

**Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais**

**Mestrado em Gestão**

Área de especialização | Contabilidade

Dissertação

**As Normas de Contabilidade Pública 5 e 10 – Do POCAL ao  
SNC-AP**

**João Miguel Galamba Montoito**

Orientador(es) | José Fernando Ventura

Évora 2021

---

---

---

---



**Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais**

**Mestrado em Gestão**

Área de especialização | Contabilidade

Dissertação

**As Normas de Contabilidade Pública 5 e 10 – Do POCAL ao  
SNC-AP**

João Miguel Galamba Montoito

Orientador(es) | José Fernando Ventura

Évora 2021

---

---

---

---



A dissertação foi objeto de apreciação e discussão pública pelo seguinte júri nomeado pelo Diretor da Escola de Ciências Sociais:

Presidente | Jorge Luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas (Universidade de Évora)

Vogais | Ana Fialho Silva (Universidade de Évora) (Arguente)  
José Fernando Ventura (Universidade de Évora) (Orientador)

## Resumo

**Objetivo:** Analisar as dificuldades de implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais, as mudanças no tratamento contabilístico entre o POCAL e o SNC-AP com enfoque no tratamento dos Inventários e dos Ativos Fixos Tangíveis. **Métodos:** Foram aplicados 209 questionários a diferentes Autarquias Locais da Região do Alentejo. Do total de inquiridos foram obtidas 58 respostas completas que compõem a nossa amostra. **Resultados:** As Autarquias Locais consideram que a implementação do SNC-AP trouxe, em termos genéricos, uma melhoria em termos de fiabilidade da informação contabilística. Apontam a falta de formação dos responsáveis pela contabilidade como a principal dificuldade encontrada, no entanto a grande maioria tentou suprir essa dificuldade dando formação a esses mesmo responsáveis. **Conclusão:** 81% da nossa amostra dizem respeito a Juntas de Freguesia, sendo os restantes pertencentes a Câmaras Municipais. Esta composição tem forte impacto nos nossos resultados, pois para as Juntas de Freguesia o processo de transição exige menos alterações de procedimentos, sendo dessa forma mais simplificado. No entanto em questões que exigem um conhecimento mais aprofundado, verificamos um certo desconhecimento em certos temas.

**Palavras-chave:** POCAL, SNC-AP, Contabilidade Pública, inventários; Ativos Fixos Tangíveis.

## Abstract

Public Accounting Standards 5 and 10 – From POCAL to SNC-AP

**Objective:** Analyze the difficulties of implementing the SNC-AP in Local Authorities, the changes in the accounting treatment between the POCAL and the SNC-AP with a focus on the treatment of Inventories and Tangible Fixed Assets. **Methods:** 209 questionnaires were applied to different Local Authorities. From the total of respondents, 58 complete answers were obtained that compose our sample. **Results:** Local authorities consider that the implementation of the SNC-AP brought, in general terms, an improvement in terms of reliability of accounting information. They point out the lack of training of those responsible for accounting as the main difficulty encountered, however the vast majority tried to overcome this difficulty by training those responsible. **Conclusion:** 81% of our sample refer to Parish Councils, the rest belonging to City Councils. This composition has a strong impact on our results, as for the Parish Councils the transition process requires fewer procedural changes, thus being more simplified. However, in matters that require more in-depth knowledge, we find a certain lack of knowledge in certain topics.

**Keyword:** POCAL, SNC-AP, Public Accounting, Local Governments, Inventories and Tangible Fixed Assets

## **Agradecimentos**

Para a realização deste trabalho e durante toda esta caminhada contei com a ajuda de diversas pessoas que foram importantes e sem as quais não teria conseguido chegar até aqui.

Ao meu orientador, Prof. Doutor José Fernando Pereira Biléu Ventura, o meu reconhecido agradecimento pela sua orientação neste trabalho, disponibilidade, paciência e pela transmissão do seu saber científico, demonstrados desde o primeiro momento e que permaneceram ao longo de todo o trabalho. Agradeço-lhe igualmente a resposta sempre pronta às minhas solicitações, as suas críticas, sugestões e por toda a disponibilidade que sempre demonstrou.

À Prof. Dra. Andreia Teixeira Marques Dionísio o meu agradecimento por toda a disponibilidade, pela rápida resposta, críticas, sugestões e apoio dado durante o desenvolvimento do meu trabalho.

Aos meus pais pelos conselhos, apoio e amor incondicional.

À minha irmã Ana pela sua ajuda e por acreditar sempre em mim. A ajuda dela, quer pela experiência na realização deste tipo de trabalho, quer pela constante troca de ideias e opiniões, foi um apoio enorme para mim.

À minha namorada por todo o apoio durante esta jornada, pelos incentivos, motivação e carinho que sempre demonstrou e por toda a sua compreensão.

Aos amigos e familiares que tiveram desde o primeiro momento presentes para me apoiar e incentivar a continuar esta caminhada.

Termino como comecei agradecendo a todas as pessoas que ao longo do Mestrado me apoiaram, direta ou indiretamente, a cumprir esta etapa da minha formação académica, o meu muito obrigado.

# Índice Geral

Resumo.....	III
Abstract.....	IV
Agradecimentos.....	V
Índice Geral.....	VI
Índice de Anexos.....	VIII
Índice de Figuras.....	IX
Índice de Tabelas.....	X
Listagem de Abreviaturas e Siglas.....	XI
1. Introdução.....	1
1.1 Enquadramento do Tema e Justificações da Escolha.....	1
1.2 Formulação do Problema e dos Objetivos.....	2
1.3 Metodologia.....	3
1.4 Estrutura do trabalho.....	4
2. Revisão de Literatura.....	6
2.1 Um breve enquadramento das Autarquias Locais em Portugal.....	6
2.2 A história da introdução do POCAL – uma breve síntese.....	8
2.3 A evolução para o SNC-AP – objetivos, vantagens, situação atual.....	12
2.4 Objetivos da implementação do SNC-AP.....	16
2.4.1 As IPSAS como referência.....	17
2.4.2 Regime Simplificado.....	19
2.4.3 Transição para o SNC-AP.....	20
2.5 A análise detalhada das normas a estudar.....	22
2.5.1 2.5.1. NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis.....	22
2.5.2 NCP 10 – Inventários.....	27
3. Metodologia.....	35
3.1 Objetivos.....	35
3.2 Desenho do estudo.....	35
3.3 Participantes.....	36

3.4 Procedimentos.....	37
3.5 Instrumentos de avaliação.....	38
3.6 Tratamento estatístico.....	38
4. Análise dos Resultados.....	39
4.1 Caracterização Geral das Entidades.....	39
4.2. Transição para o SNC-AP.....	41
4.3 Normas de Contabilidade Pública.....	46
4.3.1. NCP 10 – Inventários.....	46
4.3.2. NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis.....	48
4.4. Síntese.....	55
5. Conclusões.....	57
Bibliografia.....	59
Anexos.....	61

## Índice de Anexos

Anexo I – Questionário “Do POCAL ao SNC-AP - NPC 5 e NPC 10” .....	62
--	----

## Índice de Figuras

Figura 1 - Os normativos de referência para os subsistemas contabilísticos.....	13
Figura 2 - Subsistemas contabilísticos do SNC-AP.....	15
Figura 3 - NCP que integram o SNC-AP.....	16
Figura 4 - Fases de desenvolvimento das IPSAS.....	18
Figura 5 - Terminologias POCAL vs SNC-AP.....	21
Figura 6 - Natureza dos inventários.....	28
Figura 7 - Mensuração de inventários.....	30
Figura 8 - Custos dos inventários.....	31
Figura 9 - Tipo de Autarquia Local.....	39
Figura 10 - Regime Contabilístico em que a Autarquia Local está inserida.....	40
Figura 11 - Frequência de Formação.....	41
Figura 12 - Principais dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP.....	42
Figura 13 - Procedimentos adotados na transição para o SNC-AP.....	43
Figura 14 - Demonstrações Financeiras mais transparentes no SNC-AP.....	43
Figura 15 - Principais mudanças no SNC-AP.....	44
Figura 16 - Classificação do processo de transição POCAL – SNC-AP.....	45
Figura 17 - Elaboração do Balanço de Abertura.....	45
Figura 18 - Diferenças notadas na mensuração dos inventários.....	46
Figura 19 - Alteração significativa da mensuração dos inventários adquiridos numa perspetiva de prestação de um serviço à comunidade.....	47
Figura 20 - Eliminação do FIFO permite uma valorização mais condizente e aproximada do valor de mercado.....	48
Figura 21 - Diferenças na mensuração dos AFT's.....	49
Figura 22 - Novo modelo de reconhecimento de depreciações permite maior fiabilidade na valorização dos AFT's.....	49
Figura 23 - Considera a mudança positiva.....	50

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Regimes contabilísticos do SNC-AP.....	19
Tabela 2 – Tipos de inventários e fórmulas de custeio.....	30
Tabela 3 - Composição da amostra.....	37
Tabela 4 - Correlação entre o tipo de Autarquia e o Regime do SNC-AP.....	51
Tabela 5 - Correlação entre o tipo de Autarquia Local e as dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP.....	51
Tabela 6 - Correlação entre o tipo de Autarquia Local e os procedimentos adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP.....	52
Tabela 7 - Correlação entre o regime do SNC-AP e os procedimentos adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP.....	53
Tabela 8 - Correlação entre o tipo de Autarquia Local e a classificação do processo de transição do POCAL para o SNC-AP.....	53
Tabela 9 - Correlação entre a mudança positiva para o SNC-AP e o maior rigor na mensuração dos inventários.....	54
Tabela 10 - Correlação entre a maior transparência no reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e a mudança positiva para o SNC-AP .....	55

## Listagem de Abreviaturas ou Siglas

CRP - Constituição da República Portuguesa

DF - Demonstrações Financeiras

EC - Estrutura Concetual

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Pública

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

NCP - Norma de Contabilidade Pública

NCP-PE - Norma de Contabilidade Pública - Pequenas Entidades

PCM - Plano de Contas Multidimensional

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

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

# 1. Introdução

## 1.1 Enquadramento do Tema e Justificações da Escolha

Este trabalho tem como objetivo estudar a evolução dos normativos de contabilidade pública que tratam os Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5) e os Inventários (NCP 10), através de uma revisão bibliográfica, e analisar qual a evolução do tratamento deste tipo de ativos, desde o POCAL até ao SNC-AP, fazendo uma comparação entre estes no que respeita à qualidade da informação financeira disponibilizada.

Diversos estudos realizados pelo Governo Português, concluíram que o processo orçamental português sofre de importantes fragilidades.

Tendo em conta que a contabilidade nacional é relevante para o apuramento das contas no quadro europeu e, assenta num princípio de especialização do exercício considerando por esta via os compromissos assumidos no exercício.

Por sua vez, a contabilidade pública, utilizada na elaboração do Orçamento de Estado, na execução orçamental e na prestação de contas por parte das diferentes entidades públicas, tem assentado numa ótica de fluxos de caixa e de classificação das entidades em função do seu regime jurídico, excluindo assim do universo do setor público as entidades públicas empresariais, empresariais públicas e outras como as fundações.

A coexistência destas duas óticas traduz-se em diferenças, que nos últimos anos têm assumido particular expressão, ao nível do apuramento da receita e despesa do ano.

Estas diferentes abordagens afetam a transparência das contas públicas e dificultam o controlo orçamental em tempo real. A alteração da LEO (Lei de Enquadramento Orçamental) pretende precisamente promover a convergência dos dois universos.

De uma forma resumida, pode afirmar-se que a normalização contabilística em Portugal para o setor público se encontrava desatualizada e inconsistente.

Para ultrapassar estes pontos fracos está a ser implementada a reforma da contabilidade pública, assente na nova Lei de Enquadramento Orçamental (Lei 151/2015, de 11/09) e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Conforme aponta Carvalho (2016) no seu trabalho, ao contrário do POCAL, o SNC-AP define todos os elementos das demonstrações financeiras, apresenta critérios de reconhecimento e a sua relação com as divulgações e as bases de mensuração para todos os elementos. Por sua vez, o POCAL nada refere quanto 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.

Refere ainda que atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do SNC-AP, as áreas que poderão causar maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Usando as afirmações de Carvalho, em 2016, como ponto de partida para o desenvolvimento do nosso trabalho, e tendo em linha de conta as alterações enumeradas pelo autor, torna-se desafiante estudar estas alterações entre os normativos e qual o impacto destas na contabilidade pública.

A nossa escolha, para um estudo mais detalhado, das normas de contabilidade pública que tratam os inventários e os ativos fixos tangíveis, surge igualmente do trabalho de Carvalho (2016), onde considera estas duas, como sendo das áreas onde poderão haver mudanças mais profundas.

A grande motivação para o desenvolvimento deste estudo prende-se pelo facto desta matéria ainda não ser muito desenvolvida em termos académicos, e ser importante para o autor poder contribuir para o desenvolvimento da mesma.

## **1.2 Formulação do Problema e dos Objetivos**

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprovou o SNC-AP, o qual permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada, estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

O SNC-AP permite ainda uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.

O SNC-AP passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. O SNC-AP assenta, nomeadamente: i) numa

estrutura concetual da informação financeira pública; ii) em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS; iii) em modelos de demonstrações financeiras; iv) numa norma relativa à contabilidade orçamental; v) num plano de contas multidimensional; e vi) uma norma de contabilidade de gestão.

Assim o principal objetivo é analisar como tem decorrido e quais os resultados da implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais através da avaliação da implementação de duas normas relacionadas com ativos comuns à generalidade das autarquias.

Para alcançar o objetivo principal a que nos propomos, foram definidos um conjunto de objetivos específicos, que são apresentados de seguida:

- Estudar a evolução dos normativos de contabilidade pública que tratam os Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5) e os Inventários (NCP 10), através de uma revisão bibliográfica.
- Analisar qual a evolução destes normativos desde o POCAL até ao SNC-AP, fazendo uma comparação entre estes.
- Perceber, para as NCP 5 (Ativos Fixos Tangíveis) e NPC 10 (Inventários), quais as alterações significativas que a implementação do SNC-AP veio introduzir, e de que forma as entidades vão ter de mudar procedimentos para aplicar este novo normativo.
- Verificar em concreto, no Alentejo, como tem decorrido a implementação do SNC-AP, em geral, e em particular nas NCP 5 e 10.

Em relação ao seu contributo este trabalho permite obter uma perceção das mudanças introduzidas pelo SNC-AP, nas autarquias objeto do estudo, e mapear as principais dificuldades e facilitadores na transição do POCAL para o novo normativo, na Região Alentejo.

### **1.3 Metodologia**

Este trabalho segue uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre os diferentes normativos (POCAL e SNC-AP), no que respeita às normas em estudo, com o objetivo de analisar e comparar os conceitos, pressupostos, procedimentos e demonstrações financeiras dos dois normativos contabilísticos anteriormente referidos.

Será utilizada uma perspetiva mista (qualitativa e quantitativa) pois entendemos que a conjugação desta duas componentes será a mais indicada e aquela que se enquadra com os

objetivos a que nos propusemos com a realização deste trabalho de investigação, caracterizando as diferenças entre os sistemas contabilísticos e a introdução de novos elementos que foram introduzidos com a implementação do SNC-AP.

Para a criação dos questionários e aplicação dos mesmo foi utilizado o software LimeSurvey e para o tratamento dos dados o Excel e o SPSS 24.

## **1.4 Estrutura do Trabalho**

Para além desta introdução o trabalho é composto por mais quatro capítulos.

No capítulo II (dois), é feita a revisão de literatura ao tema escolhido para este trabalho, onde é feito um breve enquadramento das Autarquias Locais em Portugal, feita uma breve síntese sobre a história da introdução do POAL e a evolução deste normativo para o novo SNC-AP, onde são apresentadas as vantagens, objetivos e a situação atualmente em vigor.

São ainda apresentados neste capítulo os objetivos da implementação do SNC-AP, feita uma referência às IPSAS, apresentado o regime simplificado do SNC-AP e o regime de transição para o SNC-AP.

Para finalizar este capítulo é feita uma análise às duas normas por nós escolhidas, nomeadamente a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis e NCP 10 – Inventários.

No terceiro capítulo do nosso trabalho é apresentada a metodologia do mesmo, apresentados os objetivos (gerais e específicos), bem como o desenho do estudo, os participantes, os procedimentos adotados, os instrumentos de avaliação utilizados e qual o tratamento estatístico utilizado.

Por sua vez, no quarto capítulo é feita uma análise aos resultados obtidos, sendo que este quarto capítulo está subdividido em quatro pontos. No primeiro são analisados os resultados obtidos e que respeitam à caracterização geral das entidades, num segundo os resultados obtidos referentes à transição para o SNC-AP. O ponto três deste capítulo é referente aos resultados obtidos com as normas de contabilidade públicas em estudo no nosso trabalho e por fim, no quarto ponto onde é feita uma síntese de todos os resultados obtidos com o nosso estudo.

No quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões obtidas com o desenvolvimento do nosso trabalho, bem como as limitações verificadas durante o mesmo e perspetivas futuras a desenvolver.

Face ao apresentado anteriormente, com o desenvolvimento deste trabalho pretendemos contribuir para o desenvolvimento dos estudos académicos sobre o SNC-AP.

Contribuir para uma análise sobre as principais alterações introduzidas pelo SNC-AP face ao anterior normativo em vigor (POCAL), com especial enfoque nas normas de contabilidade pública que tratam a temática dos inventários e dos ativos fixos tangíveis.

Analisar e perceber, em termos práticos, quais as implicações que o SNC-AP veio trazer ao normal funcionamento das Autarquias Locais e quais os procedimentos que tiveram que ser introduzidos e alterados de forma a adaptar estas mesmas Autarquias às novas exigências legais.

## **2. Revisão de Literatura**

Neste capítulo vamos realizar um breve enquadramento das Autarquias Locais em Portugal. Face à exigência legal de implementação do SNC-AP iremos também analisar quais as evoluções do tratamento desde o POCAL até ao referido SNC-AP, bem como uma descrição sucinta da evolução histórica do tratamento dos inventários e dos ativos fixos tangíveis pelas autarquias locais em Portugal.

### **2.1 Um breve enquadramento das Autarquias Locais em Portugal**

As Autarquias Locais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução dos interesses próprios, comuns e específicos das respetivas populações. As freguesias e os municípios são as Autarquias Locais em Portugal, sendo a Junta de Freguesia e a Câmara Municipal os respetivos órgãos executivos e a Assembleia Freguesia e a Assembleia Municipal os respetivos órgãos deliberativos.

Segundo Oliveira (2013), as autarquias locais são pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados dos residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes.

Para Sousa (2017), as autarquias locais são um elemento fundamental da organização do Estado democrático e uma realidade histórico-administrativa anterior à Constituição de 1976 e ao liberalismo constitucional. As autarquias locais não constituem apenas um poder administrativo burocrático, devem considerar-se como um poder democrático-constitucional. O Estado de direito democrático decorre de vários princípios como a soberania popular, o pluralismo de expressão e organização, a separação de poderes, a garantia dos direitos fundamentais e a descentralização administrativa (arts. 2.º e 235.º da CRP). A definição constitucional de autarquias locais como pessoas coletivas territoriais assenta em dois pontos: a existência de órgãos representativos das populações respetivas e a defesa dos interesses próprios dessas populações, conforme consagrado no artigo 235.º da CRP.

O poder local em Portugal está organizado numa lógica de democracia representativa. É parte integrante da estrutura organizativa do Estado e dispõe de instrumentos legislativos que

Ihe outorgam autonomia política e territorial, consubstanciada numa efetiva autonomia administrativa e financeira. Silva (2017) frisa que é importante notar que uma das mais impressionantes características do nosso sistema organizacional e político reside na garantia de existência de uma administração autónoma local, programática e veementemente consagrada na Lei Fundamental, ao ponto de constituir um limite material da própria revisão constitucional. Para Seara et al. (2013), o poder local possui capacidade eleitoral própria, órgãos políticos locais (deliberativos e executivos), atribuições e competências próprias, funcionários que integram os quadros de pessoal das autarquias, bem como autonomia para elaborar e executar orçamentos (receitas e despesas – correntes e de capital), cumprir as medidas deliberadas nas grandes opções do plano (plano de atividades e plano plurianual de investimentos).

Conforme referido, as autarquias locais em Portugal estão consagradas no artigo 235.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

As categorias de autarquias locais e divisão administrativa são definidas no artigo 236.º da CRP, e são as que a seguir se apresentam:

1. No continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas.

2. As regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem freguesias e municípios.

3. Nas grandes áreas urbanas e nas ilhas, a lei poderá estabelecer, de acordo com as suas condições específicas, outras formas de organização territorial autárquica.

4. A divisão administrativa do território será estabelecida por lei.

A figura do município vem regulada nos artigos 249.º a 254.º da CRP. Cada município tem dois órgãos colegiais: a Assembleia Municipal, órgão deliberativo, composta pelos deputados municipais; e a Câmara Municipal, órgão executivo, integrada pelo presidente, que a chefia e pelos vereadores – todos são eleitos através de um sistema de representação proporcional. É ainda de referir que os presidentes das juntas de freguesia do respetivo município têm assento na Assembleia Municipal. Apesar de não estar constitucionalmente individualizado, o presidente da Câmara é considerado um órgão individual, com competências próprias.

As freguesias, por sua vez, são autarquias locais que fazem parte dos municípios, tendo a sua disciplina geral nos artigos 244.º a 248.º da CRP. Em termos de atividade e exercício de poder, cada freguesia tem um órgão deliberativo – a Assembleia de Freguesia – e um órgão executivo – a Junta de Freguesia. Este último é eleito pelo primeiro e responde perante ele. Há

também um presidente em cada junta de freguesia, mas este não se autonomiza enquanto órgão individual, sendo só presidente do órgão colegial.

Para além da CRP, há outros diplomas legais relevantes, que desenvolvem com mais pormenor o exercício do poder local, a saber o Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro), o Quadro de Competências e Regime Jurídico de Funcionamento dos Órgãos dos Municípios e das Freguesias (Lei n.º 169/99, de 18 de setembro) e ainda a Carta Europeia da Autonomia Local de 1985, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro.

A CRP regulamenta com algum detalhe a matéria relativa às autarquias locais, estando os princípios da autonomia e da descentralização expressamente consagrados no seu texto.

A Constituição estipula, no n.º 1 do artigo 6.º, que o Estado é unitário e respeita, na sua organização, os princípios da autonomia dos poderes locais e da descentralização democrática da administração pública.

Em Portugal, tendo como objetivo modificar a contabilidade pública, iniciou-se, nos anos 90, o processo de reforma da Administração Pública, que se concretizou com o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro), e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho. Neste intervalo, foi publicada a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) através da Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro.

Estes diplomas vieram estabelecer a uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, nomeadamente a criação da contabilidade de caixa e a contabilidade de compromissos ou encargos assumidos, que visavam a correta administração dos recursos financeiros públicos, com base em critérios de legalidade, economia, eficácia e eficiência.

Além da contabilidade orçamental, o Decreto-Lei n.º 155/92, mencionava também, como complemento, a necessidade de uma contabilidade analítica como forma indispensável de controlo de resultados conforme refere Neto (2014).

## **2.2 A história da introdução do POCAL – uma breve síntese**

O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, aprovou o sistema contabilístico das autarquias locais (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - POCAL), que entrou em vigor em 1 de janeiro do ano de 2002.

Este diploma foi ainda alterado posteriormente pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, pelo Decreto-Lei nº 315/2000, de 2 de dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril e pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

O POCAL prevê quadros e códigos de contas, relativamente aos quais refere que correspondem ao mínimo de informação de que as autarquias devem dispor. Admite-se assim que em muitas contas da classificação orçamental e patrimonial, as autarquias locais possam criar subcontas segundo as suas necessidades de gestão, desde que respeitado o conteúdo da conta principal.

O POCAL veio unificar a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor administrativo autárquico. De acordo com Carvalho et al. (1999), foram as mudanças verificadas a nível do poder local que tornaram as autarquias em organizações cada vez mais complexas, fazendo com que houvesse uma maior responsabilidade na produção de bens e prestação de serviços públicos, tornando, assim, o sistema contabilístico limitado. Para Correia et al. (2011), até à implementação do POCAL, o sistema de contabilidade dos municípios portugueses assentava num princípio de caixa, onde a preocupação primordial era o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental. Eram, portanto, descuradas informações relevantes associadas à situação económica, financeira e patrimonial das contas destas entidades.

Este sistema de contabilidade autárquica assumiu como grandes objetivos a obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, completando a informação sobre a execução do orçamento (prestada numa ótica de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados do município, possibilitasse uma transparência maior da aplicação dos recursos públicos, maximizando a sua respetiva eficiência, eficácia e economia (Carvalho, 2005).

Em termos gerais, são três os subsistemas de informação exigidos pelo POCAL – Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade de Custos. Articulados entre si, devem contribuir para uma imagem verdadeira e apropriada das operações autárquicas, mas também para a prestação de responsabilidades aos utilizadores da informação contabilística, tendo principal enfoque no Tribunal de Contas e dos municípios.

Conforme enumerado no trabalho de Barros (2015), e como já referido anteriormente o principal objetivo do POCAL é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e que permita:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e compromissos;
- 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;
- Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais na lei de enquadramento do Orçamento de Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
- Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial da autarquia local.

O POCP é de aplicação obrigatória nos serviços públicos, organismos e instituições que pertencem à administração central, regional e local, desde que estas não tenham natureza de empresa pública.

Sendo as autarquias parte integrante da Administração local, foi necessário adaptar o POCP às suas realidades e exigências. O POCAL tal como refere Barros (2015) consubstancia a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica.

A implementação do POCAL nas autarquias não decorreu com a celeridade inicialmente prevista. Hermínio (2018) refere que de entre os maiores entraves que se verificaram a própria dificuldade de implementação, decorrente de lacunas existentes na lei, quanto à aplicação e modelo a seguir de contabilidade de custos e a falta de uma exigência legal em termos de prestação deste tipo de informação.

O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, define o regime de contabilidade autárquica a que passam a ficar sujeitos os municípios, 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. Estabeleceu pela primeira vez a possibilidade de os órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor de tarifas e preços. Veloso (2018) refere que face à diversidade de dimensão populacional, as próprias atribuições das freguesias, bem como as competências dos seus órgãos, levaram a considerar sistemas contabilísticos diferentes ajustados às realidades das autarquias locais.

Uma vez que o POCAL resulta do POCP, segue obviamente os mesmos princípios contabilísticos fundamentais que, como já referido anteriormente, visa conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental das entidades. Conforme estabelecido no Ponto 3.2 do POCAL esses princípios são:

- Princípio da Entidade contabilística (todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e a prestar contas de acordo com o POCAL);
- Princípio da continuidade (a Entidade opera continuamente, com duração ilimitada);
- Princípio da consistência (não alteração das políticas contabilísticas de um exercício para o outro);
- Princípio da especialização ou do acréscimo (reconhecimento de custos e proveitos quando ocorridos ou obtidos independentemente do seu pagamento ou reconhecimento);
- Princípio do custo histórico (registos contabilísticos baseados em custos de aquisição ou de produção);
- Princípio da prudência (integração nas contas de um certo grau de prudência sem que com isso se criem reservas ocultas ou provisões excessivas);
- Princípio da materialidade (incluir ou evidenciar nas demonstrações financeiras todos os elementos relevantes);
- Princípio da não compensação (os elementos das rubricas do ativo e do passivo e os custos e perdas e os proveitos e ganhos são apresentados em separado, sem possibilidade de serem compensados).

O POCAL define ainda no seu Ponto 3.1 os princípios orçamentais que devem regular a atividade financeira das autarquias locais na elaboração e execução do Orçamentos:

- Princípio da Independência - o orçamento das Autarquias Locais é independente do Orçamento de Estado;

- Princípio da Anualidade - o orçamento é anual e o ano económico coincidem com o ano civil;
- Princípio da Unidade - o orçamento é único;
- Princípio da Universalidade - o orçamento engloba todas as receitas e despesas (inclusive as dos serviços municipalizados, caso existam);
- Princípio do Equilíbrio - o orçamento prevê todas as despesas e receitas e as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes;
- Princípio da Especificação - todas as receitas e despesas orçamentadas são suficientemente especificadas;
- Princípio da Não Consignação - não se pode afetar o produto de qualquer receita para cobrir determinada despesa, salvo nos casos previstos na Lei;
- Princípio da Não Compensação - todas as despesas e receitas devem ser inscritas pelo seu valor integral, não sendo deduzidos encargos de qualquer natureza.

### 2.3 A evolução para o SNC-AP - objetivos, vantagens, situação atual

Decorridos cerca de 18 anos desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, prestação de contas e controlo financeiro, o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aplicável ao setor empresarial, e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Nesse sentido, através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, foi aprovado o SNC-AP, o qual assenta nos seguintes pilares:

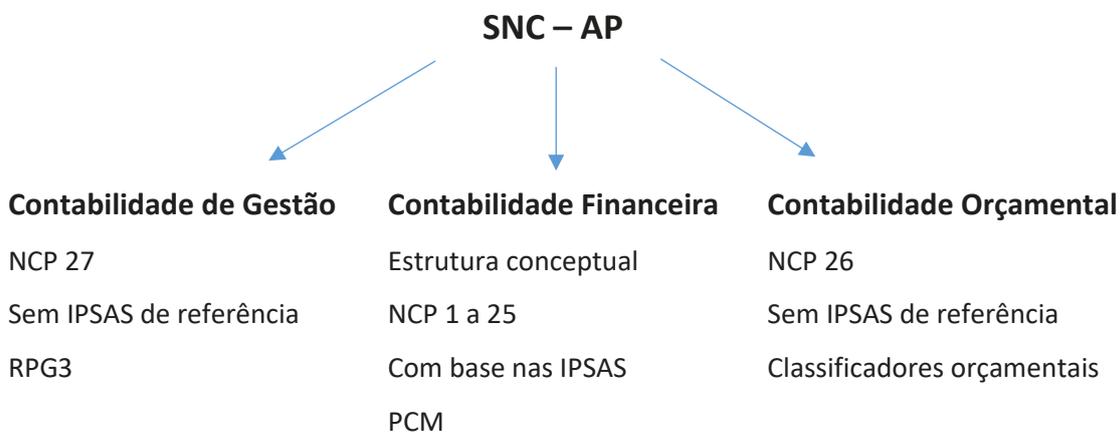
- **A estrutura conceptual** para a informação financeira, que permite um desenvolvimento coerente e consiste das normas de contabilidade pública;
- **As normas de contabilidade pública**, que contemplam os requisitos ao nível da contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como as divulgações necessárias por cada uma das áreas contabilísticas;
- **O plano de contas multidimensional** que servirá para o reconhecimento das transações e outros eventos na contabilidade financeira, ajustado às necessidades das contas

nacionais e alinhado com a codificação para efeitos de inventário de bens imóveis, móveis e direitos, antecipando-se um aumento da qualidade e eficiência na preparação das contas nacionais, um dos objetivos da Diretiva n.º 2011/85, que estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros;

- **Os modelos de demonstrações orçamentais**, que permitem conhecer o orçamento inicial, as alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, da receita e o desempenho orçamental, através do cálculo normalizado de um conjunto de indicadores orçamentais (saldo de gerência, saldo global, saldo primário, saldo corrente e saldo de capital);
- **Os modelos de demonstrações financeiras**, alinhados com os que existem para o setor empresarial, facilitando a comparabilidade e permitindo análises económico-financeiras das entidades públicas, bem como uma aferição da sua sustentabilidade financeira.

Para além das disposições na Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) sobre contabilidade pública, o atual normativo tem por base as seguintes referências essenciais:

Figura 1: Os normativos de referência para os subsistemas contabilísticos



**Fonte:** Adaptado de Viana (2017)...

O referido Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova e estabelece a entrada em vigor do SNC-AP a 1 de janeiro de 2018, atendendo à redação dada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, sem prejuízo das entidades piloto cuja aplicação se iniciou a 1 de janeiro de 2016.

Todavia, o Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, no seu artigo 79.º, estabeleceu uma

prorrogação da entrada em vigor do SNC-AP para as entidades da administração local para 1 de janeiro de 2019.

Com a entrada em vigor deste diploma são revogados os seguintes diplomas:

- O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro;
- O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-E), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro;
- A Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE);
- A Portaria 474/2010, de 1 de julho, relativa aos princípios orientadores para a consolidação de contas no setor público administrativo.

A transição do POCAL para o SNC-AP estava prevista para 1 de janeiro de 2018, no entanto a Circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais decidiu prorrogar por um ano o prazo estabelecido no art.º 18.º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Assim, o SNC-AP apenas entrou em vigor a 1 de janeiro de 2019 para o subsector da administração local.

## Âmbito e objetivos

O SNC-AP é constituído pelos seguintes subsistemas contabilísticos:

Figura 2: Subsistemas contabilísticos do SNC-AP

Subsistema	Descrição
Contabilidade orçamental	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental (elaboração, execução e prestação de contas).
Contabilidade financeira	Tem por base as IPSAS e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e as suas alterações (através da preparação de um balanço e das alterações no património líquido), o desempenho financeiro (através da demonstração dos resultados), e os fluxos de caixa (através da demonstração dos fluxos de caixa) de uma determinada entidade.
Contabilidade de gestão	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos, sendo relevante para a implementação da orçamentação por programas.

O mesmo é aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas.

Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, entende-se por entidades públicas reclassificadas as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsetores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional.

Relativamente às Normas de Contabilidade Pública (NCP), as quais constituem o Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, integram o SNC-AP as constantes da Figura 3:

Figura 3: NCP que integram o SNC-AP

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

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística (2017)

O Decreto-Lei de aprovação do SNC-AP prevê no seu artigo 5.º a criação de um regime simplificado de contabilidade pública para as entidades de menor risco e dimensão.

## **2.4 Objetivos da implementação do SNC-AP**

Nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, nomeadamente:

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

#### **2.4.1 As IPSAS como referência**

O subsistema da contabilidade financeira integrado no SNC-AP é convergente com as IPSAS, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Para além das IPSAS, este organismo também emite as *Recommended Practice Guidelines* (RPG).

O IPSASB é um órgão independente de normalização contabilística, composto por 18 membros, que procura desenvolver normas, orientações e disponibilizar recursos para serem utilizados pelas entidades do setor público em todo o mundo para a preparação de relatórios financeiros de finalidades gerais. O IPSASB é um dos quatro órgãos independentes de normalização que compõem a *International Federation of Accountants* (IFAC), que é a organização mundial representativa da atividade contabilística, composta por 179 membros e associados, provenientes de 130 países.

Desde 1997 o IPSASB emitiu 38 normas contabilísticas na base do acréscimo e uma norma base de caixa, direcionada aos países que pretendem evoluir da base de caixa para a base do acréscimo (Viana, 2015).

O IPSASB tem como objetivo aumentar a qualidade e transparência do relato financeiro do setor público através de:

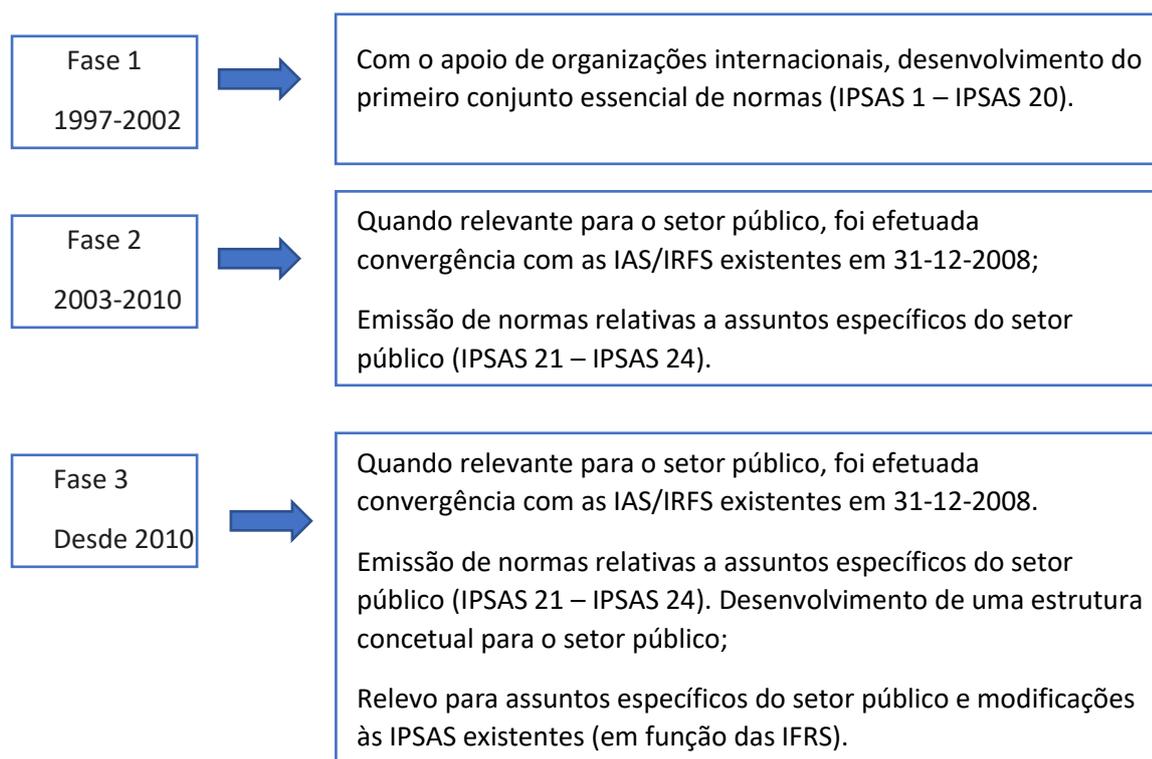
- Emissão de normas de alta qualidade para serem usadas pelas entidades do setor público;

- Promover a adoção e a convergência internacional com as IPSAS;
- Proporcionar informação alargada para a gestão financeira do setor público;
- Difundir orientações em matérias relacionadas com o relato financeiro no setor público e tomada de decisão.

O IPSASB produz normas que seguem padrões de alta qualidade para o setor público, mantendo a consistência com as normas do *International Accounting Standards Board* (ISAB), as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), sem prejuízo de difundir normas específicas para o setor público.

De acordo com Berger (2012), podemos observar as seguintes fases de desenvolvimento das IPSAS:

Figura 4: Fases de desenvolvimento das IPSAS



**Fonte:** Adaptado de Castro (2018)

De destacar na Fase 3 a conclusão em outubro de 2014 da Estrutura Concetual, a qual serviu de base à estrutura conceptual para a informação financeira pública que integra o SNC-AP.

A Estrutura Concetual do subsistema da contabilidade financeira do SNC-AP, doravante EC, é uma peça autónoma e estruturante que define os conceitos que devem estar presentes no

desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas.

A EC teve por base a estrutura conceptual para o relato financeiro de finalidades gerais emitida pelo IPSASB (IPSASB, 2014). Tal significa que a mesma não é aplicável aos subsistemas da contabilidade orçamental e da contabilidade de gestão, estando estes dois subsistemas tratados autonomamente nas NCP 26 e 27, respetivamente.

## 2.4.2 Regime Simplificado

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, estipula que para as entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública.

A Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, concretiza o referido regime, conforme apresentado na tabela 1 passamos a ter as seguintes categorias de entidades para efeitos de SNC-AP e respetivos instrumentos contabilísticos:

Tabela 1: Regimes contabilísticos do SNC-AP

Despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas	Regime contabilístico	Instrumentos
<= €1.000.000	Simplificado - microentidades	NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental Divulgação do inventário do património
> €1.000.000 e <= €5.000.000	Simplificado - pequenas entidades	NCP - PE NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental NCP 27 - Contabilidade de Gestão Plano de Contas Multidimensional
> €5.000.000	Regime geral	Estrutura Concetual Normas de Contabilidade Pública Plano de Contas Multidimensional

Fonte: Adaptado de Viana (2017)

A Norma de Contabilidade Pública para Pequenas Entidades (NCP-PE) foi publicada em anexo à portaria do regime simplificado e a mesma trata de diversas matérias contabilísticas de uma forma mais simples e com opções reduzidas em relação ao regime geral.

No seu Apêndice estão definidos quatro modelos de demonstrações financeiras a utilizar pelas pequenas entidades que tenham optado pelo respetivo regime, a saber: balanço, demonstração dos resultados por naturezas; demonstração de fluxos de caixa; e demonstração das alterações no património líquido.

O artigo 9.º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, prevê a integração de lacunas decorrentes da não previsão na NCP-PE de determinada transação, evento, atividade ou circunstância, respeitando a seguinte hierarquia:

1. As NCP do regime geral do SNC-AP;
2. As Normas de Contabilidade e Relato Financeiro que integram o SNC.

As entidades que reúnam as condições de utilização dos instrumentos contabilísticos do regime simplificado, quer como pequenas entidades podem utilizar o regime geral do SNC-AP.

### **2.4.3. Transição para o SNC-AP**

As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP tiveram de preparar o balanço de abertura de acordo com o novo normativo, o que implicou um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública.

Ao contrário do que foi exigido na transição do Plano Oficial de Contabilidade para o SNC, na transição para o SNC-AP, nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, a informação relativa ao ano anterior poderá basear-se no POCP ou planos setoriais, através de uma mera conversão dos saldos para as contas e rúbricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP, tendo por base os modelos que estão divulgados (CNC, 2016).

Nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, a informação relativa ao ano anterior poderá basear-se no POCP ou planos setoriais, através de uma mera conversão dos saldos para as contas e rúbricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP.

Todas as autarquias locais tiveram de criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implicou a apresentação do balanço do ano de 2019 de acordo com o novo normativo. Como referido anteriormente, foi necessário procederem a

um conjunto de ajustamento no último balanço do ano de 2018, conforme prescrito no artigo 14.º do DL n.º 192/2015 e no artigo 10.º da portaria n.º 218/2016, nomeadamente:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP ou pela NCP-PE;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP ou pela NCP-PE;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as NCP ou com a NCP-PE;
- Aplicar as NCP ou a NCP-PR na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos;
- Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas por força da primeira adoção devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados;
- Para ser possível a comparabilidade, as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos nas DF do período anterior.

Conforme refere Carvalho (2016), atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do SNC-AP, as áreas que poderão causar maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

No que toca aos ativos fixos tangíveis (NCP 5) - em estudo mais aprofundado no nosso estudo, as autarquias tiveram que mensurar os seus imóveis pelo valor patrimonial tributário e para os outros bens pelo custo do bem, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.

O SNC-AP veio alterar algumas terminologias existentes no POCAL, conforme apresentado na tabela seguinte.

Figura 5: Terminologias POCAL vs SNC-AP

<b>POCAL</b>	<b>SNC-AP</b>
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	Propriedade de investimento
Provisões (para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Para além de ter alterado algumas terminologias, o SNC-AP veio introduzir a estrutura concetual da contabilidade financeira, onde são definidos os diferentes conceitos necessários à preparação e apresentação das diferentes demonstrações financeiras.

Conforme Carvalho (2016) enumera no seu trabalho, ao contrário do POCAL, o SNC-AP define todos os elementos das demonstrações financeiras, apresenta critérios de reconhecimento e a sua relação com as divulgações e as bases de mensuração para todos os elementos. Por sua vez, o POCAL nada refere quanto 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.

## **2.5 A análise detalhada das normas a estudar**

Neste ponto vamos abordar as NCP 5 (Ativos Fixos Tangíveis) e a NCP 10 (Inventários) apresentando quais os objetivos das duas normas em estudo, bem como o âmbito de aplicação, definições de conceitos.

### **2.5.1 NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis**

O tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), encontra-se prescrito na Norma de Contabilidade Pública (NCP) n.º 5 do SNC-AP.

O objetivo desta Norma é informar os utilizadores das demonstrações financeiras sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que ocorreram (transferências, alienações, depreciações, imparidades...).

A sua aplicação permite, a qualquer entidade, evidenciar, através das demonstrações financeiras, os recursos aplicados em bens dos quais se espera uma utilização por mais de um período de relato, e os benefícios económicos ou potencial de serviço que se obtêm através da sua utilização pelos vários anos da sua vida útil.

Os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas.

Conforme descrito na NCP 5, Ativos Fixos Tangíveis são bens com substância física detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos, onde é esperado um período de utilização de, pelo menos, um ano.

De acordo a mesma norma, e à semelhança do parágrafo 14 da IPSAS n.º 17 do IPSASB (2006), o parágrafo 10 da BNCP 5, relativa aos AFT, o custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for espectável que surgirão 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.

Rua (2017) aponta um evidente avanço que o SNC-AP veio introduzir face ao POCAL, uma vez que veio definir o conceito de ativo e de AFT, os seus critérios de reconhecimento, e introduzindo o justo valor explicitamente enquanto critério de mensuração aplicável a situações concretas. O SNC-AP tem uma aproximação clara ao SNC, tendo, contudo, algumas particularidades específicas do âmbito público, como é o exemplo de um elemento poder ser reconhecido como ativo mesmo que não produza rendimento, desde que possua potencial de serviço.

Cronologicamente e de forma a enquadrar este conceito de AFT e da própria NCP 5, podemos verificar que no POCAL (1999), apenas eram mencionados quais os tipos de bens que podiam ser classificados como AFT, mas nada era referido quanto ao conceito de ativo ou até mesmo de AFT.

A nível internacional o IPSASB (2014) define ativo como “um recurso controlado presentemente pela entidade como resultado de eventos passados”. Acrescenta ainda no seu ponto 5.7 que “um recurso é um item com potencial de serviço ou a capacidade de gerar benefícios económicos”.

De forma a ultrapassar as lacunas conceituais existentes no âmbito público em Portugal, e tendo como base o disposto pelo IPSASB, o SNC-AP (2015) define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”. Acrescenta ainda 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”.

### **Âmbito**

Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização de ativos fixos tangíveis, exceto quando tiver sido adotado um tratamento contabilístico diferente, de acordo com uma outra NCP.

Esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis (quer no domínio público, quer no domínio privado), incluindo:

- a) Equipamento militar;
- b) Infraestruturas;

- c) Bens do património histórico;
- d) Ativos de contratos de concessão após reconhecimento de acordo com a NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente.

Esta Norma não se aplica a:

- a) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola;
- b) Direitos minerais e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis e similares.

Esta Norma aplica-se ainda a ativos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas duas alíneas anteriores.

No que toca à sua mensuração, define o SNC-AP, dois momentos distintos de mensuração. A primeira prende-se com a mensuração inicial (no reconhecimento), o segundo com a mensuração subsequente.

No reconhecimento inicial, 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 e 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. No caso do bem ser adquirido através de uma transação sem contraprestação será aplicado o valor patrimonial tributário tratando-se de imóveis e o custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado, para os restantes bens do ativo.

Já no reconhecimento subsequente, deve o bem ser mensurado pelo custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, estando previsto que em determinadas circunstâncias venham a ser revalorizados de acordo com determinados critérios e parâmetros a definir.

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 contas as vidas úteis referidas no classificador complementar.

A depreciação deste tipo de ativos começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida, conforme estabelece o parágrafo 50 da NCP 5. No caso dos terrenos e edifícios, estes são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos em conjunto. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada, pelo que não são suscetíveis de

depreciação, exceto quando são objeto da atividade principal, como por exemplo pedreiras e aterros.

Os métodos de depreciação devem refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam usufruídos pela entidade, sendo que a NCP 5 estabelece no seu parágrafo 55 os métodos de depreciação. O método utilizado pela entidade deve ser aplicado de forma consistente de período para período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Em jeito de síntese dos objetivos do NCP 5 e comparação com o POCAL temos:

Objetivos	Comparação com POCAL
<p>“Esta Norma aplica-se a ativos fixos tangíveis (quer de domínio público, quer de domínio privado), incluindo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Equipamento militar;</li> <li>b) Infraestruturas;</li> <li>c) Bens do património histórico; e</li> <li>d) Ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4.” (n.º#)</li> </ul> <p>“Um bem do ativo fixo tangível...deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo” (n.º 18) O “custo” é o custo de produção. Não são incorporáveis alguns custos (n.º 24) (Ex. Custos de administração).</p> <p>“Um bem do ativo fixo tangível <u>pode ser adquirido através de uma transação sem contraprestação</u>. Neste caso, a mensuração far-se-á da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Imóveis – Valor patrimonial tributário (VPT).</li> <li>b) Outros ativos – Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.</li> </ul> <p>Por exemplo, pode ter sido doado um terreno a uma autarquia local, com retribuição nula ou simbólica, para habilitar essa autarquia a desenvolver parques, estradas e vias para desenvolvimento. Neste caso, o seu custo é o justo valor à data de aquisição.” (n.º 19)</p>	<p><b>POCAL 2.7.2 – Amortizações:</b> “O método para o cálculo das amortizações do exercício é o das <u>quotas constantes</u>.”</p> <p>Para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de amortização determina-se aplicando aos montantes dos elementos do ativo imobilizado em funcionamento as taxas de amortização definidas na lei.</p> <p>O valor unitário e as condições em que os elementos do ativo imobilizado sujeitos a depreciação ou a deperecimento possam ser amortizados num só exercício são os definidos na lei.</p> <p>A fixação de quotas diferentes das estabelecidas na lei, para os elementos do ativo imobilizado corpóreo adquirido em 2.ª mão, é determinada pelo órgão deliberativo da autarquia local sob proposta do órgão executivo, acompanhada de justificação adequada.”</p> <p><b>POCAL 4.1.1 – Critérios de Valorimetria</b> “O ativo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao <u>custo de aquisição ou ao custo de produção</u>. Quando os respetivos elementos tiverem uma vida útil limitada ficam sujeitos a uma <b>amortização</b> sistemática durante esse</p>

<p>“A NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento de juros como um componente da quantia escriturada de um bem do ativo fixo tangível” (n.º 27).</p> <p>“Após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.” (n.º 33)</p> <p>“Em algumas circunstâncias os ativos fixos tangíveis podem ser objeto de revalorização de acordo com os critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado.” (n.º 34)</p> <p>“A revalorização a que se refere o parágrafo anterior pressupõe a determinação, à data da revalorização, da vida útil remanescente do ativo.” (n.º 35)</p> <p>“Se a quantia escriturada de um ativo fixo tangível for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedentes de revalorização. Porém, este aumento deve ser inicialmente reconhecido nos resultados até ao limite em que reverta uma redução de revalorização do mesmo ativo anteriormente reconhecida nos resultados.” (n.º 39)</p> <p>“Os terrenos e os edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados, salvo algumas exceções como, por exemplo, pedreiras e aterros. Os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. Um aumento no valor do terreno onde um edifício está implantado não afeta a determinação da quantia depreciável do edifício.” (n.º 52)</p> <p>“A presente Norma preconiza que o método de amortização mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou linha reta). Este método deve ser aplicado de</p>	<p>período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas”.</p> <p><b>POCAL 4.1.4 – Critérios de Valorimetria</b>  “Quando se trate de ativos do imobilizado <b>obtidos a título gratuito</b> deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à desses bens. O critério de valorimetria aplicado deverá ser explicitado e justificado no anexo adequado (nota 8.2.3). Caso este critério não seja exequível, o imobilizado assume <b>valor zero</b> até ser objeto de uma grande reparação assumindo então o montante desta. Na impossibilidade de valorização dos bens quando estes assumam valor zero, devem ser identificados em anexo e justificada aquela impossibilidade (nota 8.2.14).”</p> <p><b>POCAL 4.1.5 – Critérios de Valorimetria</b>  “<u>No caso de inventariação inicial</u> de ativos cujo valor de aquisição ou de produção se desconheça, aplica-se o disposto no número anterior.”</p> <p><b>POCAL 4.1.6 – Critérios de Valorimetria</b>  “<u>No caso de transferências de ativos entre entidades abrangidas pelo presente Plano ou por este e pelo POCP</u>, o valor a atribuir será o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, desde que em conformidade com os critérios de valorimetria estabelecidos no presente Plano, salvo se existir valor diferente do fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes. Na impossibilidade de aplicação de qualquer das alternativas referidas, será aplicado o critério definido no n.º 4.1.4.”</p> <p><b>POCAL 4.1.7 – Critérios de Valorimetria</b>  “Os <u>bens de domínio público</u> são incluídos no ativo imobilizado da autarquia local responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afetos à sua atividade operacional. A valorização destes bens será efetuada, sempre que possível, ao</p>
---	---

<p>forma consistente de período para período.” (n.º 56)</p> <p>“Para uma entidade determinar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade, deve aplicar a NPC 9 – Imparidade de Ativos.” (n.º 57)</p> <p>“O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um bem do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação, se existir, e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido (a menos que a NCP 6 exija de forma diferente no caso de venda seguida de locação).” (n.º 61).</p>	<p>custo de aquisição ou ao custo de produção, devendo nos casos restantes aplicar-se o disposto no n.º 4.1.6.”</p> <p><b>POCAL 4.1.11 – Critérios de Valorimetria</b>  “Como regra geral, os bens de imobilizado não são suscetíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que autorizem e que definam os respetivos critérios de valorização.”</p> <p><b>POCAL 4.1.12 – Critérios de Valorimetria</b>  “Sem prejuízo do princípio geral de atribuição de juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respetivos custos poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente. Se a construção for por partes isoláveis, logo que cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes.”</p>
--	---

### 2.5.2. NCP 10 - Inventários

Esta Norma (NPC 10) estabelece o tratamento contabilístico dos inventários e proporciona orientação sobre a determinação do custo dos inventários e fórmulas de custeio e sobre reduções para o seu valor realizável líquido.

Para Gonçalves (2017), a informação fornecida pela contabilidade revela-se de grande utilidade para a gestão de inventários. Dá a conhecer o valor dos inventários e a sua expressão no total do ativo da entidade e apoia ações de controlo interno e decisões sobre o manuseamento de inventários.

Neste contexto, dá-se ênfase ao reconhecimento, mensuração, contabilização e divulgação de informação sobre inventário, em sede de relato.

A NCP 10 define (no seu Parágrafo 7) inventários como ativos:

- a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção;
- b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços;
- c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações;  
ou
- d) No processo de produção para venda ou distribuição.

São reconhecidos como inventários, entre outros, os bens adquiridos para revenda (por exemplo, mercadorias, terrenos), as matérias-primas e os materiais usados na produção, os produtos acabados ou os produtos em curso de produção.

As entidades públicas incluem inventários de natureza geral (por exemplo, materiais de consumo, materiais de manutenção, determinadas peças de reserva) e inventários de natureza específica (por exemplo, reservas estratégicas de produtos petrolíferos, selos e moedas e publicações para venda).

Figura 6: Natureza dos inventários



**Fonte:** Adaptado de Gonçalves (2017)

A mensuração dos inventários que forem adquiridos através de uma transação com contraprestação (situação mais comum), deve ser feita ao custo de aquisição.

## **Sistemas de inventários**

Nos sistemas de inventário encontram-se duas opções: sistema de inventário intermitente e sistema de inventário permanente. Gonçalves (2017) refere que o sistema de inventário adotado influencia os registos contabilísticos das operações dos inventários, bem como, a informação produzida para as demonstrações financeiras a relatar.

Tanto na estrutura concetual do SNC-AP, como na NCP 10, não é expressa diretamente a opção do sistema de inventário a adotar. Porém, pelas características exigidas à informação financeira produzida pelo SNC-AP, designadamente a verificabilidade e pela periodicidade do relato mensal está implícita a adoção do sistema de inventário permanente. Aliás, este é o sistema de inventário de utilização obrigatória para as entidades abrangidas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), excecionando-se as microentidades e as entidades previstas no n.º 4 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Através de uma breve caracterização, o sistema de inventário permanente permite o controlo de inventários – o saldo da conta de inventário reflete as existências em armazém), através do registo dos respetivos movimentos na contabilidade (compras/mercadorias/custo das mercadorias vendidas).

Estabelece ainda o artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho que se deve:

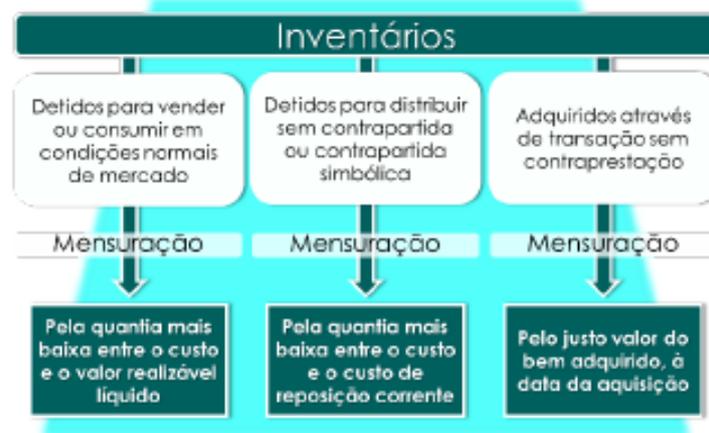
- a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;
- b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.

## **Mensuração de inventários**

A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através dos quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas.

A mensuração mais comum, é feita pelo custo de aquisição, quando os inventários forem adquiridos através de uma transação com contraprestação. Porém, existem situações em que a mensuração deve ser feita tendo em conta as circunstâncias da sua aquisição ou o destino que se lhes pretende dar, conforme ilustrado a figura seguinte:

Figura 7: Mensuração de inventários



Fonte: Adaptado de Gonçalves (2017)

No que toca às fórmulas de custeio, a NCP 10 prevê como fórmulas de custeio a identificação específica de inventários e o custo médio ponderado, admitindo-se exceções neste último caso.

Assim, as fórmulas de custeio previstas na NCP 10 aplicam-se da seguinte forma:

Tabela 2 – Tipos de inventário e fórmulas de custeio

Tipo de inventários	Fórmula de custeio
Bens que não sejam geralmente intermutáveis	O custo dos inventários deve ser apurado através da identificação específica dos respetivos custos individuais
Bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos	
Itens de inventário intermutáveis	Custo médio ponderado, podendo ser utilizadas outras fórmulas de custeio, desde que devidamente fundamentado

A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens individualizados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam agregados para um projeto específico, independentemente de terem sido comprados ou produzidos.

Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período de relato e do

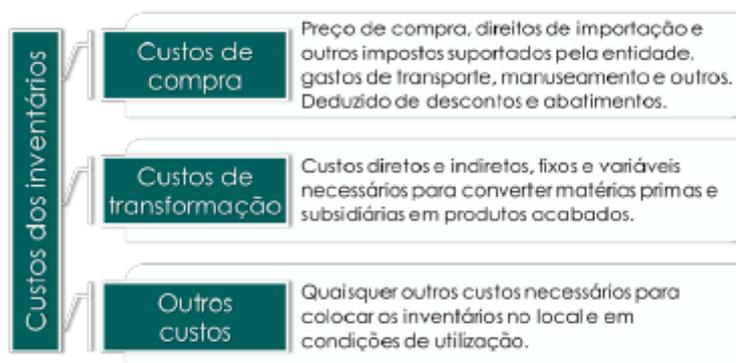
custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante esse período. A média deve ser determinada à medida que cada entrega adicional seja recebida.

### Custo dos inventários

O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais.

Conforme estabelecido nos parágrafos 16 a 25 da NCP 10:

Figura 8: Custos dos inventários



Fonte: Adaptado de Gonçalves (2017)

Em suma, os objetivos da NCP 10 e a sua comparação com o POCAL, temos:

Objetivos	Comparação com POCAL
<p>“...A Norma não se aplica designadamente a trabalhos em curso de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados.” (n. 92).</p> <p>“Inventários são ativos (n.º 7):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção;</li> <li>b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços;</li> </ul>	<p><b>Critérios de Valorimetria das existências no POCAL:</b></p> <p><b>4.2.1</b> – As existências são valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das exceções adiante consideradas</p> <p><b>4.2.2</b> – O custo de aquisição e o custo de produção das existências devem ser determinados de acordo com as definições adotadas para o imobilizado.</p>

<p>c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou</p> <p>d) No processo de produção para venda ou distribuição.”</p> <p>“Os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, exceto nos casos previstos nos parágrafos 14 e 15 e seguintes.” (n.º 13)</p> <p>“Quando os inventários forem adquiridos através de uma transação sem contraprestação, devem ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição.” (n.º 14)</p> <p>“Quando os inventários forem detidos para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica, ou para consumir no processo de produção de bens para subsequentemente distribuir sem contrapartida ou por uma por uma contrapartida simbólica, devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente.” (n.º 15)</p> <p>“O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais.” (n.º 15)</p> <p>“Nos custos de inventários apenas são incluídos outros custos na medida em que tenham sido suportados para colocar esses inventários no seu local e condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais não industriais ou os custos de conceção de produtos para clientes específicos.” (n.º 22)</p> <p>“Custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos no período em que são suportados (n.º 23):</p> <p>a) Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão-de-obra ou outros custos de produção;</p> <p>b) Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;</p>	<p><b>4.2.3</b> – Se o custo de aquisição ou o custo de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.</p> <p><b>4.2.4</b> – Quando na data do balanço haja obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros fatores análogos, deverá ser utilizado o critério referido no ponto 4.2.3</p> <p><b>4.2.5</b> – Os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos são valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.</p> <p><b>4.2.6</b> – Entende-se como preço de mercado o custo de reposição ou o valor realizável líquido, conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda.</p> <p><b>4.2.7</b> – Entende-se como custo de reposição de um bem o que a entidade teria de suportar para substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização.</p> <p><b>4.2.8</b> – Considera-se como valor realizável líquido de um bem o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.</p> <p><b>4.2.9</b> – Relativamente às situações previstas nos n.ºs 4.2.3 e 4.2.4, as diferenças serão expressas pela provisão para depreciação de existências, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.</p> <p><b>4.2.10</b> – Os métodos de custeio das saídas de armazém a adotar são o custo específico ou o custo médio ponderado.</p>
---	---

- c) Custos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e condição atuais, e
- d) Custos de venda.”

“A NCP 7 – Custos de Empréstimos Obtidos identifica as circunstâncias excepcionais em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Fórmulas de custeio.” (n.º 24)

“O custo dos inventários de bens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos, deve ser apurado através da identificação específica dos respetivos custos individuais.” (n.º 30)

“A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens individualizados de inventário.” (n.º 31)

“O custo dos inventários, que não sejam os inventários referidos no parágrafo 30, deve ser apurado usando por regra a fórmula do custo médio ponderado. Excepcionalmente, e desde que devidamente fundamentado, poderão ser utilizadas outras fórmulas de custeio dependendo das circunstâncias específicas da entidade.” (n.º 33)

“A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com a perspetiva de que os ativos não devem ser registados por quantias superiores aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados da sua venda, troca, distribuição ou uso.” (n.º 35)

“Os materiais e outros consumíveis detidos para uso na produção de inventários não são reduzidos abaixo do seu custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados vão ser vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma redução no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais serão reduzidos para o VRL. Nestas

circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu VRL.” (n.º 38)	
--	--

### **3. Metodologia**

Neste capítulo será apresentado o desenho do estudo que iremos realizar. Será apresentada a forma como irá ser realizado o nosso estudo, qual a metodologia a utilizar, procedimentos a realizar e objetivos a atingir com o estudo.

Será também feita a caracterização do nosso público-alvo e critérios de inclusão e exclusão.

#### **3.1 Objetivos**

O principal objetivo é avaliar a implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais.

Para alcançar o objetivo principal a que nos propomos, foram definidos um conjunto de objetivos específicos, que são apresentados de seguida:

- Estudar a evolução dos normativos de contabilidade pública que tratam os Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5) e os Inventários (NCP 10), através de uma revisão bibliográfica.
- Analisar qual a evolução destes normativos desde o POCAL até ao SNC-AP, fazendo uma comparação entre estes.
- Perceber, para as NCP 5 (Ativos Fixos Tangíveis) e NPC 10 (Inventários), quais as alterações significativas que a implementação do SNC-AP veio introduzir, e de que forma as entidades vão ter de mudar procedimentos para aplicar este novo normativo.
- Verificar em concreto, no Alentejo, como tem decorrido a implementação do SNC-AP, em geral, e em particular nas NCP 5 e 10.

#### **3.2 Desenho do estudo**

Este trabalho segue uma metodologia mista, sendo que numa primeira fase será feita uma abordagem qualitativa, baseada num estudo comparativo, no que respeita às normas em estudo entre os diferentes normativos (POCAL e SNC-AP), com o objetivo de analisar e comparar os conceitos, pressupostos, procedimentos e demonstrações financeiras dos dois normativos contabilísticos anteriormente referidos.

Numa primeira fase será feito um estudo comparativo do reconhecimento dos inventários e dos ativos fixos tangíveis nos referidos normativos, através da análise dos diferentes normativos contabilísticos (neste caso o POCAL e o SNC-AP). Será realizada uma análise comparativa quanto à forma de tratamento dos ativos fixos tangíveis e dos inventários, o seu reconhecimento e tratamento contabilístico. No final será apresentada uma síntese comparativa dos dois normativos.

Numa segunda fase, e passando a adotar uma metodologia quantitativa, e de forma a proporcionar uma maior detalhe sobre as alterações com que se depararam as Câmaras Municipais e Juntas de Freguesia, será aplicado um questionário que terá como objetivos principal perceber, para as NCP 5 (Ativos Fixos Tangíveis) e NCP 10 (Inventários), quais as alterações significativas que a implementação do SNC-AP veio introduzir, e de que forma as entidades tiveram que mudar procedimentos para aplicar este novo normativo.

### **3.3 Participantes**

Dado que o SNC-AP é de aplicação obrigatória para todo o tipo de autarquias locais (Câmaras Municipais e Juntas de Freguesia) à partida não existirão critérios de exclusão de qualquer tipo de entidades. No entanto existirão entidades que apenas estão legalmente sujeitas apenas ao regime simplificado do SNC-AP (à partida as juntas de freguesias estarão praticamente todas incluídas neste regime), enquanto as Câmaras Municipais estarão incluídas no regime normal do SNC-AP. Será este o ponto diferenciador do nosso estudo.

O questionário foi aplicado a Câmaras Municipais e Juntas de Freguesias da Região Alentejo.

Aplicámos o nosso questionário a um total de 209 entidades públicas devidamente identificadas.

Para a composição deste universo foram escolhidas três regiões de entre as quatro que compõe a região do Alentejo (Alto Alentejo, Alentejo Central, Baixo Alentejo e Alentejo Litoral). Esta escolha foi necessária dada a limitação temporal que tínhamos para o término do nosso trabalho.

Destas 209 entidades públicas 34 dizem respeito a Câmaras Municipais e 175 a Juntas de Freguesia, conforme apresentado na tabela 2.

Foi decidido fazer este estudo na região do Alentejo, pois entendemos que antes de avaliarmos a implementação do SNC-AP noutras regiões, seria importante perceber qual o contexto em que a região do Alentejo está inserida.

Sendo nesta região onde estou estabelecido, quer em termos pessoais quer profissionais, e ser nesta região que se situa o estabelecimento de ensino onde estou a desenvolver o meu trabalho de investigação, julgo ser mais um fator importante para a escolha da região a estudar a implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais.

Tabela 3: Composição da amostra

Tipo de Autarquia Local	Total	% na amostra
Câmara Municipal	34	16%
Junta de Freguesia	175	84%
<b>Total</b>	<b>209</b>	<b>100%</b>

Foi enviado um pedido de colaboração, via e-mail, ao departamento financeiro/contabilidade ou na sua falta será dirigido ao presidente da entidade em questão.

No pedido de colaboração foi feita uma apresentação do estudo de caso em questão, explicados os procedimentos a serem adotados e a forma como serão tratados os dados fornecidos durante o estudo.

Dos pedidos de colaboração enviados serão consideradas as respostas completas ao questionário. As respostas não completas ao questionário não foram alvo de análise de resultados, de forma a não desvirtuar o número de respostas por questão e não correr o risco de numa determinada pergunta haver um número de respostas inferior/superior a outras.

### 3.4 Procedimentos

O pedido de colaboração foi enviado no início do mês de agosto de 2020, para todo o universo da nossa amostra. Passado um mês desde o envio do pedido de colaboração, e visto que a totalidade das respostas não satisfaziam as nossas pretensões, foi enviado novo pedido de colaboração. Decorridas duas semanas após o envio do novo pedido de colaboração foi fechada a resposta foi aos questionários, e com o total de respostas foi realizado o tratamento dos dados.

### **3.5 Instrumentos de avaliação**

Com a aplicação do questionário pretendemos recolher informação sobre como as autarquias locais prepararam a transição do POCAL para o SNC-AP, e que procedimentos adotaram no tratamento e aplicação das NCP 5 e NCP 10.

O questionário contemplava 18 questões, onde podemos encontrar respostas de pergunta fechada e respostas de pergunta aberta.

Com as questões de pergunta fechada pretendemos caracterizar o tipo de entidade, perceber de que forma estão organizados, qual a dimensão da entidade (se câmara municipal se junta de freguesia), de quem é a responsabilidade do tratamento da contabilidade (entidade interna ou externa), quem foi o responsável para aplicação e adaptação para o SNC-AP. Por sua vez o principal objetivo de colocar as perguntas de resposta aberta será o de conseguir um maior nível de detalhe sobre o processo e procedimentos de aplicação do SNC-AP, perceber de que forma foi feita a transição do POCAL para o SNC-AP, quais as dificuldades que surgiram durante esta fase de transição para o novo normativo, de que forma foram as pessoas responsáveis pela área da contabilidade preparadas para esta mudança.

### **3.6 Tratamento estatístico**

Numa primeira fase foi utilizado o programa Excel, para listarmos todas as autarquias locais que compõem a nossa amostra.

Nota para o facto dos dados recolhidos, através dos instrumentos de investigação, foram codificados, de forma a manter o anonimato das autarquias locais seleccionadas.

Da aplicação dos questionários foram obtidas 102 respostas, sendo que apenas 58 se encontravam completas, representando, deste modo, o nosso universo de resultados.

Os dados obtidos serão analisados com recurso ao programa Excel, seguindo-se posteriormente o tratamento através do programa de estatística SPSS 24 (*Statistical Package Social Sciences*).

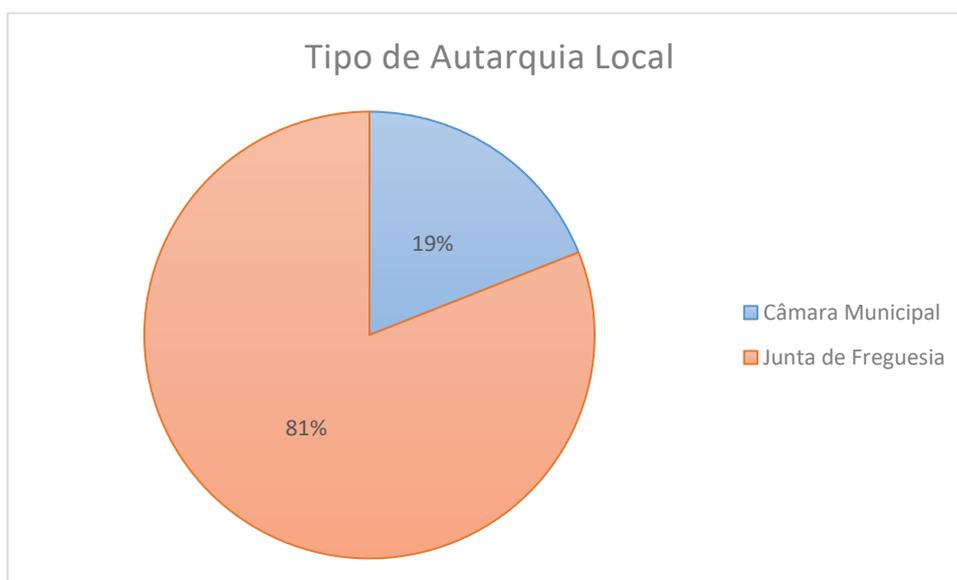
## 4. Análise dos Resultados

Da aplicação dos questionários foram obtidas 102 respostas, sendo que apenas 58 se encontravam completas, representando, deste modo, o nosso universo de resultados.

### 4.1 Caracterização Geral das Entidades

Conforme podemos verificar na figura 9, a nossa amostra é maioritariamente composta por Juntas de Freguesia (81%), sendo a restante percentagem (19%), respeitante a Câmaras Municipais, conforme podemos verificar no gráfico abaixo apresentado.

Figura 9: Tipo de Autarquia Local



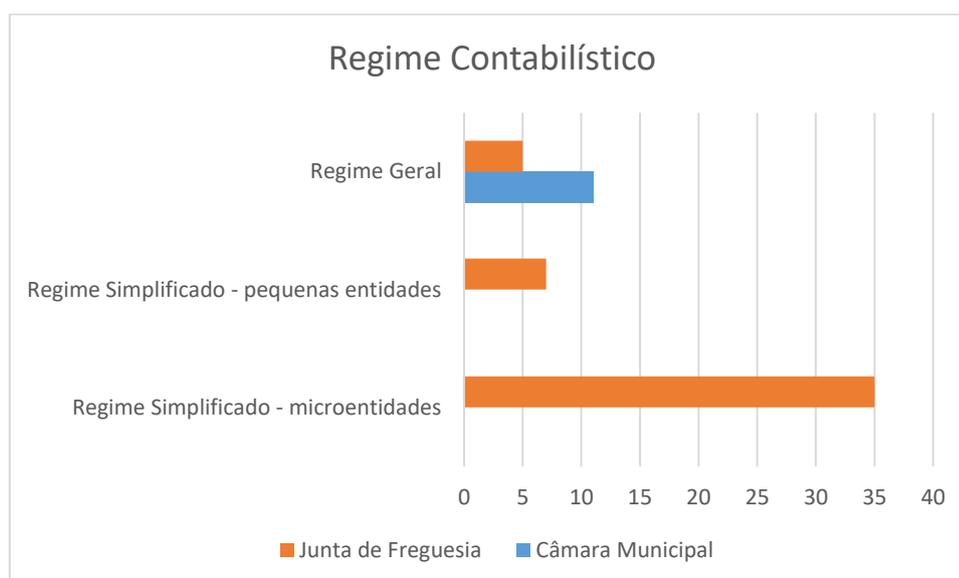
Era espectável que fossem obtidos esses resultados e que maioritariamente a nossa amostra fosse composta por Juntas de Freguesia, pois conforme apresentado anteriormente (pág. 36 – Participantes), o nosso público alvo era também ele composto em 83% por Juntas de Freguesia.

Em relação ao regime contabilístico em que a nossa amostra está inserida e dada a composição da mesma, era igualmente espectável que uma grande maioria pertencesse ao regime simplificado das microentidades, facto justificável pela própria dimensão de algumas autarquias locais e pela composição que obtivemos da nossa amostra.

Os resultados obtidos no regime simplificado das pequenas entidades dizem respeito exclusivamente a Juntas de Freguesias, tal como verificado no regime das microentidades, e correspondem a Juntas de Freguesias que nos últimos dois anos registaram um valor global de despesa orçamental cifrado entre os  $> \text{€}1.000.000$  e  $\leq \text{€}5.000.000$ .

Por fim, os valores verificados no regime geral correspondem apenas a Câmaras Municipais, e correspondem inteiramente às Câmara que compõe a nossa amostra, conforme podemos verificar no gráfico apresentado na figura 10.

Figura 10: Regime Contabilístico em que a Autarquia Local está inserida

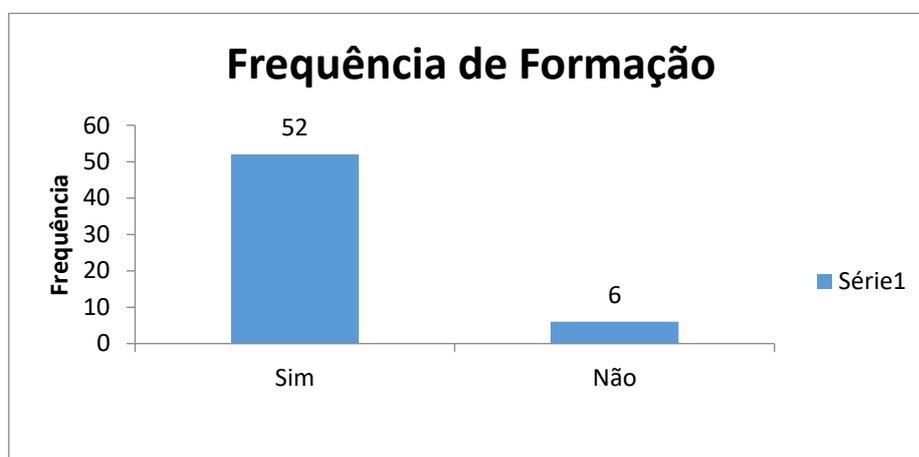


Generalizando agora os resultados obtidos nas restantes questões, e visto que o principal objetivo do nosso estudo é aferir quais as maiores dificuldades e quais os procedimentos adotados na aplicação do SNC-AP, de uma forma geral, e não especificando por tipo de entidade, na análise das restantes questões não foi utilizado o fator diferenciador Câmara Municipal e Junta de Freguesia, foram consideradas as respostas como um todo.

## 4.2 Transição para o SNC-AP

Uma questão que considerámos importante, tem a ver com a formação dada ou não às pessoas responsáveis pela contabilidade da Autarquia Local. Durante o processo de transição do POCAL para o SNC-AP, existiram uma série de formações, umas a nível local outras mais generalizadas, sobre a implementação do SNC-AP. Conforme apresentado na figura 11, as Autarquias Locais responderam positivamente à existência dessas formações, e conforme podemos comprovar no histograma abaixo apresentado, a grande maioria apostou na formação dos responsáveis pela sua contabilidade.

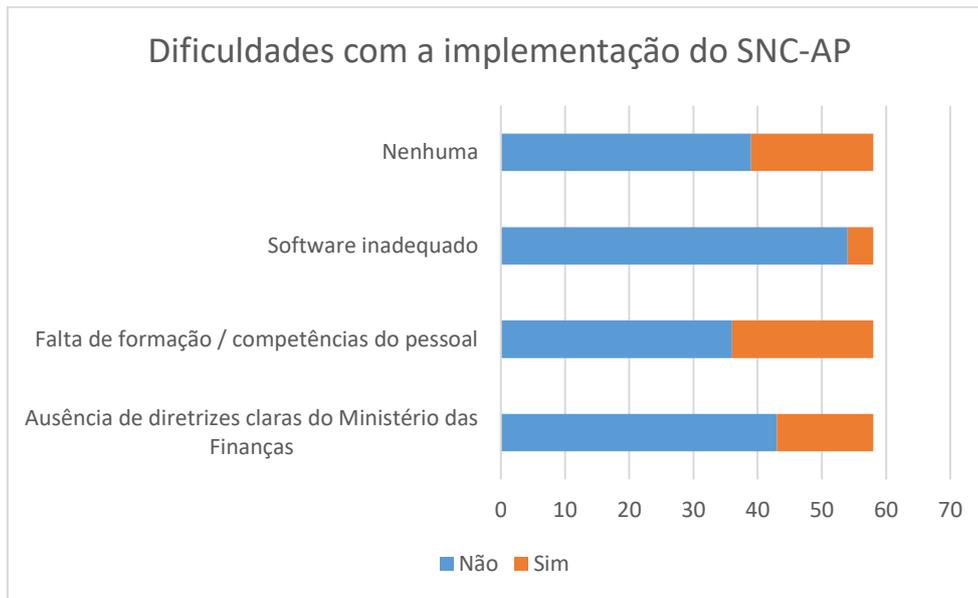
Figura 11: Frequência de Formação



No que diz respeito às dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP, e como podemos verificar na figura 12, na sua generalidade, as Autarquias Locais não sentiram problemas de maior com esta implementação. Das principais dificuldades que apresentámos, aquela em que se verifica um maior número de respostas é a “Falta de Formação / competências do pessoal”, o que, e olhando para a questão apresentada anteriormente, essa maior dificuldade foi suprida com a formação que deram aos responsáveis pela contabilidade.

No meu entender, o facto de cada vez mais haver um maior rigor e uma maior exigência ao nível do relato contabilístico e financeiro nas Autarquias Locais, e tendo em conta que atualmente existe um maior acompanhamento por parte de associações regionais e municipais, faz com que este processo de transição não tenha verificado dificuldades de maior.

Figura 12: Principais dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP

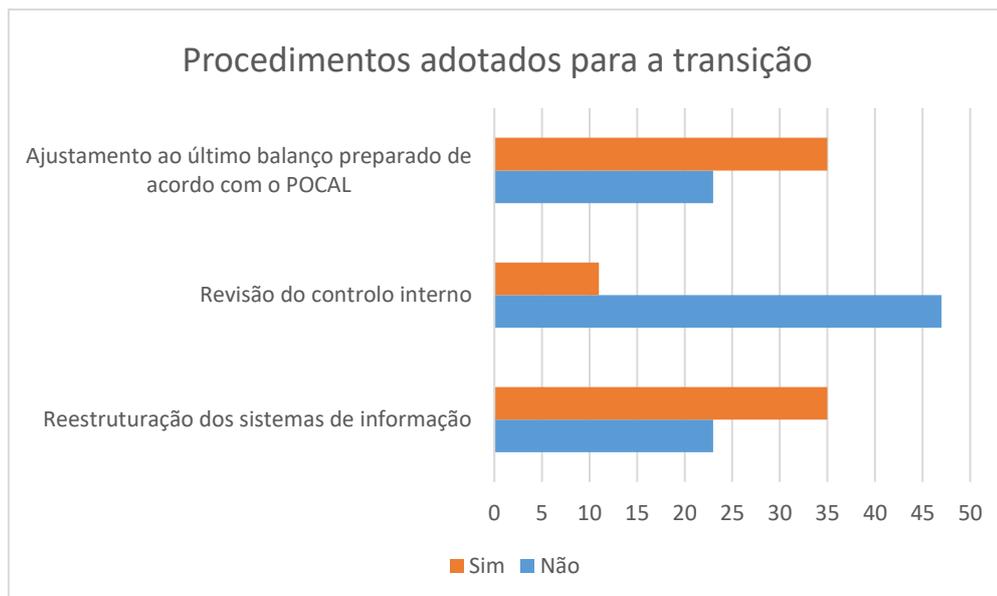


No que concerne aos procedimentos adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP, e como podemos verificar na figura 13, os principais procedimentos adotados para a transição foram o ajustamento ao último balanço preparado de acordo com o POCAL, justificado pela necessidade que todas as autarquias locais tiveram de criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implicou a apresentação do balanço do ano de 2019 de acordo com o novo normativo foi assim necessário procederem a um conjunto de ajustamento no último balanço do ano de 2018.

A reestruturação dos sistemas de informação foi outro procedimento adotado nesta transição e pode ser justificado com o facto das autarquias locais usarem diferentes sistemas de informação contabilística, e de modo a assegurar a consistência da informação proveniente das diversas fontes, A Norma Técnica 15 da UniLEO fixou os requisitos técnicos e funcionais para a integração da informação contabilística num sistema central e o plano de contas central a utilizar.

Finalmente a revisão ao controlo interno não foi um procedimento adotado neste processo transitório, na medida que a maioria das autarquias locais já cumpre com aquilo que é exigido.

Figura 13: Procedimentos adotados na transição para o SNC-AP

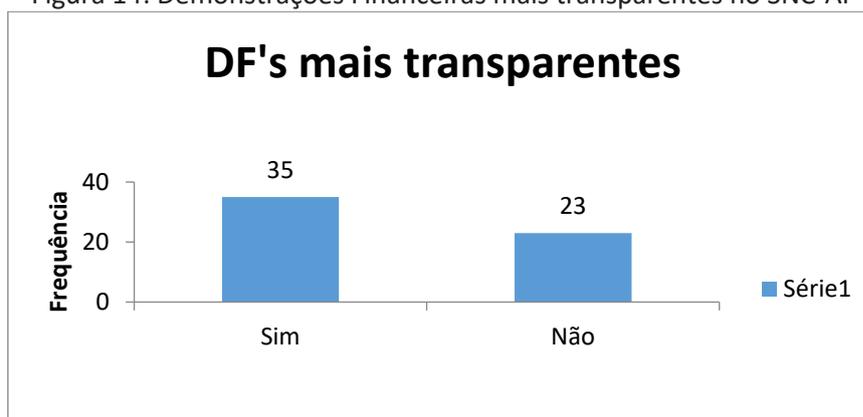


Uma questão igualmente importante, e que ajuda na perceção da implementação do SNC-AP tem a ver com o facto das Autarquias Locais considerarem ou não se as Demonstrações Financeiras se tornaram mais transparente.

Esta maior transparência nas Demonstrações Financeiras é um dos principais objetivos que a implementação do SNC-AP visava.

O histograma, apresentado na figura 14, mostra que a maioria considera que passa a existir maior transparência.

Figura 14: Demonstrações Financeiras mais transparentes no SNC-AP

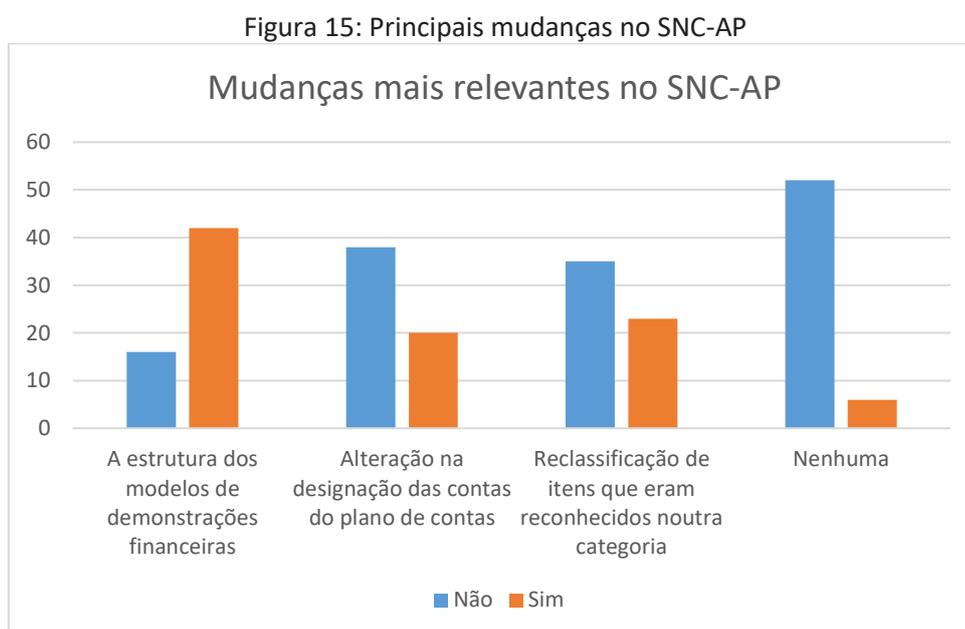


Uma outra perceção importante no nosso estudo está relacionada com as alterações, a nível contabilístico, que o SNC-AP, veio introduzir. Assim, e de acordo com a figura 15, e como

seria de esperar, a criação de uma nova estrutura concetual foi a principal mudança a nível contabilístico.

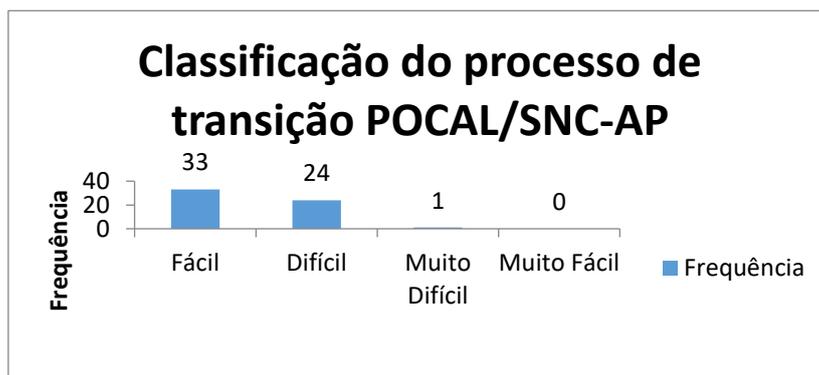
Esta estrutura concetual das contas vem torná-las mais descritivas, e dessa forma mais transparentes, na medida em que vêm definir os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação das demonstrações financeiras por parte das entidades públicas.

Em relação às restantes opções apresentadas regista-se um maior equilíbrio nas respostas obtidas.



Na figura 16, são apresentados os resultados sobre a classificação do processo de transição do POCAL para o SNC-AP. A maioria considera que esta transição como tendo sido fácil. No entanto é ainda importante sublinhar que um número considerável dos inquiridos considera esta transição difícil.

Figura 16: Classificação do processo de transição POCAL – SNC-AP



Pelo facto da maioria da nossa amostra ser composta por Juntas de Freguesia, e para esse tipo de entidades as mudanças e as exigências serem menores, pode servir para justificar que cerca de 57% dos inquiridos consideram fácil esta transição, contudo o facto de 41% considerarem difícil esta transição, quase que torna antagónica esta análise.

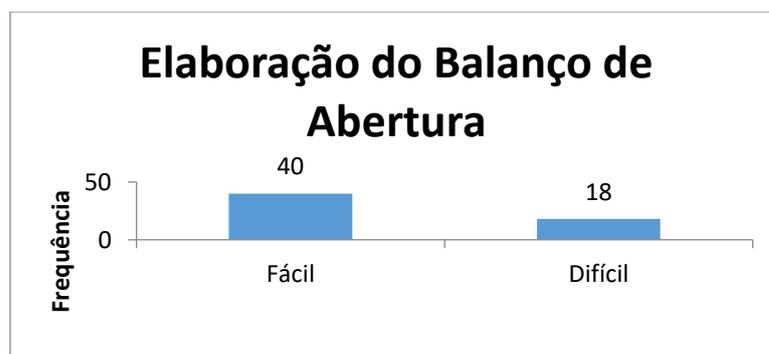
Outra alteração introduzida pela implementação do SNC-AP está relacionada com a preparação do balanço de abertura relativo ao exercício.

As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP tiveram de preparar o balanço de abertura de acordo com o novo normativo, o que implicou um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública.

Todas as autarquias locais tiveram de criar as condições necessárias ao processo de transição do POCAL para o SNC-AP, o que implicou a apresentação do balanço do ano de 2019 de acordo com o novo normativo. Como referido anteriormente, foi necessário procederem a um conjunto de ajustamento no último balanço do ano de 2018.

De acordo com o histograma apresentado na figura 17, na generalidade a preparação deste balanço não suscitou dificuldades significativas.

Figura 17 – Elaboração do Balanço de Abertura



## 4.3 Normas de Contabilidade Pública

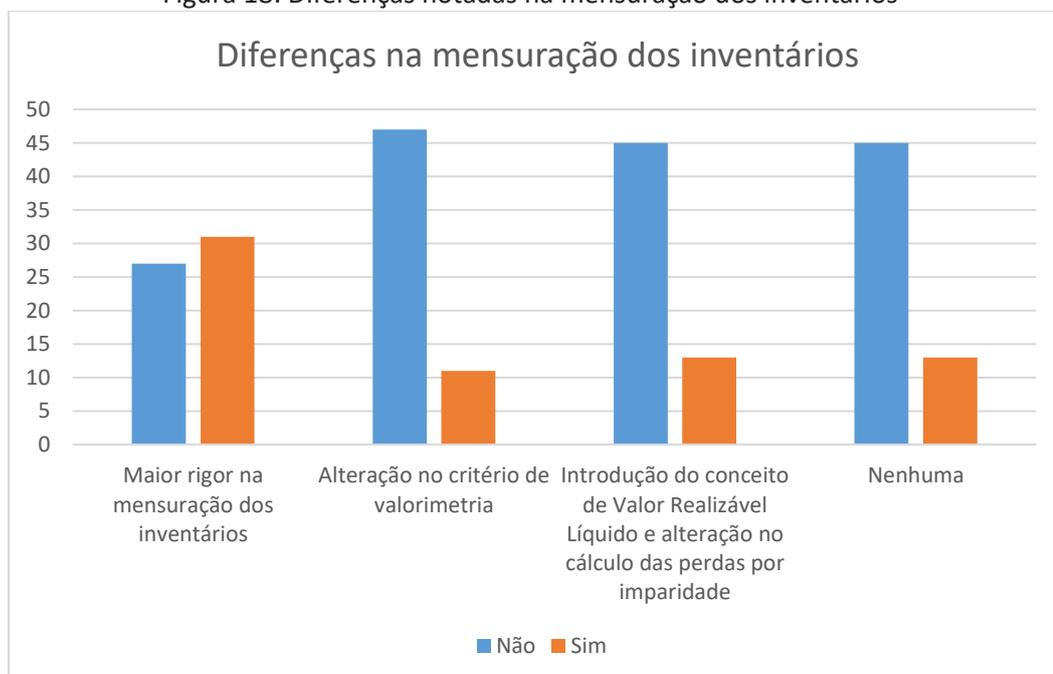
### 4.3.1 NCP 10 - Inventários

Entrando no campo das duas NPC abordadas por nós neste estudo, e começando pela NCP 10 – Inventários, tentámos perceber numa primeira questão quais tinham sido as principais diferenças notadas na mensuração dos inventários. O maior rigor na mensuração dos inventários foi aquela em que se verificaram mais respostas positivas, conforme apresentado na figura 18.

Na nossa opinião este maior rigor na mensuração dos inventários vem permitir uma maior comparabilidade do relato financeiro das entidades públicas, no que concerne à afetação de recursos ao bem comum.

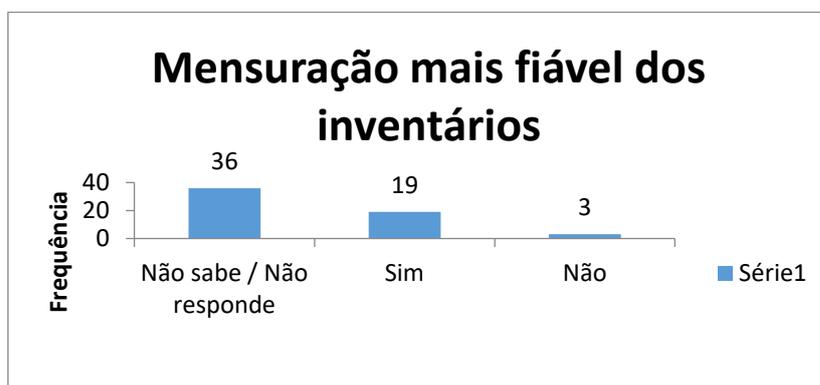
Nas outras opções apresentadas não se verifica grande expressividade nas respostas afirmativas às alterações apresentadas, que no nosso entender estão relacionadas com a composição da nossa amostra. Nas outras respostas responderam afirmativamente entre 11 e 13 entidades, o que praticamente correspondem à totalidade das Câmaras Municipais que compõem a nossa amostra, sendo que para esse tipo de entidades as alterações sentidas serão necessariamente superiores às verificadas nas Juntas de Freguesia.

Figura 18: Diferenças notadas na mensuração dos inventários



Tal como referido anteriormente a NCP 10 veio definir o reconhecimento e mensuração de certos tipos de inventários, nomeadamente daqueles que são adquiridos numa perspetiva de prestação de um serviço à comunidade, nesse sentido foi igualmente questionado à nossa amostra se concordava que esta alteração era significativa para uma mensuração mais fiável dos inventários. Das respostas obtidas e apresentadas na figura 19, verificamos que a maioria dos inquiridos não sabe/não responde a esta questão. Mais uma vez julgamos que a composição da nossa amostra é determinante para esta resposta. Como sabemos, na maioria das Juntas de Freguesia, a preparação das Demonstrações Financeiras fica a cargo de uma entidade externa que presta o apoio contabilístico, dessa forma, em nossa opinião, alguns temas mais específicos ficam sobre a alçada desta entidade externa, o que se reflete nas respostas obtidas.

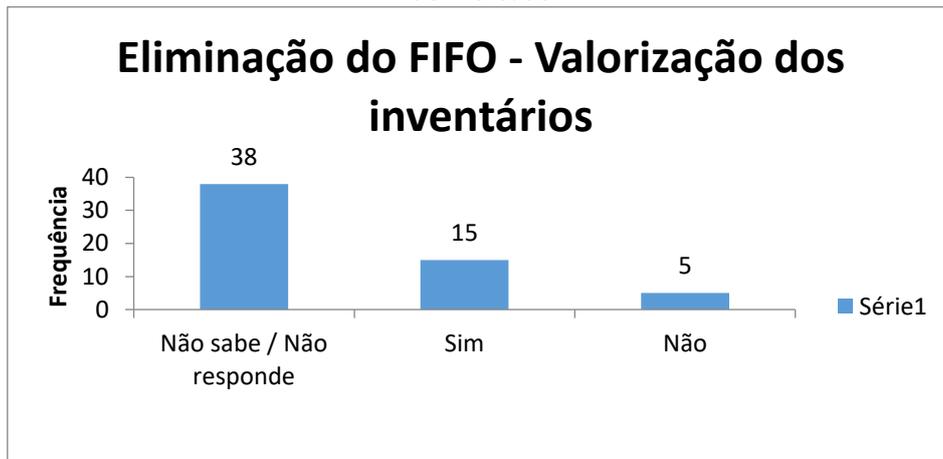
Figura 19: Alteração significativa da mensuração dos inventários adquiridos numa perspetiva de prestação de um serviço à comunidade



Conforme apresentado na figura 20 a eliminação do FIFO como método de custeio é outra das alterações introduzidas pela entrada em vigor do SNC-AP. Questionados sobre se esta alteração vem permitir expressar o valor dos inventários a um valor mais atualizado e condizente com o valor de mercado, e em linha de acordo com o registado na questão anterior, a maioria dos inquiridos não sabe/ não responde a esta questão. Mais uma vez achamos que a composição da nossa amostra determina este tipo de resposta.

Esta alteração será mais impactante nas Câmaras Municipais do que nas Juntas de Freguesia, o que vai em linha de acordo com as respostas obtidas.

Figura 20: Eliminação do FIFO permite uma valorização mais condizente e aproximada do valor de mercado

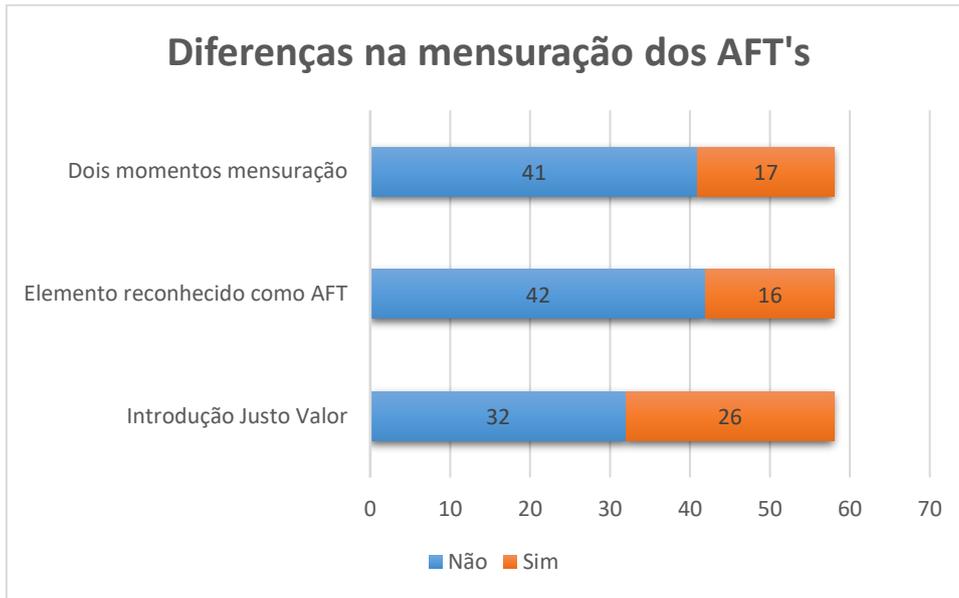


#### 4.3.2 NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis

Abordando agora a NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, e questionando sobre as principais diferenças na mensuração dos mesmos, a maioria dos inquiridos não assume grandes diferenças na mensuração deste tipo de ativos. As alterações mais significativas são verificadas nas Câmaras Municipais, e em algumas Juntas de Freguesia que estão inseridas no regime simplificado – pequenas entidades daí a representatividade das respostas afirmativas não ser elevado.

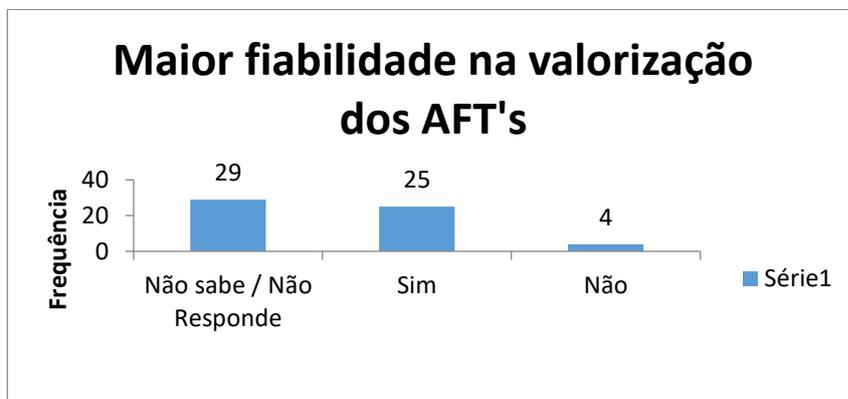
Nas principais diferenças verificadas no que respeita à mensuração dos AFT's, e conforme apresentado na figura 21, abaixo apresentada, aquela em que se verificou um número de respostas mais elevadas foi na introdução do Justo Valor explicitamente enquanto critério de mensuração aplicável a situações concretas, que tal como verificado no Capítulo 2 do nosso trabalho, esta é uma das mudanças principais introduzidas pelo SNC-AP. Nas outras duas diferenças por nós apresentadas, o baixo número de respostas, vem validar aquilo que já tínhamos apresentado, na medida em que as respostas positivas dizem respeito essencialmente às entidades abrangidas pelo Regime Geral do SNC-AP e tendo em consideração que nem todas as entidades consideram estas mudanças como significativas.

Figura 21: Diferenças na mensuração dos AFT's



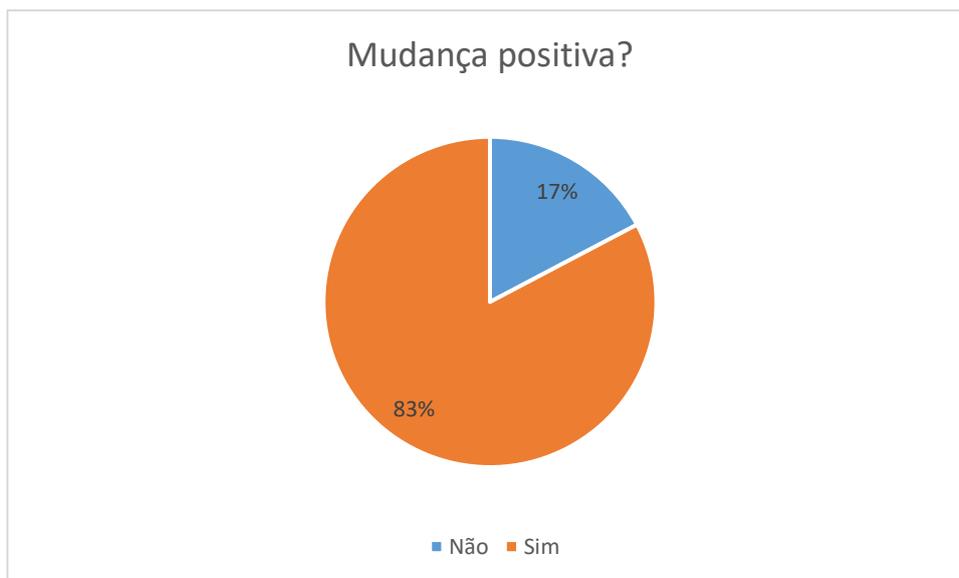
Uma outra alteração que a implementação do SNC-AP veio introduzir foi no modelo de reconhecimento de depreciações. Questionados se esta alteração veio permitir uma maior fiabilidade na valorização dos ativos fixos tangíveis as respostas obtidas divergiram entre o sim (43%) e o não sabe/ não responde (50%). Aqui, e ao invés das respostas anteriores e apresentado na figura 22, apesar de metade das respostas apresentarem algum desconhecimento sobre esta alteração e dessa forma afirmarem que não sabem responder à questão, praticamente a outra metade dos inquiridos (43%), assume que esta alteração vem permitir uma maior fiabilidade na valorização dos ativos fixos tangíveis.

Figura 22: Novo modelo de reconhecimento de depreciações permite maior fiabilidade na valorização dos AFT's



Em termos genéricos, e apesar de algum desconhecimento sobre algumas temáticas mais específicas sobre o tratamento e mensuração dos inventários e dos ativos fixos tangíveis, a maioria da nossa amostra considera que a mudança do POCAL para o SNC-AP é positiva, no que concerne à fidedignidade da informação contabilística, conforme podemos verificar no gráfico que é apresentado na figura 23.

Figura 23: Considera a mudança positiva



De forma a verificarmos se algumas destas respostas estabeleceriam entre elas algum tipo de correlação, e utilizando o SPSS, foi criada uma base de dados com todas as respostas obtidas.

Foi ainda necessário, na criação da referida base de dados, transformar todas as variáveis existentes em variáveis numéricas.

Visto que os dados são qualitativos, o coeficiente de *Pearson* não é adequado, pelo que foi usado o coeficiente de correlação de *Spearman*.

Uma das correlações que considerámos interessante estudar foi entre o tipo de autarquia local e o regime do SNC em que as Autarquias Locais que compõem a nossa amostra estão inseridas.

Foram obtidos os seguintes resultados conforme tabela 4 abaixo apresentada:

Tabela 4: Correlação entre o tipo de Autarquia e o Regime do SNC-AP

Regime SNC-AP	Correlation Coefficient	-,697**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	58

O valor do coeficiente de *Spearman* obtido sugere-nos que existe uma relação negativa e estatisticamente significativa entre o tipo de autarquia e o regime do SNC em que está inserida.

O *p-value*=0,000 aponta para a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, corroborando a existência de uma relação significativa entre as variáveis testadas.

Assim, e reforçando a análise que efetuámos anteriormente, podemos verificar que as Câmaras Municipais adotam tendencialmente o Regime Geral, enquanto que as Juntas de Freguesia na sua grande maioria estão inseridas no Regime Simplificado - Microentidades.

De seguida foi analisada a correlação entre o tipo de Autarquia Local e as principais dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP, na tabela 5 podemos verificar os resultados obtidos:

Tabela 5: Correlação entre o tipo de Autarquia Local e as dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP

Ausência Diretrizes	Correlation Coefficient	-,116
	Sig. (2-tailed)	,386
	N	58
Falta Formação	Correlation Coefficient	-,438**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	58
Software inadequado	Correlation Coefficient	-,215
	Sig. (2-tailed)	,104
	N	58

O valor do coeficiente de *Spearman* obtido entre o tipo de autarquia e a falta de formação sugere-nos que existe uma relação negativa e estatisticamente significativa entre estas duas variáveis.

O *p-value* = 0,001 aponta para a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, corroborando a existência de uma relação significativa entre as variáveis testadas.

Nas outras duas hipóteses apresentadas o valor da correlação obtida não é estatisticamente significativo.

Desde modo, podemos constatar que a principal dificuldade sentida pelos participantes no nosso estudo foi a falta de formação do pessoal, seguida da dificuldade de Software inadequado e por fim a ausência de diretrizes claras por parte do Ministério das Finanças.

Da análise à correlação entre o tipo de Autarquia Local e quais os procedimentos que foram adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP, foram obtidos os resultados apresentados na tabela 6:

Tabela 6: Correlação entre o tipo de Autarquia Local e os procedimentos adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP

Reestruturação dos SI	Correlation Coefficient	-,033
	Sig. (2-tailed)	,808
	N	58
Revisão do controlo interno	Correlation Coefficient	,122
	Sig. (2-tailed)	,362
	N	58
Ajustamento ao Balanço POCAL	Correlation Coefficient	-,122
	Sig. (2-tailed)	,360
	N	58

Nesta análise podemos verificar que não existe uma análise estatisticamente forte, para que possamos afirmar que existe ou não uma correlação estatisticamente significativa, no entanto o procedimento de ajustamento ao último Balanço preparado de acordo com o POCAL e a reestruturação dos sistemas de informação, foram aqueles que as entidades participantes do nosso estudo aplicaram na transição do POCAL para o SNC-AP, no entanto não existe uma associação direta deste tipo de procedimentos com o tipo de Autarquia Local.

Mas se olharmos para a correlação entre o Regime do SNC-AP em que cada autarquia está inserida, e de acordo com o apresentado na tabela 7, temos que:

Tabela 7: Correlação entre o regime do SNC-AP e os procedimentos adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP

Reestruturação dos SI	Correlation Coefficient	-,141
	Sig. (2-tailed)	,289
	N	58
Revisão do controlo interno	Correlation Coefficient	-,122
	Sig. (2-tailed)	,361
	N	58
Ajustamento ao Balanço POCAL	Correlation Coefficient	,275*
	Sig. (2-tailed)	,037
	N	58

O valor do coeficiente de *Spearman* obtido entre o tipo de autarquia e o ajustamento ao Balanço POCAL sugere-nos que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entre estas duas variáveis.

O *p-value* = 0,037 aponta para a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, corroborando a existência de uma relação significativa entre as variáveis testadas.

Da análise aos valores obtidos podemos verificar que o ajustamento ao último Balanço preparado de acordo com o POCAL foi o procedimento que uma maioria significativa das Câmaras Municipais adotaram. Nas outras duas opções apresentadas não se verifica um padrão claro que permita associar um determinado procedimento ao regime do SNC-AP em que cada entidade se encontra.

Por sua vez, ao estudarmos a existência de correlação entre o tipo de Autarquia Local e a forma como estas classificam o processo de transição do POCAL para o SNC-AP, temos apresentados na tabela 8:

Tabela 8: Correlação entre o tipo de Autarquia Local e a classificação do processo de transição do POCAL para o SNC-AP

Processo transição	Correlation Coefficient	,487**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	58

O valor do coeficiente de *Spearman* obtido sugere-nos que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entre o tipo de autarquia e o processo de transição do POCAL para o SNC-AP.

O  $p\text{-value}=0,000$  aponta para a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, corroborando a existência de uma relação significativa entre as variáveis testadas.

Neste caso podemos verificar que uma maioria significativa das Câmaras Municipais consideraram que o processo de transição do POCAL para o SNC-AP, foi um processo fácil, e que pelo contrário, uma parte significativa das Juntas de Freguesia considera o processo de transição como sendo difícil.

Analisando agora a correlação entre as variáveis “Em termos genéricos, considera que, relativamente aos Ativos Fixos Tangíveis e aos Inventários, a mudança do POCAL para o SNC-AP é positiva, em termos de fidedignidade da informação contabilística?” e a variável “Maior rigor na mensuração dos inventários”, podemos verificar que o valor do coeficiente de *Spearman* obtido sugere-nos que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entre estas duas variáveis.

Na tabela 9 podemos ainda verificar que o  $p\text{-value}=0,002$  aponta para a rejeição da hipótese nula de que o coeficiente de correlação seja igual a zero, corroborando a existência de uma relação significativa entre as variáveis testadas.

Tabela 9: Correlação entre a mudança positiva para o SNC-AP e o maior rigor na mensuração dos inventários

Mudança positiva	Correlation Coefficient	,398**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	58

Este resultado indica-nos que a grande maioria das entidades que considera a mudança para o SNC-AP como sendo uma mudança positiva, considera igualmente que com a implementação do referido normativo contabilístico, passou a existir um maior rigor na mensuração dos inventários.

No entanto se verificarmos a primeira variável apresentada com a variável “mais transparência ao reconhecimento dos AFT’s”, não obtemos qualquer valor estatisticamente significativo. Na tabela 10 podemos comprovar os dados obtidos:

Tabela 10: Correlação entre a maior transparência no reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e a mudança positiva para o SNC-AP

Mudança positiva	Correlation Coefficient	,194
	Sig. (2-tailed)	,145
	N	58

Neste caso não conseguimos fazer uma associação direta entre as entidades que consideram a mudança do POCAL para o SNC-AP como sendo uma mudança positiva e o facto de considerarem que passou a existir maior transparência no reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis. Este resultado, e olhando à análise feita anteriormente, onde verificámos que uma parte significativa dos inquiridos tinham demonstrado alguma falta de conhecimentos às questões mais técnicas, vem reforçar essa mesma análise.

#### 4.4 Síntese

Em jeito de balanço podemos concluir que os resultados obtidos estatisticamente vêm reforçar a análise feita anteriormente de que na sua generalidade as Autarquias Locais que compõem a nossa amostra manifestaram-se de forma positiva à introdução do SNC-AP.

Indo de encontro com a interpretação feita através dos questionários e do histograma obtido estão as questões sobre a frequência de formação e sobre a facilidade na criação do Balanço de Abertura no SNC-AP, em que os resultados estatisticamente obtidos vêm confirmar a nossa análise.

Consideram igualmente que, relativamente aos Ativos Fixos Tangíveis e aos Inventários, a mudança do POCAL para o SNC-AP é positiva, em termos de fidedignidade da informação contabilística e que existe um maior rigor na mensuração dos inventários, fato comprovado pela obtenção de uma relação positiva e estatisticamente significativa entre estas duas variáveis.

As Câmaras Municipais adotam tendencialmente o Regime Geral, enquanto que as Juntas de Freguesia na sua grande maioria estão inseridas no Regime Simplificado – Microentidades.

A principal dificuldade sentida pelos participantes no nosso estudo foi a falta de formação do pessoal, seguida da dificuldade de Software inadequado e por fim a ausência de diretrizes claras por parte do Ministério das Finanças.

O procedimento de ajustamento ao último Balanço preparado de acordo com o POCAL e a reestruturação dos sistemas de informação, foram aqueles que as entidades participantes do nosso estudo aplicaram na transição do POCAL para o SNC-AP, no entanto não existe uma associação direta deste tipo de procedimentos com o tipo de Autarquia Local.

O ajustamento ao último Balanço preparado de acordo com o POCAL foi o procedimento que uma maioria significativa das Câmaras Municipais adotaram. Nas outras duas opções apresentadas não se verifica um padrão claro que permita associar um determinado procedimento ao regime do SNC-AP em que cada entidade se encontra.

Uma maioria significativa das Câmaras Municipais consideraram que o processo de transição do POCAL para o SNC-AP, foi um processo fácil, e que pelo contrário, uma parte significativa das Juntas de Freguesia considera o processo de transição como sendo difícil.

A grande maioria das entidades que considera a mudança para o SNC-AP como sendo uma mudança positiva, considera igualmente que com a implementação do referido normativo contabilístico, passou a existir um maior rigor na mensuração dos inventários.

Não conseguimos fazer uma associação direta entre as entidades que consideram a mudança do POCAL para o SNC-AP como sendo uma mudança positiva e o facto de considerarem que passou a existir maior transparência no reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis. Este resultado, e olhando à análise feita anteriormente, onde verificámos que uma parte significativa dos inquiridos tinham demonstrado alguma falta de conhecimentos às questões mais técnicas, vem reforçar essa mesma análise.

De referir que como apenas foram obtidas 58 respostas completas de um total de 209 questionários que foram enviados, o que perfaz 27,75%, não podemos afirmar que existe representatividade nos dados obtidos, para tal teriam de ter sido obtidas 50% das respostas.

## 5. Conclusões

O objetivo principal do nosso estudo era analisar a forma como decorreu o processo de transição entre o POCAL e o SNC-AP nas Autarquias Locais, em particular no domínio dos AFT e dos Inventários. Dos resultados obtidos com a aplicação do questionário constatamos que, na sua generalidade e na amostra selecionada (Região Alentejo), a implementação do SNC-AP decorreu sem grandes dificuldades, sendo que a principal dificuldade sentida foi a falta de formação / qualificação dos responsáveis pela contabilidade da autarquia local em questão. No entanto, essa referida dificuldade foi ultrapassada com a frequência de formação que as Autarquias Locais proporcionaram aos seus colaboradores.

Como já enumerado anteriormente, e pelo facto da nossa amostra ser composta em larga maioria por Juntas de Freguesias inseridas no Regime Simplificado das microentidades, e tal como o nome do próprio regime indica, as exigências legais para estas entidades são menores do que as exigidas nos dois outros regimes. Assim as dificuldades com que se depararam durante este processo de transição foram pouco expressivas.

Em termos de procedimentos adotados aqueles que apresentam maior expressão são os relacionados com a reestruturação dos sistemas de informação decorrente da própria exigência legal, e de forma a dar resposta a essa mesma exigência, e o ajustamento ao último Balanço preparado de acordo com o POCAL, sendo esta alteração também decorrente de exigência legal.

Podemos também constatar que os inquiridos consideram que as Demonstrações Financeiras elaboradas de acordo com o SNC-AP são mais transparentes que as elaboradas pelo POCAL e consideram ainda que a estrutura dos modelos dessas mesmas Demonstrações Financeiras são a principal mudança em termos contabilísticos que reconhecem.

Decorrente da aplicação deste novo normativo consideram igualmente que o SNC-AP vem trazer maior rigor na mensuração dos inventários, no entanto, na sua maioria, não sabem responder concretamente a questões mais específicas sobre a NCP 10, como por exemplo se a eliminação do FIFO como método de custeio vem permitir expressar o valor dos inventários a um valor mais atualizado.

No que concerne ao tratamento da NCP5, consideram a introdução do justo valor como critério de mensuração aplicável a situações concretas, como sendo a principal mudança ocorrida. No entanto, e tal como verificado para a NCP10, quando questionados sobre aspetos mais concretos do tratamento dos ativos fixos tangíveis, existe um maior desconhecimento.

Esse maior desconhecimento não nos surpreende e, no nosso entender, está inteiramente relacionado com a composição da nossa amostra.

De uma forma genérica e apreciável, as Autarquias Locais consideram que a mudança do POCAL para o SNC-AP foi positiva e que vem tornar as Demonstrações Financeiras mais transparentes que as anteriores.

## **Limitações**

A não representatividade da amostra obtida é sem dúvida um ponto negativo para o nosso estudo, e para nós teria sido certamente mais proveitoso e enriquecedor termos uma amostra maior, no entanto, e de forma a não colocar em causa o nosso trabalho com o timing definido para o mesmo, tivemos de avançar e trabalhar com os dados que tínhamos disponíveis. Uma maior representatividade da amostra com certeza que traria mais valor e maior substância ao nosso trabalho, no entanto fica uma palavra de agradecimento a todos aqueles que colaboraram no nosso estudo, mantendo a esperança de que em colaborações futuras o número de respostas venha a ser superior.

## **Perspetivas de desenvolvimentos futuros**

No que concerne às perspetivas de desenvolvimentos futuros penso que poderia ser feita esta análise para outras Normas de Contabilidade Pública, de forma a analisar as alterações provocadas pelo SNC-AP noutras normas.

De forma a alargar o estudo feito, o mesmo poderá ser aplicado a outras regiões e não ficar cingido apenas às Autarquia Locais do Alentejo e ser mais abrangente, de forma a verificar possíveis diferenças de região para região, confrontando esses mesmos resultados com os obtidos no nosso estudo.

## Bibliografia

Barros, P. (2015). *A Implementação do POCAL no Município de Mourão: Memória Descritiva*. Universidade de Évora.

Berger, T. (2012). *IPSAS Explained*, Second Edition. Wiley/ Ernst & Young.

Carvalho, A. e Carreira, J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais*. XVII Encuentro AECA. Bragança. AECA/IPB.

Carvalho, J. e Fernandes, M.J. (1999). Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – algumas semelhanças e diferenças. *Jornal de Contabilidade*, 265.

Castro, J. (2018). *A Transição para o SNC-AP: Estudo de Caso SASUC*. Universidade de Coimbra

Comissão de Normalização Contabilística. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)*.

Correia, C., Gonçalves, M., e Marques, M. (2011). *Accountability na contabilidade pública em Portugal: O caso de um município do distrito de Coimbra*. XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica. Córdoba.

Costa, L., Martins, S. (2017). *Ativos Fixos Tangíveis – Texto de Apoio*. Ministério das Finanças.

Godinho, T., Silva, S., e Aleixo, M.<sup>a</sup> C. (2019). *Os Inventários à Luz do SNC e do SNC-AP*. Escola Superior de Ciências Empresariais. Instituto Politécnico de Setúbal.

Gonçalves, F. (2017). *Inventário – Texto de Apoio*. Ministério das Finanças.

Hermínio, D. (2018). *A Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Marinha Portuguesa*. Escola Naval.

Neto, M. (2014). *Mensuração do Ativo Imobilizado Autárquico: convergência entre o POCAL e as IPSAS*. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Nunes, A., Rodrigues, L. e Viana, L., (2016). *O sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas: Teoria e Prática*. Almedina.

Oliveira, A. (2013). *O Direito das Autarquias Locais*, 2.<sup>a</sup> edição. Coimbra. Coimbra Editora.

Seara, F., Prazeres, H. e Gomes, P. (2013). *Revolução Autárquica*. Lisboa. Bnomics.

Silva, M. (2017). *O poder local e a organização política e administrativa do Estado português: evolução no regime político democrático vigente*. Porto. Universidade Fernando Pessoa - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.

Sousa, N. (2017). A Autonomia Local – 40 anos de Democracia Local. *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política*. Porto

Tribunal de Contas. (2018). *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE – Relatório Intercalar V. Relatório n.º 8/2018 – 2.ª Secção*.

Veloso, J. (2018). *Transição do POCAL para o SNC-AP*. Instituto Politécnico de Coimbra.

Viana, L. (2015). *SNC-AP – O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Ordem dos Contabilistas Certificados

Viana, L. (2017). *O Contexto e Objetivos da Reforma da Contabilidade Pública*. Ministério das Finanças.

Rua, S. (2017). Os ativos fixos tangíveis: estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados. *European Journal of Applied Business and Management*, Special Issue.

## **Anexos**

# Do POCAL ao SNC-AP - NPC 5 e NPC 10

O presente questionário tem como objetivo desenvolver um trabalho de investigação na área do SNC-AP. Deste trabalho espera-se obter como outputs uma Tese de Mestrado.

Agradeço antecipadamente a colaboração na resposta às questões que integram o Questionário, esperando retribuir com um trabalho que contribua para uma melhor perceção sobre as alterações, dificuldades e desafios que a implementação do SNC-AP veio trazer às Autarquias Locais.

A divulgação dos resultados obtidos com o presente questionário será feita no cumprimento estrito do princípio da confidencialidade.

Existem 18 perguntas neste inquérito

## I – Caracterização geral da instituição

[ ]

### Tipo de autarquia local?

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Câmara Municipal
- Junta de Freguesia

[ ]

### Qual o regime contabilístico em que está inserido?

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Simplificado – microentidades
- Simplificado – pequenas entidades
- Regime Geral

[ ]

### Qual o número médio de colaboradores afetos ao departamento da Contabilidade/Financeiro?

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- 1
- 2-4
- 5 ou mais

## II – Transição para o SNC-AP

[ ]

**De quem é a responsabilidade da preparação/contabilização da contabilidade?**

\*

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Autarquia Local  
 Entidade Externa

**[ ] Foi dada formação, para a transição do POCAL para o SNC-AP, aos funcionários responsáveis pela contabilidade da autarquia local? \***

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim  
 Não

[ ]

**Quais as principais dificuldades sentidas com a implementação do SNC-AP?**

\*

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

- Ausência de diretrizes claras do Ministério das Finanças  
 Falta de formação / competências do pessoal  
 Software inadequado  
 Nenhuma  
 Outro:

[]

**Que procedimentos foram adotados para a transição do POCAL para o SNC-AP ?**

\*

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

- Reestruturação dos sistemas de informação
- Revisão do controlo interno
- Ajustamento ao último balanço preparado de acordo com o POCAL
- Outro:

[]

**Considera que as Demonstrações Financeiras, elaboradas no SNC-AP, serão mais transparentes do que as anteriores?**

\*

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

[]

**Quais as principais mudanças, a nível contabilístico, que consideram mais relevantes neste novo sistema?**

\*

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

- A estrutura dos modelos de demonstrações financeiras
- Alteração na designação das contas do plano de contas
- Reclassificação de itens que eram reconhecidos noutra categoria
- Nenhuma
- Outro:

[]

**Como classifica o processo de transição do POCAL para o SNC-AP?**

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Muito difícil
- Difícil
- Fácil
- Muito fácil

**[ ]A elaboração do Balanço de Abertura foi fácil? \***Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

[]

**No Balanço de Abertura estão inventariados todos os bens do ativo, com a respetiva valorização?**

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

### III – AFT e Inventários

[]

**Quais as diferenças notadas na mensuração dos inventários?**

\*

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

- Maior rigor na mensuração dos inventários
- Alteração no critério de valorimetria
- Introdução do conceito de Valor Realizável Líquido e alteração no cálculo das perdas por imparidade
- 
- Nenhuma
- Outro:

[]

**A NCP 10 veio definir o reconhecimento e mensuração de certos tipos de inventários, nomeadamente daqueles que são adquiridos numa perspetiva de prestação de um serviço à comunidade. Concorda que esta alteração é significativa para uma mensuração mais fiável dos inventários?**

\*

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Não sabe / Não responde

[]

**As novas fórmulas de custeio eliminam o FIFO como método de custeio. Concorda que esta alteração vem permitir expressar o valor dos inventários a um valor mais atualizado e condizente com o valor de mercado.**

\*

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Não sabe / Não responde

[]

**No que respeita à mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis quais foram as principais diferenças notadas do POCAL para o SNC-AP? \***Por favor, seleccione **todas** as que se aplicam:

- A introdução do justo valor explicitamente enquanto critério de mensuração aplicável a situações concretas
- Um elemento poder ser reconhecido como ativo mesmo que não produza rendimento, desde que possua potencial de serviço.
- No que toca à mensuração dos AFT, define o SNC-AP, dois momentos distintos de mensuração. A primeira prende-se com a mensuração inicial (no reconhecimento), o segundo com a mensuração subsequente. Na sua opinião esta alteração vem trazer mais transparência ao reconhecimento dos AFT's?
- Outro:

[]

**Considera que o modelo de reconhecimento de depreciações no SNC-AP vem permitir uma maior fiabilidade na valorização dos ativos fixos tangíveis?**

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Não sabe/ Não responde

[]

**Em termos genéricos, considera que, relativamente aos Ativos Fixos Tangíveis e aos Inventários, a mudança do POCAL para o SNC-AP é positiva, em termos de fidedignidade da informação contabilística?**

\*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

Reitero novamente o meu agradecimento na colaboração na resposta às questões que integram o Questionário. As respostas dadas são peça fundamental para o desenvolvimento deste trabalho.

Submeter o seu inquérito

Obrigado por ter concluído este inquérito.



Serviços Académicos

**VALIDAÇÃO DA VERSÃO FINAL DE  
TESE/DISSERTAÇÃO/RELATÓRIO DE ESTÁGIO/TRABALHO DE PROJECTO**

**MODELO  
T-007**

**1. IDENTIFICAÇÃO**

Nome Completo: João Miguel Galamba Montoito Número: 32937

Curso: Gestão

Especialidade: Contabilidade

Ciclo de Estudos:  3.º Ciclo  2.º Ciclo  Mestrado Integrado

**2. TRABALHO**

Tese  
*[Apenas para cursos de 3.º ciclo]*

Dissertação

Relatório de Estágio

Trabalho de Projeto

Relatório Profissional

Título do Trabalho:

As normas de contabilidade pública 5 e 10 – Do POCAL ao SNC-AP

Orientador(es):

José Fernando Pereira Biléu Ventura

**3. VALIDAÇÃO**

Confirmação das alterações propostas

Não foram propostas alterações

Data:

26/02/2021

Assinatura do Orientador:

Assinado por: **JOSÉ FERNANDO PEREIRA BILÉU  
VENTURA**

Num. de Identificação: BI065016513

Data: 2021.02.26 17:09:20 +0000

**4. RECEÇÃO PELOS SERVIÇOS ACADÉMICOS**



Data de receção

O Funcionário:

Observações:

dd/mm/aaaa

Gesdoc n.º: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_