>682 Perdas em entidades participadas</p> <p>683 Amortizações de investimentos em imóveis</p> <p>684 Provisões para aplicações financeiras</p> <p>685 Diferenças de câmbio desfavoráveis</p> | <p>68 Outros gastos e perdas</p> <p>681 Impostos</p> <p>682 Descontos de pronto pagamento concedidos</p> <p>683 Dívidas incobráveis</p> <p>684 Perdas em inventários</p> <p>685 Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos</p> <p>686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros</p> <p>687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros</p> <p>688 Outros</p> | <p>681 Impostos, taxas e quotizações</p> <p>682 Descontos de pronto pagamento concedidos</p> <p>683 Dívidas incobráveis</p> <p>684 Perdas em inventários</p> <p>685 Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos</p> <p>686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros</p> <p>687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros</p> <p>688 Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais</p> <p>689 Outros</p> |
| <p>69 Custos e perdas</p> | <p>69 Gastos e perdas de</p> | <p>69 Gastos e perdas de</p> |

| | | |
|---|--|--|
| <p>extraordinárias</p> <p>691 Transferências de capital concedidas</p> <p>692 Dívidas incobráveis</p> <p>693 Perdas em existências</p> <p>694 Perdas em imobilizações</p> <p>695 Multas e penalidades</p> <p>696 Aumentos de amortizações e de provisões</p> <p>697 Correções relativas a exercícios anteriores</p> <p>698 Outros custos e perdas extraordinários</p> | <p>financiamento</p> <p>691 Juros suportados</p> <p>692 Diferenças de câmbio desfavoráveis</p> <p>698 Outros gastos e perdas de funcionamento</p> | <p>financiamento</p> <p>691 Juros suportados</p> <p>692 Diferenças de câmbio desfavoráveis</p> <p>698 Outros gastos e perdas de funcionamento</p> |
| Classe 7 – Proveitos e ganhos | Classe 7 – Rendimentos | Classe 7 – Rendimentos |
| <p>71 Vendas e serviços prestados</p> <p>711 Vendas</p> <p>712 Prestações de serviços</p> | <p>71 Vendas</p> <p>711 Mercadorias</p> <p>712 Produtos acabados e intermédios</p> <p>713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>714 Ativos biológicos</p> <p>716 IVA das vendas com imposto incluído</p> <p>717 Devoluções de vendas</p> <p>718 Descontos e abatimentos em vendas</p> | <p>71 Vendas</p> <p>711 Mercadorias</p> <p>712 Produtos acabados e intermédios</p> <p>713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>714 Ativos biológicos</p> <p>717 Devoluções de vendas</p> <p>718 Descontos e abatimentos em vendas</p> |
| 72 Impostos e taxas | 72 Prestações de serviços | 72 Impostos e taxas |

| | | |
|---|---|--|
| <p>721 Impostos diretos</p> <p>722 Impostos indiretos</p> <p>724 Taxas</p> <p>725 Reembolsos e restituições</p> <p>726 Anulações</p> <p>728 Outros</p> | <p>721 Serviço A</p> <p>722 Serviço B</p> <p>725 Serviços secundários</p> <p>726 IVA dos serviços com imposto incluído</p> <p>728 Descontos e abatimentos</p> | <p>721 Impostos diretos</p> <p>722 Impostos indiretos</p> <p>723 Contribuições para a Segurança Social</p> <p>724 Taxas, multas e outras penalidades</p> <p>725 Reembolsos e restituições</p> <p>726 Anulações</p> <p>728 Outros</p> |
| <p>73 Proveitos suplementares</p> <p>731 Serviços sociais</p> <p>732 Aluguer de equipamento</p> <p>734 Estudos, projetos e assistência tecnológica</p> <p>735 <i>Royalties</i></p> <p>738 Não especificados inerentes ao valor acrescentado</p> | <p>73 Variações de inventários de produção</p> <p>731 Produtos acabados e intermédios</p> <p>732 Subprodutos, desperdícios e refugos</p> <p>733 Produtos e trabalhos em curso</p> <p>734 Ativos biológicos</p> | <p>73 Variações de inventários de produção</p> <p>731 Produtos acabados e intermédios</p> <p>732 Subprodutos, desperdícios e refugos</p> <p>733 Produtos e trabalhos em curso</p> <p>734 Ativos biológicos</p> |
| <p>74 Transferências e subsídios obtidos</p> <p>742 Transferências obtidas</p> <p>743 Subsídios correntes obtidos</p> | <p>74 Trabalhos para a própria entidade</p> <p>741 Ativos fixos tangíveis</p> <p>742 Ativos fixos intangíveis</p> <p>743 Propriedades de investimento</p> <p>744 Ativos por gastos</p> | <p>74 Trabalhos para a própria entidade</p> <p>741 Ativos fixos tangíveis</p> <p>742 Ativos fixos intangíveis</p> <p>743 Propriedades de investimento</p> <p>744 Ativos por gastos</p> |

| | | |
|---|--|---|
| | diferidos | diferidos 745 Bens do domínio público |
| 75 Trabalhos para a própria entidade 751 Investimentos financeiros 752 Imobilizações corpóreas 753 Imobilizações incorpóreas 754 Imobilizações em curso 755 Bens do domínio público 756 Custos diferidos | 75 Subsídios à exploração 751 Subsídios do estado e outros entes públicos 752 Subsídios de outras entidades | 75 Transferências e subsídios correntes obtidos 751 Transferências do estado e outros entes públicos 752 Subsídios de outras entidades |
| 76 Outros proveitos e ganhos operacionais 761 Direitos de propriedade industrial 768 Outros não especificados alheios ao valor acrescentado | 76 Reversões 761 De depreciações e amortizações 762 De perdas por imparidade 763 De provisões | 76 Reversões 761 De depreciações e amortizações 762 De perdas por imparidade 763 De provisões |
| | 77 Ganhos por aumento do justo valor 771 Em investimentos financeiros 772 Em investimentos financeiros | 77 Ganhos por aumento do justo valor 771 Em investimentos financeiros 772 Em investimentos financeiros |

| | | |
|--|--|--|
| 788 Outros proveitos e ganhos financeiros | 788 Outros | 788 Outros |
| 79 Proveitos e ganhos extraordinários | 79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares | 79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares |
| 791 Restituição de impostos | 791 Juros obtidos | 791 Juros obtidos |
| 792 Recuperação de dívidas | 792 Diferenças de câmbio favoráveis | 792 Diferenças de câmbio favoráveis |
| 793 Ganhos em existências | 793 Dividendos obtidos | 793 Dividendos obtidos |
| 794 Ganhos em imobilizações | | |
| 795 Benefícios de penalidades contratuais | | |
| 796 Reduções de amortizações e provisões | | |
| 797 Correções relativas a anos anteriores | | |
| 798 Outros proveitos e ganhos extraordinários | 798 Outros rendimentos obtidos | 798 Outros rendimentos obtidos |
| Classe 8 - Resultados | Classe 8 – Resultados | Classe 8 – Resultados |
| 81 Resultados operacionais | 81 Resultado líquido do período | 81 Resultado líquido do período |
| 82 Resultados financ. | 811 Resultado a impost. | 811 Resultado a Impost. |
| 83 Resultados correntes | 812 Imposto sobre o rendimento do período | 812 Imposto sobre o rendimento do período |
| 84 Resultados extraordinários | 812 Resultado Líquido | 812 Resultado Líquido |
| 88 Resultado líquido do | | |
| | 89 Dividendos antecipados | 89 Dividendos antecipados |
| | | Classe 9 – Contas |

| | | |
|--|--|---|
| | | Internas 91 Controlo orçamental (regime transitório) 911 Orçamento – exercício corrente 912 Despesas 913 Receitas 914 Orçamento - Exercícios futuros 915 Compromissos – exercícios futuros |
| | | 92 Devedores e credores pela execução do orçamento 921 Devedores pela execução do orçamento 922 Credores pela execução do orçamento |
| | | 93 Recebimentos e pagamentos diferidos 931 Recebimentos diferidos 932 Pagamentos diferidos 933 Contabilidade analítica 94 Contas de ordens |

4. CONCLUSÃO

O projeto teve como principal objetivo a elaboração de um Plano de Contas para as Autarquias Locais, tendo com bases o POCAL e o SNC.

Com vista a consubstanciar a melhoria que se pretende obter, em termos de informação financeira, com a entrada em funcionamento do futuro SNCP (Sistema de Normalização Público), o qual, sendo uma base para o, também, SNCAL (Sistema de Normalização Contabilística para as autarquias Locais), foram efetuadas as análises que permitiram detetar situações que, na prática, se tem verificado, não só nas Autarquias, mas também no que se refere às Empresas Municipais.

Assim, foram descritas situações anómalas, não só no que respeita ao controlo interno previsto no POCAL, mas também no que se refere à apresentação das contas, quer individuais, quer consolidadas.

De fato, o projeto que se desenvolveu e que, conforme já referido, teve como fundamental a definição do tronco constituído por contas e subcontas que, no meu entendimento, será a base do plano de contas de todo o sector Público. Por sua vez este constituirá as bases para que cada ente público possa definir o seu plano de contas, que melhor responda às suas necessidades e que mais esteja de acordo com as suas características.

Naturalmente que as entidades governamentais determinarão, com a oportunidade que for considerada conveniente, as regras que deverão ser seguidas na implementação dos Planos de Contas que vierem a ser criados. Assim, estou convicta de que, a curto prazo, serão definidas as medidas que determinarão a entrada em vigor do SNCAL.

Esta convicção tem a ver com a certeza de que a base SNC é bastante mais atualizada, em termos de informação contabilística e financeira, do que a base POC.

Na verdade, em virtude do SNC estar baseado nas IFRS, (normas internacionais de relato financeiro), e representando este o resultado da harmonização dos princípios contabilísticos norte americanos e europeus, dispõe de regras e conceitos mais atualizados e, decerto, mais adequados em determinadas contabilizações,

nomeadamente no que se refere a custos e proveitos, bem como na apresentação das contas.

Considerando os aspetos focados, não haverá muitas dúvidas à necessidade de implementação do SNCAL. Aliás, esta situação acompanhará, apenas, o que já se encontra em vigor para o setor privado.

De salientar, no entanto, que o SNC é um sistema criado para melhorar e harmonizar a informação financeira para o exterior, isto é, para o público em geral, com especial realce para os investidores, acionistas, fornecedores, clientes, pessoal, fisco, etc.

Contudo, para efeitos de contabilidade pública, a qual tem como principal objetivo a prestação de informação financeira para efeitos internos, isto é, o Governo, Governos Regionais, Tribunal de Contas, Direção Geral de Impostos, etc, torna-se necessária a criação de contas internas, (classe 9) de caráter orçamental, que o SNC não contempla, com vista à prestação de informação conforme acima se refere.

4.1. Estudos futuros

O projeto apresentado servirá para a discussão sobre a implementação do sistema de contas para o Setor Público.

Naturalmente, será necessária a intervenção da Comissão de Normalização Contabilística para a decisão final, sendo também espectável que, para o efeito, aquela Comissão procure conhecer os estudos, entretanto efetuados, e que poderão ser aproveitados para as discussões que, oportunamente, virão a realizar-se.

5. BIBLIOGRAFIA

MONTESINOS JULVE, Vicente (1993). “Análisis de la Información Contable Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 76*. Espanha, pp. 683-722.

MONTESINOS JULVE, Vicente (1994). “La Normalización en la Auditoria del Sector Publico”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 79*. Espanha, pp. 433-462.

VELA BARGUES, José Manuel (1992). “La Nueva Contabilidad de las Entidades Locales y los Principios Contables Públicos (II): Los Principios del Documento de la I.G.A.E. y la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 72*. Espanha, pp. 653-673.

BENITO LÓPEZ, Bernardino, BRUSCA ALIJARDE, Isabel e MONTESINOS JULVE, Vicente (2006). “Utilidad de la Información Contable en los Rating de Deuda Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 117*. Espanha, pp. 501-537.

NOGUEIRA, Sónia Paula da Silva e RIBEIRO, Nuno Adriano Baptista (2007). “Divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Análise às Contas da Administração Pública Portuguesa”. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança.

Almeida, J.R. (2005), “Contabilidade de custos para Autarquias Locais” , Editora; Vida Económica (2ª Edição)

Borges, A.; Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2010) “Elementos de Contabilidade Geral”; Áreas Editora, 25ª Edição.

Caiado, A.C.P e Madeira P.J. (2007) “O Encerramento de Contas”; Áreas Editora

Caiado, A.C.P. (2002), “Contabilidade de gestão”, Áreas editora (2ª edição).

Caiado, A.C.P. e Pinto, A.C. (2002) “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, Áreas Editora (2ª Edição).

Caiado, A.C.P.; Carvalho, J.B.C e Silveira, O.P.(2006) “Contabilidade Pública Legislação”; Áreas Editora

Caiado, A.C.P.; Madeira, P.J. e Viana L. F. (2011). “Relato Fiscal e Financeiro no Encerramento das Contas”; Áreas Editora.

Caiado, A.C.P; Carvalho, J. B. C. e Silveira, O.C.P. (2007) “Contabilidade Pública Casos Práticos”; Áreas Editora.

Carvalho, J.B.C.; Fernandes, M. J. e Teixeira, A. (2002) “Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais Comentado”; Editora Rei dos Livros (1ª Edição).

Ferreira D., “Instrumentos Financeiros” (2011); Editora Rei dos Livros

Lopes, C.A.R. e Pires, J. R. M. (2012) “Consolidação de Contas do Setor Público”; Edições Silabo, Lda (1ª Edição)

Mendes. J. (2001). “Contabilidade Geral e Financeira”. Plátano Editora

Nicolau, J.; Correia, Francisco A. e Portela, Ricardo. (2004), POCAL: “Contabilidade de Custos”; Editora Ediliber, Coimbra.

Pinto. A.C.; Melo J. T. e Santos. G.P. (2013) “Gestão Orçamental e Contabilidade Pública”; Editora ATF-Edições Técnicas.

Pires A. “Temas de Contabilidade de Gestão”; Editora Publisher Team (2ª Edição, revista e atualizada).

Rodrigues, J. (2010) “Sistema de Normalização Contabilística Explicado”; Porto Editora (3ª Edição)

Silva, F.V.G. e Pereira, J.M.E. (2006) “Contabilidade das Sociedades”; Plátano Editora.

Rua, S.C. e Carvalho J. B. C. (2006) “Contabilidade Pública- Estrutura Conceptual”; Editor Publisher Team

Revista TOC, n.º 126, Setembro 2010 – “ A aplicabilidade de Custos nas Autarquias

Legislação

DL n.º 341/83, de 21 de Julho – Estabelece o plano de atividades e orçamental, o relatório de atividades e a conta da gerência das autarquias locais.

DL 155/92, de 28 de Julho - Que institui a reforma orçamental e da contabilidade pública (RAFE).

DL n.º 6/96, de 31 de Janeiro – aprovou o Código do Processo Administrativo.

DL n.º 232/97, de 3 de Setembro – Aprova o POCP.

DL n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Aprova o POCAL.

Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril (CIBE)

DL n.º 315/2000, de 2 de Dezembro – segunda alteração ao DL n.º 54-A/99.

DL n.º 84-A/02, de 5 de Abril – terceira alteração ao DL n.º 54-A/99.

DL n.º 79/03, de 23 de Abril – primeira alteração ao DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro.

DL n.º 53-E/06, de 29 de Dezembro.

DL n.º 26/06, de 14 de Fevereiro – Estabelece o regime jurídico dos códigos do classificador económico da receita e da despesa pública. Bem como a estrutura da classificação orgânica aplicável aos organismos que integram a Administração Central.

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade pública.

Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro - Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado

Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto – LFL

Lei n.º 158/99, de 14 de Setembro – estabelece quatro de transferência de atribuições e competência para as Autarquias Locais.

Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro – primeira alteração ao DL n.º 54-A/99.

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro – Estabelece o quadro de competências e o regime jurídico do funcionamento dos órgãos Municipais e das freguesias.

Lei n.º 60-A/2005, de 30/12

Lei n.º 2/07, de 15 de Janeiro - nova Lei das Finanças Locais