

**A PROBLEMÁTICA DO RECONHECIMENTO E DA MENSURAÇÃO DOS ATIVOS
FIXOS TANGÍVEIS: ESTUDO COMPARATIVO DO SNC E DO SNC-AP**

Susana Catarino Rua

Prof. Adjunta do Departamento de Contabilidade e Fiscalidade
Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA

Área Temática: Setor Público; Informação financeira e normalização contabilística.

Palavras-chave: Ativos Fixos Tangíveis, SNC, SNC-AP.

A PROBLEMÁTICA DO RECONHECIMENTO E DA MENSURAÇÃO DOS ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS: ESTUDO COMPARATIVO DO SNC E DO SNC-AP

RESUMO

Este trabalho tem por objetivos analisar o definido no SNC e no SNC-AP, quanto ao reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis (AFT). Este estudo permite concluir, quanto ao reconhecimento dos AFT, que o SNC-AP aproxima-se do SNC, com algumas particularidades específicas do âmbito público, como o facto de um elemento poder ser reconhecido como ativo mesmo que não produza rendimentos, desde que possua potencial de serviços. Por outro lado, no que respeita à mensuração, o SNC-AP segue de perto, com as devidas adaptações, os normativos internacionais e também o SNC, mas na mensuração subsequente dos AFT, apenas apresenta a revalorização como alternativa ao custo.

1. Introdução

No âmbito privado (empresarial), o Plano Oficial de Contabilidade (POC), que vigorou até 31 de dezembro de 2009, apresentava carências concetuais, nomeadamente no que se refere ao reconhecimento e mensuração dos ativos. Para além disso, não respondia à necessidade de harmonização da contabilidade a nível internacional, sendo necessários procedimentos mais flexíveis e conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS¹), do *International Accounting Standards Board* (IASB), cuja adoção deveria ser efetuada pelos Estados membros da União Europeia² (UE).

Perante este contexto, foi aprovado em 2009, através do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), constituído, entre outros elementos, por um conjunto de normas de contabilidade elaboradas em sintonia com as normas internacionais do IASB, revogando o POC.

Todavia, atendendo ao papel que as pequenas e médias empresas ocupam na economia da UE, à necessidade de reduzir o peso da regulamentação e burocracia aplicada a estas empresas, e ao objetivo de aumentar a sua produtividade, foi aprovada a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, que foi transposta para a Ordem Jurídica Portuguesa através do Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, alterando as portarias e os avisos que compõem o SNC aprovado no ano 2009, e dando assim origem ao atual SNC (2015), aplicável desde 1 de janeiro de 2016.

Em conformidade com o pretendido com a referida Diretiva, o Decreto-Lei nº 98/2015 procede, entre outros aspetos, “a uma redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro, especialmente no que respeita às microentidades (...) bem como à alteração dos limites que definem as diferentes categorias de entidades” (Introdução ao Decreto-Lei nº 98/2015).

No âmbito público, uma vez que os planos públicos setoriais têm por base o POC que, como referimos, foi entretanto revogado, a normalização contabilística pública encontrava-se desatualizada, fragmentada e inconsistente (Introdução ao Decreto-lei nº 192/2015, de 11/9).

Acresce a este facto, e de forma semelhante ao já referido no âmbito empresarial, a necessidade de adotar os normativos internacionais, falamos agora das Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS³), do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), de forma a garantir alguma comparabilidade da informação financeira a nível internacional. A própria UE aprovou uma Diretiva⁴ que refere, no nº 3 do art.º 16º, que até 31 de dezembro de 2011, a Comissão deveria aferir a adequabilidade das IPSAS para os Estados membros (Jorge, 2012, p. 50). Para além disso, “a nível nacional, assistimos a pressões do Governo e do Ministério das Finanças para a introdução de práticas internacionais de contabilidade pública” (Gomes *et al.*, 2016).

¹ Ou também designadas de *International Accounting Standards* (IAS).

² Note-se que, para aquelas sociedades com valores admitidos à negociação em mercados regulamentados da União Europeia, o Regulamento nº 1606/2002 vem, entre outros aspetos, obrigar que as suas contas consolidadas sejam elaboradas de acordo com as IAS, desde o ano 2005.

³ *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

⁴ Diretiva nº 2011/85/UE, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia.

Em consequência dessa necessidade de adoção das IPSAS, procedeu-se a uma reforma da Contabilidade Pública em Portugal, resultando na aprovação, através do Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro, do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), consistente com o SNC, de âmbito privado, e com as IPSAS do IPSASB, revogando os planos públicos setoriais portugueses ainda em vigor, e cuja aplicação é obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2017.

O SNC-AP “resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional” (Introdução do Decreto-lei nº 192/2015).

Assim, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015) vêm aproximar os normativos contabilísticos portugueses, de âmbito privado e público, com os normativos existentes a nível internacional, colmatando as carências concetuais, nomeadamente no que tange ao reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis (AFT), evidenciadas nos planos contabilísticos anteriormente vigentes.

O §80 da estrutura concetual (EC) do SNC (2015) refere que o reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira é “o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento” definidos no §81 dessa estrutura concetual. Um primeiro critério está associado ao conceito do elemento e um segundo implica a existência de fiabilidade da sua mensuração.

De forma semelhante, o §112 da estrutura concetual do SNC-AP⁵ (2015), define reconhecimento como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”, em conformidade com os critérios previstos nessa estrutura concetual.

Portanto, de acordo com o §113 dessa mesma estrutura concetual (SNC-AP, 2015), para que um item seja incorporado numa demonstração financeira, deve cumprir dois critérios de reconhecimento, a saber:

- a) Satisfazer a definição do elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento;
- b) Poder ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira.

Neste último critério de reconhecimento, destaca-se a importância da fiabilidade da mensuração, à qual outras características qualitativas estão associadas.

Não existe, portanto, a este respeito uma contradição entre o normativo privado e público.

Ao contrário do SNC-AP (2015), e do SNC (2015), os planos contabilísticos anteriormente em vigor, de âmbito público e privado, nada referiam quanto aos requisitos/critérios que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido

⁵ Seguindo de perto o definido pelo IPSASB (2014), no §6.1. do *Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*.

numa demonstração financeira, o que evidencia um avanço dos primeiros relativamente aos segundos.

O não preenchimento dos referidos critérios de reconhecimento⁶ por parte de um elemento implica que este não seja reconhecido numa demonstração financeira, devendo ser fornecida informação sobre esse elemento no anexo às demonstrações financeiras, sempre que a mesma seja relevante para os utilizadores (Lucuix García, 2007, pp.19-21; Villacorta Hernández, 2006, p.52), podendo “revelar-se um auxiliar importante” (SNC-AP, 2015, EC§114), nomeadamente para a avaliação da situação financeira líquida da entidade (IPSASB, 2014, §6.9.). No entanto, esse elemento pode “qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes” (SNC, 2015, EC§85).

Neste contexto, este trabalho tem por objetivos proceder a um estudo comparativo do definido no âmbito privado, no SNC (2015), e no âmbito público, no SNC-AP (2015), quanto aos requisitos que um elemento deve cumprir para o seu reconhecimento como AFT, e quanto aos critérios para a sua mensuração.

Para o efeito é seguida uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre diferentes normativos (SNC e SNC-AP).

Perante os objetivos definidos e a metodologia seguida, este trabalho apresenta no capítulo dois, um estudo comparativo do reconhecimento dos AFT, atendendo ao SNC e ao SNC-AP; apresentando, no final desse capítulo, uma síntese comparativa desses normativos, no que respeita à questão do reconhecimento dos AFT. De forma semelhante, num terceiro capítulo, é apresentado um estudo comparativo dos referidos normativos, quanto à mensuração dos AFT, sendo também apresentada uma síntese comparativa a esse respeito no final desse capítulo.

2. Estudo do reconhecimento dos AFT: do SNC ao SNC-AP

Tendo presente o mencionado na parte introdutória deste trabalho, para que um elemento possa ser reconhecido numa demonstração financeira, deve cumprir o conceito da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento e deve poder ser mensurado fiavelmente.

Este ponto tem por objetivos analisar o disposto, no SNC (2015) e no SNC-AP (2015), relativamente a cada um destes critérios aplicados aos AFT, ou seja, conforme referido na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 7 do SNC (2015) e na Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 5 do SNC-AP (2015), pretende-se estudar o conceito de ativo e de AFT, e a fiabilidade da sua mensuração.

2.1. Primeiro critério de reconhecimento: o conceito de ativo e de AFT

Começando pelo conceito de ativo, no âmbito privado, o SNC (2015), na alínea a) do §49 da sua estrutura concetual, seguindo de perto a estrutura concetual do IASB (1989; 2015), define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de

⁶ Note-se que, um elemento uma vez reconhecido numa demonstração financeira não está reconhecido para sempre, basta que deixe de cumprir um dos critérios de reconhecimento, para se proceder ao seu desreconhecimento. A esse respeito do desreconhecimento, veja-se o §6.10 do *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, do IPSASB (2014).

acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

A nível internacional e no âmbito público, o IPSASB (2014, §5.6.) define ativo como “um recurso controlado presentemente pela entidade como resultado de eventos passados”; acrescentando no §5.7., que “um recurso é um item com potencial de serviço ou a capacidade de gerar benefícios económicos”. Definição semelhante é apresentada na IPSAS nº 1 (IPSASB, 2006a).

Por sua vez, e no que tange ao conceito de AFT, o IPSASB (2006b), no §13 da IPSAS nº 17, define os AFT como aqueles que “são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendá-los a terceiros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam utilizados durante mais do que um período contabilístico”.

Tendo por base o disposto pelo IPSASB, o SNC-AP (2015), no §88 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”; acrescentando no §89, que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”.

Quanto ao conceito de AFT, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), no seu §9, define este tipo de ativos como aqueles “bens com substância física que: (a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera sejam usados durante mais de um período”. A NCRF nº 7 do SNC (2015) apresenta um conceito de AFT semelhante. Portanto, o SNC-AP segue o definido nas normas do IPSASB (2006b) e também no SNC (2015).

No âmbito público, a NCP nº 5 e a estrutura concetual (SNC-AP, 2015) referem, no primeiro critério de reconhecimento e no conceito de ativo, a necessidade de que fluam do bem para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

O IASB (1989; 2015), no âmbito empresarial, apenas faz menção à necessidade de que fluam do elemento benefícios económicos futuros, entendidos por este (IASB, 1989) enquanto rendimentos, ou fluxos de caixa positivos.

Como vimos *supra*, e em concordância⁷ com o IASB (1989;2015), o SNC (2015), no §49 da sua estrutura concetual e no §7 da NCRF nº 7, também faz referência apenas à necessidade de que fluam benefícios económicos futuros do elemento para a entidade. Acrescentando, no §52 da sua estrutura concetual (SNC, 2015), que “os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade”.

Considerando esta versão do primeiro critério de reconhecimento de âmbito privado, do IASB (1989) e do SNC (2015), Mautz (1981) considera que existem elementos públicos que não devem ser reconhecidos como ativos pois não produzem quaisquer rendimentos, ou fluxos de caixa positivos; e que, por isso, segundo Barton (2000; 2004), não devem ser contrapostos face aos passivos, na determinação da situação financeira da entidade.

⁷ E porque o SNC (2015) teve por base as normas internacionais do IASB.

Todavia, como as entidades públicas possuem bens públicos que não produzem rendimentos, para salvaguardar o seu reconhecimento como ativos, foi acrescentado ao conceito de ativo público e ao seu primeiro critério de reconhecimento, a possibilidade do elemento ser reconhecido como ativo se possuir potencial de serviço, e já não apenas se produzir benefícios económicos futuros ou rendimentos para a entidade.

Quanto ao conceito de benefícios económicos futuros, o §92 da estrutura concetual do SNC-AP (2015) refere que tais benefícios, nesse âmbito público, “assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou redução de exfluxos de caixa ou equivalentes de caixa”.

Por outro lado, o potencial de serviço está definido, no §90 dessa estrutura concetual (SNC-AP, 2015), como “a capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade”. Acrescenta, no §91, exemplos de ativos do setor público que incorporam potencial de serviço, como é o caso de ativos utilizados para fins recreativos, culturais, históricos, entre outros, e que são detidos “por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros” (SNC-AP, 2015, EC§91), contribuindo assim para o alcance dos objetivos da entidade (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA*, 2001).

Vemos assim que, a alusão ao “potencial de serviço” atende às particularidades que revestem os ativos públicos, uma vez que, no âmbito público, não se espera que um elemento seja aplicado apenas na obtenção de rendimentos, como refere o IASB (1989) e o SNC (2015), mas também, como vimos, no alcance dos objetivos da entidade e na prestação de serviços (IPSASB, 2014; AECA, 2001), muitas vezes sem uma contrapartida monetária.

O conceito de ativo faz também referência à necessidade de que o elemento seja controlado pela entidade que o reconhece como ativo.

O §93 da estrutura concetual do SNC-AP (2015) refere que “para reconhecer um ativo, uma entidade pública tem que dispor do controlo sobre o recurso, o qual implica: a) A capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa; ou, b) A capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso”.

Segundo refere Pallot (1990, p.81), e pela análise de várias definições, o ativo é “uma coisa de valor que se possui”, em que possuir, ou a propriedade da coisa, refere-se ao controlo da mesma.

A estrutura concetual do SNC-AP (2015), no seu §94, refere que o controlo sobre um recurso pode resultar de diversos meios e que podem existir vários indicadores para a existência de controlo, nomeadamente: a propriedade legal; o acesso ao recurso, ou a capacidade de restringir o acesso ao mesmo; a existência de meios que assegurem que os recursos são aplicados para alcançar os objetivos propostos; a existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso. Acrescenta ainda, nesse §94, que “embora estes indicadores

não permitam concluir de forma inequívoca sobre a existência de controlo, a sua análise isolada pode contribuir para tal conclusão”.

Em concordância, o §56 da estrutura concetual do SNC (2015) refere que “ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial (...) se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de ativo mesmo quando não haja controlo legal”.

Portanto, para estarmos perante um ativo, não temos de possuir a sua propriedade legal, e portanto controlo legal, basta que exista controlo económico⁸, no sentido da entidade poder obter e aplicar os benefícios provenientes desse elemento (seja rendimentos ou potencial de serviço), aplicando-o na concretização dos seus objetivos (AECA, 2001, §204).

Não há, portanto, divergências entre os diplomas em análise, no que respeita a esta questão do controlo do elemento pela entidade.

Um outro aspeto mencionado no conceito de ativo é que o elemento seja resultante de factos passados, e não da expectativa de transações a realizar no futuro.

O §57 da estrutura concetual do SNC (2015) refere que “os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou de outros acontecimentos passados (...) as transações ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a ativos”.

Também o *Australian Accounting Standards Board* (AASB) refere que “as transações ou acontecimentos de ocorrência esperada no futuro não dão, por si próprios, origem a ativos” (AASB, 2004, §58).

O SNC-AP (2015) é concordante neste aspeto com o SNC (2015). No âmbito público, e conforme refere o §95 da sua estrutura concetual, a identificação do evento passado é linear, no caso de ativos obtidos por compra, troca ou produção própria. A dificuldade coloca-se naqueles ativos resultantes do exercício de direitos e poderes soberanos (por exemplo, poder tributário ou de emissão de licenças, ou o poder de garantir, limitar, ou negar o acesso a recursos naturais ou minerais), sendo nesses casos determinante definir em que momento temporal, esses direitos e poderes dão lugar à existência de ativos. Por exemplo, no caso do poder tributário (impostos), “o ativo apenas surge quando o poder é exercido e existe o direito de receber os recursos o que, no caso em apreço, se concretiza com a ocorrência do evento” que origina, no contribuinte, a obrigação de pagar o imposto (SNC-AP, 2015, EC§95).

Do exposto anteriormente, podemos dizer que, para o reconhecimento de um elemento como ativo, esse elemento deve cumprir três características básicas, a saber: fluir do elemento benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (este último acrescentado no âmbito público); existir controlo sobre o elemento; e, resultar de factos passados. Tratando-se de um AFT, acresce a estas características, a necessidade do

⁸ Esta questão do controlo económico aplica-se, por exemplo, aos elementos em regime de locação financeira, na medida em que podem ser classificados como ativos nas demonstrações financeiras dos locatários, mesmo antes de terminado o contrato de locação e de exercida a opção de compra. Este tratamento é o apresentado no SNC (2015) e no SNC-AP (2015).

elemento ser utilizado na atividade da entidade, ou para alugar a terceiros, ou ainda para fins administrativos e possuir uma permanência superior a um ano.

Não menos importante e essencial para o reconhecimento de um elemento como ativo, é a necessidade de que o elemento possa ser mensurado fielmente, aspecto que analisaremos seguidamente.

2.2. Segundo critério de reconhecimento: fiabilidade da mensuração

“O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade” (SNC, 2015, EC§84).

O §97 da estrutura concetual do SNC (2015) define mensuração como “o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados”. Conceito concordante é apresentado no §120 da estrutura concetual do SNC-AP (2015).

Portanto, mensurar significa atribuir uma quantia monetária a um elemento, o que implica “a seleção da base particular de mensuração” (SNC, 2015, EC§97). O §117 da estrutura concetual do SNC-AP (2015) acrescenta que esse processo de atribuição de uma quantia monetária a um elemento tem implícita também “a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido como um elemento nas demonstrações financeiras”.

Nas situações em que haja incerteza associada à mensuração dos valores apresentados nas demonstrações financeiras, poderá ser necessário recorrer a estimativas que, quando efetuadas, não deverão por em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras. A possibilidade de recurso a estimativas na mensuração dos elementos encontra-se prevista não só no §84 da estrutura concetual do SNC (2015), como também no §118 da estrutura concetual do SNC-AP (2015).

A AECA (2005), no seu §6, acrescenta que não sendo possível valorar com fiabilidade o valor de um elemento que se qualificava para reconhecimento como AFT, deve incluir-se, no anexo às demonstrações financeiras, informação sobre as características desse elemento, sempre que tal seja relevante.

No que respeita à base (critério) de mensuração a aplicar aos ativos, o capítulo 3 deste trabalho apresenta um estudo relativo às diferentes bases de mensuração dos AFT, apresentadas no SNC (2015) e no SNC-AP (2015).

2.3. Síntese do reconhecimento dos AFT no âmbito privado e público

Em conformidade com o exposto nos subpontos anteriores, o quadro 1 apresenta uma síntese comparativa do reconhecimento dos AFT, no âmbito privado (SNC, 2015) e no âmbito público (SNC-AP, 2015).

Quadro 1 – O reconhecimento dos AFT: comparação dos normativos de âmbito privado e público

Assunto	SNC (NCRF nº 7 e Estrutura Concetual)	SNC-AP (NCP nº 5 e Estrutura Concetual)
----------------	--	--

Critérios de reconhecimento dos ativos fixos tangíveis	O §7 da NCRF nº 7 (SNC, 2015) refere que “o custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: a) For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade; e b) O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.”	O §10 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos AFT: (a) “for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e (b) o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade”.
Conceito de ativo	O SNC (2015), no §49 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.	O SNC-AP (2015), no §88 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”. Acrescentando no §89 que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”.
Conceito de ativo fixo tangível	A NCRF nº 7 (SNC, 2015), no seu §6, define os AFT como aqueles itens tangíveis que: “a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.”	A NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), no seu §9, define AFT como “bens com substância física que: (a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera sejam usados durante mais de um período”.
Mensuração fiável	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração.	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração.

Fonte: Elaboração própria.

Do quadro 1 concluímos que, o SNC (2015) e o SNC-AP (2015) são convergentes no que respeita ao reconhecimento dos ativos, e mais especificamente dos AFT. Todavia, o SNC-AP (2015) acrescenta, face ao SNC (2015) de âmbito privado, e no que respeito ao conceito de ativo e ao seu primeiro critério de reconhecimento, a possibilidade do elemento ser reconhecido se possuir potencial de serviço e já não apenas se produzir rendimentos para a entidade. Esta possibilidade visa salvaguardar o reconhecimento daqueles bens públicos, mensuráveis fiavelmente, que não produzem quaisquer rendimentos, mas que possuem potencial de serviço, e que, por isso, contribuem para o alcance dos objetivos da entidade pública.

3. Estudo da mensuração dos AFT: do SNC ao SNC-AP

Como tivemos oportunidade de referir no ponto 2.2. deste trabalho, o reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira implica que lhe seja atribuída uma quantia monetária e, conseqüentemente, que se proceda à escolha de uma determinada base (ou critério) de mensuração.

O SNC-AP (2015), na NCP nº 5, aplicável aos AFT, à semelhança das normas do IPSASB⁹, bem como o SNC (2015), na NCRF nº 7, fazem a distinção de dois momentos de mensuração: a mensuração no reconhecimento e a mensuração subsequente (ou após reconhecimento, como lhe chama o SNC (2015)), indicando diferentes bases de mensuração conforme o momento em questão.

Este capítulo tem por objetivo estudar as bases de mensuração aplicáveis aos AFT, apresentadas no SNC (2015) e no SNC-AP (2015), em cada um desses momentos de mensuração.

3.1. Mensuração no reconhecimento

O §16 da NCRF nº 7 (SNC, 2015) refere que um elemento que cumpra os critérios de reconhecimento deve ser mensurado pelo seu custo. No §17 refere que esse custo inclui o preço de compra (líquido dos descontos comerciais e abatimentos), os custos diretamente atribuíveis e a estimativa dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado.

Posição concordante é apresentada nos §§18 e 21 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), quanto à mensuração no reconhecimento. Esta norma refere ainda, no §28, que o custo de um AFT é o equivalente ao preço a dinheiro.

A NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) faz referência a algumas situações particulares, ou exceções ao custo enquanto preço a dinheiro. É o caso, por exemplo, dos bens adquiridos através de uma *transação sem contraprestação*, cujo custo é o seu justo valor à data de reconhecimento (§28 da NCP nº 5). Portanto, nesta situação, a mensuração far-se-á, de acordo com o §19 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), do seguinte modo:

- a) Tratando-se de imóveis: pelo seu valor patrimonial tributário (VPT);
- b) Para os restantes ativos: pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, pelo respetivo valor de mercado.

Note-se que, a IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b) não faz referência a estes critérios mencionados na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) referindo-se apenas à aplicação do justo valor neste tipo de transações sem contraprestação. Destaca-se, assim, face à norma do IPSASB (2006b), a introdução do critério do valor patrimonial tributário no novo normativo português.

O SNC (2015), na NCRF nº 7, não faz referência explicitamente a ativos obtidos sem contraprestação, mas está prevista a contabilização de ativos obtidos por doação ao consagrar, no seu plano de contas, uma conta (594 – “Doações”) para esse efeito. Todavia, no âmbito privado a ocorrência deste tipo de aquisições não é tão usual como no âmbito público.

⁹ Acerca dos critérios de mensuração, passíveis de aplicação aos ativos públicos, veja-se também o capítulo 7 do *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, do IPSASB (2014).

Um outro caso particular são os *ativos obtidos por troca* de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. Segundo o §30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), o custo de um AFT adquirido por troca deve ser mensurado ao justo valor. O §32 acrescenta que, se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido forem determináveis com fiabilidade, “o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente”.

Todavia, nas aquisições por troca, se a transação não tiver substância comercial¹⁰, ou se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido não puderem ser mensurados com fiabilidade, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (§30 da NCP nº 5).

A NCRF nº 7 (SNC, 2015), no âmbito privado, menciona os mesmos critérios, referidos na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), a aplicar aos ativos obtidos por troca, tendo por isso posições concordantes.

Em suma, vemos assim que, no caso da mensuração no reconhecimento inicial dos AFT, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015) referem, como regra geral de mensuração, ou tratamento preferente, a aplicação do custo; no entanto, ambos permitem outros critérios aplicáveis a situações específicas.

3.2. Mensuração subsequente (após o reconhecimento inicial)

Relativamente à mensuração subsequente, ou após o reconhecimento inicial, dos AFT, o SNC (2015), na NCRF nº 7, permite a opção entre o modelo do custo ou o modelo da revalorização, colocando-os ao mesmo nível, e indicando nessa mesma norma os critérios a seguir na determinação do justo valor do ativo à data da revalorização.

No que respeita ao âmbito público, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere no seu §33, que um AFT deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Todavia, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), permite que, em algumas circunstâncias, os AFT possam ser objeto de revalorização “de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado” (§34), o que “pressupõe a determinação, à data da revalorização, de uma vida útil remanescente do ativo” (§35). Segundo o §37, se um bem do AFT for revalorizado, toda a classe¹¹ a que pertence deve ser também revalorizada, e essa revalorização deve ocorrer em simultâneo para todos os bens pertencentes a essa classe, evitando que, nas demonstrações financeiras, sejam relatados valores determinados em datas diferentes.

Em relação a este momento de mensuração verifica-se uma diferença notória da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), face à IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), na medida em que a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) apresenta o custo como regra geral de mensuração, mas permite,

¹⁰ De acordo com o §31 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma transação com contraprestação tem substância comercial se: “(a) A configuração (risco, momento, e quantia) dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo transferido; ou (b) O valor específico para a entidade da parte das operações da entidade afetadas pela transação alterar em consequência da troca; e (c) A diferença em (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor dos ativos trocados”.

¹¹ Segundo o §38 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma classe de AFT “é um grupo de ativos de uma natureza ou função similar nas operações da entidade”. Acrescenta nesse parágrafo exemplos de classes distintas de ativos como sejam: os terrenos; edifícios operacionais; maquinaria; estradas, entre outros.

mediante condições a serem definidas legalmente, a revalorização dos AFT. Digamos que a revalorização é entendida na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) como alternativa ao custo. Na IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), são apresentados ao mesmo nível os modelos do custo e da revalorização, sendo-lhes atribuída igual importância. Por outro lado, a NCP nº 5 remete para um dispositivo legal a definição dos critérios de determinação da revalorização, enquanto a própria IPSAS nº 17 define a forma de determinação do justo valor do ativo à data da revalorização.

As mesmas diferenças são visíveis se compararmos o disposto na NCRF nº 7 (SNC, 2015) e na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), na medida em que, na norma de âmbito privado, os dois modelos são colocados ao mesmo nível, tal como também disposto na IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b).

Isto permite concluir que, no que se refere à aplicação do modelo da revalorização, o SNC-AP (2015) não seguiu os normativos que lhe estão na origem, ou seja, o SNC (2015) e as normas do IPSASB, pois apenas permite a aplicação da revalorização dos AFT como tratamento alternativo ao custo, não definindo também os critérios a ter em conta na revalorização dos AFT.

Atendendo ao referido, o quadro 2 apresenta um resumo de como devem ser valorados os AFT após o seu reconhecimento inicial, de acordo com a NCRF nº 7 do SNC (2015) e a NCP nº 5 do SNC-AP (2015).

Quadro 2 – A mensuração subsequente dos AFT segundo a NCRF nº 7 do SNC e a NCP nº 5 do SNC-AP

NCRF nº 7 (SNC, 2015)	NCP nº 5 (SNC-AP, 2015)
<p>Permite a opção entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do custo; - Modelo da revalorização. <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Os dois modelos são colocados ao mesmo nível.</p>	<p><u>Regra geral</u>: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas).</p> <p><u>Em algumas circunstâncias</u>: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado).</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Custo é a regra geral. Revalorização é uma alternativa ao custo.</p>

Fonte: Elaboração própria.

Vemos assim que, enquanto o SNC-AP (2015) dá preferência à aplicação do custo, permitindo a aplicação da revalorização apenas como tratamento alternativo, o SNC (2015) coloca estes dois modelos ao mesmo nível e como uma opção a ser definida pela entidade.

Todavia, no que respeita à forma de tratar as depreciações dos AFT quando a revalorização, bem como ao tratamento contabilístico a aplicar às revalorizações, tanto a NCRF nº 7 (SNC, 2015) como a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) são concordantes. O quadro 3 apresenta um resumo de como proceder relativamente à contabilização das revalorizações nos diplomas em estudo.

Quadro 3 – Tratamento contabilístico da revalorização segundo a NCRF nº 7 do SNC e a NCP nº 5 do SNC-AP

Assunto	NCRF nº 7 (SNC, 2015)	NCP nº 5 (SNC-AP, 2015)
Revalorização por acréscimo (aumento)	<p><i>Regra geral:</i> é reconhecido no capital próprio, na conta 589 – “Excedentes de revalorização de AFT/outros excedentes”.</p> <p><i>Exceção:</i> é reconhecido nos resultados, registando um ganho, na conta 7625 – Reversões de perdas por imparidade em AFT, quando reverta um decréscimo de revalorização anterior, do mesmo ativo, previamente reconhecido nos resultados (como gasto) e até ao limite dessa perda anteriormente reconhecida.</p>	<p><i>Regra geral:</i> é reconhecido no património líquido, na conta 58 – “Excedentes de revalorização de AFT e AI”.</p> <p><i>Exceção:</i> é reconhecido nos resultados, registando um ganho, na conta 7625 – “Reversões de perdas por imparidade em AFT”, quando reverta uma diminuição anterior, do mesmo ativo, previamente reconhecida nos resultados (como gasto) e até ao limite da perda anteriormente reconhecida.</p>
Revalorização por decréscimo (diminuição)	<p><i>Regra geral:</i> é reconhecida nos resultados, como perda do período, na conta 655 – “Perdas por imparidade em AFT”.</p> <p><i>Exceção:</i> é reconhecida no capital próprio, na conta 589, quando exista uma revalorização anterior respeitante a esse mesmo ativo, já refletida nos excedentes de revalorização, e até ao limite desta.</p>	<p><i>Regra geral:</i> é reconhecida nos resultados, como perda do período, na conta 655 – “Perdas por imparidade em AFT”.</p> <p><i>Exceção:</i> é reconhecida no património líquido, na conta 58, quando exista uma revalorização anterior respeitante a esse mesmo ativo, já refletida nos excedentes de revalorização, e até ao limite desta.</p>

Fonte: Elaboração própria.

Como podemos concluir, ambos os diplomas seguem o mesmo caminho no que respeita à contabilização dos aumentos ou diminuições resultantes das revalorizações dos AFT. Note-se porém que, no caso das diminuições, faz mais sentido, no âmbito público que sejam levadas para uma conta de imparidades¹², na medida em que neste modelo, e neste âmbito público, não é exigido que os AFT revalorizados sejam alvo de testes de imparidade, sendo a revalorização por decréscimo uma forma de reconhecer essas perdas de valor.

Vemos assim que, no que respeita à mensuração subsequente, a diferença a destacar entre os diplomas em estudo, é sobretudo o facto do modelo da revalorização ser um tratamento alternativo no âmbito público e, da norma deste âmbito, não definir todos os critérios a ter em conta na aplicação deste modelo, remetendo para dispositivo legal adequado que os venha a definir.

3.3. Síntese da mensuração dos AFT no âmbito privado e público

Perante o mencionado neste terceiro capítulo, o quadro 4 apresenta uma síntese comparativa da mensuração dos AFT, no SNC (2015) e no SNC-AP (2015).

¹² Note-se que relativamente às imparidades, há uma diferença notória entre o SNC (2015) e o SNC-AP (2015), na medida em que, no primeiro, está previsto o reconhecimento das imparidades tanto no modelo do custo como no modelo da revalorização (conforme NCRF nº 12); enquanto que, no segundo, a NCP nº 9, no seu §4, não exige que os AFT revalorizados sejam alvo de testes de imparidade.

Quadro 4 – A mensuração dos AFT: comparação dos normativos de âmbito privado e público

Assunto		SNC (NCRF nº 7)	SNC-AP (NCP nº 5)
Mensuração no reconhecimento	Ativos obtidos com uma contraprestação monetária	Refere a aplicação do <u>custo</u> (de aquisição ou de produção)	Refere a aplicação do critério do <u>custo</u> (§18), sendo este o equivalente ao preço a dinheiro (§28).
	Ativos obtidos sem contraprestação	O SNC (2015) prevê a contabilização de ativos obtidos por doação ao consagrar, no seu plano de contas, uma conta (594 – “Doações”) para esse efeito.	Deve ser aplicado o <u>justo valor à data de reconhecimento</u> (§28). Portanto, nesta situação, a mensuração far-se-á (§19) do seguinte modo: a) Tratando-se de imóveis: pelo seu valor patrimonial tributário (VPT); b) Para os restantes ativos: pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, pelo respetivo valor de mercado.
	Ativos obtidos por troca	- <u>Justo valor do bem cedido</u> ou do bem recebido se mais claramente determinável; - <u>Quantia escriturada do ativo cedido</u> . (se o 1º não se aplica)	- <u>Justo valor do bem cedido</u> ou do bem recebido se mais claramente determinável; - <u>Quantia escriturada do ativo cedido</u> . (se o 1º não se aplica)
Mensuração subsequente (ou após o reconhecimento inicial)		Permite a opção entre dois modelos : - <u>Modelo do custo</u> ; - <u>Modelo da revalorização</u> . Coloca os dois modelos ao mesmo nível.	Regra geral : <u>Custo</u> (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas). <u>Em algumas circunstâncias, como alternativa ao custo</u> : <u>Revalorização</u> (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado).

Fonte: Elaboração própria.

Se analisássemos comparativamente os normativos em estudo, *supra* mencionados, com os planos de contabilidade por estes revogados, e no que respeita à mensuração dos AFT, concluiríamos que os sistemas contabilísticos atuais introduziram explicitamente no seu conteúdo práticas do justo valor até então inexistentes. Na verdade, apesar das desvantagens que o justo valor possa apresentar, nomeadamente em termos de fiabilidade do seu cálculo (sobretudo na inexistência de valores de mercado), e da importância que o custo histórico ainda detém, o justo valor “representa um critério adequado para a valoração de boa parte dos ativos das administrações públicas” (Navarro Galera, 2005, p. 649). Atualmente assiste-se a uma “tendência

internacional para a utilização generalizada deste conceito de valor na contabilidade” (Faria, 2008, p. 409).

Apesar da NCP nº 5 do SNC-AP (2015) introduzir explicitamente o justo valor como critério de mensuração, esta norma cria algumas reservas na sua aplicação, na mensuração subsequente, comparativamente com o delineado na IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), e no âmbito privado na NCRF nº 7 do SNC (2015), ao não tornar o modelo da revalorização como um modelo opcional ao mesmo nível do modelo do custo.

Não obstante este facto, sem dúvida que os atuais sistemas contabilísticos, de âmbito privado (SNC) e público (SNC-AP), vêm aproximar a normalização contabilística nacional da existente a nível internacional, destacando-se a introdução explícita do justo valor na mensuração dos AFT, o que contribui para a harmonização contabilística internacional.

4. Conclusão

Considerando a que a normalização contabilística em Portugal se baseava em planos de contabilidade que se afastavam da realidade contabilística internacional; e, considerando a tão necessária comparabilidade da informação financeira das diferentes entidades, não só privadas mas também públicas, foram aprovados sistemas de normalização contabilística, baseados nos normativos internacionais. No âmbito privado, o SNC foi aprovado em 2009 e alterado recentemente em 2015, assentando essencialmente nas normas do IASB. No âmbito público, a aprovação da novo SNC-AP deu-se mais recentemente, em 2015, e tem por base as normas internacionais do IPSASB e o SNC de âmbito privado.

No que se refere ao reconhecimento e mensuração dos ativos, e mais especificamente dos AFT, estes novos sistemas de normalização contabilística vêm ultrapassar as lacunas conceituais existentes nos planos contabilísticos anteriores.

Relativamente ao reconhecimento, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015), apresentam os critérios que um elemento deve cumprir para que seja reconhecido como ativo e como AFT. Denota-se, no entanto, uma diferença notória no primeiro critério de reconhecimento dos AFT mencionando no SNC-AP (2015), comparativamente com o mencionado no SNC (2015), que diz respeito ao facto do primeiro acrescentar a possibilidade de que um elemento possa ser reconhecido como ativo se possuir potencial de serviço, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade, mesmo que não produza quaisquer rendimentos para a entidade.

No que respeita à necessidade de que um elemento seja mensurado fiavelmente para que possa ser reconhecido como ativo, segundo critério de reconhecimento, implica a seleção de uma base de mensuração fiável. Cada norma, aplicável a ativos específicos, indica as bases de mensuração mais indicadas para esses ativos e situações concretas.

Quanto à mensuração dos AFT, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), bem como a NCRF nº 7 (SNC, 2015), indicam dois momentos de mensuração: mensuração no reconhecimento e mensuração subsequente (ou após o reconhecimento).

No momento do reconhecimento inicial, tanto a NCP nº 5 do SNC-AP (2015), como a NCRF nº 7 do SNC (2015), indicam, como regra geral de mensuração dos AFT, o critério do custo, entendido no caso de transações com contraprestação monetária, como o

preço a dinheiro. Tratando-se de transações sem contraprestação, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) indica que o custo deve ser determinado pelo justo valor à data de reconhecimento, com os devidos casos especiais (por exemplo, no caso dos imóveis adquiridos sem contraprestação, indica como critério de mensuração, o valor patrimonial tributário). No caso de ativos obtidos por troca, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que o seu custo deve ser determinado pelo justo valor, ou na impossibilidade da sua determinação de forma fiável, pela quantia escriturada do ativo cedido. Neste último caso, é apresentado igual tratamento na NCRF nº 7 (SNC, 2015).

Na mensuração subsequente (ou após o reconhecimento inicial) dos AFT, o SNC-AP (2015) refere a aplicação do critério do custo (deduzido das depreciações acumuladas e das perdas por imparidade acumuladas), e permite, em algumas circunstâncias, a aplicação da revalorização, desde que os critérios e parâmetros dessa revalorização sejam definidos em dispositivo legal adequado. Por sua vez, o SNC (2015), no âmbito privado, permite que a entidade opte pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização, colocando os dois modelos ao mesmo nível, evidenciando assim uma diferença face ao normativo de âmbito público.

Concluimos dizendo que o surgimento do SNC-AP (2015), que tem por base as normas do IPSASB e do SNC (2005), resultou num importante avanço da normalização da Contabilidade Pública em Portugal, nomeadamente ao se introduzirem: os critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras; o conceito de ativo; dois momentos de mensuração dos AFT; e, explicitamente o justo valor enquanto base (ou critério) de mensuração.

Apesar deste ser um tema atual e que contribui para a investigação no âmbito do SNC (2015) e do SNC-AP (2015), acrescentamos que as limitações deste estudo se manifestam sobretudo ao nível do âmbito público, em virtude da existência de um reduzido número de trabalhos de investigação sobre o SNC-AP, e do facto deste apenas ser de aplicação obrigatória em 2017, impossibilitando a análise dos impactos da adoção do SNC-AP (2015) nos valores de AFT reconhecidos no Balanço, aspeto que se pretende investigar futuramente após a sua implementação.

Referências Bibliográficas

Livros e artigos de opinião:

- Barton, A., 2000. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, nº 2, pp. 219-235.
- _____. 2004. The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 18, nº 3, pp. 434-440.
- Faria, M. J. S., 2008. Reflexões da adopção do justo valor no arrolamento do Património. *Jornal de Contabilidade*, ano XXXII, nº 381, pp. 401-410.
- Gomes, P.; Fernandes, M. J.; Carvalho, J., 2016. Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders (I). *Contabilista*, Ano XVI, nº 191, pp. 46-52.
- Jorge, S., 2012. Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I). *TOC*, ano XIII, nº 152, pp. 47-52.
- Lucuix García, I., 2007. El marco conceptual de la contabilidad en el borrador del PGC. *Partida Doble*, ano XVII, nº 189, Junho, pp. 10-23.

- Mautz, R. K., 1981. Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, vol. 152, nº 2, pp. 53-60.
- Navarro Galera, A., 2005. Una propuesta para la aplicación de los modelos de valoración de las normas internacionales a los activos de las entidades públicas españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXIV, nº 126, Julho-Setembro, pp. 637-661.
- Pallot, J., 1990. The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, Junho, pp.79-85.
- Villacorta Hernández, M. A., 2006. Marco Concetual del IASB. *Técnica Contable*, ano XVIII, nº 686, Maio, pp. 47-54.

Normas de contabilidade e outra legislação:

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2001. Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas. *Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público*, Documento nº 1. Madrid: AECA.
- _____. 2005. Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas. *Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público*, Documento nº 2. Madrid: AECA.
- Australian Accounting Standards Board (AASB), 2004. *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*. Melbourne Victoria: AASB.
- International Accounting Standards Board (IASB), 1989. *Estrutura Concetual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras*. London: IASB.
- _____. 2015. *Exposure Draft ED/2015/3 - Concetual Framework for Financial Reporting*. London: IASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2006a. Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) nº1 – *Apresentação das Demonstrações Financeiras*. New York: IPSASB.
- _____. 2006b. Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) nº17 – *Property, Plant and Equipment*. New York: IPSASB.
- _____. 2014. *Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. New York: IPSASB.
- Plano Oficial de Contabilidade (POC), 1989. Aprovado pelo Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de novembro.
- Sistema de Normalização Contabilística (SNC), 2015. Aprovado pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), 2015. Aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro.
- União Europeia (UE), 2011. Diretiva nº 2011/85/UE, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia.
- _____. 2013. Diretiva nº 2013/34/UE, de 26 de junho, do Parlamento Europeu e do Conselho.