

**CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPACTO DO NOVO MODELO CONTABILÍSTICO
(SNC-AP) NAS CONTAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS**

Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho

Professora Adjunta na ESTG, Instituto Politécnico de Leiria (IPL)

Membro do Centro de Investigação em Gestão para a Sustentabilidade, do IPL

José Maria de Jesus Carreira

Professor Adjunto na ESTG, Instituto Politécnico de Leiria

Revisor Oficial de Contas

Palavras-Chave: SNC-AP, Autarquias Locais, normalização contabilística, contabilidade pública, POCAL

Área Temática: Setor Público

**CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPACTO DO NOVO MODELO CONTABILÍSTICO
(SNC-AP) NAS CONTAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS**

Resumo

Com a nova reforma da contabilidade pública, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), substituem-se o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os diferentes planos setoriais, de entre os quais, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), a partir do ano de 2017.

De entre as diversas entidades públicas que passarão a aplicar o SNC-AP, circunscrevemos a nossa análise, às autarquias locais.

Seguindo uma metodologia qualitativa, assente num estudo comparativo entre o SNC-AP e o POCAL, pretendemos com este trabalho analisar o impacto que o novo normativo terá em algumas áreas da contabilidade financeira, bem como analisar o processo de transição do POCAL para o SNC-AP.

1. INTRODUÇÃO

A reforma da contabilidade pública a que começamos a assistir, materializada no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), pretende resolver os problemas de desatualização, fragmentação e inconsistências existentes no anterior normativo. Esta reforma visa dotar as administrações públicas, quer de um sistema orçamental, quer de um sistema financeiro, mais eficientes e mais próximos dos sistemas atualmente adotados a nível internacional.

Já em 2011 (Lei nº 64-C/2011 de 30 de dezembro), se concluiu que as regras da elaboração e da execução do orçamento eram muito detalhadas e complexas o que dificultava, por um lado, a gestão por parte dos organismos e, por outro, o controlo por parte dos órgãos competentes. Também ao nível dos sistemas de informação, se considerou existir muita fragmentação, com sistemas de informação orçamental pouco integrados e falta de uniformização de conceitos e de estruturas de dados entre sistemas. Assim, os sistemas contabilísticos e de informação disponíveis não forneciam, com igual periodicidade, informação necessária para uma boa gestão e para uma prestação de contas efetiva, nem permitiam obter, em tempo útil, informação consolidada sobre a posição financeira do setor público. Também, a informação relativa ao custo das atividades e dos projetos financiados pelo Orçamento do Estado foi considerada muito incipiente.

Por isso, em 2012, o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, adaptado às normas internacionais específicas para o setor público e consistente com o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) aplicável ao setor empresarial.

Esta reforma da contabilidade pública resulta da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro e do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas que substituirá o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os diferentes planos setoriais, nomeadamente, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

Com este trabalho, pretendemos, por um lado, analisar o impacto que o novo normativo terá em algumas áreas da contabilidade financeira, nomeadamente, em áreas com maior expressão no balanço e em áreas inexistentes no anterior normativo e, por outro, tendo como base a análise anterior, comentar o processo de transição do POCAL para o SNC-AP. Circunscrevemos a nossa análise, às autarquias locais, dado serem

entidades muito relevantes pelas suas funções sociais e administrativas, pelo volume de emprego a seu cargo e pelos meios financeiros que gerem.

Para tal, recorreremos a uma metodologia qualitativa, assente num estudo comparativo entre o SNC-AP e o POCAL, em termos de critérios de reconhecimento e de mensuração para algumas áreas das demonstrações financeiras, de modo a ser possível encontrar as principais diferenças.

Atendendo aos objetivos e à metodologia seguida, no ponto dois deste trabalho, apresentamos uma breve caracterização do novo normativo, o SNC-AP e descrevemos os critérios de reconhecimento e de mensuração para as áreas das demonstrações financeiras por nós selecionadas. No ponto três, apresentamos os principais aspetos relativos à transição do POCAL para o SNC-AP tendo em conta as áreas estudadas, terminando com as nossas considerações e conclusões no ponto quatro.

2. ESTUDO COMPARATIVO ENTRE SNC-AP E POCAL

2.1. BREVE CARACTERIZAÇÃO DO SNC-AP

O novo sistema contabilístico, o SNC-AP assenta, fundamentalmente, em cinco pilares:

- Estrutura concetual da contabilidade financeira,
- 27 Normas de contabilidade pública (NCP)
 - NCP 1 a 25, normas de Contabilidade Financeira
 - NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental
 - NCP 27 - Contabilidade de gestão,
- Plano de Contas Multidimensional (PCM), constituído por um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar as transações e os acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental; um Código de Contas das Classes 1 a 8, um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do sistema de contas europeu (SEC), um classificador de entidades (Classificador complementar 1) e um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2),
- Modelos das demonstrações orçamentais,
- Modelos das demonstrações financeiras.

Comparando com o POCAL, destacamos a introdução da estrutura concetual para a contabilidade financeira, com a definição dos conceitos presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública, aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras. De facto, quer o POCP, quer os planos setoriais, incluindo o POCAL, evidenciavam carências concetuais, ao mencionarem apenas as demonstrações financeiras e os elementos que as compunham. Destacamos, igualmente, as regras de consolidação de contas mais adequadas e harmonizadas com o SNC, o que facilitará a avaliação do desempenho e a posição financeira dos grupos de entidades. Relativamente às demonstrações financeiras e orçamentais, verificamos que houve algumas alterações nos modelos das demonstrações de execução orçamental e nos modelos das demonstrações financeiras. Por exemplo, constatamos que as demonstrações orçamentais, embora mais sintéticas, fornecem informação mais relevante. Ocorreram alterações significativas no modelo da demonstração de resultados, onde são apresentados os diferentes agregados de resultados: resultados antes de depreciações e gastos de financiamento, o resultado operacional (antes de gastos de financiamento), resultado líquido. A demonstração dos fluxos de caixa apresenta os fluxos classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento, contemplando uma seção que permite conciliar o saldo de gerência, derivado da contabilidade orçamental e o saldo de caixa e equivalentes, derivado da contabilidade financeira. É ainda, contemplada uma nova demonstração financeira: a demonstração das alterações do património líquido.

Constatamos, assim, que os relatos financeiro e orçamental estão mais completos, com informação orçamental e financeira, complementada com muita narrativa nas divulgações, estando previsto igualmente o relato de informação de contabilidade de custos.

2.2. CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Devido à expressão significativa que alguns ativos têm no balanço, ou ao facto de algumas áreas não serem contempladas no POCAL, identificamos como áreas das demonstrações financeiras, onde é provável que o novo modelo contabilístico tenha maior impacto e onde também poderá haver maiores problemas na transição do POCAL para o SNC-AP, as seguintes: ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Antes de apresentarmos os critérios de reconhecimento e mensuração para as áreas das demonstrações financeiras por nós selecionadas, começamos, por referir, que o

SNC-AP altera algumas terminologias existentes no POCAL, tal como podemos constatar na seguinte tabela:

POCAL	SNC-AP
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Elaboração própria

Além de alterar determinadas terminologias, o SNC-AP introduz a estrutura concetual da contabilidade financeira, onde são definidos os diferentes conceitos necessários à preparação e apresentação das diferentes demonstrações financeiras. Assim, ao contrário do POCAL, o SNC-AP define todos elementos das demonstrações financeiras (Ativos; Passivos; Rendimentos; Gastos; Contribuições para o património líquido; Distribuições do património líquido), apresenta os critérios de reconhecimento e a sua relação com as divulgações e as bases de mensuração para todos esses elementos. O POCAL nada refere relativamente aos requisitos que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira limitando-se, no ponto 4, a apresentar os critérios de valorimetria e notas explicativas de algumas contas, no ponto 11.

Também encontramos no SNC-AP elementos inexistentes no POCAL, nomeadamente ativos contingentes, passivos contingentes e acordos de concessão de serviços.

De seguida, apresentamos os principais aspetos relacionados com os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis, dos ativos intangíveis e das propriedades de investimento, contemplados pelo SNC-AP e uma breve comparação

com o existente no POCAL. Abordaremos também a questão das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes.

2.2.1. ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Os **Ativos Fixos Tangíveis** são, de acordo com a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis, os bens com substância física detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos, que se espera que sejam usados durante mais do que um período de relato. De acordo com a mesma norma, o custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem e se o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade. Resulta do primeiro critério de reconhecimento, que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Esta referência ao potencial de serviço surge para atender às particularidades dos ativos no âmbito das entidades públicas, pois estes ativos incluem fins recreativos, culturais, históricos e comunitários e nem sempre têm uma contrapartida monetária.

No que respeita à mensuração, o SNC-AP distingue claramente dois momentos de mensuração: mensuração inicial (no reconhecimento) e mensuração subsequente.

Assim, no reconhecimento, o ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo custo, compreendendo o custo o preço de compra, quaisquer custos diretamente atribuíveis para que o ativo seja capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e do restauro do local em que está localizado. Se for adquirido através de uma transação sem contraprestação será aplicado o valor patrimonial tributário, para o caso dos imóveis e o custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado, para os outros ativos. Do conceito de ativo, resulta a necessidade do elemento ser controlado pela entidade, o que significa que estamos perante o reconhecimento de um ativo, mesmo que a entidade não tenha a propriedade legal, mas apenas o controlo económico, o que permite que elementos em regime de locação financeira possam, de acordo com a NCP 6 – Locações, ser reconhecidos como ativos, mesmo antes de terminado o contrato de locação e de exercida a opção de compra.

Subsequentemente, deve ser mensurado pelo custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, podendo, em algumas circunstâncias ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal. Estando sujeito a circunstâncias, isso significa que o modelo de

revalorização não é opção da entidade, ao invés do que acontece internacionalmente e no SNC (Sistema de Normalização Contabilística).

Deve ser utilizado como método de depreciação, o método da linha reta, considerado o mais adequado para as administrações públicas e devem ser tidas em conta as vidas úteis referidas no classificador complementar 2. No final de cada período, a entidade terá de determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, aplicando a NCP 9 - Imparidade de Ativos. O ativo fixo estará em imparidade se a sua quantia escriturada exceder a sua quantia recuperável.

No que respeita ao tratamento contabilístico dos custos de empréstimos obtidos, o SNC-AP, na sua NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos, apresenta como tratamento alternativo à sua consideração como gastos do período, a capitalização desses custos caso sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, sendo estes custos de empréstimos os que teriam sido evitados se os dispêndios nesse ativo não tivessem sido feitos. De facto, quando uma entidade contrai empréstimos com o fim específico de obter um determinado ativo que se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos que estão diretamente relacionados com esse ativo podem ser imediatamente identificados.

Confrontando com o estabelecido no POCAL, ainda que com terminologias diferentes, há aspetos contemplados no novo normativo, já presentes no POCAL. Por exemplo, se o valor do ativo fosse inferior à quantia registada na contabilidade, existia a possibilidade dos elementos do ativo imobilizado corpóreo poderem ser objeto de amortização extraordinária. Ainda que, como regra geral, os bens do imobilizado corpóreo não fossem suscetíveis de reavaliação, poderiam vir a sê-lo se existissem normas que a autorizassem e que definissem os respetivos critérios de valorização. Também, quando se tratava de bens em regime de locação financeira, a contabilização por parte do locatário obedecia ao princípio contabilístico da substância sobre a forma. O POCAL permitia, ainda, imputar às imobilizações os juros suportados com os financiamentos destinados à compra e à produção das mesmas, desde que isso se considerasse mais adequado e se mostrasse consistente.

Retemos numa primeira abordagem como principais pontos de mudança do novo normativo, a inclusão da estimativa dos dispêndios com desmantelamento e remoção do item e restauro do local na determinação do custo do ativo fixo tangível e a possibilidade de depreciação por componentes.

Quanto ao primeiro aspeto, pelas funções que estão a seu cargo, as Autarquias podem ter instalações técnicas - por exemplo, aterros sanitários e sistemas de tratamento de resíduos - que no final da sua vida útil podem implicar gastos significativos com o seu

desmantelamento, nomeadamente, de descontaminação ambiental e recuperação paisagística. Não exigindo o POCAL, não tem sido prática das Autarquias contemplar esses gastos previsionais no custo dos ativos. Nos termos do § 21 da NCP 5, no reconhecimento inicial, o custo de um bem do ativo fixo tangível deve incluir uma estimativa dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e do restauro do local em que está localizado. Esta diferença de mensuração entre os dois normativos, para ativos com a natureza do exemplo acima apresentado, pode ter efeitos significativos nas quantias do ativo do balanço, nas provisões a reconhecer no passivo e nos gastos de depreciação na demonstração dos resultados.

No que diz respeito à depreciação por componentes, a NCP 5 estabelece no § 16 que podem existir bens do ativo fixo tangíveis constituídos por algumas partes que podem exigir substituição em intervalos regulares do tempo. De facto, em edifícios, infraestruturas e equipamentos complexos é possível identificar componentes que têm vida útil muito diferenciada. Nesses casos, faz todo o sentido que se decomponha um ativo fixo tangível em duas ou mais componentes e se proceda a depreciações a taxas diferenciadas, desreconhecendo componentes aquando da substituição de partes.

Veja-se o caso, de uma estrada. A sua construção inclui custos com movimentação de terras, compactação, pavimentação e arranjo de passeios/bermas. É notória a diferença de vida útil das várias componentes, sendo obviamente a que mais depressa carece de substituição, o pavimento.

Se no aspeto normativo nada há a objetar às disposições acima enunciadas, já no campo da sua aplicação as Autarquias irão deparar-se com as limitações constantes do classificador complementar 2. Este no código 43031 da tabela de vidas úteis – infraestruturas rodoviárias - obriga a uma taxa de depreciação de 5%, ou seja, 20 anos, vida útil manifestamente excessiva para a componente pavimentação e, eventualmente, insuficiente para outras componentes. Consultada a tabela, não se encontra qualquer descritivo de tipo de bens que permita depreciações diferenciadas para as componentes de uma infraestrutura rodoviária. Parece, assim, haver uma impossibilidade prática, dada a obrigatoriedade desta tabela, na aplicação da norma quanto à depreciação por componentes.

2.2.2. ATIVOS INTANGÍVEIS

Um **Ativo Intangível** é, segundo a NCP 3, do SNC-AP, um ativo não monetário, identificável e sem substância física. Para que a entidade possa reconhecer um item como ativo intangível, tem de demonstrar que o mesmo satisfaz a definição de um ativo intangível e que cumpre os critérios de reconhecimento. Assim, um ativo intangível deve

ser reconhecido se, por um lado, for provável que fluirão para a entidade os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo e, por outro lado, se o custo ou o justo valor do ativo puder ser mensurado com fiabilidade.

No reconhecimento, um ativo intangível deve ser mensurado pelo custo, se resultar de uma aquisição separada ou se for gerado internamente (sendo apresentada a distinção entre as fases de pesquisa e de desenvolvimento e os critérios de reconhecimento para os dispêndios derivados de cada uma dessas fases) ou pelo justo valor, se adquirido através de transações sem contraprestação e se resultar da troca de ativos (a não ser que nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido possam ser mensurados com fiabilidade). De todas estas situações, merecem-nos uma maior atenção os ativos intangíveis gerados internamente, pois devido a dificuldades de identificabilidade, de criação de benefícios económicos futuros e de determinação fiável do custo do ativo, por vezes, é difícil avaliar se um item intangível gerado internamente cumpre os critérios de reconhecimento. Para tal, as entidades terão de distinguir claramente as fases de investigação e de desenvolvimento, sendo que todos os dispêndios tidos na fase de investigação devem ser considerados gastos nos períodos em que incorrem, enquanto que os que resultarem da fase de desenvolvimento devem ser capitalizados, se cumprirem cumulativamente as seguintes condições:

- a. Existência de viabilidade técnica para concluir o ativo intangível e torná-lo disponível para uso ou venda;
- b. Existir a intenção por parte da entidade de o concluir e usá-lo ou vendê-lo;
- c. Existir capacidade para o usar ou para o vender;
- d. Ser possível demonstrar que o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço;
- e. Existirem adequados recursos (técnicos, financeiros e outros) para concluir o desenvolvimento e para usar ou vender o ativo intangível;
- f. Ser possível mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento.

Caso não seja possível distinguir entre as duas fases, a entidade deve considerar que os dispêndios foram suportados na fase de investigação.

Após reconhecimento como ativo, este deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, podendo, tal como acontece com os ativos fixos tangíveis em algumas circunstâncias ser objeto de revalorização. Também neste tipo de ativos, a entidade não pode escolher livremente entre o modelo do custo ou o modelo de revalorização, ao contrário do que acontece nas entidades sujeitas ao SNC e a nível internacional.

Como principais aspetos diferenciadores entre o novo normativo e o POCAL, realçamos o facto de no POCAL, as despesas de instalação e de investigação serem consideradas como imobilizações incorpóreas, circunstancia que não ocorre no novo normativo.

Da análise que efetuámos aos balanços de vários municípios encontramos divulgadas nas rubricas Despesas de Instalação e Despesas de Investigação e Desenvolvimento quantias, nalguns casos de montantes muito elevados, relativas, nomeadamente, a planos estratégicos, planos diretores municipais e estudos de índole diversa que não satisfazem os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis e, por isso, terão de ser desreconhecidas com impacto significativo ao nível do ativo e do património líquido das entidades.

2.2.3. PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

Uma **Propriedade de Investimento** é, nos termos da NCP 8 do SNC-AP, um terreno ou um edifício (ou parte de um edifício) ou ambos, detidos pela entidade (tenha a posse legal, ou seja, locatária segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital, ou ambos, e que não seja para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, ou ainda para vender no decurso normal das operações.

A mesma norma de contabilidade pública estabelece que uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo se, e apenas se, for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados a essa propriedade e se o seu custo (se adquirida através de uma transação com contraprestação) ou o justo valor (se adquirida através de uma transação sem contraprestação) puder ser mensurado com fiabilidade.

Na mensuração subsequente, a entidade poderá escolher entre o modelo do custo ou o modelo do justo valor, aplicando essa política a todas as suas propriedades de investimento. No caso de optar pelo modelo do justo valor, deverá reconhecer o ganho ou a perda proveniente da alteração no justo valor nos resultados do período a que diz respeito. Se optar pelo modelo do custo, deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis, ou seja, ao custo menos as depreciações acumuladas e, eventuais, perdas por imparidade acumuladas. De qualquer forma, independentemente do modelo de mensuração escolhido, torna-se obrigatória a determinação do justo valor das propriedades de investimento: para efeitos de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo).

Também o POCAL sempre que os investimentos com as características das propriedades de investimento tivessem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, poderiam ser objeto da correspondente redução, através de amortizações extraordinárias, o que corresponde às perdas por imparidade no novo normativo.

Enquanto que no POCAL, os investimentos em imóveis eram uma subconta dos investimentos financeiros, no SNC-AP as propriedades de investimento ganham autonomia como classe.

A principal alteração nesta classe de ativos no novo normativo refere-se, na mensuração subsequente, à utilização do modelo do justo valor em alternativa ao modelo do custo. Aliás, vislumbra-se mesmo alguma preferência do normativo pelo justo valor, se tivermos em conta que mesmo quando se usa o modelo do custo é obrigatório divulgar, no Anexo, o justo valor.

A utilização do modelo do justo valor permitirá aproximar as quantias escrituradas destes ativos ao seu real valor de mercado, o que melhorará a apresentação da posição financeira da Autarquias. Contudo, a utilização deste modelo não deixa de envolver riscos e dificuldades, dependendo da razoabilidade com que o justo valor seja determinado. Em primeiro lugar, para alguns tipos de bens desta classe pode não haver um mercado ativo. Em segundo, o processo de determinação do justo valor que como maior garante deve envolver recurso a peritos pode não ser o procedimento a ser utilizado pelas Autarquias.

2.2.4 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

A NCP 15 do SNC-AP trata das **Provisões, dos Passivos Contingentes e dos Ativos Contingentes**. Uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente, uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado, e seja provável ser exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Já os passivos contingentes devem ser divulgados exceto se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço. Quanto aos ativos contingentes, estes devem ser divulgados quando for provável um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço.

Como principais diferenças entre os dois normativos, começamos por verificar que algumas das provisões existentes no POCAL (provisões para cobranças duvidosas; provisões para depreciação de existência) são no SNC-AP perdas por imparidade e que

o POCAL não contempla, nem passivos contingentes (embora refira que devem ser divulgados no anexo as responsabilidades da entidade por garantias prestadas), nem ativos contingentes que, em termos do novo normativo, devem ser divulgados.

No âmbito das atividades desenvolvidas pelas Autarquias Locais é comum encontrar circunstâncias passíveis da existência de ativos contingentes e passivos contingentes. Por um lado, casos de construções não licenciadas, passíveis de aplicações de coimas, incumprimento de regras ambientais penalizáveis e outros podem dar lugar à divulgação de ativos contingentes. Por outro, é frequente haver ações litigiosas contra a Autarquia com pedidos de indemnizações, como seja o caso de expropriações que podem ocasionar a divulgação de passivos contingentes, quando não sejam de reconhecer provisões.

O posicionamento das até agora provisões como ajustamentos de ativos e a existência de uma norma específica para a matéria de provisões e contingências, aliada à incerteza e litigância que existe associada à atividade autárquica, vai exigir certamente uma maior atenção dos contabilistas públicos para com este tema.

3. A TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP

Todas as autarquias locais terão de, durante o ano de 2016, criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implica apresentar o balanço de abertura do ano de 2017, de acordo com o novo normativo. Para tal, será necessário procederem a um conjunto de ajustamentos no último balanço do ano de 2016, tal como prescrito no Artigo 14.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Esses ajustamentos passam por:

- ✓ Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública;
- ✓ Reconhecer como ativos apenas os itens que forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
- ✓ Reclassificar itens que foram reconhecidos numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria;
- ✓ Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

De referir que todos os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados.

Neste processo de transição, as entidades deverão seguir o Manual de Implementação, referido no Artigo 12.º, do Decreto-Lei enunciado anteriormente, pese à data ainda não

ter ser sido publicado e, relativo à integração de lacunas, a IPSAS 33 - *First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards*.

De acordo com o analisado no ponto dois, consideramos que os principais ajustamentos que poderão ser necessários na transição incluirão, em síntese, os abaixo descritos:

a) Ativos Fixos Tangíveis

As Autarquias que ainda não tenham inventariado todos os ativos que devam ser reconhecidos têm de, na transição, reconhecer e mensurar esses ativos. Existem Autarquias que ainda não reconheceram no seu balanço alguns bens, em especial os do domínio público. A mensuração desses ativos deve seguir as disposições da NCP 5 para bens adquiridos sem contraprestação, ou seja: para os imóveis, o valor patrimonial tributário e para outros bens o custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado. Pensamos que sendo um ponto de partida, estes critérios podem não ser suficientes face às especificidades de alguns bens do domínio público, pelo que é desejável que o manual de implementação contenha algumas indicações sobre esta questão.

Quanto ao tema abordado da possível depreciação por componentes, poderá aproveitar-se a transição para aplicar essa metodologia. Se tal acontecer haverá que atribuir valores às componentes e ajustar as depreciações acumuladas por contrapartida de resultados transitados e passar a depreciar cada componente de acordo com vida útil remanescente atribuída.

b) Ativos Intangíveis

Nesta classe de ativos devem ser desreconhecidas as despesas de instalação. Quanto às despesas de investigação e desenvolvimento, há que analisar cada projeto para concluir se se encontram ainda em fase de investigação, os quais devem ser totalmente desreconhecidos, ou se se encontram já na fase de desenvolvimento de novos produtos ou processos. Se assim for, deve-se testar se satisfazem todos os requisitos de reconhecimento e, em caso afirmativo, manter o seu reconhecimento como ativo intangível. Do conhecimento que temos das imobilizações incorpóreas constantes dos Balanços das Autarquias, cremos que poucas poderão ser mantidas como ativos intangíveis.

c) Propriedades de Investimento

Todos os terrenos e edifícios que não sejam ocupados pelos serviços da Autarquia ou detidos para venda – incluindo os que ainda não tenham uso definido – devem ser reclassificados como propriedades de investimento.

Quanto à sua mensuração, as Autarquias podem optar por manter o modelo do custo, não havendo qualquer ajustamento de valor a fazer. Caso optem pelo novo modelo de mensuração contemplado na NCP 8, o modelo do justo valor, situação que só deve ocorrer se este for determinável com fiabilidade, devem fixar esse valor recorrendo a peritos ou utilizando outros procedimentos que não ponham em causa a objetividade e fiabilidade das quantias determinadas.

d) Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

As quantias escrituradas como provisões (para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação de existências) que na verdade são ajustamentos de valores de ativos devem ser reclassificadas para perdas por imparidade.

Relativamente às provisões para riscos e encargos, as Autarquias devem proceder a uma análise cuidadosa dos processos em contencioso, recorrendo aos seus juristas e, assim, reavaliar as quantias escrituradas em provisões e reconhecer outras obrigações presentes que satisfaçam os critérios de reconhecimento como passivo.

4. CONCLUSÕES

Com o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, assistimos à segunda grande reforma na contabilidade pública portuguesa, com a revogação do POCP e dos planos setoriais derivados, de entre os quais o POCAL. Até à aprovação deste novo normativo, a contabilidade pública encontrava-se afastada da contabilidade privada, que desde 2010, segue o SNC, tinha terminologia diferente, critérios de reconhecimento e de mensuração diferentes e havia dificuldades na consolidação dos grupos públicos.

O novo normativo apresenta normas específicas para os três subsistemas contabilísticos: vinte e cinco normas para a contabilidade financeira, inspiradas nas normas internacionais de contabilidade pública e duas normas inovadoras, uma para a contabilidade orçamental e outra para a contabilidade de custos.

Em nossa opinião, o SNC-AP vem contribuir para a melhoria da informação contabilística, porque:

- Introduce a estrutura concetual, para a contabilidade financeira, onde encontramos definidos os conceitos que devem estar presentes no

desenvolvimento das normas de contabilidade pública, aplicáveis à preparação e apresentação dos diversos documentos de prestação de contas, o que vem colmatar as carências conceituais existentes, quer no POCP, quer nos planos setoriais, uma vez que estes planos apenas mencionavam as demonstrações financeiras e os elementos que as compunham.

- Apresenta algumas alterações nos modelos das demonstrações de execução orçamental e nos modelos das demonstrações financeiras, o que contribui para a melhoria da informação contabilística. De facto, as demonstrações orçamentais encontram-se mais sintéticas, no entanto com informação mais pertinente. A estrutura da demonstração dos resultados também é melhorada, com a sua segmentação no sentido de melhor compreender os diferentes níveis de desempenho da entidade. A demonstração dos fluxos de caixa também aparece melhorada, com a apresentação dos fluxos por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Introduce uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações no património líquido. Melhora o Anexo, onde encontramos a compilação de todas as divulgações exigidas nas NCP. Tudo isto contribui para que os relatos financeiro e orçamental fiquem mais completos, estando também previsto o relato de informação de contabilidade de custos.
- Apresenta um PCM, que elimina a existência de muitas contas para o mesmo registo e a divergência entre o classificador económico e patrimonial.
- Se torna um elemento facilitador no processo de consolidação de contas, em que no perímetro de consolidação haja entidades sujeitas ao SNC e outras sujeitas ao SNC-AP, já que apresenta regras de consolidação de contas mais adequadas e harmonizadas com o SNC, o que contribuirá para uma melhor avaliação do desempenho e da posição financeira do grupo das entidades.
- Aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais.
- Apresenta um único normativo para todas as administrações públicas.

No que concerne às áreas por nós analisadas, referentes ao subsistema da contabilidade financeira, encontramos algumas diferenças entre o SNC-AP e o POCAL. Destacamos, em termos genéricos, a definição de todos os elementos das demonstrações financeiras (Ativos; Passivos; Rendimentos; Gastos; Contribuições para o património líquido; Distribuições do património líquido) e a apresentação dos seus critérios de reconhecimento e a sua relação com as divulgações e as bases de mensuração para todos esses elementos, o que não acontecia no POCAL, onde encontrávamos apenas os critérios de valorimetria e notas explicativas de algumas

contas. Em termos mais específicos, as principais diferenças encontradas para os ativos fixos tangíveis prendem-se com a possibilidade de depreciação por componentes, não obstante a dificuldade da sua aplicação prática, já que não encontramos, no classificador complementar 2, vidas úteis para componentes de ativos e com o facto no reconhecimento inicial o custo de um bem do ativo fixo tangível dever incluir uma estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e do restauro do local em que está localizado. No que se prende com os ativos intangíveis, a principal diferença diz respeito às despesas de investigação e de desenvolvimento, que eram todas elas capitalizadas quando utilizado o POCAL e que passam a ser reconhecidas nos resultados do período a que dizem respeito, se forem despesas de investigação ou se forem despesas de desenvolvimento, que não cumpram todos os critérios de reconhecimento enunciados na NCP 3. Já a principal alteração nas propriedades de investimento refere-se, na mensuração subsequente, à utilização do modelo do justo valor em alternativa ao modelo do custo, o que permitirá aproximar as quantias escrituradas destes ativos ao seu real valor de mercado, melhorando a apresentação da posição financeira das Autarquias. Não podemos, contudo, deixar de referir que a existência deste modelo poderá trazer alguns riscos e dificuldades, pois para algumas propriedades de investimento poderá não haver um mercado ativo, o que dificultará a determinação do justo valor, o qual deve ser divulgado independentemente das entidades optarem por qualquer um dos modelos de mensuração subsequente. Quanto à matéria das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, as principais diferenças prendem-se com o facto de determinadas provisões existentes no POCAL (cobranças duvidosas e depreciação de existências) não o serem no SNC-AP, por se tratarem de ajustamentos aos valores do ativo, por isso, serem consideradas perdas por imparidade e com o facto do POCAL não contemplar, nem passivos contingentes, nem ativos contingentes que, em termos do SNC-AP, devem ser divulgados. Posto isto, em nossa opinião, o novo normativo vai permitir ampliar e melhorar a qualidade da informação financeira das Autarquias. O reconhecimento de ativos até à vigência do POCAL fora do balanço, a exclusão de outros que não devem lá constar e para alguns a maior aproximação ao valor de mercado irão certamente contribuir para esse desiderato.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alves, J. (2004): “Bens de Domínio Público: classificação, avaliação e contabilização em Portugal”, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- Carreira, F. *et al.* (2016): “Ativos Fixos Tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5”, I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 12-13 maio, Setúbal.
- Carvalho, J. *et al.* (2005): POCAL – Comentado, 2ª edição, Rei dos Livros, Lisboa.
- Faria, M. (2008): “Reflexões da adopção do justo valor no arrolamento do Património”, *Jornal de Contabilidade*, ano XXXII, nº 381, pp. 401-410.
- Jorge, S. (2012): “Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I)”, *TOC*, ano XIII, nº 152, pp. 47-52.
- Rodrigues, A. (2011): *Activos intangíveis. Algumas reflexões contabilísticas e fiscais*, In Otero, Araújo, Gama (org). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra Editora: Coimbra.
- Rodrigues, C. e Alves, T. (2016): “Adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS): O Caso de uma Entidade do Setor Público”, I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 12-13 maio, Setúbal.
- Rua, S. (2016): “Estudo Comparativo do Reconhecimento e da Mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis no POCAL e no SNC-AP”, I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 12-13 maio, Setúbal.
- Rua, S. e Gómez, E. (2012): “A valoração dos bens de domínio público: o caso dos municípios portugueses”, *Revista Contabilidade & Gestão*, 12 (março 2012), OTOC.
- Silva, M. *et al.* (2016): “O Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis: SNC versus SNC-AP”, Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 12-13 maio, Setúbal.

Legislação

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro - Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Aprova o Sistema de Normalização Contabilística.

Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro - Aprova a estratégia e os procedimentos a adotar no âmbito da lei de enquadramento orçamental, bem como a calendarização para a respetiva implementação até 2015.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho - Aprova o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística.

Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro - Aprova a Lei de Enquadramento Orçamental.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro - Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho - Transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013.

IPSAS 33 - *First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards*, International Public Sector Accounting Standards Board.