

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto da sua adoção no Ensino Superior

The Accounting Standardization System for Public Administrations and the impact of their adoption on Higher Education

Maria da Conceição da Costa Marques¹

Resumo: O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e constitui o novo sistema contabilístico para as administrações públicas. Com a aprovação do SNC-AP será possível implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada, e estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo. De acordo com o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), existem instituições de ensino universitário e instituições de ensino politécnico. Deste modo, as instituições do Ensino Superior que adotem o SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com O POC-Educação.

Palavras-chave: contabilidade pública; SNC-AP; administrações públicas; reforma; instituições de Ensino Superior

Abstract: The Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP) was approved by Decree-Law n.º. 192/2015 (DL) of September 11, and constitutes the new accounting system for public administrations. With the approval of the SNC-AP, it will be possible to implement the accrual basis in accounting and financial reporting of public administrations, articulating it with the current modified cash basis, establishing the grounds for a state budgeting on an accrual basis. According to the legal regime of higher education institutions (RJIES), there are university education institutions and polytechnic education institutions. Therefore, the HEIs adopting the SNC-AP will have to prepare the opening balance sheet for the 2018 financial year in accordance with the new regulations, which implies a set of adjustments to the last balance prepared according to the POC-Education.

Keywords: public accounting; SNC-AP; public administrations; reform; Higher Education institutions

Introdução

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) foi aprovado pelo decreto-lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro, e constitui o novo sistema contabilístico para as administrações públicas, com entrada prevista para 1 de janeiro de 2017. Foi, no entanto, adiada a sua implementação para 1 de janeiro de 2018 (decreto-lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro). As autarquias locais beneficiaram de um regime específico de adoção do SNC-AP, com implementação prevista para 1 de janeiro de 2019.

As razões para o surgimento deste normativo contabilístico são apresentadas no próprio diploma de aprovação: a existência de uma forte fragmentação e desatualização da normalização contabilística para o setor público. Reconhece-se, no mesmo diploma, que a fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração. Mais se refere, que este problema é sentido em todo o setor público, embora com particular incidência em entidades como a Direção-Geral do Orçamento, a Direção-Geral das Autarquias Locais e o Instituto Nacional de Estatística, que têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e financeira, sistemas inconsistentes para construir indicadores macroeconómicos indispensáveis à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamental e monetária ao nível da União Europeia.

Relativamente à reforma que este novo sistema de informação financeira preconiza, são traçadas expectativas altas quanto ao seu impacto na contabilidade das administrações públicas portuguesas, na medida em que se afirma no texto do diploma já referido, que o mesmo resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes, ao mesmo tempo que permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional.

Com a aprovação do SNC-AP será possível 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.

Também com este novo normativo contabilístico, será possível uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao normativo das empresas privadas (SNC) e do setor não lucrativo (SNC-ESNL).

O SNC-AP inclui os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão. A elaboração do SNC-AP contempla, especialmente:

- Uma estrutura conceptual da informação financeira pública;
- Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS;
- Modelos de demonstrações financeiras;
- Uma norma relativa à contabilidade orçamental;
- Um plano de contas multidimensional;
- Uma norma de contabilidade de gestão.

Este artigo pretende analisar a reforma da contabilidade pública em Portugal baseada no SNC-AP, nos impactos que a mesma irá determinar nas Instituições Públicas de Ensino Superior (IES), ao nível contabilístico, face ao regime anterior do POC-Educação e também dos recursos envolvidos na sua implementação.

1. Metodologia

A investigação é um processo de pesquisa em que se coloca uma questão e se procede sistematicamente para recolher, analisar, interpretar e comunicar a informação que responde à questão.

Para a elaboração deste estudo, o método de investigação assentou na recolha de informação, através de uma revisão literária, para responder aos objetivos a atingir, tendo sido utilizados artigos científicos, páginas Web, livros e dissertações na área da contabilidade pública, de modo a ilustrar o estado da arte.

Foi escolhida uma abordagem qualitativa, atendendo a que se trata do estudo de um fenómeno social, utiliza-se frequentemente em investigações na área de estudos organizacionais, pois permite compreender e explicar as práticas observadas. É também caracterizada pela sua natureza interpretativa ou crítica dado que trabalha sobre métodos qualitativos. Serve de igual modo para ilustrar certos tópicos dentro de uma avaliação, através de uma abordagem descritiva, para explorar situações nas quais a intervenção, sendo avaliada, não apresenta um conjunto claro e único de resultados (QUIVY e CAMPENHOUDT, 1995; YIN, 2005). Em conformidade com a teoria de Bogdan e Biklen (1994), uma investigação qualitativa incide principalmente na compreensão dos problemas, de forma a que consigamos estabelecer uma compreensão mais esclarecedora do nosso objeto de estudo.

Em relação à análise documental, o estudo baseou-se em fontes oficiais como os diplomas legais ou relatórios institucionais, bem como artigos científicos de reputados autores da área, com o intuito de enquadrar o tema em causa, bem como de recolher dados fiáveis que permitissem interpretar de forma realista o atual funcionamento dos sistemas contabilísticos e da prestação de contas das IES.

2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

2.1. Antecedentes

Durante os séculos XVI, XVIII e XIX foram efetuadas reformas e mudanças contabilísticas profundas que originaram a introdução da contabilidade por partidas dobradas na gestão das finanças públicas. No entanto, em Portugal, o método de registo utilizado na contabilidade pública praticamente sempre assentou na base de caixa. Com a revolução de 1974 e a implantação da democracia foi reformulado todo o regime legal do sistema orçamental. A informação divulgada nas demonstrações financeiras passou a ter um nível de exigência superior. Com a entrada de Portugal na União Europeia tornou-se urgente uma reestruturação na contabilidade pública.

A Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) teve início a partir dos anos 1990 e deu origem a uma transformação na forma de pensar a contabilidade. Esta mudança teve como alteração imediata a segunda revisão constitucional de 1989, onde passou a constar informação orçamental, tendo sido previsto a orçamentação por programas. Esta reforma veio introduzir na Contabilidade Pública, a gestão por objetivos e o aumento da economia, eficiência e eficácia, a par com a inovação, a criatividade e o rigor (HOOD, 1995; SILVA, 1994, p. 211).

A modernização administrativa que algumas entidades públicas assumiram na década de 1990 (altura em

que se verificava o processo de reforma na Administração Pública (AP) que referimos atrás), não devidamente acompanhadas de uma evolução da contabilidade pública, fez sentir em determinadas entidades a necessidade da utilização de uma contabilidade patrimonial e analítica aproximada à usada nas empresas privadas com o Plano Oficial de Contabilidade (RIBEIRO et al, 2007). Por forma a dar resposta às necessidades sentidas, decorrentes do desenvolvimento do novo modelo de administração financeira, assistimos à criação de diversos planos setoriais para os principais subsectores de serviços públicos, a saber:

- Em 1991 foi publicado, por despacho do Ministério da Saúde, o Plano Oficial de Contas para os Serviços de Saúde (POCSS) tendo sido revisto em 1996;
- Em 1993 através do decreto-lei n.º 226/93, de 22 de junho, foi publicado o Plano Oficial de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios;
- Em 1995 foi constituído um grupo de trabalho como o objetivo de elaborar um Projeto de Plano Oficial de Contas para as Instituições do Ensino Superior Público (PPOCIES) (NOGUEIRA, 2005).

Com estas alterações foi necessário desenvolver novos instrumentos de informação e de controlo tendo conduzido à publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997, que agregava as regras contabilísticas de todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, bem como a segurança social.

O POCP foi aprovado pelo decreto-lei n.º 232/97, de 3 de setembro. O documento contempla a adoção do método de base do acréscimo, ou método digráfico, com integração entre a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e contabilidade analítica, em articulação com o método unigráfico, de base de caixa existente à data.

2.2. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) para o Setor da Educação (POC-Educação)

O POC-Educação emergiu do POCP e foi aprovado pela portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. Com a sua publicação pretendia-se aumentar a quantidade e a qualidade da informação contabilística aos diferentes utilizadores, a harmonização dos procedimentos contabilísticos, a comparabilidade da informação, a consolidação de contas públicas, assim como a implementação dos sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, que haveriam de resultar numa única contabilidade pública.

O modelo contabilístico subjacente ao POC-Educação veio facultar aos dirigentes os elementos necessários ao reforço das políticas educativas adequadas às crescentes exigências da sociedade atual, uma necessidade sentida até à reforma da contabilidade pública (MARQUES, 2002). Com a publicação deste plano de contas, institui-se um sistema de contabilidade orçamental digráfico e respetivas regras de movimentação, identifica-se a necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma para certos casos, assim como se aprovam as normas de consolidação de contas dos grupos públicos, prevendo-se igualmente normas para a implementação da contabilidade analítica.

O POC-Educação foi adotado por todas as IES e estará em vigor até à adoção do SNC-AP, iniciada em 1 de janeiro de 2018.

2.3. O SNC-AP – caracterização e implementação nas IES

2.3.1. Caracterização

Volvidas duas décadas após a aprovação do POCP surge o SNC-AP, que permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que, presentemente, vêm sendo adotados a nível internacional. No diploma de aprovação afirma-se que a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente, situação que resulta do avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no sentido da adoção de normas adaptadas das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS). Tal situação afeta a eficiência da consolidação de contas do setor público, que implica muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação prestada (CARVALHO e SIMÕES, 2016).

O SNC-AP foi aprovado pelo decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, sendo a sua aplicação obrigatória para todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas².

O SNC-AP engloba os seguintes elementos (Quadro n.º 1):

Quadro n.º 1

Elementos do SNC-AP

Estrutura conceptual da contabilidade financeira	Plano de Contas Multidimensional (PCM), constituído por um quadro síntese de contas das classes 1 a 8
25 Normas de contabilidade financeira (NCP): NCP 1 a 25	Modelos das demonstrações orçamentais
NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental	Modelos das demonstrações financeiras
NCP 27 – Contabilidade de gestão	Um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e de relato orçamental (incluídos na NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras e NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, respetivamente)

Fonte: Elaboração própria.

Não obstante os elementos referidos sejam de aplicação generalizada, tal aplicação poderá não ser adequada na ótica da relação custo/benefício, quando se trata de entidades de menor dimensão e de baixo risco, tendo sido aprovada uma norma simplificada específica para este género de entidades.

² Entende-se por entidades públicas reclassificadas as entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsectores 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.

Em relação ao POCP, este novo sistema contabilístico apresenta várias diferenças pois envolve a normalização dos vários planos setoriais; a concentração na classe 0 de toda a movimentação contabilística orçamental; a eliminação de contas de passagem, passando os saldos de todas as contas orçamentais a ter informação relevante e com significado para o utilizador; reflexão na contabilidade digráfica de todas as fases de execução orçamental e atribuição de contas específicas relato orçamental; não apresenta a classe 9³ desenvolvida, uma vez que é de uso facultativo.

A aprovação do SNC-AP permitiu implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada. Por outro lado, visa instituir os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, ao mesmo tempo que fomenta a harmonização contabilística. Outro dos seus objetivos é institucionalizar o Estado como uma entidade que relata (com a criação da Entidade Contabilística Estado-ECE), preconizando a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras numa base individual e consolidada, assim como pretende 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.

O SNC-AP preconiza o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, nomeadamente (artigo 6.º do DL 192/2015):

- 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;
- Proporciona informação para a determinação dos gastos 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.

As características qualitativas da informação financeira são atributos que tornam a informação financeira útil para os utilizadores das demonstrações financeiras e que atinja os objetivos do relato financeiro. As características qualitativas principais são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade. Estas características qualitativas aplicam-se a toda a informação financeira e não financeira relatada, incluindo a informação financeira histórica e prospetiva, e as notas explicativas.

Analisando comparativamente com o SNC, verifica-se que usam a mesma terminologia, ainda que apresentem pressupostos e qualidades de forma diferenciada, aprofundando mais certos aspetos relativos às diferenças existentes entre cada setor, o que se pode verificar no Quadro seguinte:

3 Tradicionalmente destinada ao subsistema de contabilidade analítica.

Quadro n.º 2

Caraterísticas e pressupostos SNC-AP/ SNC

SNC-AP	SNC
	Regime do acréscimo (pressuposto)
	Continuidade (pressuposto)
Relevância <ul style="list-style-type: none"> • Informação financeira e não financeira • Função confirmativa e preditiva 	Relevância
Fiabilidade <ul style="list-style-type: none"> • Representação fiel dos fenómenos económicos e outros: quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais. • Neutralidade: a ausência de influências; • Condições de incerteza e as estimativas; • Informação isenta de erros materiais. 	Fiabilidade <ul style="list-style-type: none"> • Representação fidedigna • Substância sobre a forma • Neutralidade • Prudência • Plenitude • Materialidade
Compreensibilidade	Compreensibilidade
Comparabilidade	Comparabilidade
Verificabilidade	
Oportunidade	

Fonte: adaptado de SANTOS e SARAIVA (2016).

Existem, contudo, constrangimentos na informação incluída no relato financeiro, a saber:

- Materialidade – a informação é material se a sua incorreção ou omissão puder influenciar as decisões dos utilizadores das DF;
- Custo-benefício – o relato financeiro implica custos e os respetivos benefícios devem justificar os custos de a obter;
- Equilíbrio entre as caraterísticas qualitativas – estas trabalham em conjunto para contribuir para a utilidade da informação financeira.

É de referir que as entidades públicas apresentam diversas caraterísticas que as distinguem de outro género de entidades, as quais devem considerar-se na criação da Estrutura Conceptual (EC) para o SNC-AP. Destacam-se as transações sem contraprestação, que são transações em que não existe, diretamente em troca, bens de igual montante, como por exemplo os recebimentos de impostos; o Orçamento do Estado e a execução orçamental, aspeto que distingue as entidades públicas das entidades privadas. A informação orçamental torna-se

importante para os seus utilizadores permitindo a comparação entre a receita e a despesa, analisando a sua execução. A EC determina os conceitos presentes na criação de Normas de Contabilidade Pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação das demonstrações financeiras das entidades públicas.

Os objetivos da EC são: (a) ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na utilização correta das NCP; (b) ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP; (c) ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras; (d) proporcionar conceitos necessários à formulação das NCP por parte das entidades normalizadoras. A EC não é uma NCP e, por isso, não estabelece explicitamente critérios de mensuração, reconhecimento ou divulgação. Havendo conflito entre a estrutura conceptual e uma NCP, os requisitos da NCP prevalecem em relação à estrutura conceptual.

A EC contempla aspetos tais, como: objetivos das demonstrações financeiras (DF); características qualitativas que determinam a utilidade da informação das DF; definição da entidade que relata; elementos das DF; reconhecimento dos elementos das DF e mensuração dos ativos e passivos das DF.

Os elementos das demonstrações financeiras a considerar no SNC-AP são:

Quadro n.º 3

Elementos das Demonstrações Financeiras

Elemento	Definição
Ativo	É um recurso que a entidade controla como resultado de um evento passado.
Passivo	É uma obrigação originada por um evento passado que poderá gerar uma saída de recursos.
Rendimentos e Gastos	Os rendimentos são aumentos e os gastos são diminuições no património líquido.
Património líquido	Corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzido dos passivos, com referência à data do relato financeiro.

Fonte: Elaboração própria.

2.3.2. Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

O reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras implica a atribuição, ao mesmo, de uma quantia monetária e implica a seleção de uma base de mensuração apropriada.

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

O objetivo da mensuração é selecionar as bases de mensuração que refletem de modo mais apropriado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de uma forma que é útil para a prestação de contas com responsabilidade e para o processo de tomada de decisão. Não é possível selecionar uma única base de mensuração para as DF, que permita maximizar a extensão em que a informação nelas contidas satisfaça os objetivos das demonstrações financeiras e permita balancear adequadamente as características qualitativas das mesmas. As bases de mensuração definidas no SNC-AP podem ser observadas no Quadro seguinte:

Quadro n.º 4

Bases de mensuração

Bases de Mensuração	Ativos	Custo Histórico	
		Valor corrente	Valor de Mercado Custo de Reposição Valor Realizado Líquido Valor de Uso
	Passivos	Custo histórico	
		Custo de Cumprimento	
		Valor de Mercado	
		Custo de Libertação	
		Preço de Assunção	

Fonte: Elaboração própria.

As DF têm como principal objetivo proporcionar informação útil aos utilizadores da informação financeira, para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisão. Através do relato financeiro, os utilizadores pretendem obter informação sobre a posição financeira, o desempenho financeiro, os fluxos de caixa, a prestação do serviço, assim como a informação financeira e não financeira prospetiva e informação explicativa (PWC, 2015).

Em matéria de relato financeiro, a responsabilidade do governo é importante porque é significativa para o aumento do crescimento económico e do desenvolvimento em todo o mundo, assim como é importante para construir e manter a confiança. O setor público é responsável por cerca 1/3 do PIB na maioria dos países e com as empresas públicas incluídas muitas vezes representa mais da metade do PIB. No entanto, o relato financeiro público é diferente devido à necessidade de transparência nas demonstrações financeiras do governo, que são cada vez mais importantes para o interesse público. Por outro lado, os recursos devem ser usados em prol dos cidadãos e devem ser usados de forma eficiente e eficaz. Os recursos do governo vêm principalmente dos cidadãos/contribuintes, as atividades do governo não são exercidas com fins lucrativos, o capital não é investido para gerar retornos monetários e os ativos não são usados para gerar *cash-flows* futuros.

Uma entidade que relata pode distinguir entre quem é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras, quem é responsável pela sua apresentação e divulgação, e ainda quem é responsável pela sua aprovação.

Um conjunto completo de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas no SNC-AP compreende:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados por natureza;
- Uma demonstração das alterações no património líquido;
- Uma demonstração de fluxos de caixa; e
- Um anexo às demonstrações financeiras (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas).

As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fiel dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na EC e nas NCP. As demonstrações financeiras devem permitir uma análise comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras exige determinadas divulgações nas demonstrações financeiras e utiliza o termo «divulgação» num sentido lato, englobando quer itens apresentados no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no património líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, quer no anexo.

As entidades públicas devem ainda preparar demonstrações financeiras previsionais, designadamente balanço, demonstração dos resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa, com o mesmo formato das DF históricas, que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes. As demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de contas (artigo 10.º do DL 192/2015, de 11 de setembro).

2.3.3. Normas de Contabilidade Pública (NCP)

Quanto às Normas de Contabilidade Pública estas podem ser agrupadas do seguinte modo:

Quadro n.º 4

Agrupamento de NCP

Descrição	Normas
Em relação à forma e conteúdo de apresentação do relato Financeiro, Orçamental e de Gestão	NCP 1, 2, 20, 25, 26 e 27
Associado a ativos não correntes	NCP 3, 5, 6, 8 e 9
Associadas a transações comuns a qualquer entidade quer pública quer privada como por exemplo os inventários, instrumentos financeiros, benefícios dos empregados, provisões, rendimentos com contraprestação (vendas).	NCP 7, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19
Quanto à consolidação de entidades controladas, aos investimentos em associadas e outros investimentos	NCP 21, 22, 23 e 24
Por fim, um grupo destinado a matérias mais específicas do setor público, como os ativos tangíveis e intangíveis que representam património histórico, bens de domínio público e infraestruturas, concessões, rendimentos sem contraprestação (provenientes de impostos, taxas, transferências e subsídios) e a imparidade de ativos não geradores de caixa	NCP 3, 4, 5, 9 e 14

Fonte: Elaboração própria.

As NCP 1 a 25 são baseadas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board, da IFAC-International Federation of Accountants. As IPSAS são normas globais de relato financeiro para o setor público (que não inclua empresas públicas) e visam estabelecer e promover a adesão a padrões profissionais de alta qualidade, promover uma futura convergência internacional das normas, com a intenção de uso pelas organizações públicas de todo o mundo, na ótica de demonstrações financeiras de uso geral e falar sobre questões de interesse público onde a voz da profissão é mais relevante.

2.3.4. Contabilista público

Aquando da publicação do SNC-AP em 2015, foi criada a figura do contabilista público tendo em vista assegurar a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública. De acordo com o Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), aprovado pela lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, contabilistas são «os profissionais inscritos na Ordem ...sendo-lhes atribuído, em exclusividade, o uso desse título profissional, bem como o exercício da respetiva profissão» (art.º 9.º).

As competências do profissional nas entidades públicas estão definidas no art.º 10.º:

«exercício, em exclusivo, das seguintes atividades: a) Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades, públicas ou privadas, que possuam ou que devam possuir contabilidade organizada (...); b) Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal (...); c) Assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades referidas na alínea a), as respetivas demonstrações financeiras e declarações fiscais».

O decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP, define o enquadramento regulamentar deste profissional referindo que assegura a «regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos» e a «execução da contabilidade pública» (art.º 8.º, n.º 1) e que as funções deste profissional «são assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade e, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica em contabilidade pública» (art.º 8.º, n.º 2).

O mesmo diploma estabelece, ainda, que estão «dispensados da frequência da formação específica inicial os trabalhadores que, à data da entrada em vigor do presente decreto-lei, sejam responsáveis pela contabilidade pública» (art.º 8.º, n.º 3).

Estando já o SNC-AP implementado em muitas entidades públicas no ano de 2018, pouco ainda se sabe sobre esta figura do contabilista público e quem deve assumir estas funções dentro das instituições. Segundo o Tribunal de Contas (2016) «os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas», expressão com a qual concordamos.

2.3.5. Regime simplificado

O artigo 2.º do DL 192/2015 refere que o regime simplificado é «aplicado às entidades que integrando o âmbito do SNC-AP cumpram os requisitos para serem pequenas entidades ou micro entidades, desde que as primeiras não optem pelo regime geral e as segundas pela aplicação desse regime ou do regime simplificado de

pequenas entidades». São consideradas pequenas entidades aquelas que apresentam uma despesa orçamental superior a 1.000.000 € e menor ou igual a 5.000.000 €. As micro entidades são aquelas cuja despesa orçamental não ultrapassa 1.000.000€, inclusive.

Em termos de relato financeiro, às pequenas entidades aplicam-se as seguintes NCP: NCP-PE; NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental; NCP 27 – Contabilidade de Gestão; Plano de contas Multidimensional. Às micro entidades aplica-se a NCP 26 e exige-se divulgação de inventário do património.

2.3.6. Contabilidade Orçamental

A contabilidade orçamental assenta na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, com o objetivo de acompanhar a execução do Orçamento do Estado. São contemplados dois ciclos: o ciclo orçamental da receita e o ciclo orçamental da despesa. No primeiro, contemplam-se as de inscrição de previsão da receita, liquidação e recebimento. No segundo, definem-se as fases correspondentes à inscrição da dotação orçamental, cabimento, compromisso, obrigação e pagamento, que devem ser desfasados no tempo. Aplica-se o princípio do equilíbrio orçamental, através do qual a receita tem de ser sempre maior ou igual à despesa.

No que se prende com os classificadores orçamentais, o parágrafo 1 da NCP 26 refere que estes são o «elemento estruturante do sistema de gestão orçamental, pois definem a forma como os orçamentos são apresentados, executados e relatados, tendo uma correlação direta com a transparência e coerência do orçamento».

Nos aspetos de reconhecimento e mensuração, as dotações e previsões são registadas após a aprovação do orçamento, sendo os lançamentos nas contas orçamentais feitas ao custo e as verbas registadas pelo seu valor nominal. Aplica-se a partida dobrada em que a cada débito corresponde um crédito.

Os registos orçamentais são efetuados na classe zero prevista na NCP 26. As contas 011 e 021 servem apenas para o registo do orçamento inicial, e apenas são movimentadas uma única vez. Em seguida, passa-se para as dotações disponíveis (despesa) e previsões corrigidas (receita). O Quadro abaixo apresenta um exemplo de lançamentos a efetuar:

Quadro n.º 5

Movimentos de contabilidade orçamental

Aprovação do Orçamento Receita	011 – Previsão Inicial	012 – Previsão corrigida
	014 – Previsão por liquidar	011 – Previsão Inicial
Aprovação do Orçamento da Despesa	022 – Dotação corrigida	021 – Dotação Inicial
	021 – Dotação Inicial	024 – Dotação Disponível

Fonte: Elaboração própria.

De salientar que no saldo da conta 014 (Previsão por Liquidar) é possível identificar a receita que ainda não foi cobrada e o saldo da conta 025 (Cabimentos) mostra o saldo que ainda está disponível para cabimento.

Na classe 0 do SNC-AP estão contempladas contas específicas para o registo de Operações de Tesouraria – conta 07 – que se destina a influxos e exfluxos de caixa que não representam operações de execução orçamental, como por exemplo os impostos, assim como Passivos Contingentes – conta 09.

Para efeitos de encerramento das contas, a NCP 26 define os procedimentos a adotar, nomeadamente quanto a anulação de cabimentos; transição de saldos para períodos seguintes; saldar entre si as subcontas de contabilidade orçamental, encerrar o orçamento e apurar o desempenho orçamental.

2.3.7. NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Esta norma tem como objetivo estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas AP dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e definindo os requisitos mínimos para o seu conteúdo e divulgação. Destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre os custos para satisfazer as necessidades de informação dos gestores públicos na tomada de decisão.

Saliente-se que não obstante a contabilidade analítica ser um sistema obrigatório há vários anos (o DL 155/92, de 28 de julho, no seu artigo 16.º referia que os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão e posteriormente outros normativos tornaram obrigatória a contabilidade analítica para certos setores), na verdade não existe uma implementação generalizada de tal sistema, pelo que se aguarda com expectativa a adoção desta norma na AP.

2.3.8. O Plano de Contas Multidimensional

O Plano de Contas Multidimensional (PCM) assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente. Pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, pelo menos com os seguintes propósitos: (a) prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental; (b) elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira; (c) elaboração do cadastro dos bens e direitos das administrações públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações (substitui o CIBE); (d) apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas; (e) apoio à preparação das contas nacionais (agregados estatísticos) (VIANA et al, 2016).

Define as contas a utilizar na contabilidade orçamental (naturezas das despesas e receitas), na contabilidade financeira, nas contas nacionais e para efeitos de cadastro de bens e direitos.

A partir do mesmo código de contas – Classes 1 a 8 – é obtida simultaneamente informação em base de acréscimo (contabilidade financeira e contas nacionais) e em base de caixa modificada (contabilidade orçamental). Na mesma conta, a diferença de valores entre o registo na contabilidade orçamental e na contabilidade financeira traduz a diferença entre as duas óticas ou de momentos de registo⁴. Saliente-se que inseridas nas classes 1 a 8 constam outras contas para gastos e rendimentos e ativos e passivos, que nunca se registam em base de caixa (por exemplo, depreciações e perdas por imparidade).

⁴ Refira-se que o DL 26/2002, de 14 de fevereiro – classificador económico das receitas e despesas públicas, continua a ser utilizado, pelo que ainda não se estará a tirar partido desta funcionalidade.

2.3.8.1. Características do PCM

O PCM apresenta uma estrutura, tanto quanto possível, aproximada ao plano de contas do SNC, de forma a facilitar a consolidação de contas. Possui contas para operações específicas das administrações públicas (por exemplo, bens do domínio público, transferências e subsídios e receitas de impostos, contribuições e taxas), por regra, em contas cujo segundo dígito é “0” (zero). Estas contas facilitam o processo contabilístico de consolidação de contas, como também, ao serem criadas contas específicas relativas ao registo dos bens de domínio público, permitem informação do património das administrações públicas, identificando o que utilizam, o que lhes pertence e o que pode ser alienado.

O PCM está elaborado por forma a proporcionar níveis específicos de desagregação para fazer face a necessidades setoriais (por exemplo, setores da saúde, educação, autarquias locais ou segurança social), garantindo, porém, homogeneidade das contas principais.

Foi eliminada a conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, que constava no POCP e planos setoriais revogados, passando estas operações a integrar a Classe 0, respeitante ao subsistema da contabilidade orçamental, que passa a abranger todas as fases da receita e da despesa (ver NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental).

De igual modo, neste plano de contas foram atendidas as necessidades de informação contabilística das Contas Nacionais, especialmente para efeitos de relato de acordo com o SEC2010 (incluindo as necessidades de relato no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos).

2.3.8.2. Componentes do PCM (Anexo III, DL 192/2015)

Constam ainda no PCM um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e, no futuro, a classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental, uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8, um quadro de correspondência entre as rubricas orçamentais e as contas do PCM, um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC, um classificador de entidades (classificador complementar 1), um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2). O classificador complementar 1 define códigos para as categorias de entidades com as quais uma entidade pública poderá ter operações relativas a aplicações financeiras, empréstimos, juros, transferências e subsídios, já o classificador complementar 2 define as regras a utilizar na tipologia de bens e direitos, para efeitos de cadastro e cálculo das amortizações de depreciações, substitui a portaria n.º 671/2000, 17 de abril, que aprovou o CIBE-Cadastro e Inventário dos Bens do Estado. Este classificador contém os códigos para efeitos de cadastro dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento, registados na Classe 4 do subsistema de contabilidade financeira, as respetivas vidas úteis a serem utilizadas como referência pelas entidades, nomeadamente na aplicação do método de depreciação/amortização da linha reta, em ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento. Os primeiros dígitos coincidentes com as contas da Classe 4 do PCM; para efeitos de cadastro, a maioria das contas são desagregadas de forma a proporcionar uma melhor identificação dos elementos nelas incluídos; a entidade deve ainda criar outros códigos que facilmente permitam identificar a forma de aquisição e localização dos bens, assim como uma ficha de cadastro por cada bem, que deve incluir um conjunto de informações relativas a cada bem⁵.

5 A qual deve incluir: identificação e localização do bem (por edifício, gabinete...); código correspondente a esta tabela, acrescido do ano de aquisição ou do 1.º registo e número sequencial; tipo de aquisição (compra, doação, cedência, transferência...); valor inicial e valores de valorização posterior (revalorização ou grandes reparações); critério de depreciação/amortização, taxa anual, desvalorização por ano e total, perdas por imparidade por ano e total valor atual.

2.3.9. A Lei do Enquadramento Orçamental

A lei 151/2015, de 11 de setembro, procede à reforma da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), publicando um novo normativo que revoga a anterior Lei de Enquadramento Orçamental, a lei 91/2001, de 20 de agosto. Esta lei, que não altera a anterior Lei de Enquadramento Orçamental, mas sim revoga-a (embora algumas partes da nova lei não tenham aplicação imediata), muda de forma significativa o processo orçamental.

A reforma produzida pela lei 151/2015 tem duas grandes vertentes: por um lado, iniciar uma verdadeira orçamentação por programas em Portugal; por outro lado, dá continuidade à adequação do processo orçamental às novas regras orçamentais europeias, nomeadamente as decorrentes do Tratado Orçamental (oficialmente designado por Tratado Sobre Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária), entre outros (SARMENTO, 2016).

A nova lei procura também assegurar que a orçamentação por programas está de facto centrada na obtenção de resultados suscetíveis de serem avaliados por indicadores, alterando o paradigma de funcionamento da administração pública.

Existe uma articulação entre a LEO e o SNC-AP, como podemos observar no Título VI da nova lei, legislando-se sobre matérias relativas à contabilidade, relato, controlo e transparência. Assim, o art.º 62 aborda os princípios gerais do sistema contabilístico, que nos termos do art.º 63 inclui uma contabilidade orçamental, financeira e de gestão, determinando que o Estado organiza uma contabilidade orçamental para todas as suas receitas e despesas, uma contabilidade financeira para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e gastos, e prepara demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas, que proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Adicionalmente, as entidades públicas devem preparar demonstrações orçamentais e financeiras que proporcionem uma imagem verdadeira e adequada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa.

O artigo 65 dispõe que a ECE e as entidades públicas elaboram, até 31 de março do ano seguinte ao ano económico a que as contas respeitam, os respetivos documentos de prestação de contas que entregam ao membro do Governo responsável pela área das finanças, ao membro do Governo da tutela e ao Tribunal de Contas.

Os documentos de prestação de contas integram: o relatório de gestão; as demonstrações orçamentais e financeiras; outros documentos exigidos por lei.

A nova lei reforça as competências do Conselho de Finanças Públicas, mas também torna mais relevante as previsões macroeconómicas subjacentes a todo o exercício orçamental.

Cada bem deve ser cadastrado e inventariado de *per si*, desde que constitua uma peça com funcionalidade autónoma e possa ser vendido individualmente; se não se verificarem estas condições, deve ser registado incluído num grupo de bens; na ficha individual deve referir-se a quantidade de bens no caso da opção por um grupo de bens na mesma ficha. As Fichas de Cadastro dos bens devem ser atualizadas até ao abate destes; no abate deve ser identificado o motivo (venda, doação, furto/roubo, destruição ou demolição, transferência, troca ou permuta...), bem como o órgão e data de decisão e abate. Os bens móveis devem ser identificados com uma etiqueta com a identificação correspondente à alínea b) do conteúdo da Ficha.

Os critérios de mensuração a utilizar devem corresponder aos definidos nas respetivas NCP (NCP 3 – Ativos Intangíveis, NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis e NCP 8 – Propriedades de Investimento). As depreciações e amortizações correspondem à desvalorização normal dos ativos fixos, decorrentes do gasto com a sua utilização, devendo, por regra, utilizar-se o método da linha reta, considerando a vida útil de referência constante no presente classificador.

No caso dos imóveis, para efeitos do cálculo das respetivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respetivo valor não sujeita a depreciação; em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir a este é fixado em 25 % do valor global, a menos que a entidade estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e sancionados pela entidade competente.

2.3.10. Implementação do SNC-AP nas IES

De acordo com o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES)⁶, existem instituições de ensino universitário e instituições de ensino politécnico. As primeiras configuram as universidades, os institutos universitários e as demais instituições de ensino universitário, que são instituições de alto nível orientadas para a criação, transmissão e difusão da cultura, do saber e da ciência e tecnologia, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação e do desenvolvimento experimental. Já as segundas incluem os institutos politécnicos e demais instituições de ensino politécnico e são instituições de alto nível orientadas para a criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental.

O RJIES contempla uma reestruturação da estrutura orgânica e do poder interno das universidades e politécnicos, o que mudou profundamente a forma como as IES em Portugal são geridas. Os órgãos de governação são o conselho geral, órgão colegiado com representantes internos e externos e o reitor. O senado é agora opcional e meramente consultivo. O poder do reitor é amplamente fortalecido.

O modelo subjacente a esta nova governação estabelece princípios de gestão que tendem a levar a uma maior eficiência e eficácia. No entanto, muitas dúvidas ainda permanecem neste modelo, ou seja, em relação a quais das alternativas previstas na lei – universidade pública e fundação pública – conduzirão a um maior grau de eficiência.

No âmbito da análise de algumas das condições assumidas pelas IES nos processos estatutários, nomeadamente no que respeita às características do órgão de gestão – uma combinação de uma forte gestão central com uma forte gestão das unidades que as compõem e uma estrutura clara de relações colegiais, com incentivo a uma escola autoguiada e autoconfiante, que se equaciona para a implementação do SNC-AP.

Atualmente as IES desenvolvem a sua contabilidade baseada no POC-Educação e organizam o sistema contabilístico de forma a responder às necessidades dos utilizadores internos e externos. Com a adoção do SNC-AP os principais utilizadores da informação financeira são os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes. A informação financeira pode também proporcionar informação útil a outros utilizadores, tais como: autoridades estatísticas, analistas e consultores financeiros, órgãos de comunicação social e outros grupos de interessados podem obter informação útil para os seus próprios fins. Existem ainda outros utilizadores, nomeadamente organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo, comissões parlamentares e outros, podem usar a informação das demonstrações financeiras para as suas próprias finalidades.

Ao nível da responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões, os utilizadores dos serviços e os fornecedores de recursos precisam de informação que os ajude a avaliar matérias tais como o desempenho da entidade pública durante o período de relato, a liquidez (satisfação das obrigações correntes) e solvência (satisfação das obrigações de longo prazo) das entidades públicas e a sustentabilidade dos serviços prestados pelas entidades públicas no longo prazo. Pretendem também avaliar se as entidades públicas estão a utilizar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz, se o conjunto, a quantidade e o custo dos serviços prestados durante o período de relato são apropriados, assim como se os níveis atuais de impostos e outros recursos obtidos são suficientes para manter o volume e qualidade dos serviços prestados.

6 Aprovado pela lei 62/2007, de 10 de setembro.

Deste modo, os contribuintes e outros fornecedores de recursos desejam saber se foram atingidos os objetivos estabelecidos tendo em conta os recursos obtidos durante o período de relato; se estão a financiar as operações correntes com os recursos obtidos dos contribuintes, dos financiadores ou de outras fontes no período corrente; e se vão precisar de mais ou menos recursos no futuro e quais as fontes de recursos mais prováveis. Por outro lado, os financiadores e os credores, precisarão de informação para avaliarem a liquidez das entidades públicas e, conseqüentemente, se as quantias e datas de reembolso serão cumpridas conforme acordado. Também os doadores precisarão de informação para avaliarem se as entidades públicas estão a usar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz e conforme planeado.

Assim sendo, e uma vez que as IES possuem um vasto leque de utilizadores interessados na informação financeira que preparam (em sentido geral conhecidos por *stakeholders*), é preciso que desde logo a implementação do SNC-AP e a definição das políticas contabilísticas se faça dentro dos parâmetros e exigências daquele normativo.

2.3.11. Sistema de Controlo Interno

O sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

3. Transição do anterior normativo para o SNC-AP

É da responsabilidade de todas as entidades públicas assegurar as condições de transição para o novo normativo. O Manual de Instruções (MI) (2017) contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas. Na ausência de uma NCP específica, deve ter-se em conta a IPSAS 33 – Primeira adoção das IPSAS, por força do disposto no artigo 13.º, relativo à integração de lacunas, bem como o preâmbulo da portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, no que respeita às vidas úteis dos bens do ativo fixo tangível (exceto, edifícios e outras construções).

Deste modo, as IES que adotem o SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018⁷ de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com o POC-Educação.

Por conseguinte, as IES que adotam o SNC-AP pela primeira vez, devem reconhecer todos os ativos e passivos, cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública, reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública, reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria, assim como aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

⁷ Aos municípios foi concedido um adiamento da implementação do SNC-AP para 1 de janeiro de 2019, conforme circular do secretário de Estado das Autarquias Locais, de 28 de dezembro de 2017.

Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verificarem devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados e as entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior (números 3 e 4 do art.º 14.º do DL 192/2015).

No ano da transição, existe um conjunto de divulgações que necessitam de ser feitas. Segundo a NCP 1 no primeiro período de relato de implementação do SNC-AP (nos períodos posteriores não é necessário), devem ser feitas as seguintes divulgações: (a) forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados; (b) reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores; (c) reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período; (d) reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previsto na NCP 1, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP); (e) distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável); e (f) se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas (CNC, 2017).

Na transição para SNC-AP, não existe a obrigatoriedade de reexpressar o comparativo de acordo com o SNC-AP (MI, 2017, pp. 40-41). Esta opção faz com que a comparabilidade no ano da transição seja perdida, sendo a mesma retomada com as demonstrações financeiras no ano seguinte. Esta opção de não reexpressar o comparativo, está prevista na IPSAS 33 – *First-Time Adoption of Accrual Basis*⁸, que a CNC entendeu integrar na transição para o SNC-AP. Tal atitude é baseada numa análise de custo benefício, em que o custo de preparar essa informação seria superior ao benefício de se ter a informação comparável.

Na transição para o novo normativo contabilístico, o MI (2017, p. 43) admite que na transição para as NCP uma entidade possa escolher a mensuração ao justo valor, considerando esse justo valor como custo considerado, sempre que não esteja disponível o custo de aquisição nos seguintes ativos ou passivos:

- a) Inventários NCP 10;
- b) Propriedades de investimento, se a entidade escolher o modelo do custo previsto na NCP 8);
- c) Ativos fixos tangíveis NCP 5;
- d) Ativos intangíveis, que não aqueles gerados internamente e que cumpram:
 - Os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade;
 - Os critérios associados à existência de um mercado ativo que proporcione informação para a determinação do justo valor;
- e) Instrumentos financeiros NCP 18;
- f) Ativos de concessão de serviços NCP 4.

⁸ A IPSAS 33 concede exceções transitórias para as entidades que adotam as IPSAS na base do acréscimo pela primeira vez, fornecendo uma ferramenta importante para ajudar as entidades no processo de implementação das IPSAS.

Todavia, mesmo existindo informação fiável sobre o custo, os prédios rústicos ou urbanos devem ser mensurados na transição para o SNC-AP pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). O VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação que cumpre as características qualitativas da informação financeira previstas na EC.

As entidades de menor dimensão e risco orçamental abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 5.º do decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aplicarão os mesmos princípios que as entidades do regime geral na transição para o SNC-AP, nos termos acima expostos (MI, p. 51).

As entidades públicas também terão de efetuar ajustamentos de transição ao nível da Contabilidade orçamental, respeitando os requisitos emanados no MI, bem como na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental.

Para que a mudança para as NCP seja um sucesso, é necessário o compromisso de todos os envolvidos na mudança, conhecimento das tecnologias da informação, formação e competências.

Conclusões

A normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente, situação que resulta do avanço do SNC, no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS). Tal situação afeta a eficiência da consolidação de contas do setor público, que implica muitos ajustamentos não desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação prestada.

O SNC-AP, vem tentar resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as diversas instituições da Administração Pública de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo implementados a nível internacional.

AS Normas de Contabilidade Pública 1 a 25 têm por base as IPSAS com as quais se espera maior utilidade, fiabilidade, comparabilidade e transparência da informação e mais responsabilidade para os gestores.

Atualmente as IES desenvolvem a sua contabilidade baseada no POC-Educação e organizam o sistema contabilístico de forma a responder às necessidades dos utilizadores internos e externos. Com a adoção do SNC-AP os principais utilizadores da informação financeira são os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes. A informação financeira pode também proporcionar informação útil a outros utilizadores, tais como: autoridades estatísticas, analistas e consultores financeiros, órgãos de comunicação social e outros grupos de interessados podem obter informação útil para os seus próprios fins.

Com o SNC-AP aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais. Apresenta um único normativo para todas as administrações públicas podendo, assim, ser feita uma melhor comparabilidade em todos os setores que a compõem.

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

Referências bibliográficas

- BOGDAN, R.; BIKLEN, S., 1994 – *Investigação Qualitativa em Educação – uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- CARVALHO, A.; CARREIRA, J., 2016 – Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais, in *XVII Encuentro AECA*. Disponível em <<http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>>.
- CARVALHO, J.; SIMÕES, V., 2016 – *Formação Normativo SNC-AP*. Ordem dos Contabilistas Certificados, dez.
- Comissão de Normalização Contabilística, 2017 – *Manual de Implementação do SNC-AP – 2.ª versão*. Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- HOOD, C., 1995 – The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*. 20(2-3), February-April, pp. 93-109.
- Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.
- MARQUES, M. C. C., 2002 – Reforçar a eficiência das políticas educativas: o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação). *Revista Rapp – Revista de Administração e Políticas Públicas*. III(1-2), pp. 163-172.
- Portaria n.º 189/2016 de 14 de julho.
- PriceWaterhouseCoopers, 2009 – *A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC): a caminho da convergência internacional*. Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/corporate/imagens/snc-set-09.pdf>.
- PWC. *Towards a new era in government accounting and reporting*. Jul. 2015. Disponível em: <www.pwc.com> [consult. 25 de nov. 2018].
- QUIVY, R.; CAMPENHOUDT, L. V., 1995 – *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- RIBEIRO, N. A.; N., SÓNIA, P.; CARVALHO, J. B. da C.; GOMES, A. P., 2007 – *O balanced scorecard aplicado à administração pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Rosa, S., 2017 – *Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. Revisores e Auditores*. Disponível em <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/78/Contabilidade2.pdf>>.
- SANTOS, R. J. S.; SARAIVA, H. I. B., 2016 – Contabilidade pública versus Contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais. *Revista de Contabilidade*. Jun., pp. 55-61.
- SARMENTO, J. M., 2016 – *A Nova Lei de Enquadramento Orçamental*. Coimbra: Almedina.
- Silva, M. A., 2011 – *Contabilidade Analítica no POC-Educação: O Caso da Universidade do Minho*. Braga. Disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/16703>>.

Tribunal de Contas, 2016 – *Relatório de Auditoria n.º 13/2016, 2.ª S. Auditoria à implementação do SNC-AP. Relatório Intercalar I*. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2016/2s/rel013-2016-2s.pdf>.

VIANA L., RODRIGUES L., NUNES A., 2016 – *O Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas – Teoria e Prática*. Coimbra: Almedina.

YIN, K., 1993 – *Applications of Case Study Research*. London: SAGE Publications.

YIN, K., 2005 – *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*, 3.ª ed. Porto Alegre: Bookman.