

Asen Ruslanov Zarbashev

**A transição para o Sistema de Normalização Contabilística para a
Administração Pública nas Autarquias Locais:
O caso da Câmara Municipal de Olhão**



2022

Asen Ruslanov Zарbashev

**A transição para o Sistema de Normalização Contabilística para a
Administração Pública nas Autarquias Locais:
O caso da Câmara Municipal de Olhão**

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação de:

Professor Dr. Carlos Manuel Pera Nunes

Professor Dr. Fernando Manuel Correia Marques



UAlg **ESGHT**

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO, HOTELARIA E TURISMO

2022

**A transição para o Sistema de Normalização Contabilística para a
Administração Pública nas Autarquias Locais:
O caso da Câmara Municipal de Olhão**

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser o autor deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Asen Ruslanov Zarbashev

©Copyright: Asen Ruslanov Zarbashev

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

*Dedico esta dissertação aos meus pais, Ruslan e Sanie, que
lutaram toda a sua vida para chegar onde estou hoje.
Estou eternamente grato por todo o seu amor, apoio e carinho.*

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer à minha família, particularmente aos meus pais, por todo o apoio e força que foram dados durante todo o percurso académico.

Em segundo lugar agradeço ao professor Carlos Manuel Pera Nunes por ter aceite ser o orientador, ter acreditado nas capacidades mostrando toda a sua disponibilidade, tempo, ajuda, orientação e conselhos ao longo deste percurso.

Um especial agradecimento a minha namorada, Andreia, pela força transmitida, paciência e amor durante este projeto.

Um bem-haja muito especial a Dra. Madalena Rosa, chefe da Divisão Financeira na Câmara Municipal de Olhão pelo incentivo, força, orientação e bem-querer demonstrado durante estes anos.

Ao presidente da Câmara Municipal de Olhão, Dr. António Miguel Ventura Pina por ter permitido a recolha de dados e a todos meus colegas na Câmara Municipal de Olhão pela amizade e companheirismo partilhados.

A todos os meus amigos cujas palavras de apoio nunca falharam.

À universidade do Algarve e aos seus profissionais por contribuírem para a formação académica.

Agradeço a todos aqueles que, direta ou indiretamente apoiaram, ajudaram e tornaram possível a realização desta dissertação.

Resumo

A década de 2010 começou a meio de uma crise financeira e subsequente recessão internacional que deixou Portugal num estado muito fragilizado, com a intervenção do Fundo Monetário Internacional. Em consequência desta ajuda foi necessário conceber uma série de reformas na administração pública em Portugal com o objetivo de resolver lacunas e fatores de risco e assim impedir futuras crises. De referir que as autarquias locais, as comunidades intermunicipais e as empresas municipais estavam muito endividadadas e necessitando de intervenção estatal.

Neste âmbito foram aprovados vários diplomas, entre elas a mais substancial foi a aprovação no dia 11 de setembro de 2015 do diploma que deu início a uma profunda reforma da contabilidade pública em Portugal, a introdução do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), através do Decreto-Lei n.º 192/2015. O SNC-AP veio aproximar a contabilidade pública da contabilidade do setor privado cujo objetivo principal é assegurar uma gestão eficiente dos recursos, aplicando metodologias voltadas para a economia, eficiência e eficácia.

Em 2020, as Autarquias Locais iniciaram a aplicação do SNC-AP, apesar do mesmo já ter entrado em vigor em 2018 no resto da administração pública, resultante da convergência de Portugal com a estratégia da União Europeia (UE) em termos contabilísticos e da adaptação dos normativos nacionais de cada Estado-Membro às normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Decorrente desta reforma para a contabilidade pública, nomeadamente para as Autarquias Locais, é importante estudar o impacto da adoção pelos mesmos do SNC AP, sendo que o estudo ora apresentado permitiu identificar divergências ao nível da valorimetria, isto é, na mensuração, no reconhecimento e nas divulgações exigidas. Poder-se-á afirmar que o objetivo deste estudo é avaliar os procedimentos adotados na passagem para o SNC-AP e as diferentes implicações nas Demonstrações Financeiras da Câmara Municipal de Olhão.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Autarquias Locais, Normas, SNC-AP, Transição.

Abstract

The 2010s began amid a financial crisis and subsequent international recession that left Portugal in a very fragile state resulting in the International Monetary Fund's call to Portugal. To receive external financial aid, it was necessary to devise a series of reforms in the public administration in Portugal with the aim of resolving gaps and risk factors and thus preventing future crises. Local authorities, intercity communities and municipal enterprises were heavily indebted and in need of state intervention.

In this context, several diplomas were approved, among them the most substantial was the approval on September 11, 2015, of the diploma that started a profound reform of public accounting in Portugal, the Accounting Standardization System for Public Administrations (*SNC-AP*), Decree-Law No. 192/2015. The *SNC-AP* brought public accounting closer to private sector accounting, whose main goal is to ensure efficient management of resources, applying methodologies focused on economy, efficiency and effectiveness.

In 2020, the culmination of the accounting reform in the public sector began with the start of the use of the *SNC-AP* by local authorities, although it had already entered into force in 2018 in the rest of the public administration, resulting from Portugal's convergence with the European Union's (EU) strategy in accounting terms and the adaptation of the national regulations of each Member State to international accounting standards, issued by the *International Accounting Standards Board* (IASB).

As a result of this reform for public accounting, particularly for local authorities, it is considered important to study the impact of their adoption of the *SNC-AP*, and the study presented here allowed identifying divergences in the level of value-based, that is, the measurement, recognition and disclosures required. It can be affirmed that the aim of this study is to evaluate the procedures adopted in the transition to the *SNC-AP* and the different implications in the Financial Statements of the Olhão's City Hall.

Keywords: Public Accounting, Local Authorities, Accounting Standards, *SNC-AP*, Transition.

Índice Geral

| | |
|---|-----------|
| <i>Declaração de autoria de trabalho</i> | <i>I</i> |
| <i>Agradecimentos</i> | <i>IV</i> |
| <i>Resumo</i> | <i>V</i> |
| <i>Abstract</i> | <i>VI</i> |
| <i>Índice de Figuras</i> | <i>X</i> |
| <i>Índice de Tabelas</i> | <i>X</i> |
| <i>Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas</i> | <i>XI</i> |
| Capítulo I – Introdução | 1 |
| Capítulo II – Revisão da literatura | 4 |
| 2.1. <i>A evolução da contabilidade Pública em Portugal</i> | 4 |
| 2.2. <i>A necessidade de mudança e a reforma do sector da Administração Local</i> | 8 |
| 2.3. <i>SNC-AP: a tão esperada harmonização da contabilidade pública</i> | 13 |
| Capítulo III – Metodologia e método de investigação | 17 |
| 3.1. <i>Problema e questões de Investigação</i> | 17 |
| 3.2. <i>Metodologia</i> | 18 |
| 3.3. <i>Recolha de dados</i> | 21 |
| Capítulo IV – Enquadramento e caracterização da Câmara Municipal de Olhão | 22 |
| 4.1. <i>A Administração Local em Portugal</i> | 22 |
| 4.2. <i>A Câmara Municipal de Olhão</i> | 27 |
| 4.2.1. <i>Estrutura Orgânica</i> | 28 |
| 4.2.2. <i>Análise Económica</i> | 30 |
| 4.2.3. <i>Critérios de valorimetria e métodos específicos</i> | 31 |
| Capítulo V – Aplicação prática | 34 |
| 5.1. <i>Sistema Contabilístico</i> | 34 |

| | |
|--|----|
| 5.1.1. Estrutura conceptual..... | 35 |
| 5.1.2. Plano de Contas Multidimensional..... | 39 |
| 5.1.3. Classificador Complementar 2 (CC2)..... | 41 |
| 5.2. NCP aplicáveis..... | 41 |
| 5.2.1. Ativos do Estado..... | 43 |
| 5.2.1.1. Ativos intangíveis (NCP 3)..... | 43 |
| 5.2.1.2. Ativos fixos tangíveis (NCP 5) | 46 |
| 5.2.1.2.1. Bens de domínio público | 52 |
| 5.2.1.3. Locações (NCP 6) | 54 |
| 5.2.1.4. Custo dos empréstimos obtidos (NCP 7)..... | 56 |
| 5.2.1.5. Propriedades de Investimento (NCP 8) | 58 |
| 5.2.2. Rendimentos e obrigações..... | 60 |
| 5.2.2.1. Rendimento de Transações sem Contraprestação (NCP 14)..... | 60 |
| 5.2.2.2. Provisões, passivos e ativos contingentes (NCP 15)..... | 64 |
| 5.2.3. Contabilidade de Grupos Públicos | 66 |
| 5.2.3.1. Demonstrações Financeiras Separadas (NCP 21) | 67 |
| 5.2.3.2. Demonstrações Financeiras Consolidadas (NCP 22) | 70 |
| 5.2.3.3. Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos (NCP 23)..... | 75 |
| 5.2.4. Relato Financeiro..... | 78 |
| 5.2.4.1. Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras (NCP 1)..... | 79 |
| 5.2.4.1.1. Balanço..... | 82 |
| 5.2.4.1.2. Demonstração de Resultados | 83 |
| 5.2.4.1.3. Demonstrações das alterações no património líquido..... | 83 |
| 5.2.4.1.4. Demonstrações dos fluxos de caixa | 84 |
| 5.2.4.2. Acontecimentos após a data do Balanço (NCP 17) | 86 |
| 5.2.4.3. Divulgações das partes relacionadas (NCP 20)..... | 86 |
| 5.3. Recursos humanos e necessidades de formação | 88 |
| 5.4. Acompanhamento e monitorização | 89 |

| | |
|---|-----------|
| Capítulo VI – Conclusões gerais | 91 |
| 6.1. <i>Sumário do estudo conduzido</i> | <i>91</i> |
| 6.2. <i>Limitações do estudo e sugestões para investigações futuras</i> | <i>93</i> |
| 6.3. <i>Contributos da investigação.....</i> | <i>94</i> |
| VII.Bibliografia | 95 |
| VIII. Anexos..... | 99 |

Índice de Figuras

| | |
|--|----|
| Figura 4.1 – Os Municípios Portugueses, por dimensão e região NUTS II..... | 26 |
| Figura 4.2 - Organograma da CMO | 28 |
| Figura 4.3 - DR por Natureza do ano 2021 | 30 |
| Figura 5.1 - Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP | 45 |
| Figura 5.2 - Mensuração inicial dos AFT | 47 |
| Figura 5.3 - Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP, 2020 | 51 |
| Figura 5.4 - Contabilização das locações | 55 |
| Figura 5.5 - Balanço de Abertura do SNC-AP da CMO 2020..... | 61 |
| Figura 5.6 - Ilustração de Análise de Influxos Iniciais de Recursos | 63 |
| Figura 5.7 - Provisões, Passivos e Ativos Contingentes | 65 |
| Figura 5.8 - Contabilização da participação em outras entidades | 67 |
| Figura 5.9 - Diferenças entre DF..... | 69 |
| Figura 5.10 - Relação entre entidades | 71 |

Índice de Tabelas

| | |
|---|----|
| Tabela 2.1 - Planos de Contabilidade Sectoriais Públicos | 6 |
| Tabela 4.1 - Critérios de Valorimetria utilizados pela CMO | 31 |
| Tabela 5.1 – NCP abordadas | 41 |
| Tabela 5.2 - Mudanças no reconhecimento de despesas de instalação | 45 |
| Tabela 5.3 - Revalorização por eliminação das depreciações acumuladas | 50 |
| Tabela 5.4 - Revalorização por reexpressão proporcional | 50 |
| Tabela 5.5 - Rendimentos sem contraprestação CMO..... | 60 |
| Tabela 5.6 - Nota 25 - Património Líquido | 77 |

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AFT – Ativo Fixo Tangível

CMO – Câmara Municipal de Olhão

CNC – Comité de Normalização Contabilística

CRP - Constituição da República Portuguesa

DF – Demonstrações Financeiras

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

EC – Estrutura Conceptual

FMI – Fundo Monetário Internacional

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

LCPA – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

NPM – *New Public Management*

NCP – Norma de Contabilidade Pública

POCAL – Plano Oficial de Contas Autarquias Locais

POC – Plano Oficial de Contas

POCP – Plano Oficial de Contas Público

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

TdC – Tribunal de Contas

UniLEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

UE – União Europeia

Capítulo I – Introdução

No início da década dos anos 90, na administração pública portuguesa era predominante o regime de caixa ou unigrafia. A principal finalidade era o controlo da execução orçamental e o controlo da legalidade das operações. No plano internacional, a partir da década dos 70, deu-se a ascensão do conceito de *New Public Management* (NPM), trazendo para a função pública os conceitos de eficiência e eficácia. A recente crise financeira internacional foi aproveitada como ponto de partida para a adoção de um conjunto de normas, da UE, que tinham como objetivo a harmonização da contabilidade pública.

Em Portugal, o referido regime de caixa ou unigrafia estava desatualizado, desta forma no início da década 90, abriu-se uma nova página com a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública que definiu o regime financeiro a aplicar aos serviços e organismos da administração central e introduziu pela primeira vez a contabilidade de acréscimo que só ficou concluída com a publicação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho dando o início da Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE). A RAFE permitiu uma maior flexibilidade e um maior rigor na gestão dos serviços públicos aumentando assim a qualidade e quantidade de informação prestada aos vários níveis hierárquicos.

O Plano Oficial de Contas Público (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro, constituiu um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas uma vez que constituiu a base para toda a contabilidade pública, tendo determinado igualmente uma mudança ao nível do modelo de gestão pública em Portugal, nomeadamente constituindo um instrumento essencial para o apoio à gestão e avaliação das entidades públicas.

De acordo com o §3 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, o principal e quase único objetivo do POCP era “demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respetivas autoridades orçamentais.” A disponibilidade de informação contabilística aparece como essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. Este normativo enquadra-se no âmbito do NPM.

Mediante o referido anteriormente, o NPM relaciona-se diretamente com o processo de modernização e reforma da gestão do Estado apelando a uma nova cultura de gestão onde é

dada uma extrema importância a eficácia e eficiência económica e financeira (Carvalho et al., 2016, p.15). Deste modo tornou-se necessário reinventar o modelo dos sistemas de informação de apoio à gestão, focando-se mais no controlo dos resultados e não tanto no controlo da legalidade, através da aplicação do regime de acréscimo, sendo que o principal objetivo é aproximar as entidades do setor público às entidades do setor privado. O NPM permitiu uma maior liberdade de decisão dos gestores públicos contribuindo assim para a melhoria dos resultados.

Com a entrada no Século XXI e a continuação dos rápidos avanços tecnológicos que contribuíram para uma forte globalização da economia mundial, a harmonização tornou-se ainda mais crucial para a reforma do setor público e privado. É essencial que a informação contabilística dos diversos países seja comparável e para isto é necessário que a mesma seja apresentada dentro de critérios e normas previamente definidas.

A referida reforma deu-se primeiro no setor privado, com o fim do Plano Oficial de Contabilidade (POC) que culminou com a introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2009. O SNC foi criado com o intuito de trazer a modernidade o sistema contabilístico português e fazer face à necessidade de convergência de Portugal com a estratégia contabilística da UE, as anteriormente mencionadas *International Accounting Standards* (IAS). Na mesma altura, deu-se um pouco por todo o mundo, o início da grande crise financeira que deu origem à intervenção do Fundo Monetário Internacional (FMI) em Portugal. O FMI é uma organização internacional cujo objetivo é zelar pela estabilidade monetária do sistema internacional e foi solicitado por Portugal com o propósito de eliminar a crise financeira portuguesa e o endividamento externo.

Mediante o exposto, foi necessário conceber uma série de reformas na administração pública em Portugal com o objetivo de resolver lacunas e fatores de risco e assim como impedir futuras crises. De referir que as autarquias locais, as comunidades intermunicipais e as empresas municipais estavam muito endividadas e a necessitar de intervenção estatal e foi neste aspeto que se centrou o foco de uma parte substancial de reformas.

A década de 2010-2020 ficou assim marcada pelas grandes mudanças para o setor da Administração Local e a contabilidade pública Portuguesa que resultou em aproximação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) com a introdução de nova

legislação, tais como a Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA), Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das participações locais (RJAEL), Regime Financeiro das Autarquias Locais (RFAL), Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL) que mudaram o funcionamento de todo o setor da Administração Local do estado.

Esta reforma do setor público português culminou com a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. O objetivo desta adoção foi de aproximar a contabilidade pública portuguesa a contabilidade a nível internacional com as IPSAS, dando origem a uma harmonização e uniformização das contas públicas contribuindo para uma maior transparência. Este normativo provocou profundas alterações na contabilidade patrimonial, orçamental e de reporte da administração pública aumentando substancialmente a necessidade de envolvimento dos Contabilistas Certificados tanto para apoiar o processo de transição como para a certificação do cumprimento das novas Normas da Contabilidade Pública (NCP). Deste modo o objetivo deste estudo é analisar a forma como a transição para o novo normativo contabilístico (SNC-AP) influenciou as contas da administração local do Estado, nomeadamente da Câmara Municipal de Olhão (CMO). Para tal é essencial perceber de que forma evoluiu a contabilidade pública portuguesa e os contributos dos normativos anteriores e do atual.

A ideia de investigação foi potenciada pela participação do mestrando nos trabalhos de transição entre referenciais contabilísticos na Administração Local, mais especificamente na CMO e tem como principal motivação contribuir para a discussão da implementação/utilização do SNC-AP nas autarquias, contudo e não menos importante a finalização do Mestrado em Fiscalidade, atribuído pela Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve.

O objeto de estudo é, pois, a CMO por afinidade profissional, como técnico Superior na Divisão Financeira do mesmo e pela convicção de que o estudo desenvolvido poderá ser útil para a tomada de decisão nesta instituição, assim como noutras entidades da mesma natureza em Portugal.

Capítulo II – Revisão da literatura

Neste capítulo é feita uma análise das publicações sobre a contabilidade pública em Portugal, procurando entender os acontecimentos históricos, conjunturais e políticos que levaram a mudança de referencial contabilístico.

2.1. A evolução da contabilidade Pública em Portugal

Conforme refere Nogueira (2006) “o sector público português, com a revolução do 25 de abril de 1974, foi confrontado com profundas alterações, entre as quais a passagem do regime político ditatorial para a democracia” (p.88). A conseqüente separação de poderes, legislativo e executivo, bem como a independência dos tribunais, entre os quais o Tribunal de Contas (TdC), conduziu a diversas modificações no regime legal do sistema orçamental. Na contabilidade pública foram verificadas alterações ao nível da exigência de divulgação de informação nas Demonstrações Financeiras (DF) (Nogueira, 2006, p.88).

No ano de 1986, em Portugal, com a adesão à UE tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos (Nogueira, 2006, p.88). Todavia, o que se veio a verificar foi somente a aprovação do POC, em 1989, decorrente da IV Diretiva da Comunidade Europeia, sendo esse diploma considerado um instrumento determinante para o desenvolvimento da contabilidade em Portugal.

Nogueira (2006, p.88) baseando-se em Bargues (1992) refere que embora significativas “estas mudanças não trouxeram profundas alterações apontando como causa os conflitos entre os princípios contabilísticos e a legalidade financeira e o reduzido interesse que os temas relacionados com a contabilidade pública vinham despertando, quer nos utilizadores, quer na profissão contabilística.”

A partir dos anos 90, com a aprovação da Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro, conhecida como Lei de Bases da Contabilidade Pública, deu-se início ao processo de reforma da Administração Pública, sendo que o objetivo dessa reforma foi a aproximação ao sistema contabilístico utilizado pelas empresas privadas (Nogueira, 2006, p.90).

O referido diploma legal, que aprovou o regime de administração financeira do Estado, destinou-se a substituir o sistema de contabilidade pública introduzido pelas reformas anteriores. Consequentemente, o regime financeiro, as regras de execução orçamental, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e das despesas dos serviços e organismos da Administração Central, passaram a obedecer aos princípios e normas estabelecidos na Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Subsequentemente à publicação da referida Lei de Bases, que veio estabelecer os alicerces da contabilidade pública e os regimes aplicáveis, surgiu um novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho, cujo principal objetivo foi desenvolver os princípios instituídos pela referida Lei e revogar os diversos diplomas da contabilidade pública.

O ponto 2 da Circular Série A n.º 1225/1994, de 4 de março, expressa que “A RAFE pelas suas consequências, é uma das mais importantes reformas estruturais que o País pretende concretizar, num enorme esforço de modernização técnica e tecnológica, a fim de obter a informação aos mais diversos níveis para melhor gerir os recursos existentes na Administração Pública”.

Segundo o estipulado no n.º 1 do artigo 45.º da RAFE, os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no âmbito do POC, com vista a permitir um controlo orçamental permanente, bem como possibilitar uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e os valores contabilísticos. Este diploma legal permitiu uma maior flexibilidade de gestão dos serviços sem autonomia, um maior rigor de disciplina nos serviços com autonomia administrativa, bem como nos serviços com autonomia administrativa e financeira, aumentando substancialmente, quer ao nível quantitativo, quer ao nível qualitativo, a forma de prestar informação para os vários níveis hierárquicos de gestão.

Neste sentido, foram criadas as condições necessárias para a existência de um novo sistema de contabilidade pública, nomeadamente “A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas, a necessidade de desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental” (Nogueira, 2006, p.92). Esse novo sistema de contabilidade pública, designado por Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP), foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro.

O principal objetivo do POCP era “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (POCP, Preâmbulo).

Os três sistemas de contabilidade previstos no POCP – orçamental, patrimonial e analítica - são obrigatórios, autónomos, integrados num só plano de contas, tendo os seus sistemas de registo por base a digrafia” (Carvalho et al., 2016, p.27). Contudo, os sistemas de informação contabilísticos, como a contabilidade patrimonial e a analítica, utilizam o princípio do acréscimo (Fernandes, 2009, p.156), sendo que para o controlo orçamental, o referido diploma legal prevê a base de caixa.

Posteriormente à aprovação do POCP e para dar cumprimento ao estabelecido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro, foram aprovados os seguintes planos de contabilidade sectoriais:

Tabela 2.1 - Planos de Contabilidade Sectoriais Públicos

| PLANOS DE CONTABILIDADE SETORIAIS PÚBLICOS | PUBLICAÇÃO | APLICABILIDADE |
|---|---|---|
| Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) | Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro | Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e Freguesias e Áreas Metropolitanas, assim como todas as entidades que, por lei, estejam sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais. |
| Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector de Educação (POCE) | Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro | Todos os serviços e organismos do Ministério da Educação. |
| Plano Oficial de Contabilidade do Ministério Saúde (POCMS) | Portaria n.º 98/2000, de 28 de setembro | Todos os serviços e organismos do Serviço Nacional de Saúde. |
| Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) | Decreto-Lei n.º 2/2002, de 25 de janeiro | Todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, incluindo as relativas às regiões autónomas dos Açores e da Madeira. |

Fonte: Elaboração própria com base nos diplomas legais: Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro, Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, Portaria n.º 98/2000, de 28 de setembro e Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

O POCAL foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro consiste na adaptação das regras do POCP para o âmbito da administração local do estado tal como é previsto no artigo N.º 6 da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, Lei das Finanças Locais.

Assim é definido o principal objetivo do POCAL, aprovado pelo presente diploma como “a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei 54-A/99 de 22 de fevereiro “as preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, exige um conhecimento integral e exato da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais”.

É neste contexto que surge a portaria n.º 671/2000 de 17 de abril que aprova as instruções regulamentares do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) e respetivo classificador geral, bem como os modelos anexos a esta portaria da qual fazem parte integrante. De acordo com o Artigo n.º 1 desta portaria o objetivo da mesma é “a sistematização dos inventários dos bens móveis, veículos, imóveis e direitos a eles inerentes, para o conhecimento da natureza, composição e utilização do património do Estado, como previsto no Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de outubro;”.

Em 2009 com a aprovação do SNC pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, ficou vincada a vontade de o governo prosseguir com a reforma da contabilidade em Portugal.

O diploma mencionado anteriormente já mencionava (no seu âmbito) que as empresas públicas teriam de aplicar o SNC, conforme se pode inferir pelo artigo n.º 3 “1 - Com exceção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- empresas públicas;

- cooperativas;
- agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.”

Carvalho et al. (2012, p.23) no contexto da consolidação de contas na esfera da gestão autárquica, defenderam a necessidade de se proceder então a uma mudança do POCAL, a semelhança do que tinha acontecido no setor privado, de forma contemplar o novo normativo do SNC adaptando as IPSAS.

2.2. A necessidade de mudança e a reforma do sector da Administração Local

Apesar de Carvalho et al. (2012, p.25) terem proferido a necessidade de mudança em relação ao POCAL, esta necessidade era transversal a todo o setor público do estado. Citando Carvalho et al. (2012) “acresce referir que a questão da consolidação de contas entre os municípios e outras entidades locais se tornou ainda mais específica a partir de janeiro de 2010” (p.25), uma vez que foi nesta data que entrou em vigor o novo SNC, obrigando assim as entidades do sector empresarial local do estado a implementar o SNC enquanto os municípios utilizavam o POCAL.

Com o anúncio da inevitabilidade do pedido de ajuda às entidades internacionais, primeiro pela voz do então ministro das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, e, horas mais tarde, numa comunicação ao país do primeiro-ministro em funções, José Sócrates, no dia 6 de abril de 2011, iniciou-se em Portugal um longo período de reformas estruturais.

Segundo Santos, Pinto & Melo (2013) “o controlo da despesa pública constitui um elemento crítico para garantir o cumprimento das metas orçamentais definidas no programa de assistência económica e financeira (PAEF), celebrado com a UE, o FMI e o Banco Central Europeu (BCE).” (p.47)

Foi neste contexto que foi aprovada a Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA) que mais tarde foi regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 127/2012. A LCPA, numa altura em que as autarquias apresentavam um grande nível de endividamento pela sua forma de financiamento pouco dependente de receitas próprias.

Ainda de acordo com Santos, Pinto & Melo (2013) “a LCPA veio estabelecer novas regras na assunção de compromissos que pretendem impedir a acumulação de pagamentos em atraso. A

Lei definiu, ainda, conceitos utilizados pela Contabilidade Financeira como o “passivo” e as “contas a pagar”” (p.47).

Até 2011 a assunção de compromissos com os fornecedores (através da emissão de ordem de compra, nota de encomenda, contrato ou documento equivalente) necessitava apenas que existisse cabimento, ou seja, que houvesse dotação disponível no orçamento da despesa e que esta tivesse sido reservada para aquela despesa, situação que não garantia a existência de verbas disponíveis para o pagamento. Isto pode ser causado pela divergência entre a receita orçamentada e receita cobrada ou pelo facto de a entrega ou utilização dos bens, decorrente da lei geral da altura, mesmo sem verba orçamental constituir uma obrigação de pagar. Desta forma até a publicação da LCPA, o controlo da despesa incidia sobre os pagamentos que pelos factos anteriormente mencionados vieram a ampliar o endividamento. (Santos, Pinto & Melo, 2013, p.49)

A aprovação da LCPA introduziu assim alterações a este processo, proibindo a assunção de compromissos que excedam os Fundos Disponíveis (FD) declarando a nulidade de contratos em incumprimento e determinando que faturas sem o número de compromisso subordinado à existência de FD não são válidas. Assim a LCPA veio impedir a acumulação de pagamentos em atraso através da alteração do foco do controlo para o momento do compromisso.

Na sequência desta lei, como refere Carvalho et al. (2013, p.29), foi aprovado o Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) (Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto), para a regularização do pagamento de dívidas dos municípios vencidas há mais de 90 dias, registadas na Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) à data de 31 de março de 2012. Este plano, com um montante global de 1000 milhões de Euros, permite aos municípios elegíveis estabelecerem contratos de empréstimos com o Estado, aprovados pelas respetivas assembleias municipais e apresentados no TdC para fiscalização prévia.

De seguida foi aprovada a Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que consagra o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAEL), revogando as Leis n.ºs 53-F/2006, de 29 de dezembro, e n.ºs 55/2011, de 15 de novembro.

De acordo com Carvalho et al. (2013) “o diploma surge numa altura em que é necessário reduzir custos e aplicar limites de endividamento ao Setor Empresarial do Estado e Setor Empresarial

Local “ (p.28). O referido diploma estabelece o regime geral aplicável aos serviços municipalizados, regula a atividade das empresas locais, que são, genericamente, as sociedades sujeitas à influência dominante dos municípios e das associações de municípios (ambos designados por “Entidades Públicas Participantes”) e disciplina na aquisição e detenção de participações locais, que se traduzem nas participações sociais detidas pelas entidades públicas participantes noutras sociedades comerciais, e, bem assim, a aquisição de outras participações, tais como em Fundações, em Cooperativas ou em Associações de direito privado.

As principais mudanças ficaram ligadas a imposição dos deveres de informação institucional e económico-financeira das entidades públicas participantes à DGAL, a sujeição dos atos de constituição ou de participação em empresas locais ao controlo prévio do TdC e a possibilidade de integração de empresas locais em serviços municipalizados, assim como de fusão de empresas locais, bem como a mera internalização da atividade destas empresas nos serviços das respetivas entidades públicas participantes.

Contudo, a mudança que teve maior impacto foi a introduzida pelo artigo n.º 62 da Lei n.º 50/2012 que contempla a obrigatoriedade de dissolução das empresas locais sempre que se verifique uma das seguintes situações:

- as vendas e prestações de serviços realizados durante os últimos três anos não cobrem, pelo menos, 50 % dos gastos totais dos respetivos exercícios;
- quando se verificar que, nos últimos três anos, o peso contributivo dos subsídios à exploração atribuídos pela entidade pública participante é superior a 50 % das suas receitas;
- quando se verificar que, nos últimos três anos, o valor do resultado operacional subtraído ao valor correspondente às amortizações e às depreciações é negativo;
- quando se verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo.

De acordo com Carvalho et al. (2013) (p.43) “a aplicação do n.º 1 do art.º 62º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto, resultaria na extinção de 111 empresas municipais (41,7%) das 266 que foi possível analisar para os três anos (2010, 2011 e 2012) ” (p.43). O número de empresas locais e serviços municipalizados passou de 289¹ em 2010 para 154² em 2019.

¹ DGAL, 2010, Entidades participadas pelos Municípios Portugueses

² Anuário dos Municípios de 2019.

Em 2012 foi também anunciada uma nova Lei das Finanças Locais que veio a ser aprovada com a Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro estabelecendo assim o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das entidades intermunicipais e revogando a Lei n.º 2/2007.

Este novo regime procura corrigir as condições que permitiram chegar a grave situação de endividamento das autarquias locais, endividamento este que, como anteriormente mencionado, foi das principais causas desta reforma.

“A autonomia financeira dos Municípios, deve ser exercida no contexto global do setor público” explica Carvalho et al. (2014: p29), é por isto que no artigo n.º 3 desta nova lei estão presentes os princípios da estabilidade orçamental; da solidariedade nacional recíproca; da transparência orçamental; da equidade intergeracional; além dos princípios da autonomia financeira e da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais. Estes princípios constam também na Lei n.º 151/2015 Lei do Enquadramento Orçamental (LEO).

No âmbito da boa gestão orçamental e coordenação entre autarquias e o poder central foi criado o Conselho de Coordenação Financeira (artigo 11º da Lei n.º 73/2013), sendo as autarquias locais ouvidas antes da preparação do Programa de Estabilidade e Crescimento e da Lei do Orçamento do Estado, nomeadamente quanto à sua participação nos recursos públicos e à evolução do montante global da dívida total autárquica. Esta coordenação é estabelecida com base no quadro plurianual dos municípios. O quadro orçamental plurianual municipal é clarificado no artigo 44º onde é dito que o seu objetivo é “definir limites para a despesa e para a receita do Município elaborados numa base móvel dos quatro anos seguintes. Este documento deverá ser elaborado em “articulação com as Grandes Opções do Plano”, submetido à Assembleia Municipal e ter natureza vinculativa.

Segundo Carvalho et al. (2015: p.27) o Novo Regime Financeiro introduz ainda mecanismos que se destinam a garantir o alerta precoce de desvios sinalizados por indicadores financeiros (art.º 56.º da Lei n.º 73/2013) e, se necessário, de recuperação financeira municipal (art.º 57.º da Lei n.º 73/2013).

Entre outros instrumentos de regularização financeira, foi prevista a participação dos municípios num Fundo de Apoio Municipal (FAM), que foi mais tarde regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto que estabelece o Regime Jurídico da Recuperação

Financeira Municipal. O FAM, com contribuições obrigatórias de todos os municípios (através do Fundo de Equilíbrio Financeiro – FEF), bem como do governo central, traduziu-se num mecanismo de solidariedade e corresponsabilidade financeira com o objeto de recuperação financeira dos municípios.

De referir que o Decreto-Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico. Este diploma é explorado mais à frente para fazer o enquadramento das autarquias locais.

A Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 setembro representou o próximo passo lógico e uma mudança significativa em relação aos seus antecedentes destacando-se por ser bastante ambiciosa.

A LEO introduziu pela primeira vez o conceito da Entidade Contabilística do Estado e segundo a página *online* da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO³) a Entidade Contabilística Estado (ECE) é:

“um dos pilares fundamentais para o desenvolvimento do novo modelo de informação que servirá de suporte à Gestão das Finanças Públicas de acordo com os princípios e regras da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO). A adequada implementação da ECE implica a capacitação do Ministério das Finanças (MF) para o novo modelo de gestão das Finanças Públicas que decorre da LEO.”

A ECE, cuja gestão compete ao membro do governo responsável pelas finanças, é constituída pelo conjunto das operações contabilísticas da responsabilidade do Estado e integra, designadamente, as receitas gerais, as responsabilidades e os ativos do Estado. Esta entidade é criada de forma faseada, sendo concluída no orçamento de 2023.

Esta norma tem um valor reforçado uma vez que o disposto na presente lei prevalece sobre todas as normas que estabeleçam regimes orçamentais particulares que a contrariem.

³ <https://www.unileo.gov.pt/destaques/Paginas/Entidade-Contabilistica-Estado-Capacitacao-Institucional.aspx>

A LEO compreende os princípios orçamentais essenciais para a elaboração rigorosa do orçamento. Estes princípios são: unidade e universalidade, estabilidade orçamental, sustentabilidade das finanças públicas, solidariedade recíproca, equidade intergeracional, anualidade e plurianualidade, não compensação, não consignação, especificação, economia, eficiência e eficácia, e transparência orçamental.

Em 2012, pelo Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho foi criada uma subcomissão de normalização pública, designada CNCP, referindo no seu artigo n.º 2 que o principal objetivo de “realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às Normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.”

De acordo com Carvalho et al. (2016 p.32) o objetivo desta nova reforma foi Portugal adotar, com as devidas adaptações, as Normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS) nomeadamente no que se refere à Contabilidade Financeira.

No âmbito destas competências foi elaborado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e aprovado pelo governo o Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

2.3. SNC-AP: a tão esperada harmonização da contabilidade pública

Estas reformas estruturais contribuíram para que Antunes (2016) voltasse a defender a dificuldade na comparabilidade económica e financeira entre organizações públicas, privadas e internacionais, assim como o exercício de consolidação das contas nacionais. Sendo a fragmentação “particularmente visível se olharmos para o facto de atualmente coabitarem vários referenciais contabilísticos nas Administrações Públicas, designadamente na Administração Central, no setor da Saúde, na Administração Local, no setor da Educação, no setor da Segurança Social e, finalmente, no setor Público Empresarial.” (Antunes, 2016).

É neste contexto de enorme falta de harmonização entre os vários sistemas contabilísticos que foi publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro referido no preâmbulo deste Decreto-Lei explicita o facto da “normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente” e aponta como causa o

“avanco do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no sentido da adoção de normas adaptadas das Normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro, da manutenção de um sistema contabilístico no setor público que é baseado em normas nacionais, entretanto, revogadas como o POC.”

O mesmo preâmbulo refere 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. “

A falta de harmonização era um problema transversal a todo o setor público, com particular incidência em entidades como a Direção-Geral do Orçamento, a DGAL, e o Instituto Nacional de Estatística, I. P., que têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e financeira que são inconsistentes para construir indicadores macroeconómicos indispensáveis à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamental e monetária ao nível da UE. (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.)

O SNC-AP foi assim apresentado como forma de conjugar os planos setoriais e começar uma nova era para a contabilidade pública em Portugal e tal é referido no seu preâmbulo, “resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as Administrações Públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional.”

Desta forma com 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;
- 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;

E segundo o próprio preâmbulo são criadas as seis bases em que assenta o SNC-AP, nomeadamente:

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

É importante destacar o artigo 5º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que cria o regime simplificado do SNC-AP para as entidades de menor dimensão e risco orçamental.

O SNC-AP passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão (Carvalho et al., 2016, p.31). De acordo com o n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/2015 a contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental,

A contabilidade financeira, que de acordo com o n.º 3 do artigo referido anteriormente tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, as IPSAS e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.

E por fim, de acordo com o n.º 4 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/2015, a 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.

O artigo 7º do Decreto-Lei n.º 192/2015 define o perímetro de consolidação de contas para cada um dos tipos de entidades públicas. E o artigo 8º do mesmo diploma defende a necessidade da existência de um contabilista público, a semelhança do que acontece no privado em que as empresas tem de ter um contabilista certificado. Este contabilista público, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, deve ser 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.

O artigo 9º do Decreto-Lei n.º 192/2015 define o sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas. Este sistema engloba “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.”

O artigo 10º do Decreto-Lei n.º 192/2015 define a obrigação da certificação legal de contas das demonstrações financeiras, contudo dispensa desta obrigação as entidades do regime simplificado previsto no artigo n.º 5.

O artigo 12º do Decreto-Lei n.º 192/2015 estipula a necessidade do manual de implementação (2ª versão), elaborado pela CNC, que foi uma das bases de criação deste trabalho e contém, designadamente, a descrição do processo de transição para o SNC -AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.

Por fim o artigo 18º do Decreto-Lei n.º 192/2015 refere que a norma produz efeitos a partir do dia 1 de janeiro de 2017. Contudo, esta data foi adiada para 1 de janeiro de 2018 pela publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro. No caso da Administração Local do estado, a 27 de dezembro de 2017, o Secretário do Estado das Autarquias Locais através de Despacho⁴, adiou a entrada em vigor do SNC-AP para 1 de janeiro de 2020, contudo e apenas para as Autarquias Locais dado que as restantes entidades já utilizavam o novo normativo (SNC-AP).

⁴ Anexo 1

Capítulo III – Metodologia e método de investigação

Este capítulo identifica o Estudo de Caso como o método de investigação utilizado durante o processo de pesquisa. A adoção deste método de investigação é justificada ao longo deste capítulo, o qual explica os vários passos associados a esta investigação: o problema e questões de investigação, assim como a metodologia e a recolha de dados.

3.1. Problema e questões de Investigação

A segunda parte do presente estudo, revisão de literatura, refere-se à fundamentação teórica e legal que se pretende adotar para tratar o tema deste estudo, a Normalização Contabilística para a Administração Pública, nomeadamente para a CMO. Quanto ao enquadramento da problemática de estudo em causa, pode-se mencionar que o anterior normativo nacional aplicado as autarquias locais, teve a sua origem no POCP, o qual, por sua vez, baseou-se no POC e nas diretrizes contabilísticas do sector privado. O POCP foi abolido pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o SNC-AP, tendo este entrado em vigor para as autarquias locais no dia 01/01/2020.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, foi aprovado o SNC-AP, o qual visou a harmonização do quadro contabilístico público nacional com as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE. Importa, desde logo, salientar que a transposição para o novo normativo não se limita a um elenco de alterações concretas à forma de registo e relato de transações económicas, mas sim, e principalmente, a uma mudança de filosofia de base no reporte de informação financeira. Interiorizar esta filosofia de base é fundamental para conseguir compreender o alcance, o porquê e a relevância dos princípios e políticas contabilísticas que compõem o SNC-AP.

O SNC-AP abrange a grande maioria do setor público em Portugal com exceção de alguns, nomeadamente o Sector Empresarial do Estado que já aplicava o SNC, constituindo uma reforma estrutural em todo o sistema contabilístico nacional para o sector privado e resulta da estratégia de cada estado-membro da UE de adaptação às normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB.

3.2. Metodologia

O estudo de caso é uma das várias formas de pesquisa na ciência social. Segundo Yin (2015) o estudo de caso é o “método que devia ser preferido em situações onde se procura responder a questões de “como?” e “porquê?”; quando o investigador tem pouco a quase nenhum controlo sobre os eventos e o foco do estudo é de um fenómeno contemporâneo.” (p.40).

A fórmula do estudo de caso apresenta vantagem nas características de *design* e coleção de dados, como por exemplo a triangulação de dados ajuda a corrigir condições técnicas distintivas Yin (2015, p.40), nesta dissertação isso torna-se evidente pela combinação de dados entre normas técnicas e a sua aplicação pela CMO.

Outra das vantagens do estudo de caso, ao contrário da abordagem puramente teórica, é que ajuda para ganhar prática em situações que são semelhantes às encontradas no mundo real. (Ellet 2018, p.15)

Um estudo de caso pode incluir um ou vários casos, pode ser limitado a evidência qualitativa e pode ser um método útil de avaliação.

Segundo Hancock et al. (2021) “a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa, sendo que a abordagem quantitativa é mais apropriada nos casos em que o tempo e os recursos são limitados. “ (p.20).

A abordagem qualitativa centra-se na identificação das características de situações, ocorrências e estruturas, enquanto a pesquisa quantitativa possibilita ao pesquisador mensurar opiniões, hábitos, atitudes e reações por meio de uma amostra estatística que representa o universo em estudo (Hancock et al., 2021 p.21).

Neste caso julga-se como mais adequada a abordagem qualitativa uma vez que se procura estudar os efeitos da implementação do SNC-AP no universo da administração local. A mesma apresenta-se mais vantajosa uma vez que permite ao investigador atingir uma maior profundidade e abrangência permitindo assim uma pesquisa mais robusta dos acontecimentos, segundo (Hancock et al., 2021, p.22).

O estudo de caso é uma abordagem metodológica de investigação que pressupõe análise exaustiva e profunda de vários aspetos de um fenómeno, de um problema, de uma situação específica o “caso” e tem como objeto de investigação um elemento particular que pode ser, por exemplo, uma organização, uma comunidade ou mesmo uma decisão. De acordo com Yin (1994 p.93), citado por Coutinho (2011, p.294), o estudo de caso é “uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente natural, quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são bem definidas”, utilizando-se múltiplas fontes de evidência.

Face ao mencionado e considerando que a escolha da metodologia deve ser feita em função da natureza da problemática de investigação a estudar, reconhece-se a importância da metodologia de investigação qualitativa ou interpretativa, uma vez que para o estudo em apreço e do respetivo problema de estudo ser a mais adequada.

A definição das etapas do estudo pode ser influenciada pela análise da literatura relacionada com o caso de investigação. Neste caso a revisão da literatura focou-se na evolução da contabilidade pública em Portugal, com foco no setor de administração local, tendo em especial atenção os últimos 10 anos, por serem aqueles em que ocorreram mais mudanças significativas que culminaram na introdução e implementação deste novo referencial contabilístico. Segundo Schramm (1971, p.24) citado por Yin (2015, p.60) a “essência do estudo de caso é tentar esclarecer uma ou várias decisões, as razões pelas quais foram tomadas e como foram implementadas”. É nesta essência que se prende esta investigação.

Com o estudo do caso a apresentar, tem-se como objetivo responder as questões de investigação. O estudo de caso único poderá trazer problemas na interpretação dos dados, principalmente quando se parte para generalizações a partir dos resultados obtidos em apenas uma entidade. Contudo, focando a investigação na análise das normas da contabilidade pública aplicáveis transversalmente a toda a administração pública, a generalização deixa de ser uma possível falha uma vez que a aplicação das mesmas normas deverá, em teoria, levar ao mesmo resultado em diferentes entidades. Na opinião do investigador um estudo em larga escala não iria permitir aplicar uma análise pormenorizada pelo que o estudo perderia a sua pertinência.

De acordo com Gross, Bernstein e Giacuinta (1971) citados por Yin (2015, p.119) o estudo de caso único é “preferível nos casos em que se procura testar uma teoria específica” tal como é o caso da presente investigação.

Para Ellet (2018) o estudo de caso é “um análogo da realidade” e “para desempenhar esta função, um caso deve ter quatro características:

- uma importante questão de negócio ou problemas;
- informações suficientes sobre as quais se baseiam as conclusões sobre as questões;
- nenhuma conclusão objetiva - em outras palavras, nenhum direito explícito ou implícito resposta;
- a organização não linear.” (p.21)

Para ser valido um estudo de caso terá sempre de responder a questões importantes, como é o caso da mudança de referencial contabilístico. O estudo deve ter informação suficiente para chegar a conclusões com base em provas concretas, existe, contudo, probabilidade de o caso nos dar informação conflituante que é consistente com a informação do mundo real. O estudo de caso descreve situações sobre quais as pessoas podem ter diferentes opiniões logo não contem informações alinhadas fortemente com um ponto de vista pelo que deve ser o leitor a decidir a conclusão. E por fim, o estudo de caso é dividido e sequenciado seguindo uma estrutura lógica.

Desta forma é encontrada a ponte entre a investigação desta dissertação e a metodologia utilizada através das respostas às seguintes questões de partida aplicados ao caso da CMO:

- porque é que foi necessária a transição para o SNC-AP?
- de que forma a aplicação correta deste normativo contabilístico influenciou as contas dos Municípios e do setor público em Portugal?
- se existiu ou não de controlo do investigador em relação ao comportamento dos fenómenos?
- se os fenómenos sobre quais incide o estudo são relativamente recentes e sobre quais foram elaborados poucos estudos o que torna a investigação atual e pertinente?

3.3. Recolha de dados

No plano de recolha de dados e tendo como propósito utilizar múltiplas fontes de dados, aspeto fundamental no método do estudo de caso, constará sobremaneira a pesquisa documental.

Uma vez que se trata de estudo de caso único, a recolha de dados é feita junto a entidade em estudo com permissão por despacho⁵ de 19/01/2022 do dirigente máximo, o Exmo. Presidente da Câmara, Dr. António Miguel Ventura Pina. Foram assim recolhidos e analisados documentos institucionais da CMO, designadamente, relatórios de gestão e de prestação de contas dos anos económicos de 2020 e 2021, o último exercício encerrado até a presente data, tal como documentos preparatórios para a transição para SNC-AP. Esta documentação será importante para validar as evidências e/ou acrescentar informação ao estudo levado a efeito. Serão também analisadas em profundidade todas as leis.

⁵ Anexo 2

Capítulo IV – Enquadramento e caracterização da Câmara Municipal de Olhão

Este capítulo fornece a informação necessária ao enquadramento da administração local em Portugal. É também efetuado um enquadramento da CMO ao nível estratégico, financeiro e contabilístico, no sentido de clarificar o contexto em que este estudo se insere.

4.1. A Administração Local em Portugal

Nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais, as quais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos e que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas (artigo 235.º). O princípio da autonomia do poder local está consagrado no art.º 6.º da CRP, indicando as coordenadas em que o mesmo se materializa na parte respeitante à organização do poder político e sob a epígrafe “Poder Local”.

Os municípios na sua essência têm como principal função a defesa dos interesses dos cidadãos, seja através da prestação direta de serviços aos mesmos ou da manutenção do património público e dos bens de domínio público.

O artigo n.º 236 da CRP define as autarquias como “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas” sendo que no continente, as autarquias locais “são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas, enquanto as regiões autónomas compreendem freguesias e municípios.”

A atuação das autarquias locais rege-se, segundo o quadro de atribuições e competências do Decreto-Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, que define o regime jurídico das autarquias locais, por um conjunto de princípios que garantem a sua autonomia jurídica e institucional na prossecução dos seus objetivos e na gestão dos seus recursos. A Carta Europeia de Autonomia Local⁶ define-o princípio de autonomia das autarquias locais como a "capacidade efetiva de as

⁶ A Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) é um tratado internacional que foi aberto à assinatura em Estrasburgo, em 15 de outubro de 1985, e entrou em vigor em 1 de setembro de 1988, tendo sido ratificado por 47 Estados membros do Conselho da Europa.

“autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, e sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

As freguesias são subdivisões dos Municípios em que todos tem pelo menos uma freguesia, sendo que é a menor divisão administrativa em Portugal. Tal como os municípios, as freguesias são representadas por órgãos eleitos democraticamente e visam a prossecução de interesses próprios da população residente numa subdivisão do concelho. As freguesias foram visadas nas alterações ao funcionamento do setor local português exigidas pelo FMI. A 30 de maio de 2012 foi publicada a Lei n.º 22/2012 que, entre outras coisas, diminuiu o seu número de 4.159 para 3.091 freguesias, ou seja, uma diminuição em 1.068 freguesias. Este processo implicou extinção e/ou fusão que originou a criação uniões de freguesias.

Como anteriormente mencionado, existem em Portugal 3.091 freguesias⁷, das quais 2.882 no Continente, 155 nos Açores e 54 na Madeira.

O artigo n.º 7 da Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro encarrega as freguesias com atribuições nos seguintes domínios:

- equipamento rural e urbano;
- abastecimento público;
- educação;
- cultura, tempos livres e desporto;
- cuidados primários de saúde;
- ação social;
- proteção civil;
- ambiente e salubridade;
- desenvolvimento;
- ordenamento rural e urbano;
- proteção da comunidade.

A mesma lei no seu artigo n.º 5 define que os órgãos de governo da freguesia são a Assembleia de Freguesia e a Junta de Freguesia.

A Assembleia de Freguesia corresponde ao órgão deliberativo, ou seja, o órgão que define as orientações de plano e execução relativas à freguesia. O artigo n.º 9 define que entre outras, compete-lhe acompanhar a atividade da Junta de Freguesia, aprovar as opções do plano e a

⁷ Dados: Pordata.pt - atualizados a 11 de setembro de 2022

proposta de orçamento e apreciar o relatório de atividades e os documentos de prestação de contas que refletem o comportamento financeiro da freguesia.

A Junta de Freguesia é o órgão executivo da freguesia, isto é, o órgão responsável pela gestão corrente dos seus assuntos. Segundo o artigo n.º 16 compete-lhe executar as deliberações do órgão deliberativo, elaborar e executar as opções do plano e a proposta de orçamento e elaborar e aprovar o relatório de atividades e os documentos de prestação de contas.

Os Municípios, legalmente definidos como autarquias locais que visam a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia mediante órgãos representativos eleitos. Os municípios adquiriram ao longo do tempo uma grande importância histórica, política, económica, administrativa, financeira e jurídica, revelando-se de primordial importância no contexto das políticas públicas locais.

Segundo o artigo n.º 23 da Lei 75/2013 de 12 de setembro, atualmente os municípios possuem atribuições nos seguintes domínios:

- equipamento rural e urbano;
- energia;
- transportes e comunicações;
- educação, ensino e formação profissional;
- património, cultura e ciência;
- tempos livres e desporto;
- saúde;
- ação social;
- habitação;
- proteção civil;
- ambiente e saneamento básico;
- defesa do consumidor;
- promoção do desenvolvimento;
- ordenamento do território e urbanismo;
- polícia municipal;
- cooperação externa.

A definição destas atribuições tem subjacente a concretização de um conjunto de princípios definidos no artigo n.º 4 desta lei, nomeadamente, os princípios da descentralização administrativa, da subsidiariedade, da complementaridade, da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos e a intangibilidade das atribuições do Estado. Sendo importante destacar o princípio da subsidiariedade, ou seja, a prossecução das funções de interesse local pelo nível de governo mais próximo da população que, naturalmente, conhece melhor os seus problemas e necessidades, o qual sustenta a crescente transferência de atribuições e competências da Administração Central para os municípios.

Tendo em conta a organização dos municípios e o respetivo quadro de competências, a lei prevê no artigo n.º 5 a existência de órgãos locais próprios: a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal.

A Assembleia Municipal constitui o órgão deliberativo do município, ou seja, o órgão que define as orientações do respetivo município. Segundo o artigo n.º 25, compete à Assembleia Municipal acompanhar a atividade da Câmara Municipal, aprovar as opções do plano e a proposta de orçamento, e apreciar o relatório de atividades e os documentos de prestação de contas que refletem o comportamento financeiro do município

A Câmara Municipal é o órgão de execução das políticas públicas decididas pela Assembleia Municipal. Entre outras funções, e para além de executar as deliberações do órgão deliberativo, elabora e executa as opções do plano e o orçamento e é responsável pela elaboração e apresentação à Assembleia Municipal do relatório de atividades e os documentos de prestação de contas (art.º 33.º). A Câmara Municipal é constituída pelo Presidente da Câmara e por Vereadores cujo número varia consoante o número de eleitores do respetivo município.

Analogamente ao que ocorre na Administração Central, na Administração Local coexiste um setor administrativo com outros subsectores, como os serviços municipalizados e, mais recentemente, o Setor Empresarial Local. Este último é composto essencialmente por empresas públicas municipais e intermunicipais que são sociedades comerciais de direito privado, segundo a Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, já anteriormente explorada, mas de utilidade pública.

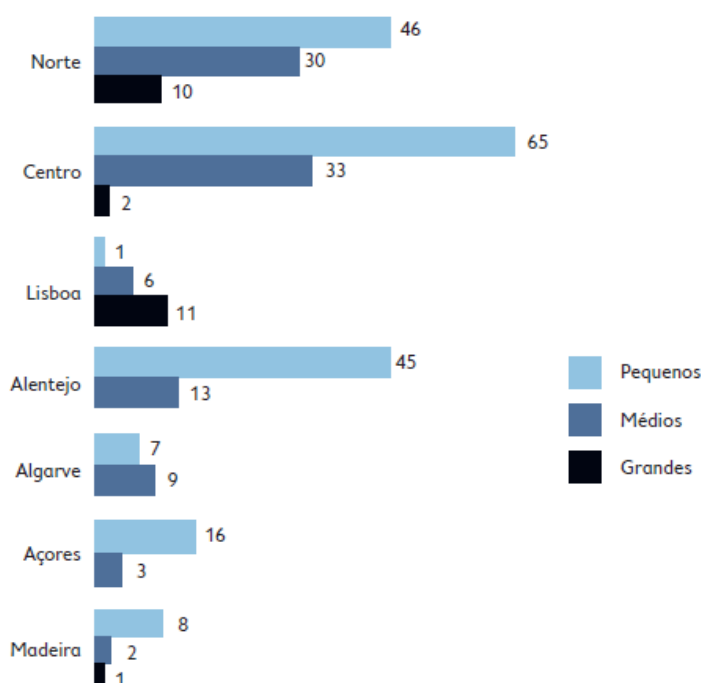
Atualmente, existem em Portugal 308 municípios, segundo os dados do Anuário dos Municípios Portugueses, dos quais 278 no Continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. O critério mais usado para classificar os municípios quanto à sua dimensão é ainda o que tem em conta o número de habitantes. Para efeitos de análise, os municípios portugueses foram agrupados em três categorias distintas quanto à sua dimensão em número de habitantes:

- Municípios Pequenos – com população inferior ou igual a 20 000 habitantes;
- Municípios Médios – com população superior a 20 000 habitantes e inferior ou igual a 100 000 habitantes;
- Municípios Grandes – com população superior a 100 000 habitantes.

Considerando esta categorização, o número de municípios portugueses em 2021, tendo por base o nº de habitantes dos resultados preliminares dos Censos 2021 publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) distribuiu-se da seguinte forma:

Figura 4.1 – Os Municípios Portugueses, por dimensão e região NUTS II

Gráfico 1.01 – Os Municípios Portugueses, por dimensão e região NUTS II



Fonte: Anuário dos Municípios portugueses 2020

4.2. A Câmara Municipal de Olhão

Esta secção caracteriza sumariamente a organização que serve de base deste estudo: a Câmara Municipal de Olhão. A descrição que se faz permitirá uma melhor compreensão do contexto em que esta investigação foi desenvolvida.

Em 15 de Novembro de 1808 nasceu a Vila de Olhão, por ordem do Príncipe Regente D. João VI, como oferta ao povo de Olhão pela sua heroica e decisiva insurreição contra os franceses, invasores de Portugal, agradecendo-lhes assim pela boa nova da expulsão daqueles do território algarvio, que os tripulantes do caíque Bom Sucesso lhe levaram à Corte no Brasil. No entanto, este alvará não permitiu demarcar Termo à nova Vila, não lhe erigia Câmara Municipal, nem lhe nomeava juízes, continuando, desta forma, como Freguesia do Termo de Faro.

Em 20 de Abril de 1826, e após anos de reivindicações do Povo de Olhão, a Infanta D. Isabel Maria assina, no Palácio da Ajuda, em Lisboa, e em nome do novo monarca D. Pedro IV, um Alvará demarcando o Termo da Vila de Olhão da Restauração, erigindo-lhe Câmara Municipal, constituída por um Presidente chamado então Juiz de Fora, três Vereadores, um Escrivão e Procurador do Povo ou do Concelho. Os Vereadores tinham então a seu cargo as obras públicas e ao Procurador do Concelho competia receber as coimas pagas pelos rendeiros.

No que diz respeito ao escrivão este tinha as seguintes tarefas: registar no livro de receitas as rendas recebidas, bem como, escrever os feitos que na Câmara fossem despachados. O Juiz de Fora era um oficial nomeado pelo Rei e o seu campo de atuação situava-se na justiça, julgava em primeira instância no civil e no criminal.

Os serviços do novo Município funcionaram inicialmente na residência do primeiro Juiz de Fora. O facto de as instalações serem insuficientes para se realizarem as reuniões públicas da Vereação e as audiências do Juiz, em 1827 os serviços, mudaram para umas casas que a vereação alugou a particulares, designadas como “Casas da Câmara”.

Em 1875, os serviços passaram para o prédio que ainda hoje ocupam, o qual adaptaram, ficando a cadeia no respetivo rés-do-chão. À época, a entrada do edifício funcionava na Rua Teófilo Braga (hoje as traseiras) estando atualmente a funcionar no Largo do Município.

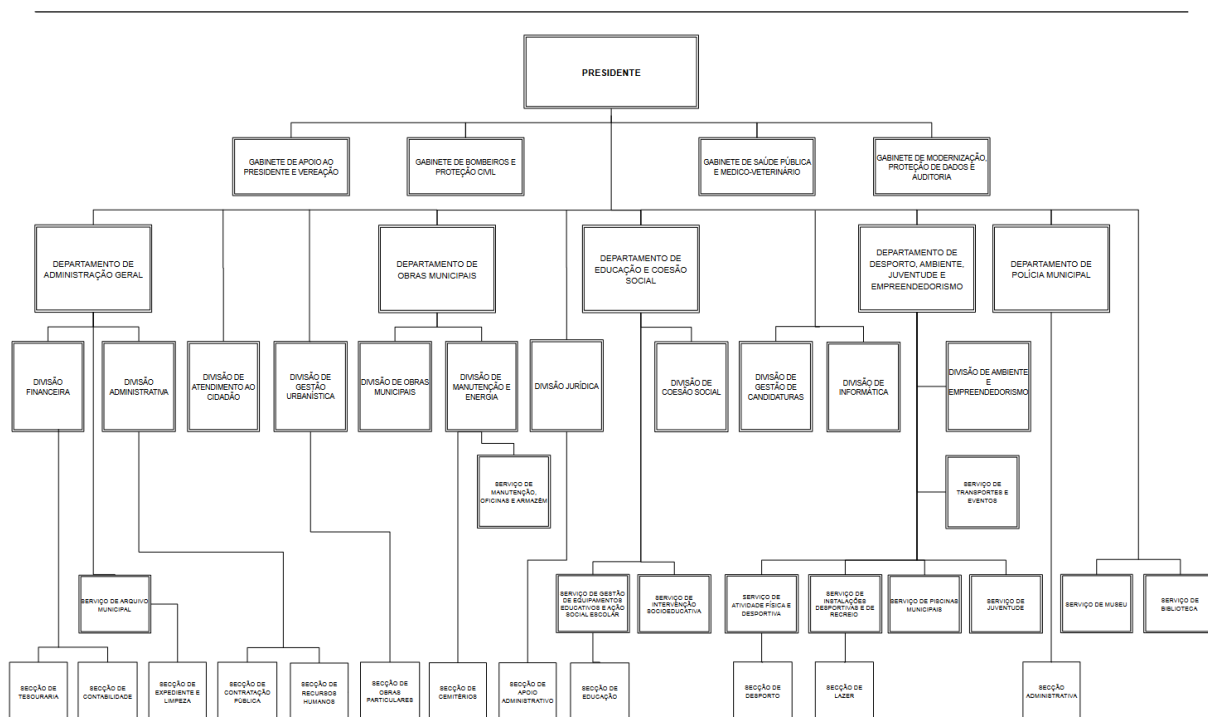
4.2.1. Estrutura Orgânica

A organização democrática do Estado compreende a existência de Autarquias Locais sendo estas pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas (Art.º 235.º - Autarquias Locais da CRP).

A CMO, sendo um organismo público, é regida por uma estrutura organizacional com relações hierárquicas verticais bem definidas. Isto leva a existência de uma boa fluidez na comunicação e interligação entre os sectores e uma delegação de tarefas satisfatória, possibilitando uma menor pressão sobre a Vereação e Presidência, de modo a estarem livres para supervisionar, coordenar e deliberar sobre assuntos de maior relevância.

Um município é, por definição, a estrutura do poder local que, de forma mais eficiente pode proporcionar às populações a satisfação desses interesses, na medida em que, na esfera das suas competências, deve intervir em diversas áreas, tais como os representados na Figura 4.2. que mostra a estrutura orgânica da CMO.

Figura 4.2 - Organograma da CMO



Fonte: Despacho n.º 12811/2021

Entre os vários setores de intervenção podemos destacar o Gabinete de Bombeiros e Proteção Civil, Departamento de Educação e Coesão Social, Departamento de Desporto, Ambiente, Juventude e Empreendedorismo, Departamento de Obras Municipais, entre outros.

A Câmara Municipal é composta, a data deste trabalho, por um Presidente, António Pina e por seis Vereadores, dois dos quais sem Pelouros. Um dos Vereadores é designado Vice-Presidente. É este o órgão executivo colegial do município, eleito pelos cidadãos eleitores recenseados na sua área. De acordo com o balanço social⁸ em 31 de dezembro de 2021 a CMO empregava 632 funcionários, dos quais 23 dirigentes intermédios, 74 técnicos superiores, 148 assistentes técnicos, 315 assistentes operacionais, 47 bombeiros, 13 polícias municipais, entre outros.

⁸ Balanço social – anexo 3

4.2.2. Análise Económica

A CMO encerrou o exercício de 2021 com um resultado líquido positivo de 3.102.562,29€, um valor substancialmente mais favorável que os 2.704.704,06€ verificado em 2020, redução dos gastos em 0,98% e um aumento dos rendimentos em 0,38% se poderá verificar na figura 4.3:

Figura 4.3 - DR por Natureza do ano 2021

| Demonstração de resultados por naturezas do período findo em 31 de Dezembro de 2021 | | Valores em € | |
|---|-------|---------------------|---------------------|
| RENDIMENTOS E GASTOS | NOTAS | PERÍODOS | |
| | | 31-12-2021 | 31-12-2020 |
| Impostos, contribuições e taxas | 13/14 | 15.733.148,56 | 14.565.241,85 |
| Vendas | 13/14 | 369,04 | 835,31 |
| Prestações de serviços e concessões | 13/14 | 1.742.510,56 | 1.783.794,10 |
| Rendimentos/Gastos imputados de entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos | 13 | 22.029,14 | 560.142,02 |
| Transferências e subsídios correntes obtidos | 13/14 | 12.207.697,69 | 11.324.367,26 |
| Variações nos inventários da produção | | 0,00 | 0,00 |
| Trabalhos para a própria entidade | | 0,00 | 0,00 |
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas | 10 | -100.253,90 | -66.390,46 |
| Fornecimentos e serviços externos | 29 | -6.906.908,15 | -7.679.210,91 |
| Gastos com pessoal | 30 | -12.079.469,87 | -10.986.074,37 |
| Transferências e subsídios concedidos | 31 | -4.460.356,43 | -4.402.861,30 |
| Prestações sociais | | 0,00 | 0,00 |
| Imparidade de inventários e ativos biológicos (perdas/reversões) | | 0,00 | 0,00 |
| Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões) | 9 | -31.934,38 | -197.210,00 |
| Provisões (aumentos/reduções) | | 0,00 | 0,00 |
| Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões) | | 0,00 | 0,00 |
| Aumentos/reduções de justo valor | | 0,00 | 0,00 |
| Outros rendimentos | 13/14 | 1.958.405,33 | 3.300.282,80 |
| Outros gastos | 32 | -485.930,69 | -385.702,84 |
| Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento | | 7.599.306,90 | 7.817.213,46 |
| Gastos/reversões de depreciação e amortização | 5/8 | -4.496.744,61 | -5.112.509,40 |
| Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões) | | 0,00 | 0,00 |
| Resultado operacional (antes de gastos de financiamento) | | 3.102.562,29 | 2.704.704,06 |
| Juros e rendimentos similares obtidos | 13/14 | 9.803,58 | 19.456,21 |
| Juros e gastos similares suportados | 7 | -100.432,55 | -115.158,63 |
| Resultado antes de impostos Imposto | | 3.011.933,32 | 2.609.001,64 |
| Imposto sobre o rendimento | | | |
| Resultado líquido do período | | 3.011.933,32 | 2.609.001,64 |
| Resultado líquido do período atribuível a: | | | |
| Detentores do capital da entidade-mãe | | 0,00 | 0,00 |
| Interesses que não controlam | | 0,00 | 0,00 |
| | | 3.011.933,32 | 2.609.001,64 |

Fonte: Prestação de contas da CMO de 2021

Em relação aos rendimentos há que salientar o aumento dos impostos, contribuintes e taxas e das transferências e subsídios correntes obtidos. Redução das vendas, das prestações de serviços e concessões e dos rendimentos/gastos imputados de entidades controladas, associadas e empreendimentos, dos outros rendimentos e dos juros e rendimentos similares obtidos.

A nível de custos podemos verificar que houve uma diminuição dos custos de fornecimento e serviços externos e subsequentemente um aumento dos gastos com pessoal resultante do uso de recursos próprios para a execução de serviços anteriormente subcontratados ou contratados com contrato de tarefa/avença.

Os Custos com Pessoal, quando comparados com o ano de 2020, registam um aumento de 1.093.395,50€, devido ao aumento do número de funcionários, ao aumento do salário mínimo nacional, aumentos salariais e ainda o aumento dos encargos com a segurança social e caixa-geral de aposentações por força do aumento dos vencimentos e do número de funcionários. As transferências e subsídios concedidos também aumentaram, traduzindo assim o esforço do Município em apoiar as famílias e as instituições na luta contra a pandemia de COVID-19.

4.2.3. Critérios de valorimetria e métodos específicos

Após análise do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR) dos documentos de prestação de contas do ano de 2020 da CMO, o único exercício encerrado até à execução deste estudo com o novo referencial contabilístico, conclui-se que os critérios de valorimetria do imobilizado, existências, dívidas de e a terceiros e das disponibilidades que estão a ser aplicados, são os seguintes, conforme mencionado nos pontos da tabela 4.1:

Tabela 4.1 - Critérios de Valorimetria utilizados pela CMO

| SNC-AP | CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA UTILIZADOS PELA CÂMARA MUNICIPAL DE OLHÃO (ponto 2.3. no ABDR do ano 2021) |
|------------------------------|--|
| 1.1 - Ativos Fixos Tangíveis | Em 2002, os bens do AFT foram mensurados pelo seu custo na elaboração do Balanço inicial (POCAL). Os bens do AFT foram valorizados ao custo de aquisição e ou da produção, na elaboração do Balanço inicial (POCAL). Existiam, no entanto, alguns bens móveis, que devido à sua antiguidade e semelhanças entre si, não foi possível a sua valorização a custo de aquisição. No ano de 2020, ano de transição para SNC-AP, foram efetuadas reclassificações, tendo por base o classificador complementar 2 (CC2). Este processo originou reclassificações de bens entre equipamento básico, administrativo e outros, no âmbito dos AFT, não originando impacto na categoria - AFT. As depreciações correspondem à desvalorização normal dos ativos fixos, decorrentes do gasto com a sua utilização, sendo o método das quotas constantes (ou da linha reta) o método utilizado, considerando a vida útil de referência que consta no CC2. |
| 1.2.- Ativos Intangíveis | No ano de 2020, ano de transição para SNC-AP, foram efetuadas reclassificações, tendo por base o classificador complementar 2 (CC2). Ocorreu a reclassificação de bens em ativos fixos intangíveis, que no anterior normativo, eram reconhecidos como ativos tangíveis (imobilizado corpóreo). As amortizações correspondem à desvalorização normal dos ativos intangíveis, decorrentes do gasto com a sua utilização, sendo o método das quotas constantes (ou da linha reta) o método utilizado, considerando a vida útil de referência que consta no CC2. |

| SNC-AP | CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA UTILIZADOS PELA CÂMARA MUNICIPAL DE OLHÃO (ponto 2.3. no ABDR do ano 2021) |
|--|---|
| 1.3.- Participações Financeiras | <p>Os investimentos financeiros em empresas subsidiárias nas quais o Município exerce o controlo das mesmas através da participação nas decisões financeiras e operacionais são registados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) na rubrica “Participações financeiras em equivalência patrimonial”. As participações financeiras inferiores a 20% encontram-se mensuradas pelo seu custo.</p> <p>A mensuração subsequente pelo MEP prevê que o valor contabilístico do investimento seja subsequentemente ajustado para refletir:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A evolução da quota-parte da entidade investidora nos resultados da investida (com as variações a serem refletidas nos resultados do período); -A evolução da quota-parte da entidade investidora nos ativos líquidos da investida (com as variações a serem reconhecidas no capital próprio); -As distribuições de dividendos (as quais reduzem o valor contabilístico do investimento) |
| 1.4. - Inventários | <p>A mensuração de inventários foi efetuada pelo custo de aquisição. O sistema de inventário adotado é o permanente, mensurado ao custo médio ponderado. ‘O valor das existências finais corresponde à valorização dos Stocks, segundo o critério do custo médio ponderado. O sistema de inventário adotado é o Permanente. Os produtos e trabalhos em curso encontram-se valorizados ao custo de produção, que inclui o custo dos materiais incorporados, mão-de-obra direta, gastos gerais e ainda encargos com o financiamento.</p> |
| 1.5. - Clientes, contribuintes e utentes e outros devedores | <p>As contas a receber de clientes e outros devedores são reconhecidas pelo seu valor nominal diminuído de eventuais perdas por imparidade, reconhecidas nas rubricas “Perdas de imparidade acumuladas”, para que as mesmas reflitam o seu valor realizável líquido. A imparidade das contas a receber é estabelecida quando há evidência objetiva de que a autarquia não receberá a totalidade dos montantes em dívida conforme as condições originais das suas contas a receber. O montante acumulado de imparidades para cobertura das dívidas em situação de cobrança duvidosa apurado para dívidas superiores a 12 meses.</p> |
| 1.6.-Fornecedores e outras contas a pagar | <p>As contas a pagar a fornecedores e outros credores, que não vencem juros, são registadas pelo seu valor nominal, que é substancialmente equivalente ao seu justo valor.</p> |
| 1.7. - Devedores e Credores por acréscimos | <p>Os gastos e rendimentos são reconhecidos contabilisticamente à medida que são gerados, independentemente do momento em que são pagos ou recebidos, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.</p> |
| 1.8. - Património | <p>O património líquido de uma entidade pública corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos de passivos, com referência à data do relato financeiro. A rubrica de outras variações do capital próprio inclui todas as variações e valores relacionados com transferências e subsídios (não reembolsáveis) de capital. Assim os subsídios são amortizados de acordo com o período de vida útil ao qual estão associados dando cumprimento ao disposto no CC2.</p> |
| 1.9. - Financiamentos obtidos | <p>O reconhecimento do passivo do capital em dívida dos empréstimos é registado de acordo com o nível de maturidade da mesma, sendo considerado passivo de médio e longo prazo quando a exigibilidade é superior a um ano e de curto prazo para valores exigíveis até um ano.</p> |
| 1.10. - Provisões | <p>São reconhecidas provisões quando o Município: tem uma obrigação presente legal ou construtiva, fruto de um acontecimento passado e seja provável uma saída de recursos proveniente deste acontecimento, desde que a quantia desta obrigação possa ser estimativa com fiabilidade da quantia.</p> |
| 1.11. - Caixa e Depósitos | <p>As disponibilidades de caixa e depósitos são expressas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos de todas as contas de depósitos, respetivamente. Os valores presentes na rubrica “Caixa e Depósitos” compreende os valores de caixa, depósitos à ordem e a prazo, bem como depósitos consignados. Em 2020, verifica-se uma redução na rubrica, essencialmente justificada pela redução nos depósitos bancários à ordem.</p> |

Fonte: ABDR da CMO de 2021

No quadro supra é apresentada também informação adicional, nomeadamente quanto aos Acréscimos, Património, Financiamentos obtidos, Provisões, Caixa e Depósitos, matéria relevante para o estudo aqui realizado e retirado do referido relatório de 2021.

Capítulo V – Aplicação prática

O capítulo quinto deste estudo apresenta os resultados do trabalho e está dividido em várias secções. Nas primeiras secções são abordadas às implicações da mudança de referencial contabilístico, em geral, e na CMO em particular. Por fim são descritas algumas considerações quanto as necessidades de formação dos recursos humanos e do acompanhamento e monitorização para esta mudança.

5.1. Sistema Contabilístico

Tal como foi mencionado anteriormente, no dia 11 de setembro de 2015 foi aprovado o Decreto-Lei que ditava o início da transição de POCAL para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). De acordo com o referido Decreto-Lei, a mudança de referencial contabilístico visa, por um lado dotar os órgãos de gestão de uma maior capacidade de decisão através da melhoria da qualidade de informação financeira prestada, uniformização de procedimentos e aumento da fiabilidade da consolidação das contas, e por outro, reforçar o controlo da Administração Central.

Sendo assim, o objetivo deste estudo é numa primeira fase, a avaliação das questões fundamentais que foram colocadas aos diferentes Municípios, e mais concretamente a CMO. Para compreender o alcance da implementação do SNC-AP não pode ser limitado a alterações à forma de registo e relato, mas essencialmente a mudança de visão sobre o que é a contabilidade e qual é o seu papel como auxiliar de tomada de decisão. Esta nova visão aumenta a relevância das políticas contabilísticas que posteriormente vão ser descritas nesta dissertação.

Decorrente da adoção do novo referencial, na aplicação das NCP, nomeadamente ao nível das regras de reconhecimento, poderá ocorrer o reconhecimento de elementos nas DF, não relevados no POCAL, assim como situações inversas, ou seja, elementos reconhecidos no POCAL e que vão agora ser desreconhecimento ao nível do novo referencial.

Estas situações resultantes de reconhecimentos ou desreconhecimentos irão naturalmente gerar aumentos e diminuições no Património Líquido pelo que essas quantias deverão ser reconhecidas em “Resultados Transitados” caso não exista outra rúbrica do Património Líquido mais adequada.

Face ao exposto, uma componente essencial em todo o processo de transição consistirá em avaliar quanto às necessidades de recursos humanos qualificados, bem como quanto às necessidades de formação dos mesmos, em SNC-AP.

Deste modo é importante compreender por parte dos técnicos que irão aplicar este novo normativo que a sua essência não se limita apenas a mudanças na forma de contabilização, mas sim, num grande plano, na mudança na forma de compreender a contabilidade pública.

5.1.1. Estrutura conceptual

O subsistema da contabilidade financeira prevista no SNC-AP assenta numa Estrutura Conceptual (EC), em 27 normas da contabilidade pública e no Plano de Contas Multidimensional.

O POCAL tinha um sistema harmonizado, pois continha um plano de contas, princípios e regras contabilísticas e modelos para as demonstrações financeiras. Contudo, este modelo não contemplava uma EC, tal como acontecia em todos os subsistemas do POCP e do POC.

A falta da mesma mostrou-se fatal para o POCP uma vez que existia a necessidade de elaborar e harmonizar todas as definições que estão subjacentes à preparação e apresentação das DF.

Aliás conforme apontam Nunes et al. (2019) “havia (no POCP) a definição de princípios contabilísticos e critérios de valorimetria para diferentes áreas do balanço” (as imobilizações, as existências, as dívidas de e a terceiros e as disponibilidades) ” (p.146).

O POCP contemplava os princípios da entidade contabilística, da continuidade, da consistência da especialização (ou do acréscimo), do custo histórico, da prudência, da materialidade e o da não compensação (Nunes et al., 2019, p.146)

Aliás, conforme apontam Rua & Carvalho (2006), o POCP revelava uma “pobreza de conceitos”, sendo necessário “definir uma estrutura conceptual que lhe seja subjacente, que permita maior congruência de conceitos e princípios e que forneça os objetivos e características da informação financeira que sejam coerentemente aplicáveis por todos” (p.66). A aplicação de

uma EC surge da necessidade de elaborar e harmonizar todas as definições que estão subjacentes à preparação e apresentação das DF.

Segundo Nunes et al. (2019) a EC do “subsistema de contabilidade financeira do SNC-AP teve por base a estrutura conceptual para o relato financeiro de finalidades gerias emitida pelo IPSASB.” Tal “significa que a mesma não é aplicada ao subsistema de contabilidade orçamental e contabilidade de gestão estando estes dois subsistemas tratados autonomamente nas NCP 26 e 27, respetivamente.” (p.129)

O CNC na elaboração da EC decidiu seguir o que tem sido a *trend* dos vários países da OCDE ao adotar as IPSAS. A adoção das IPSAS pelos governos contribui para a qualidade e comparabilidade da informação financeira prestada pelas entidades do setor público. Contudo, o IPSASB (2021, p.7) reconhece o direito dos governos e os definidores de padrões nacionais, como é o caso do CNC, de estabelecer padrões e normas para reporte financeiro na sua jurisdição.

Por seu lado, o SNC-AP oferece uma estrutura conceptual baseada nas normas internacionais contabilísticas que vários países têm vindo a adaptar com o objetivo de aproximar e harmonizar as suas contabilidades.

A EC, definida no artigo n.º 2 da Lei 192/2015 e presente no anexo I da mesma, define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de NCP aplicáveis “à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas”. As NCP tal como anteriormente mencionado são elaboradas de acordo com as IPSAS, normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Esta EC destaca os pontos de diferenciação entre o estado e o privado, mas tem sempre em atenção a necessidade de harmonização entre os dois referenciais contabilísticos.

No §3 a EC define as transações sem contraprestação, um conceito novo em que “uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual”. Trata-se de impostos, multas, as taxas que representem uma

retribuição simbólica e as transferências são exemplos de transações sem contraprestação que passam a ser contabilizados de forma diferente.

O §5 destaca como pela natureza e longevidade “as consequências financeiras de muitas decisões podem ter impacto durante vários anos e é por isso necessária a informação prospectiva sobre a sustentabilidade das entidades públicas para propósitos de responsabilidade pela prestação de contas e tomada de decisões. “

Apesar da sua importância, o princípio de continuidade, subjacente a preparação das demonstrações financeiras nas entidades públicas, perde aqui importância uma vez que pelo poder de soberania do estado (poder de criar impostos) é difícil relacionar o princípio com “a capacidade do estado de cumprir com as suas obrigações financeiras e dificilmente pode ser avaliado através do património líquido ou capital próprio “ (§6). Por outras palavras, é difícil imaginar uma situação em que um organismo público, como a Câmara Municipal irá deixar de existir. Por estas razões, a sustentabilidade a longo prazo torna-se essencial para avaliar o desempenho do estado e é por isso que tal como mencionado anteriormente, tem existido um enorme esforço do estado em limitar o endividamento de todo o setor da administração local do estado.

Nos §7 a 10 é definido criada uma linha orientadora para as NCP relativas a ativos fixos tangíveis e os tratamentos a serem dados a bens do domínio público. Grande parte dos utentes das demonstrações financeiras dependem exclusivamente destas como a sua principal fonte de informação financeira e por isto as mesmas deviam ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. É por isto que a EC define que o objetivo do relato financeiro é “proporcionar informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões” (§21).

De entre os utentes das demonstrações financeiras, incluem-se os gestores, empregados, fornecedores e outros credores comerciais/financeiros, clientes, Estado e o público em geral. Outra das principais funções da estrutura conceptual é estabelecer características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras. Tais como a compreensibilidade, relevância, materialidade, fiabilidade, representação fidedigna, entre outras.

O §15 diz nos que as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NCP e os relatos com base no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais devem ser preparados com base do acréscimo.

Um dos grandes desafios que decorre da implementação do SNC-AP consiste em repensar a contabilidade orçamental e as suas bases, nomeadamente, se devem assentar no regime de caixa ou evoluir para o regime do acréscimo.

Vítor Caldeira, a data presidente do TdC, no prefácio do livro “SNC-AP - O Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas, Teoria e Prática” (2019), nota que:

“a plena aplicação do SNC-AP por todas as entidades a que se dirige permitirá generalizar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro a todo o setor Administrações Públicas; fomentará a harmonização contabilística, institucionalizando o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras numa base individual e consolidada: devolverá o alinhamento entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional, contribuirá para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema financeiro de contabilidade e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas; Permitirá, enfim uniformizar o procedimento, criando as condições necessárias ao processo de consolidação de contas.”

Um dos pressupostos subjacentes à aplicação do SNC-AP consiste na aplicação do denominado regime do acréscimo. De acordo com o §6 da NCP 1, “Base do acréscimo significa uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente. Por conseguinte, as transações e outros acontecimentos são escriturados na contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.”

Este regime constitui um aspeto de aplicação generalizado nas autarquias, visto que é muito frequente a utilização de estimativas contabilísticas, derivadas da especialização serem contabilizadas, designadamente em rúbricas de acréscimos e diferimentos ao abrigo do POCAL, embora e nem sempre corretas ou devidamente fundamentadas.

Na realidade económica das autarquias as rubricas de acréscimos de proveitos, atendendo à terminologia do POCAL, apresentava valores menos significativos, devido ao facto de apenas uma pequena parte das suas receitas serem consideradas “receitas próprias” e mesmo as receitas próprias serem na sua maioria pagas a pronto pagamento.

Contudo, é necessário garantir que os montantes evidenciados nas Demonstrações Financeiras (DF) reflitam:

- uma adequada avaliação do desempenho;
- que os montantes associados aos devedores por acréscimos de rendimentos correspondem, efetivamente, a ativos da entidade, sendo essencial assegurar que a produção efetiva esteve na base das estimativas realizadas relativas ao rédito do período;
- que as estimativas espelhem, de forma apropriada, as regras de faturação em vigor.

No âmbito da EC, a CMO faz refletir nas suas DF os acréscimos de proveitos fazendo a especialização dos mesmos. A rubrica de devedores por acréscimos de proveitos, apresentava a 31 de dezembro de 2021, o valor de 2.572.956,00€. A rubrica é referente aos montantes que foram especializados durante o ano 2021, e cujo rendimento será recebidos em exercício futuro. De salientar, o montante referente a impostos (IMI, IMT e IUC) que ascende a 1.317.266,11 €, o valor de 964.280,60 € relativo a candidaturas a Fundos Comunitários e o montante de 213.741,52 € referentes à renda de concessão do 4.º trimestre de 2021 celebrado com a E-Redes - Distribuição de Eletricidade, S.A., nos termos do anexo II do DL 230/2008 de 27 de novembro.

5.1.2. Plano de Contas Multidimensional

O anexo III do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro é constituído pelo Plano de Contas Multidimensional (PCM).

De acordo com o §2 do anexo III Decreto-Lei n.º 192/2015 os propósitos do PCM são:

- apoiar o registo de transações e outros eventos na contabilidade financeira;
- elaboração das demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;

- elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respectivas depreciações e amortizações;
- apoio a elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;
- apoio a preparação das contas nacionais (agregados estatísticos).

Segundo Nunes et al. (2019) no PCM “adotou-se uma estrutura de contas, tanto quanto possível, consistente com a estrutura que está em vigor no para o SNC, sendo também contempladas contas específicas para as Administrações Públicas, em geral contas de primeiro grau terminadas em zero (domínio público, transferências, subsídios, concessões).” (p.24).

A criação das contas específicas é essencial uma vez que o Estado e as Administrações Públicas têm competências muito distintas do setor público, como é o caso das transferências e subsídios, dos bens de domínio público e das concessões.

De acordo com §12 o PCM é constituído por:

- um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira e que podem também servir para 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, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
- 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 respectivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

5.1.3. Classificador Complementar 2 (CC2)

O classificador Complementar 2 (CC2) veio substituir a anteriormente mencionada Portaria n.º 671/2000, 17 de abril, que aprovou o CIBE. Em relação do classificador complementar é importante destacar algumas características.

O classificador fixa algumas regras para o registo dos bens, como por exemplo:

- os primeiros dígitos coincidem com as contas da Classe 4 do PCM.
- a existência de fichas de cadastro para cada ativo, bem como os elementos que deviam constar nas fichas.
- a atualização das fichas de cadastro até ao momento do abate.
- a obrigatoriedade de identificar os bens com etiquetas.

O CC2 destaca também a utilização das NCP 3, 5 e 8 para a mensuração dos ativos e define as taxas de depreciação dos ativos.

5.2. NCP aplicáveis

As Normas de Contabilidade Pública (NCP) são uma das bases da contabilidade pública portuguesa assente no SNC-AP.

Sendo o SNC-AP um modelo assente em princípios, fortemente relacionado com o modelo do IPSAS. Este modelo engloba um conjunto de instrumentos contabilísticos entre os quais se incluem as 27 NCP, que constam da tabela n.º 5.1.:

Tabela 5.1 – NCP abordadas

| Nº | Designação | IPSAS de referência | Abordada neste estudo? |
|--------------|--|---------------------|------------------------|
| NCP 1 | Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras | 1, 2, 22 e 38 | Sim |
| NCP 2 | Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros | 3 | Não |
| NCP 3 | Ativos Intangíveis | 31 | Sim |
| NCP 4 | Acordos de Concessão de Serviços: Concedente | 32 | Não |

| Nº | Designação | IPSAS de referência | Abordada neste estudo? |
|---------------|---|---------------------|------------------------|
| NCP 5 | Ativos Fixos Tangíveis | 17 | Sim |
| NCP 6 | Locações | 13 | Sim |
| NCP 7 | Custos de Empréstimos Obtidos | 5 | Sim |
| NCP 8 | Propriedades de Investimento | 16 | Sim |
| NCP 9 | Imparidade de Ativos | 21 e 26 | Não |
| NCP 10 | Inventários | 12 | Não |
| NCP 11 | Agricultura | 27 | Não |
| NCP 12 | Contratos de Construção | 11 | Não |
| NCP 13 | Rendimento de Transações com Contraprestação | 9 | Não |
| NCP 14 | Rendimento de Transações sem Contraprestação | 23 | Sim |
| NCP 15 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes | 19 | Sim |
| NCP 16 | Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio | 4 | Não |
| NCP 17 | Acontecimentos Após a Data de Relato | 14 | Sim |
| NCP 18 | Instrumentos Financeiros | 15, 28, 29 e 30 | Não |
| NCP 19 | Benefícios dos Empregados | 25 | Não |
| NCP 20 | Divulgações de Partes Relacionadas | 20 | Sim |
| NCP 21 | Demonstrações Financeiras Separadas | 34 | Sim |
| NCP 22 | Demonstrações Financeiras Consolidadas | 35 | Sim |
| NCP 23 | Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos | 36 | Sim |
| NCP 24 | Acordos Conjuntos | 37 | Não |
| NCP 25 | Relato por Segmentos | 18 | Não |
| NCP 26 | Contabilidade e Relato Orçamental | 24 | Não |
| NCP 27 | Contabilidade de Gestão | - | Não |

Fonte: Elaboração própria

As normas abrangidas no âmbito do estudo desenvolvido foram as destacadas a laranja, por ser expectável que gerem um impacto relevante na entidade, em resultado das alterações que impõem nos critérios de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos dos municípios. As

restantes normas não serão abrangidas neste estudo por se julgar não ter impactos significativos nos Ativos e Passivos dos Municípios, em resultado da alteração de critérios de reconhecimento e mensuração ou por não serem aplicáveis na entidade em análise.

5.2.1. Ativos do Estado

Neste ponto serão abordados os aspetos essenciais das normas que regulam o tratamento contabilístico dos ativos em posse dos Municípios, nomeadamente:

NCP 3 – Ativos Intangíveis

NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis

NCP 6 – Locações

NCP 7 – Custos dos empréstimos obtidos

NCP 8 – Propriedades de Investimento

5.2.1.1. Ativos intangíveis (NCP 3)

A NCP 3 – Ativos Intangíveis define o tratamento contabilístico de ativos “não monetários, identificável sem substância física” (§12).

De acordo com §21 desta norma para que um bem seja reconhecido como ativo intangível é necessário que satisfaça a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento. Estes critérios de reconhecimentos são identificabilidade, controlo e a probabilidade de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (§14). De acordo com §15 “um ativo é identificável se for separável, isto é, capaz de ser separado ou destacado da entidade e vendido, transferido, licenciado ou trocado.” ou se “decorrer de acordos vinculativos”.

Pode dizer-se que uma entidade exerce controlo sobre um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e de restringir o acesso de outrem a estes benefícios ou potencial de serviço (§17)

E por fim, o §20 da norma diz que “Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem de um ativo intangível podem incluir rendimentos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo.”

A mensuração dos ativos intangíveis depende da forma como os mesmos foram adquiridos, uma vez que existe diferença entre os adquiridos a título oneroso, a título gratuito e gerados internamente.

Tratando-se de um bem adquirido a título oneroso, a mensuração é feita ao custo de acordo com §27 a 29. No caso dos bens adquiridos a título gratuito, a sua mensuração inicial é feita ao justo valor (§37 e 38).

Quando se trata de ativos gerados internamente a norma é ainda mais precisa na mensuração. No que toca ao goodwill gerado internamente a norma define que o mesmo não deve ser reconhecido como ativo (§41 a 43). De acordo com os §47 e 48 “não deve ser reconhecido qualquer ativo intangível decorrente de pesquisa”, sendo que estes custos devem ser reconhecidos como gasto no período em que foram suportados. Contudo, a norma deixa a porta aberta para certas situações em que os dispêndios de desenvolvimento do ativo intangível podem ser considerados no valor do mesmo.

De acordo com o §57 “são exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de materiais e serviços usados ou consumidos para gerarem o ativo intangível;
- custos de benefícios dos empregados (como definido na NCP 19) decorrentes da geração do ativo intangível;
- custos de registo de um direito legal;
- amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.”

A NCP 3 é mais prudente no reconhecimento de ativos que o POCAL, mais especificamente nos valores referentes às despesas de investigação e desenvolvimento o que a torna numa das normas mais importantes nesta transição e fez como que tenha sido necessário executar vários lançamentos de correção.

Um exemplo da diferença entre os dois sistemas é que o POCAL permite o reconhecimento das despesas de investigação, na medida em que pode assegurar de forma inequívoca que os benefícios económicos futuros serão produzidos. Por seu lado, como anteriormente mencionado, a NCP 3 considera estes gastos como despesas do exercício, não entrando assim para o valor do bem. As despesas de instalação, formação, publicidade e reorganização são

outro exemplo de despesas que no âmbito da transição passaram a ser reconhecidas como gastos.

Tabela 5.2 - Mudanças no reconhecimento de despesas de instalação

| POCAL | Nome | SNC- AP | Nome | Tipo de Conta |
|-------|---|------------|-----------------------------|------------------|
| 43 | Imobilizações Incorpóreas | 44 | Ativos Intangíveis | A |
| 431 | Despesas de Instalação | 62X | Despesas de Instalação | M |
| 432 | Despesas de Investigação e de Desenvolvimento | 442 | Projetos de desenvolvimento | M |
| 433 | Propriedade Industrial | 444 | Propriedade Industrial | M |

Fonte: elaboração própria com base na NCP 3

As regras de reconhecimento dos ativos intangíveis são mais restritivas no âmbito do SNC-AP do que as do POCAL. Assim foi necessário efetuar uma análise profunda aos ativos incorpóreos e fazer os testes de reconhecimento definidos na NCP 3.

Quanto à CMO, como podemos ver no balanço de 2020, evidenciado na figura 5.1., não existem elementos desta natureza, não sendo assim necessário efetuar alterações a quantia escriturada dos ativos incorpóreos. Contudo a nível nacional, existem em vários Municípios saldos nestas rubricas, nomeadamente em despesas de instalação e de investigação, sendo necessário o seu desreconhecimento.

Figura 5.1 - Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP

| Município de Oihão | | | | | | | | | |
|--|--|-----------------------|--------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------|--------------|-------------------------|--|
| Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020) | | | | | | | | | |
| Rubricas do Balanço (1) | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconhecimento (3) | Desreconhecimento (4) | Critério de mensuração (5) | Imparidades / reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassificações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
| ATIVO | | | | | | | | | |
| Ativo não corrente | | | | | | | | | |
| Ativos fixos tangíveis | 108.433.947,19 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -2.782.515,14 | -12.804,30 | -29.309,00 | 105.609.318,75 |
| Propriedades de investimento | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 29.309,00 | 29.309,00 |
| Ativos intangíveis | 488.490,09 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 488.490,09 |
| Ativos biológicos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Participações financeiras | 16.998.815,39 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 22.194.609,84 |
| Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Acionistas/sócios/associados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diferimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outros ativos financeiros | 500,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 500,00 |
| Ativos por impostos diferidos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Cientes, contribuintes e utentes | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras contas a receber | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Fonte: Prestação de contas da CMO de 2020

5.2.1.2. Ativos fixos tangíveis (NCP 5)

A NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis (AFT), é uma das normas com maior influência na transição para o SNC-AP. Designadas de imobilizações corpóreas no POCAL, os AFT representam a maior parte do património de qualquer município, pelo que o seu tratamento contabilístico incorreto pode levar a apresentação incorreta das DF e conseqüentemente da saúde financeira do município. É por isto, essencial entender esta norma para garantir que a mesma é aplicada corretamente.

O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contabilístico dos AFT para que os utilizadores das DF possam ter informação fidedigna sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram.

Os principais aspetos a ter em relação a esta NCP são:

- reconhecimento (NCP 5, §10 a 17);
- mensuração no reconhecimento (NCP 5, §18 a 32);
- mensuração subsequente (NCP 5, §33 a 45);
- depreciações (NCP 5, §46 a 56);
- imparidades (NCP 5 §57 e NCP 9);
- desreconhecimento (NCP 5, §60 a 65);

Esta norma aplica-se a AFT, tanto de domínio público, como de domínio privado, incluindo:

- equipamento militar;
- infraestruturas;
- bens do património histórico; e
- ativos de contratos de concessão após reconhecimento e mensuração de acordo com a NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços, na ótica do concedente.

Esta norma não se aplica a ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola ou direitos minerais e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares. Contudo, a norma aplica-se a AFT usados para desenvolver ou manter estes ativos.

Para que um AFT seja reconhecido como ativo têm de ser cumpridas duas condições em simultâneo, que seja provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou

potencial de serviço associados ao bem e que o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.

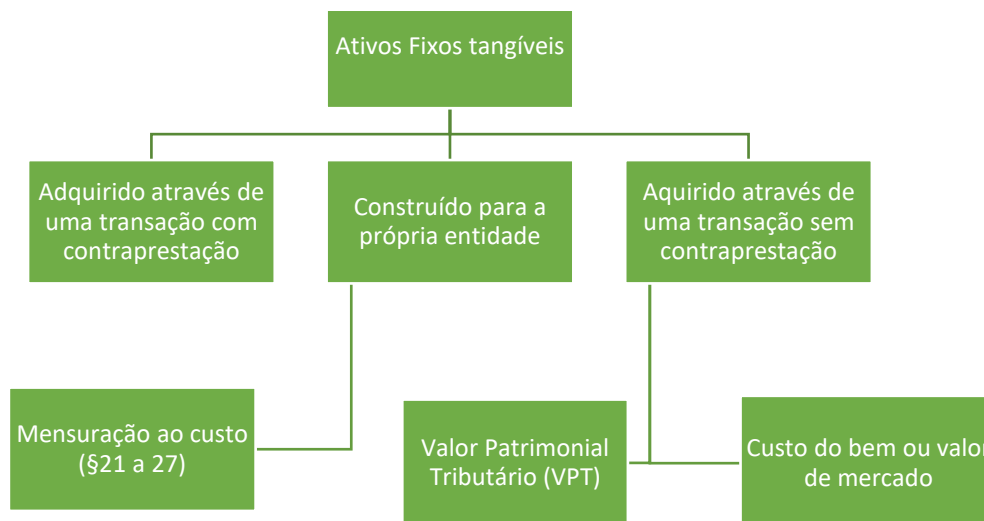
Tal como o património histórico, as infraestruturas são outra grande parte dos AFT em posse dos municípios. Apesar de não existir uma definição universalmente aceite de infraestruturas, estes ativos apresentam usualmente algumas ou todas as seguintes características:

- fazem parte de um sistema ou rede;
- são de natureza especializada e não têm usos alternativos;
- são inamovíveis; e
- podem estar sujeitos a restrições na alienação.

As infraestruturas satisfazem a definição de AFT e devem ser contabilizados de acordo com esta norma. Incluem-se entre os exemplos de infraestruturas as redes de estradas, os sistemas de esgotos, os sistemas de abastecimento de água e energia e as redes de telecomunicações.

A mensuração inicial de um item que satisfaça a definição de AFT obedece ao seguinte processo:

Figura 5.2 - Mensuração inicial dos AFT



Fonte: Elaboração própria com base na NCP 5

Quando um ativo é adquirido através de uma transação com contraprestação ou quando é construído pela própria entidade a sua mensuração inicial deve ser feita pelo modelo de custo. Contudo, existem casos em que o ativo é obtido através de uma transação sem contraprestação, por exemplo nas doações. Nestes casos a mensuração inicial depende do tipo de ativo. No caso de o ativo ser um bem imóvel é mensurado pelo seu Valor Patrimonial Líquido. Nos restantes casos é usado o custo do bem recebido ou na sua ausência o valor de mercado.

O custo de um bem do AFT compreende:

- o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;
- quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão; e
- a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado, e que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido, ou em resultado de ter usado o bem durante um determinado período para fins que não sejam produzir inventários durante esse período.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- custos de benefícios dos empregados (como definidos na NCP 19— Benefícios dos Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição do bem do AFT;
- custos de preparação do local;
- custos de entrega e manuseamento iniciais;
- custos de instalação e montagem;
- custos para testar o funcionamento adequado do ativo (após dedução do produto líquido da venda de quaisquer bens produzidos, durante o período da sua colocação no local e nas condições necessárias de funcionamento); e
- honorários profissionais.

Contudo, existem custos que não são incorporáveis nos valores dos AFT, neste tipo estão incluídos os custos de abertura de novas instalações, de lançamento de um novo produto ou serviço, como por exemplo custos de publicidade e atividades promocionais, de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes, como por exemplo custos de formação do pessoal, e custos de administração e outros custos gerais.

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um bem do AFT cessa quando o bem está no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados com a utilização ou reinstalação de um bem não são incluídos na quantia escriturada desse bem. Por exemplo, os seguintes custos não são incluídos na quantia escriturada de um bem do AFT:

- custos suportados com um bem capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão, mas que ainda não está em uso ou está a operar a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- perdas operacionais iniciais, tais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura do bem produzido; e
- custos de realocação ou reorganização de parte ou todas as operações da entidade.

O custo de um bem do AFT é o equivalente ao preço em dinheiro ou, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu justo valor à data do reconhecimento, exceto para os imóveis em que prevalece o VPT.

Nas mensurações subsequentes o AFT deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, esta política contabilística deve aplicar-se a uma classe inteira de AFT.

Em algumas circunstâncias os AFT podem ser objeto de revalorização de acordo com critérios e parâmetros definidos. Quando um ativo tangível é revalorizado, as depreciações acumuladas até à data da revalorização são tratadas consoante uma das seguintes formas, conforme expressa o §36 da NCP 7:

A 1ª forma deve ser usada na revalorização de terrenos e edifícios e consiste na eliminação das depreciações acumuladas contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo.

O registo contabilístico é feito da seguinte forma:

Tabela 5.3 - Revalorização por eliminação das depreciações acumuladas

| 1.º Passo (Anulação das depreciações acumuladas para determinar a quantia escriturada) | |
|--|---|
| | Contas |
| Débito | 438x - Depreciações acumuladas |
| Crédito | 43x - Ativos fixos tangíveis |
| | |
| 2.º Passo (Registo do excedente de revalorização) | |
| | Contas |
| Débito | 43x - Ativos fixos tangíveis |
| Crédito | 58 - Excedentes de revalorização dos ativos fixos tangíveis |

Fonte: Elaboração própria

A 2ª forma é usada na revalorização dos restantes AFT pela aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado e consiste na reexpressão proporcional com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo após a revalorização para que a quantia escriturada do ativo após a revalorização seja igual a quantia revalorizada.

Tabela 5.4 - Revalorização por reexpressão proporcional

| 1.º Passo (Reexpressão das depreciações acumuladas, pelo valor da depreciação corrigida) | |
|--|---|
| | Contas |
| Débito | 58 - Excedentes de revalorização dos ativos fixos tangíveis |
| Crédito | 438x - Depreciações acumuladas |
| | |
| 2.º Passo (Reexpressão da quantia bruta dos Ativos Fixos Tangíveis para o valor revalorizável) | |
| | Contas |
| Débito | 43x - Ativos fixos tangíveis |
| Crédito | 58 - Excedentes de revalorização dos ativos fixos tangíveis |

Fonte: Elaboração própria

Adicionalmente deverá ser assegurada a divulgação no anexo às DF dos bens de domínio público afetos à atividade das entidades, o seu valor de custo ou justo valor e reintegrações acumuladas, assim como menção ao facto de se tratar de ativos com restrições permanentes, na

medida em que os mesmos, enquanto permanecerem no domínio público, não são passíveis de serem comercializados ou transformados em dinheiro no mercado, logo não constituem garantia financeira.

Ainda para efeitos de depreciação, a norma obriga à desagregação de cada AFT em componentes com custo significativo em relação ao seu custo total, prevendo, nomeadamente, que tais componentes envolvam diferentes vidas úteis e métodos de depreciação. Nestes casos cada parte com um custo que seja significativo em relação ao custo total deve ser depreciada separadamente. Para isso, uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida de um bem do AFT aos seus componentes significativos e deprecia separadamente cada parte.

Ainda no que diz respeito aos AFT são detetadas significativas diferenças, nomeadamente no que se refere à estimativa e revisão da vida útil e do valor residual, à identificação do método as condições que obrigam à elaboração de testes de imparidade e, se aplicável, ao reconhecimento de perda.

No caso da CMO, foi devido a NCP 5 que se deram as maiores alterações ao balanço inicial⁹.

Figura 5.3 - Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP, 2020

| município de Orla | | | | | | | | | |
|--|--|-----------------------|--------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------|--------------|-------------------------|--|
| Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020) | | | | | | | | | |
| Rubricas do Balanço (1) | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconhecimento (3) | Desreconhecimento (4) | Critério de mensuração (5) | Imparidades / reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassificações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
| ATIVO | | | | | | | | | |
| Ativo não corrente | | | | | | | | | |
| Ativos fixos tangíveis | 108.433.947,19 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -2.782.515,14 | -12.804,30 | -29.309,00 | 106.609.318,75 |
| Propriedades de investimento | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 29.309,00 | 29.309,00 |
| Ativos intangíveis | 488.490,09 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 488.490,09 |
| Ativos biológicos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Participações financeiras | 16.998.815,39 | 0,00 | 0,00 | 5.196.794,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 22.194.609,84 |
| Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Acionistas/sócios/associados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diferimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outros ativos financeiros | 500,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 500,00 |
| Ativos por impostos diferidos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Clientes, contribuintes e utentes | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras contas a receber | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Fonte: Prestação de contas da CMO de 2020.

Como podem ver na figura 5.3., ao nível do ativo, os AFT, foram ajustados em 2.782.515,14€ por contrapartida da conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, devido às alterações das vidas úteis dos ativos, ao abrigo do CC2. Esta alteração resultou numa diminuição de 2,57% dos AFT da CMO. Deste valor faz parte a importância de 165.972,19€,

⁹ Balanço de Abertura em anexo 4.

relativo a três ativos intangíveis indevidamente classificados como AFT que resultou num aumento da rubrica dos ativos intangíveis em 33,98%. Contudo, este aumento não é visível na figura 5.3. uma vez que os bens só foram registados como ativo intangível após a abertura do ano económico.

5.2.1.2.1. Bens de domínio público

Os bens de domínio público a serem contabilizados devem ser considerados no ativo, pois, segundo o SNC-AP, no §88 da sua EC, “um ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” e “contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros.”.

Mas será que os bens do domínio público, embora controlados por um organismo público, como resultado de acontecimentos passados, gerarão benefícios económicos futuros para o organismo? Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.

O Regime Jurídico do Património Imobiliário Público, Decreto-Lei n.º 280/2007 de 07 de agosto estabelece as disposições gerais e comuns sobre a gestão dos bens imóveis dos domínios públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, definindo princípios como inalienabilidade, imprescritibilidade, impenhorabilidade (artigo n.º 18, 19 e 20). Esta conjuntura cria uma dificuldade acrescida na mensuração dos bens do domínio público uma vez que os mesmos nem sempre satisfazem os critérios de reconhecimento de AFT. Isto prende-se não apenas a questão dos benefícios económicos futuros, como também à dificuldade de mensurar o seu valor uma vez que os mesmos nem sempre tem um valor patrimonial líquido, nem valor de mercado, uma vez que, como mencionado anteriormente, é proibida a sua venda jurídica, e por fim, a impossibilidade de estimar o custo do bem. Torna-se assim importante analisar o tratamento a adotar no reconhecimento e mensuração dos bens de domínio público uma vez que o mesmo tem características específicas.

Os municípios portugueses, pelas suas competências e importância histórica, são detentores de um vasto património histórico tangível, adquirido ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado ou expropriação.

A definição de alguns AFT como património histórico deve-se ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental. Exemplos destes ativos são edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte.

Esta norma exige o reconhecimento do património histórico tangível sempre que satisfeita a definição e critérios de reconhecimento. Caso não seja possível o reconhecimento, a entidade deve pelo menos divulgar a existência deste património nos anexos as DF.

Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem, embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos:

- é improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- são geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar; e
- pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

Em relação a estes ativos do património histórico, devidamente reconhecidos, as entidades devem também divulgar:

- a base de mensuração usada;
- o método de depreciação usado, se algum;
- a quantia escriturada bruta;
- a depreciação acumulada no final do período, se existir; e
- uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

O POCAL classificava os bens do domínio público na conta 45, assumindo-se que se trata de ativos em poder da autarquia, enquanto no SNC-AP, o PCM coloca os bens do domínio público na conta 440 – Bens do domínio público, património histórico, artístico e cultural.

Em relação a transição para o SNC-AP, a base de mensuração a adotar consistiu:

- pelo seu valor contábilístico nas situações em que os mesmos já tenham sido contabilizados no âmbito do POCAL, desde que o mesmo não se afaste, significativamente, do justo valor do bem;
- pelo justo valor nos casos em que os bens não se encontram registados ou o seu valor contábilístico seja distinto do seu justo valor, sendo essa diferença materialmente relevante.

Deste modo, surgem situações em que é necessário a contratação de avaliadores para proceder à determinação do justo valor dos ativos em questão.

Tanto no POCAL como no SNC-AP falta de clareza em relação ao tratamento contábilístico dos bens de domínio público que podem com o passar do tempo ganhar valor, por exemplo, obras de arte, esculturas, antiguidades, entre outras. Este tipo de bens não só não perde valor como é possível que com o passar do tempo se tornem mais valiosos. A falta de clareza faz com que os municípios adotem praticas diferentes na mensuração e classificação destes ativos o que por seu lado pode levar a diferenças nas DF, nomeadamente no balanço.

5.2.1.3. Locações (NCP 6)

No POCAL não existia distinção entre locações financeiras e locações operacionais, subsequentemente não existia também o princípio da substância sobre a forma. Contudo havia uma explicação na nota explicativa à conta 42 imobilizações corpóreas que dava a indicação que os bens objeto de locações financeiras deviam ser registadas no ativo do locatário.

Com a entrada do novo referencial contábilístico, SNC-AP, é feita uma distinção clara entre os dois tipos de locação através da NCP 6.

O §4 da NCP 6 define locação como “um acordo pelo qual o locador transfere para o locatário o direito de uso de um ativo durante um período de tempo acordado, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos.”.

Por seu lado esta locação pode ser:

Figura 5.4 - Contabilização das locações



Fonte: elaboração própria com base na NCP 6

A norma define riscos e vantagens da seguinte forma:

- os riscos inerentes podem incluir perdas derivadas de capacidade ociosa e obsolescência tecnológica, ou de alterações no valor devido a mudanças nas condições económicas (§8).
- as vantagens podem incluir expectativa de potencial de serviço ou de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual (§8).

Nas locações financeiras, o locatário deve reconhecer no seu ativo os bens que adquiriu através desta forma de financiamento. O locatário deve também reconhecer no seu passivo as obrigações inerentes ao uso deste tipo de financiamento que devem ser mensurados pela menor quantia entre o justo valor do bem locado e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação.

A §11 diz que “A classificação de uma locação em financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato” defendendo o princípio da substância sobre a forma.

Este parágrafo da norma dá exemplos de algumas situações que geralmente conduzem à classificação de uma locação como financeira. Não sendo exigida a satisfação de todos estes critérios, uma locação é classificada como financeira quando:

- a locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no final do prazo da locação;
- o locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo que o seu justo valor à data em que a opção se torna exercível, desde que no início da locação seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- o prazo da locação abrange a maior parte da vida do ativo, mesmo que o seu título de propriedade não seja transferido;
- no início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a uma parte substancial do justo valor do ativo locado;
- os ativos locados são de uma natureza tão especializada que apenas o locatário os pode usar sem modificações importantes;

Quando se trata de uma locação financeira deve o locatário reconhecer, no começo do prazo da locação, no seu balanço, os bens adquiridos como ativos e as obrigações resultantes desta locação como passivos. Sendo este reconhecimento feito pelo justo valor da propriedade locada ou se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação.

A aplicação desta norma na CMO motivou apenas uma mudança sem reflexo nas demonstrações financeiras, uma vez que foi identificado uma locação financeira de um carro totalmente depreciado que se encontrava incorretamente classificado.

5.2.1.4. Custo dos empréstimos obtidos (NCP 7)

Esta norma prescreve o tratamento contabilístico dos custos dos empréstimos obtidos, exigindo geralmente que estes custos sejam considerados gastos do período. Porém a norma abre a porta a capitalização dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica.

O §2 desta norma define um ativo que se qualifica como “um ativo que necessita de um período substancial de tempo para ficar disponível para o uso pretendido ou para venda.” Sendo que se

excluem os ativos que quando adquiridos estão prontos para uso ou venda e inventários que são de produção rotineira.

São considerados custos de empréstimos obtidos os juros e outros gastos suportados por uma entidade relativos a empréstimos obtidos, como por exemplo:

- juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos;
- amortização de descontos ou prêmios relativos a empréstimos obtidos;
- amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos;
- encargos financeiros relativos a locações financeiras;
- diferenças de câmbio relativas a empréstimos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

Os custos de empréstimos obtidos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são os que teriam sido evitados se os dispêndios nesse ativo não tivessem sido feitos. Isto é, os custos diretamente ligados à obtenção deste ativo. (§6)

Quando uma entidade contrai empréstimos com o fim específico de obter um determinado ativo que se qualifica, os custos de empréstimos obtidos que estejam diretamente relacionados com esse ativo podem ser prontamente identificados.

Contudo, a capitalização destes custos deve ser suspensa quando o desenvolvimento do ativo estiver interrompido por longos períodos, devendo durante esses períodos ser registados como gastos do período (§18). O conceito de ativo que se qualifica não era previsto no POCAL, sendo que só era permitida a imputação dos juros no caso de se tratar de imobilizações. Com a passagem para SNC-AP o regime de capitalizações tornou-se obrigatório para os ativos que se qualificam e passou a aplicar-se também aos inventários. Para todos os outros aplica-se o modelo de gasto, tal como indicado na NCP 7.

Esta norma irá ter efeito nas DF dos municípios, principalmente através de aumentos dos valores dos AFT, uma vez que grande parte dos municípios utiliza empréstimos a longo prazo como forma de financiar os seus gastos de capital. Este sistema de gestão orçamental aplicado pelos municípios cria a necessidade da aplicação desta norma, para isto é necessária boa

coordenação e fluxo de informação entre os vários departamentos do Município, nomeadamente a contabilidade, o património e a divisão responsável pelas obras.

No caso da CMO, a data, não esta a ser aplicada a capitalização dos custos do empréstimo por opção do órgão de gestão.

5.2.1.5. Propriedades de Investimento (NCP 8)

As propriedades de investimento são uma das novidades trazidas pelo novo normativo contabilístico. O conceito não estava previsto no POCAL e não era permitido o uso do modelo de justo valor. No PCM do SNC-AP as propriedades de investimento estão classificadas na conta 42.

A norma classifica propriedade de investimento como “um terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos, detidos (pelo proprietário, ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obtenção de rendas ou para valorização do capital”. Desta definição são excluídos os terrenos e edifícios usados para produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos ou aqueles que são para serem vendidos no decurso normal das operações.

De referir que a norma 8 exclui também as matérias relacionadas com locações que são abordadas na NCP 6.

O reconhecimento de uma propriedade de investimento como ativo deve ser feito apenas quando (§14):

- for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados à propriedade de investimento; e
- o custo ou o justo valor da propriedade de investimento puder ser mensurado com fiabilidade.

De acordo com os §20 a mensuração inicial das propriedades de investimento deve ser feita pelo seu custo, incluindo os custos de transação, no caso de se tratar de uma aquisição com contraprestação.

Caso contrário, nas transações sem contraprestação, diz-nos o §24 que a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo seu justo valor a data da aquisição.

Posteriormente ao reconhecimento inicial a entidade pode adotar o modelo do justo valor ou o modelo do custo previstos na norma (§26). Para a manutenção do rigor contabilístico as entidades devem aplicar o mesmo modelo de reconhecimento a todas as propriedades de investimento (§32). A constante troca entre modelo é pouco desaconselhada uma vez que a alteração de modelo é pouco provável de resultar numa apresentação mais relevante (§33).

Após o reconhecimento inicial existem duas formas de tratamento das propriedades de investimento distintas. Caso a entidade escolheu o justo valor, definido pelo §38 como “o preço pelo qual tais propriedades podem ser trocadas numa transação entre partes conhecedoras, dispostas a negociar e sem relacionamento entre si.”. Este preço é determinado sem dedução dos custos de transação em a entidade possa que possa incorrer na venda ou outra forma de alienação (§39) e deve obrigatoriamente refletir as condições de mercado à data do relato (§40).

Uma vez que as condições do mercado podem variar o justo valor é específico numa data (§41). Por estas razões as propriedades de investimento não são depreciadas. Todavia as alterações do justo valor, ganho ou perda, devem ser reconhecidas como rendimentos ou gastos do período em que ocorre, respetivamente (§37).

Nos casos em que o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade a mesma deve aplicar o modelo de custo previsto na NCP 5 e aplicar este modelo até a alienação desta propriedade (§55). Isto implica que o valor da propriedade será o custo menos as depreciações acumuladas e perdas por imparidade (§60).

No caso da CMO, na rubrica propriedades de investimento, a inclusão de um terreno que consubstancia uma propriedade de investimento, tal como preconizado na NCP 8, motivou a alteração desta rubrica para 29.309,00€, mensurado ao modelo do custo.

5.2.2. Rendimentos e obrigações.

5.2.2.1. Rendimento de Transações sem Contraprestação (NCP 14)

De acordo com a NCP 14 a maior parte do rendimento do Governo nos seus diferentes níveis e de outras entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação como, por exemplo, os Impostos e transferências (sejam de caixa ou não) incluindo transferências financeiras (correntes e de capital), subsídios, perdão de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens em espécie e a parte não transacionada em mercado de empréstimos bonificados. De salientar que esta norma, baseada na IPSAS 23, é específica ao setor público.

Como podemos ver na tabela 5.5. a CMO não é diferente do exposto e os rendimentos sem contraprestação representam 28 de 36 milhões do orçamento da receita para 2021, ou seja aproximadamente 78%.

Tabela 5.5 - Rendimentos sem contraprestação CMO

| | tipo de rendimento | Resultados | Património líquido | Início do período | Final do Período | recebidos |
|-------|---|----------------------|--------------------|-------------------|---------------------|-----------|
| 701 | Impostos diretos | | | | | |
| 70103 | Derrama | | | | | |
| 70105 | Imposto municipal sobre imóveis | 6 602 022,00 | | 83 203,60 | 61 152,65 | |
| 70106 | Imposto único de circulação | 1 215 000,28 | | 85 823,43 | 76 267,41 | |
| 702 | Impostos indiretos | | | | | |
| 70210 | Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis | 7 169 360,15 | | 740 708,63 | 1 179 846,05 | |
| 75 | Transferências e subsídios correntes obtidos | | | | | |
| 75111 | Estado | 11 713 832,69 | | | | |
| 75112 | Serviços e fundos autónomos | 205 497,12 | | 19 776,41 | 6 032,14 | |
| 7514 | Resto do Mundo | 288 367,88 | | | 5 116,80 | |
| 76 | Reversões | | | | | |
| 761 | De depreciações e de amortizações | 0,00 | | | | |
| 762 | De perdas por imparidade | 0,00 | | | | |
| 763 | De provisões | 0,00 | | | | |
| 7883 | Imputação de subsídios e transferências para investimentos | 820 133,68 | | | | |
| | TOTAL | 28 014 213,80 | | 929 512,07 | 1 328 415,05 | |

Fonte: Prestação de contas da CMO de 2021.

Na transição para o SNC-AP foram revistas as vidas úteis dos subsídios de investimento o que resultou numa diminuição da rubrica “outras variações do património líquido” em 1.386.687,50€ por contrapartida da conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP, conforme podemos verificar na figura 5.5.:

Figura 5.5 - Balanço de Abertura do SNC-AP da CMO 2020

| Município de Olhão | | | | | | | | | |
|--|--|-----------------------|--------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------|--------------|-------------------------|--|
| Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020) | | | | | | | | | |
| Rubricas do Balanço (1) | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconhecimento (3) | Desreconhecimento (4) | Crítério de mensuração (5) | Imparidades / reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassificações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
| Outros instrumentos de capital próprio | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Prémios de emissão | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Reservas | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Resultados transitados | -29.863.498,86 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -1.395.736,86 | -66,31 | 0,00 | -31.279.304,05 |
| Ajustamentos em ativos financeiros | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 |
| Excedentes de revalorização | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras variações no Património Líquido | 34.943.216,55 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -1.386.667,50 | 0,00 | 0,00 | 33.556.529,05 |
| Resultado líquido do período | 1.583.026,05 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.583.026,05 |
| Dividendos antecipados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Interesses que não controlam | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Fonte: DF da CMO de 2020

Esta revisão resultou numa diminuição do património líquido da CMO em cerca de 3,98%.

Sendo uma parte tão significativa da receita municipal é importante destacar a aplicação correta da NCP 14.

O POCAL, tal como o POCP, não distinguia as transações sem contraprestação, não contendo quaisquer requisitos para o reconhecimento de rendimentos provenientes deste tipo de transações. Apenas contém algum enquadramento nas notas explicativas às contas. Contudo era adotado o princípio de especialização dos exercícios.

Os rendimentos sem contraprestação podem ser divididos em duas categorias, nomeadamente, a primeira quando uma entidade recebe recursos, mas não dá como retorno qualquer retribuição ou dá apenas uma retribuição simbólica. O pagamento de impostos é um bom exemplo disto, o contribuinte paga impostos e embora o Governo proporcione um conjunto de serviços públicos aos contribuintes, isso não é feito como contrapartida pelo pagamento de impostos.

A norma explicita que há um outro conjunto de transações sem contraprestação em que a entidade pode proporcionar alguma retribuição diretamente como contrapartida dos serviços recebidos, mas essa retribuição não se aproxima do justo valor dos recursos recebidos.

Nestes casos, a entidade determina se existe uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente.

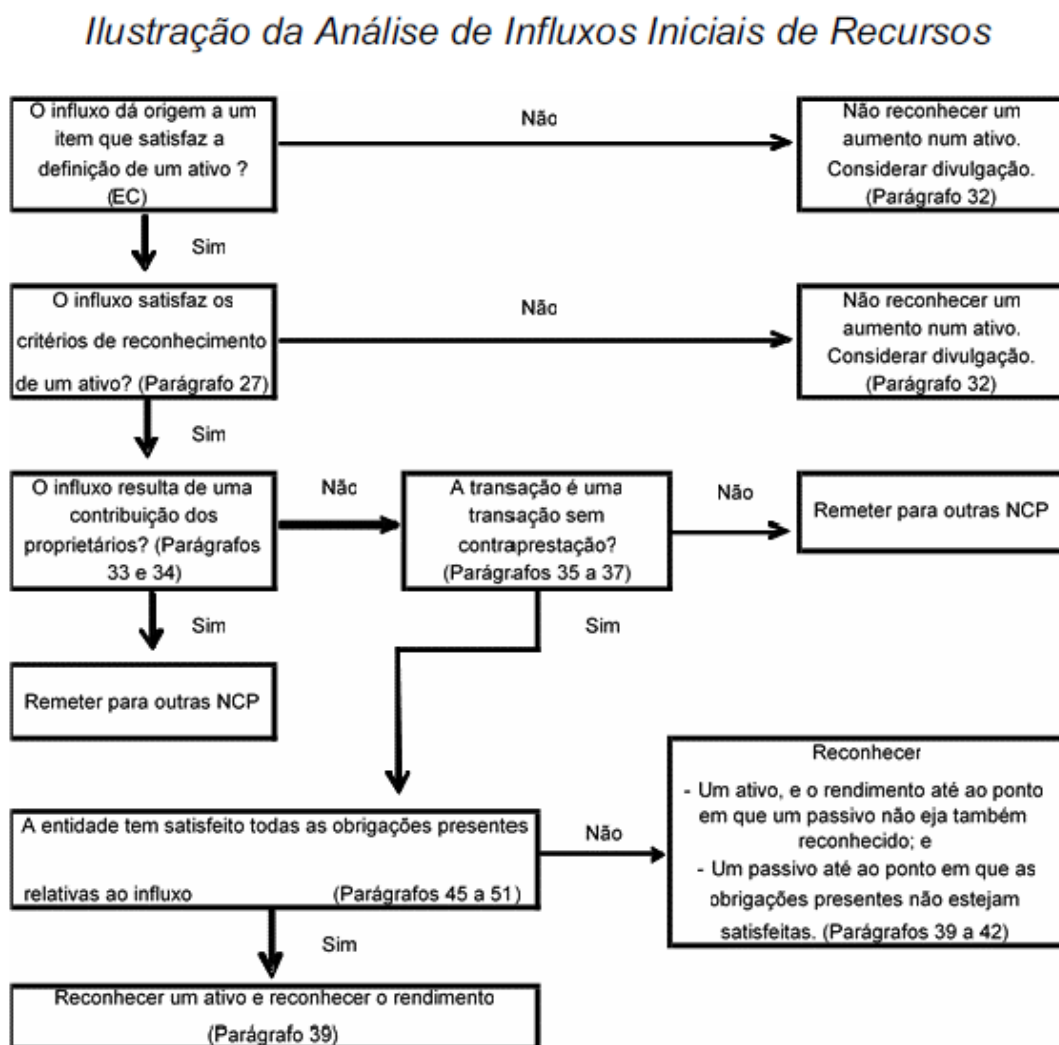
De acordo com Kaizeler (2019) em relação aos subsídios, a norma distingue subsídios atribuídos com restrições ou com condições:

- “restrições acontecem quando são feitas transferências com um determinado propósito, mas não é definido que o valor tenha de ser devolvido caso não seja usado conforme especificado.
- condições sucedem quando os ativos são transferidos para uma determinada situação que não sendo cumprida dará origem ao retorno do bem.” (p.15)

O §15 diz nos que perante a existência de condições a entidade deve registrar um ativo e um passivo até ao cumprimento das obrigações exigíveis. Após o cumprimento das condições a entidade anula o passivo por conta de um rendimento. Caso as condições não forem cumpridas a entidade liquidará a sua obrigação devolvendo o subsídio ou a parte correspondente ao não cumprimento das condições pré-estabelecidas §39 a 46.

Por outro lado, quando existem apenas restrições a entidade deve recetora deve reconhecer um ativo e um rendimento §16 ou §39. O esquema da figura 5.6. ilustra a análise necessária para a correta contabilização dos subsídios.

Figura 5.6 - Ilustração de Análise de Influxos Iniciais de Recursos



Fonte: §26 da NCP 13

Segundo a norma, quando o ativo está sujeito a condições deverá ser reconhecido apenas quando estas forem cumpridas. Até lá é necessário reconhecer um ativo e um passivo que consiste num rendimento diferido na conta 2822 - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições. Após o cumprimento da condição o saldo deverá ser transferido para a conta 5931 - Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables. Caso se trate de financiamento para aquisição de um ativo depreciable, a entidade deve reconhecer rendimento na conta 7883 - Imputação de subsídios e transferências para investimentos, proporcionalmente ao valor da depreciação do ativo para garantir o balanceamento entre gastos e rendimentos.

Quando as condições são cumpridas, caso existam depreciações já efetuadas, o rendimento proporcional não poderá ser reconhecido pela conta 7883 - Imputação de subsídios e

transferências para investimentos, mas terá de ser reconhecida uma variação patrimonial positiva por via da conta 562 – Resultados transitados – Regularizações.

5.2.2.2. Provisões, passivos e ativos contingentes (NCP 15)

As abordagens adotadas no POCAL e no SNC-AP, no que se refere às provisões e passivos contingentes, são bastante divergentes, sendo o SNC-AP o referencial mais exigente quanto ao reconhecimento das provisões associadas a responsabilidades da entidade, assim como quanto às divulgações, no caso de passivos contingentes.

De acordo com a NCP 15, o §13 —"As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação."

Por oposição:

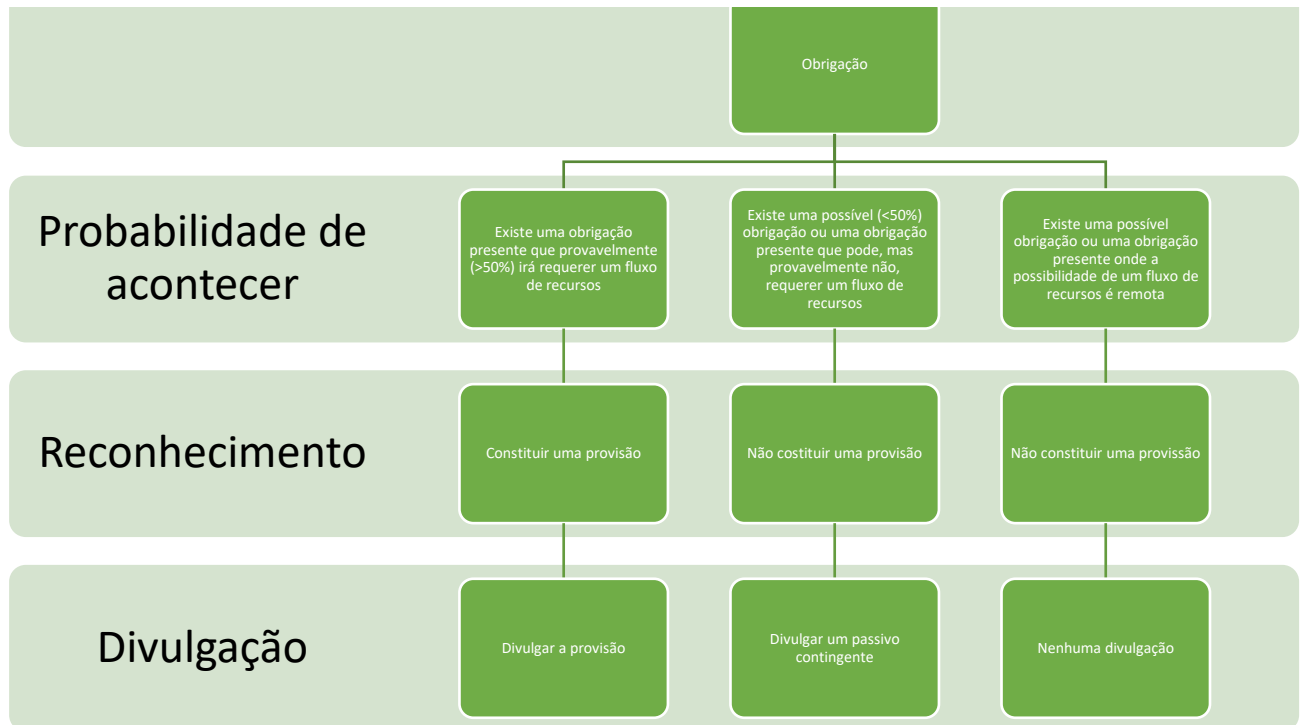
- as Contas a Pagar são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor (e incluem pagamentos relativos a benefícios sociais quando existam acordos formais para quantias específicas);
- acréscimos são responsabilidades para pagar bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos, mas não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com férias a pagar). Por vezes é necessário estimar a quantia ou momento dos acréscimos, ainda assim a incerteza é menor do que nas provisões.

As provisões, passivos de tempestividade ou quantia incerta devem ser reconhecidos quando uma entidade tenha uma obrigação legal, presente, proveniente de um acontecimento passado ou quando existe a uma probabilidade (>50%) de a empresa ser obrigada a liquidar uma obrigação futura desde que esta obrigação possa ser calculada de forma fiável. As provisões devem ser reconhecidas nas DF.

Em oposição, os passivos contingentes representam obrigações possíveis, originadas por acontecimentos passados, mas cuja existência só será confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos que não se encontram no controle da entidade. São passivos contingentes

também quando a probabilidade de a empresa vir a ser obrigada a liquidar uma obrigação é inferior a 50% ou não é possível estimar a quantia a liquidar não é possível. Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos nas D.F., mas devem ser divulgadas nas notas às D.F.

Figura 5.7 - Provisões, Passivos e Ativos Contingentes



Fonte: Elaboração própria a partir da NCP 15

No processo de transição para o novo normativo foi necessário, com a colaboração dos serviços jurídicos, consultores jurídicos ou advogados que tenham sido contratados para representar a entidade em litígios que envolvam a mesma, obter informação que permitia desenvolver as seguintes tarefas:

- conhecer em detalhe, e de forma completa, todos os processos nos quais a entidade é parte;
- apurar eventuais responsabilidades presentes que devam ser refletidas nas DF, à data da transição;
- identificar outras situações, das quais resultam passivos contingentes, que requeiram adequada divulgação.

Tendo por base o conhecimento detido pelos responsáveis do Órgão de Gestão das entidades e dos responsáveis pela preparação das respetivas DF, deverá ser feita uma avaliação de outros

potenciais responsabilidades, que ainda não estejam em fase de litígio judicial, mas que possam afetar a situação financeira das entidades ou que devam ser divulgadas.

Na CMO, à data de 31 de dezembro de 2021, de acordo com a informação do gabinete jurídico do mesmo, a provisão para Processos Judiciais em Curso decorrentes de processos judiciais contra este Município era no montante de 46.219,10€.

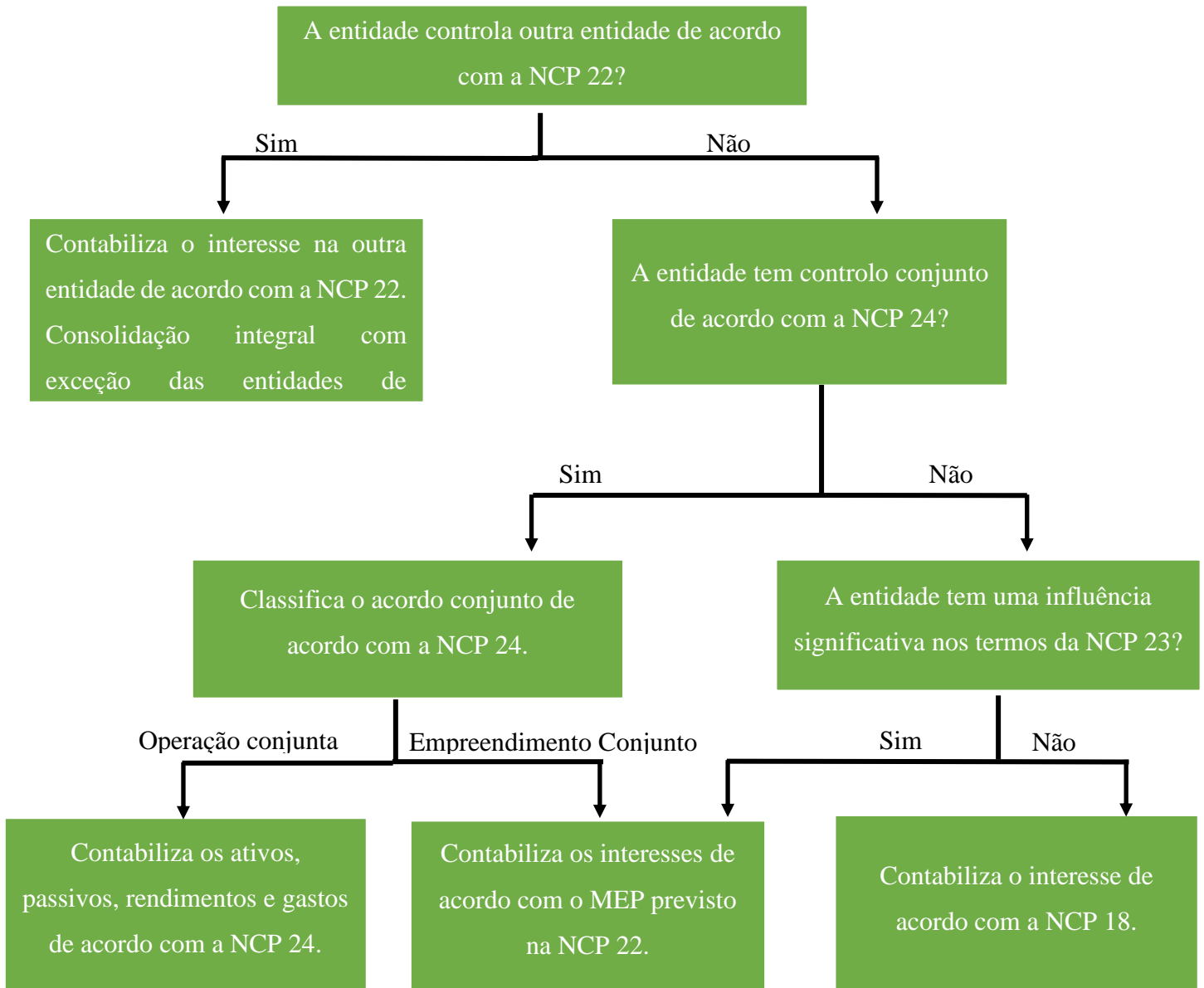
De referir, que tal montante foi apurado tendo por base as responsabilidades do município de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência, cumprindo o princípio contabilístico da prudência, por precaução, foi criada uma provisão pela totalidade de tais responsabilidades. Aquando da transição do normativo, tal situação não gerou alterações na forma e valor de registo.

5.2.3. Contabilidade de Grupos Públicos

Pelas características do setor público, não é suficiente falar em entidades como um só. Torna-se assim necessário falar em grupos públicos como um todo, uma vez que, a participação e controlo de outras entidades faz como que sejam necessárias alterações na forma como estas entidades preparam as suas DF. São vários os municípios que tem investimentos em empresas municipais, serviços municipalizados, serviços intermunicipalizados e outras entidades controladas. A contabilidade de grupos públicos é abordada pelas NCP 21, 22, 23 e 24, que serão abordadas nos pontos seguintes.

A contabilização a adotar dos interesses de propriedade em outras entidades pode ser resumida da seguinte forma:

Figura 5.8 - Contabilização da participação em outras entidades



Fonte: Adaptado de Nunes et al. (2019)

5.2.3.1. Demonstrações Financeiras Separadas (NCP 21)

A NCP 21 – Demonstrações Financeiras Separadas tem como objetivo prescrever os requisitos de contabilização e divulgação aplicáveis aos investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas, quando uma entidade prepara demonstrações separadas.

As DF podem ser consolidadas ou separadas sendo que em Portugal é sempre obrigatório a apresentação de DF separadas (ou individuais) contudo, esta designação só se aplica para as entidades que também tem de apresentar demonstrações consolidadas.

De acordo com §4 da norma as DF consolidadas de um grupo público são aquelas em que os ativos, passivos, patrimónios líquidos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade controlada e das suas controladas são apresentados como respeitantes a uma única entidade.

Enquanto DF separadas são as que são apresentadas por uma entidade, em que a mesma pode escolher, sujeita aos requisitos desta norma, a contabilização dos seus investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos ao custo, de acordo com a NCP 18 — Instrumentos Financeiros, ou segundo o método da equivalência patrimonial, nos termos da NCP 23 — Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.

As DF de uma entidade que não controla outra entidade, nem tem interesses em associadas ou em empreendimentos conjuntos, não são DF separadas, logo, são DF individuais. Assim com o SNC-AP passaram a existir três tipos de DF: consolidadas, separadas e individuais.

Geralmente, as DF separadas são as apresentadas adicionalmente às DF consolidadas ou adicionalmente às DF de um investidor que não tem entidades controladas, mas tem interesses em associadas ou empreendimentos conjuntos que são contabilizados pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

Existem, contudo, duas exceções em que a entidade pode apresentar DF separadas como as suas únicas DF:

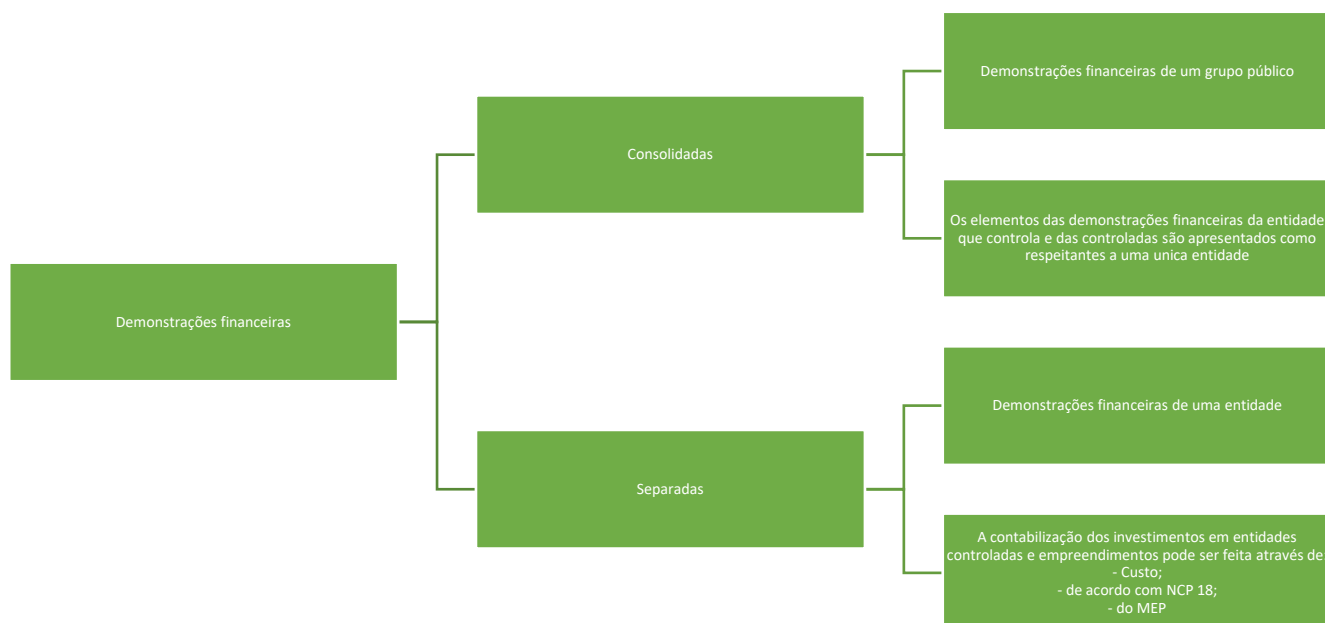
A primeira quando uma entidade é dispensada de consolidação em conformidade com o §4 da NCP 22, ou dispensada da aplicação do MEP em conformidade com o §18 da NCP 23. Neste caso a entidade pode apresentar DF separadas.

E a segunda quando uma entidade de investimento que seja obrigada, ao longo do período em curso e de todos os períodos comparativos apresentados, mensurar o seu investimento em todas as suas controladas ao justo valor através de resultados de acordo com o §39 da NCP 22. Neste caso a entidade deve apresentar DF separadas.

Quando uma entidade pública prepara DF consolidadas as suas DF individuais coincidem com as DF separadas. Nas DF separadas não é obrigatório o uso do MEP.

Para resumir:

Figura 5.9 - Diferenças entre DF



Fonte: Adaptação própria a partir da NCP 21.

Se uma entidade optar, em conformidade com o §19 da NCP 23, por mensurar os seus investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos pelo justo valor através dos resultados em conformidade com a NCP 18, deve também contabilizar esses investimentos da mesma forma nas suas DF separadas.

Se uma entidade que controla for obrigada, de acordo com o §39 da NCP 22, a mensurar o seu investimento numa entidade controlada pelo justo valor através dos resultados de acordo com a NCP 18, deve contabilizar o seu investimento da mesma forma nas suas DF separadas.

Quando uma entidade que controla deixar de ser ou se tornar uma entidade de investimento, deve contabilizar essa alteração a partir da data em que ocorreu a alteração de estatuto, da seguinte forma:

- quando uma entidade deixa de ser uma entidade de investimento, deve contabilizar o investimento na entidade controlada de acordo com o §10. O justo valor da entidade

controlada à data da alteração do estatuto deve ser usado como o custo considerado nessa data;

- quando uma entidade se tornar uma entidade de investimento, deve contabilizar o investimento na entidade controlada ao justo valor através de resultados, nos termos da NCP 18. A diferença entre a anterior quantia escriturada do investimento na entidade controlada e o justo valor na data de alteração de estatuto da entidade que controla deve ser reconhecida nos resultados como ganho ou perda. A quantia acumulada de qualquer ajustamento pelo justo valor anteriormente reconhecido diretamente no património líquido em relação a essas entidades controladas deve ser tratada como se a entidade de investimento tivesse alienado essas entidades controladas à data da alteração de estatuto.

No que toca ao reconhecimento de dividendos (proveitos) provenientes de entidades controladas, empreendimentos conjuntos ou associadas a norma explicita:

- o reconhecimento é feito quando se verifica o direito de receber os dividendos ou distribuições similares. Este reconhecimento é feito nas DF separadas da entidade.
- os dividendos são, regra geral, reconhecidos nos resultados.
- no caso de a entidade aplicar o MEP, os dividendos e distribuições similares são reconhecidos como uma redução na quantia escriturada do investimento.

5.2.3.2. Demonstrações Financeiras Consolidadas (NCP 22)

O objetivo desta norma é prescrever princípios para a apresentação e preparação de DF consolidadas quando uma entidade controla uma ou várias entidades.

De acordo com o §9 desta norma, são DF consolidadas as DF de um grupo público em que os ativos, passivos, património líquido, rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das suas entidades controladas são apresentadas como se de uma única entidade se tratasse, o Grupo Público.

Segundo Nunes et al. (2019) “a alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97 de 26 de agosto) através da lei n.º 20/2015 de 9 de março vem reforçar a relevância crescente da preparação de DF consolidadas. “ (p.284).

O SNC-AP revogou a anterior referência base para efeitos de consolidação de contas a qual consistiu na orientação n.º 1/2010 da extinta Comissão de normalização contabilística para a Administração Pública, publicada pela portaria n.º 474/2010 de 1 de julho.¹⁰

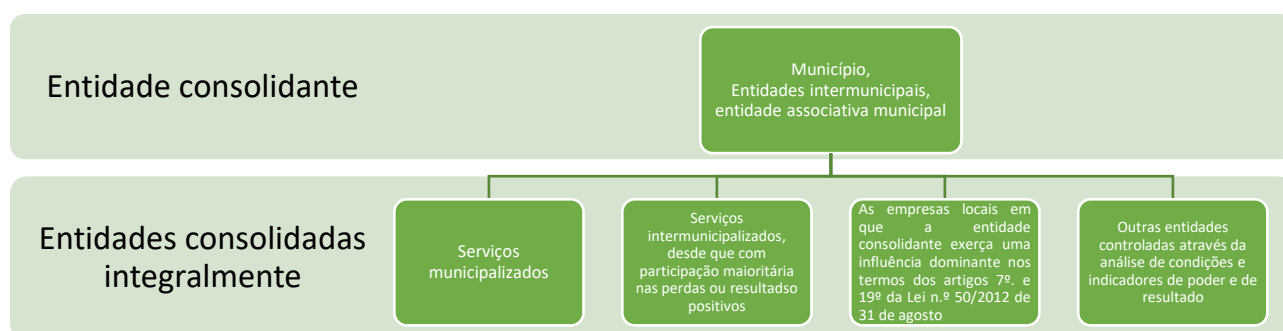
No caso das autarquias locais, o RFALEI prevê este tema, o artigo 75º da lei 73/2013 clarifica que “os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas, apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas”, sendo que o papel de entidade mãe ou consolidantes pode ser assumida pelo município, as entidades intermunicipais e a entidade associativa municipal.

De acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, o grupo autárquico é composto por um município, uma entidade intermunicipal ou uma entidade associativa municipal e pelas entidades controladas, de forma direta ou indireta, considerando-se que o controlo corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas atividades.

Esta lei define os tipos de entidades mãe ou consolidantes, a composição do grupo autárquico, os critérios para a definição de controlo, os documentos de prestação de contas consolidadas, a competência para a elaboração e aprovação dos documentos de prestação de contas consolidados, o prazo de submissão á apreciação dos órgãos deliberativos e a necessidade de parecer do auditor externo.

A relação entre entidades pode ser resumida da seguinte forma:

Figura 5.10 - Relação entre entidades



Fonte: Adaptado de Nunes et al. (2019, p.285)

¹⁰ SATAPOCAL emitiu instruções complementares a esta portaria que auxiliam na implementação do processo de consolidação.

Na generalidade do setor público, nos termos do artigo n.º 7 do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, existem dois perímetros de consolidação, o perímetro de consolidação orçamental e o perímetro de consolidação financeira, sendo que constam nas NCP 26 e 22, respetivamente.

Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, o perímetro de consolidação financeira, para além de englobar as entidades abrangidas no perímetro de consolidação orçamental, abrange também as entidades controladas pelas administrações públicas, como é o caso das entidades não reclassificadas pelo INE. Uma vez que estas entidades não estão sujeitas a aplicação do SNC-AP, mas sim ao SNC e IFRS, não estão assim obrigadas a adotar o sistema de contabilidade orçamental, logo, integram o processo de preparação de demonstrações consolidadas previstas na NCP 26.

Apesar de as empresas públicas não reclassificadas no setor institucional das administrações públicas, nos termos da regulamentação comunitária em vigor, não utilizarem as NCP na preparação das suas DF, as disposições desta norma aplicam -se quando uma empresa pública não reclassificada for controlada por uma entidade do setor público que não seja uma empresa pública não reclassificada. Nestas circunstâncias, esta norma deve ser aplicada na consolidação das empresas públicas não reclassificadas no Grupo Público.

O §2 da NCP 22 refere que:

- exige que uma entidade que controla uma ou várias entidades (entidades controladas) apresente DF consolidadas;
- define o princípio do controlo e estabelece esse controlo como a base para a consolidação;
- estabelece a forma de aplicação do princípio do controlo para avaliar se uma entidade controla outra entidade e deve, portanto, consolidar essa entidade;
- estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação de DF consolidadas; e
- define uma entidade de investimento e prevê uma exceção à consolidação de determinadas entidades controladas por uma entidade de investimento.

De acordo com o §4 da NCP 22, uma entidade que controla deve apresentar DF consolidadas exceto nos casos em que estiverem satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

- a entidade é totalmente controlada e as necessidades de informação dos utilizadores são satisfeitas pelas DF consolidadas da entidade que controla e, no caso de uma entidade parcialmente controlada, todos os restantes proprietários, incluindo os que não têm direito de voto, foram informados, e não se opuseram, a que a entidade não apresente DF consolidadas;
- os instrumentos de dívida ou de capital próprio da entidade não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);
- a entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas DF junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e
- a entidade que controla final ou qualquer entidade que controla intermédia elabora DF consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as NCP, em que as entidades controladas são consolidadas ou mensuradas ao justo valor através dos resultados de acordo com a presente norma.

Uma entidade de investimento não necessita de apresentar DF consolidadas se, de acordo com o §39 da presente norma, lhe for exigida a mensuração de todas as suas entidades controladas pelo justo valor através dos resultados.

Uma entidade controlada não é excluída da consolidação apenas porque as suas atividades são dissimilares de outras entidades que integram o grupo público.

Independentemente da natureza do envolvimento entre entidades, deve ser feita a avaliação do controlo que uma exerce sobre a outra. Considera-se que uma entidade controla outra entidade quando está exposta, ou tem direitos, a benefícios variáveis decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade e tem a capacidade de influenciar a natureza e a quantia desses benefícios através do poder que exerce sobre essa mesma entidade.

As condições para verificação do controlo e consequente inclusão no grupo público são cumulativamente as seguintes:

- poder sobre a outra entidade (§15 a 17);
- exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade (§18); e
- a capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade (§19 e 20).

Existem alguns requisitos para a contabilização das DF consolidadas. Uma entidade que controla deve prepara DF consolidadas utilizando políticas contabilísticas uniformes para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 7º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual prevê que poderão ser designadas entidades consolidantes, ou seja, entidades que assumam a responsabilidade técnica de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas.

A consolidação de uma entidade controlada deve iniciar-se a partir da data em que a entidade obtém controlo da outra entidade e deve cessar quando a entidade perder o controlo desta outra entidade.

As DF consolidadas:

- agregam itens idênticos de ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (Aplica-se o capital próprio nas situações anteriormente mencionadas em que são incluídas na consolidação entidades que não aplicam o SNC-AP), rendimentos, gastos e fluxos de caixa da entidade que controla e das entidades controladas;
- compensam (eliminam) a quantia escriturada do investimento da entidade que controla em cada uma das entidades controladas e a proporção do património líquido ou capital próprio (conforme apropriado) em cada uma das entidades controladas;
- eliminar na totalidade os ativos, passivos, património líquido ou capital próprio (conforme apropriado), rendimentos, gastos e fluxos de caixa relativos a transações entre entidades integradas no Grupo Público (rendimentos ou gastos resultantes de transações intragrupo que estão reconhecidos em ativos, nomeadamente em inventários ou AFT são eliminados na totalidade). Perdas intragrupo podem indicar uma perda por imparidade que requer reconhecimento nas DF consolidadas.

No POCP não havia menção direta a este tema, contudo o POC-E tinha requisitos específicos e remetia a portaria n.º 474/2010 de 1 de julho, que é o normativo de referência para preparação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas no setor público administrativo.

5.2.3.3. Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos (NCP 23)

O objetivo da norma 23 é prescrever o tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos e definir os requisitos para a aplicação do MEP no tratamento contabilístico dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.

De acordo com §2 a norma 23 “deve ser aplicada por todas as entidades que são investidoras com influência significativa sobre, ou controlo conjunto de uma participada, quando o investimento é consubstanciado pela detenção de um interesse de propriedade quantificável.” Este é o caso de muitos Municípios que tem participações em Empresas Municipais (EM) e em outras entidades públicas.

As participações financeiras eram um ponto pouco explorado no POCAL, sendo o diploma pouco explícito sobre qual o método a utilizar na contabilização das mesmas. No capítulo 4, referente a valorimetria, é indicado que os imobilizados devem ser registados pelo custo de aquisição ou produção.

A falta de clareza do POCAL fez com que os municípios divergissem na forma de contabilização de participações financeiras, sendo que alguns optaram por utilizar o MEP enquanto outros escolheram utilizar o custo histórico. É por isto que esta norma representou uma das alterações mais significativas.

No novo normativo contabilístico, SNC-AP, o tratamento contabilístico ao nível de investimentos em subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas está previsto na NCP 21 e NCP 23.

A NCP 21 mencionada anteriormente, dá a liberdade de escolha às entidades que nela se enquadram entre e a NCP 18 – Instrumentos financeiros, mensurando os investimentos em entidades controladas, associadas e empreendimentos conjuntos ao custo, ou MEP patrimonial segundo a NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos.

No caso dos Municípios, faz mais sentido optar por contabilizar as participações nas EM e PPP's pelo MEP, uma vez que esta irá proporcionar uma imagem mais verdadeira e apropriada da rúbrica participações financeiras. Sendo que o MEP refere que “o investimento numa associada ou num empreendimento conjunto é reconhecido pelo custo aquando do reconhecimento inicial, sendo a quantia escriturada aumentada ou diminuída para reconhecer a evolução da quota-parte da investidora nos resultados da participada depois da data da aquisição.”

As participações mais relevantes da CMO são nas três empresas municipais, Ambiolhão, Fesnima e Mercados de Olhão. Todas elas sofreram alterações com a transição para SNC-AP como evidenciado no balanço de abertura, foi reconhecida na conta 5711 – Ajustamentos de transição a quantia de 5.195.794,45€ que se reporta a utilização do MEP que não tinha sido utilizado em POCAL, com reflexo nas participações financeiras do ativo.

A norma define alguns conceitos chave para a correta aplicação da mesma. Influência significativa é o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da participada, sem, todavia, exercer controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas. Saber se um investidor tem influência significativa sobre uma participada é uma matéria de julgamento baseada no relacionamento entre o investidor e a participada. A mesma aplica-se somente às associadas nas quais a entidade detém um interesse de propriedade quantificável, ou na forma de ações ou de outra estrutura formal de capital ou de outra forma em que o interesse na entidade possa ser fiavelmente mensurado, como é o caso das entidades públicas empresariais cujo regime é definido no Decreto-Lei n.º 133/2013 de 3 de outubro.

Presume-se que uma entidade tem influência quando detém um interesse de propriedade quantificável e possui 20% ou mais dos direitos de voto da participada. A entidade pode deter este interesse de forma direta ou indireta (por exemplo, através de uma das suas entidades controladas). Caso a entidade detenha menos de 20% dos direitos de voto da participada, presume-se que não possui influência significativa. A existência de uma entidade que detenha uma participação maioritária ou substancial não impede outra entidade de exercer influência significativa.

Esta influência significativa pode ser perdida com ou sem alterações nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Esta perda acontece quando a entidade perde o poder de participar nas decisões de gestão da entidade participada.

A existência de influência significativa por parte de uma entidade é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- representação no conselho de administração ou órgão de gestão equivalente da participada;
- participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos ou outras distribuições similares;
- transações materiais entre o investidor e a participada;
- intercâmbio de pessoal de gestão; ou
- prestação de informação técnica essencial.

O Método de Equivalência Patrimonial (MEP), descrito nos §11 a 16, é um método contabilístico segundo o qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e é ajustado posteriormente em função da evolução pós-aquisição da quota-parte dos ativos líquidos da associada ou empreendimento conjunto detidos pela investidora. Os resultados da investidora incluem a sua quota-parte nos resultados da participada e os ativos líquidos da investidora incluem a quota-parte nas alterações nos ativos líquidos da participada que não foram reconhecidas através dos resultados.

No caso da CMO a aplicação do MEP nos resultados de 2021 provocou uma subida no valor de 83.421,04€ em relação a 2020, como podemos ver na rubrica “ajustamentos em ativos financeiros” na tabela 5.6.:

Tabela 5.6 - Nota 25 - Património Líquido

| Rubrica | 2021 | 2020 |
|--|-----------------------|-----------------------|
| Património/capital | 109 651 127,06 | 109 576 307,38 |
| Resultados transitados | -27 083 599,08 | -29 685 098,00 |
| Ajustamentos em ativos financeiros | 4 604 606,78 | 4 521 185,74 |
| Outras variações no património líquido | 36 979 244,93 | 34 496 328,77 |
| Total | 124 153 400,69 | 118 910 743,89 |

Fonte: ABDR de 2021 da CMO

Este valor é referente a ajustes de capital próprio das empresas municipais Ambiolhão e Mercados de Olhão através do registo da evolução da quota-parte da entidade investidora nos ativos líquidos da investida (com as variações a serem reconhecidas no capital próprio).

Como anteriormente mencionado, as distribuições de resultados reduzem a quantia escriturada do investimento. Contudo, o reconhecimento de rendimentos com base em distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido uma vez que a distribuição de resultados não significa necessariamente um bom desempenho da associada ou do empreendimento conjunto.

A quantia escriturada deve também ser ajustada de modo a refletir a evolução do interesse da investidora na participada resultante de alterações no capital próprio ou no património líquido desta que não tenha sido reconhecido nos seus resultados. Estas alterações são reconhecidas diretamente no património líquido da entidade investidora.

O MEP deve ser utilizado, regra geral, para contabilizar o investimento em associadas ou empreendimentos conjuntos por parte de uma entidade que exercem controlo conjunto ou influência significativa. Existem, contudo, exceções a esta regra, que se aplicam a entidades que pelas suas características, tratando-se de sociedades com maior risco, ou pelo facto de apresentar DF consolidadas, encontram-se dispensadas da aplicação deste método (§18 a 20).

5.2.4. Relato Financeiro

Em termos contabilísticos, o relato público abrange o relato orçamental, regulado na NCP 26 e outros normativos, o relato financeiro, cujas NCP relevantes serão aqui analisadas, e o relato de gestão cujos princípios constam na NPC 27.

O relato financeiro também é importante porque pode proporcionar aos utilizadores informação que demonstre se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento adotado e se a entidade cumpre os limites legais estabelecidos pelas autoridades legislativas. É por isso necessário que as entidades devem apresentar informação adicional às contas anuais para ajudar os utilizadores a avaliar o seu desempenho, a gestão que fazem dos seus ativos e a sua sustentabilidade financeira, e a tomar e a avaliar decisões acerca da afetação de recursos. As

Demonstrações Financeiras (DF) devem permitir uma análise comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas DF.

A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva a constar em notas às DF quando for relevante para a compreensão das DF do período corrente.

Neste ponto serão abordadas as seguintes normas de contabilidade pública:

NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

NCP 17 – Acontecimentos após a data do Balanço

NCP 20 – Divulgações das Partes Relacionadas

Assim, ao nível do relato financeiro é necessário considerar, a nova LEO, o Decreto-Lei de execução orçamental do Orçamento do Estado, a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas e instruções associadas, emitidas pelo TdC.

As entidades devem distinguir no seu relato os responsáveis pela elaboração das DF, os responsáveis pela sua apresentação e divulgação, e os responsáveis pela sua aprovação. Geralmente, os responsáveis pela elaboração das DF são o diretor financeiro ou o responsável pela contabilidade. A responsabilidade pela divulgação recai sobre quem preside à entidade, como por exemplo presidente da câmara ou órgão executivo. E por fim a responsabilidade pela aprovação é dos órgãos deliberativos como por exemplo Assembleia da República, Assembleia Municipal e Conselho Geral.

Com a entrada do SNC-AP as entidades públicas ficaram ainda obrigadas a preparar DF provisionais, nomeadamente balanço, demonstração de resultados por natureza e demonstração dos fluxos de caixa que devem ser aprovadas pelos órgãos de gestão competentes.

5.2.4.1. Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras (NCP 1)

O objetivo desta norma é estabelecer a base para a apresentação de DF de finalidade geral (individuais e consolidadas), componentes principais do relato financeiro de uma entidade pública ou grupo público, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades.

Um dos principais objetivos da criação do SNC-AP, tal como anteriormente mencionado, é aumentar a harmonização dos sistemas contabilísticos dos setores público e privado. É neste sentido, para facilitar a consolidação, que as DF usadas pelas entidades públicas passam a ser idênticas às usadas no setor empresarial. Esta norma estabelece a estrutura e conteúdo do Balanço, da Demonstração dos Resultados por Naturezas, da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Alterações no Património Líquido e do Anexo (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas).

A designação dada a estas DF é DF de finalidade geral e o seu objetivo é a satisfazer as necessidades de utilizadores que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. Os utilizadores dessas demonstrações incluem cidadãos, membros do parlamento e do governo nos seus diversos níveis, financiadores, fornecedores, órgãos de comunicação social e trabalhadores. As DF de finalidade geral incluem as que são apresentadas separadamente ou em conjunto com outros documentos públicos, nomeadamente relatórios de gestão, de natureza orçamental ou outra.

As DF proporcionam aos utilizadores informação acerca dos recursos e obrigações de uma entidade à data de relato, dos gastos suportados e rendimentos obtidos durante o período de relato e do fluxo de recursos entre datas de relato. Esta informação é útil para os utilizadores fazerem avaliações acerca da capacidade de uma entidade cumprir as suas obrigações e continuar a fornecer bens e serviços a um dado nível, bem como acerca da quantidade de recursos que necessitam de ser fornecidos à entidade no futuro, para que esta possa continuar a satisfazer as suas obrigações de prestação de serviços.

As DF são uma representação estruturada da posição financeira, e do desempenho financeiro de uma entidade. Consequentemente, os objetivos das DF de finalidade geral são o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada das DF exige o fiel reconhecimento dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios e reconhecimento de ativos, passivos, rendimento e gasto estabelecidos na EC e nas NCP.

Presume-se que a correta aplicação das NCP com divulgações adicionais quando necessário resultam em DF que permitem uma apresentação apropriada que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos.

Especificamente no que se refere ao setor público, os seus objetivos são proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram confiados, nomeadamente apresentando informação:

- sobre a origem, afetação e uso dos recursos;
- sobre a forma como a entidade financiou as suas atividades e satisfaz as suas necessidades de caixa;
- que seja útil para avaliar a capacidade de a entidade financiar as suas atividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;
- sobre a posição financeira da entidade e das suas alterações; e
- agregada, que seja útil para avaliar o desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência, e cumprimento dos objetivos em geral.

Quando as DF cumprem as NCP a entidade deve fazer uma declaração explícita e sem reservas de tal cumprimento integral no Anexo. No caso em que algumas das NCP aplicáveis não são cumpridas a entidade deve justificar na nota do Anexo as razões de tal incumprimento. Neste caso as declarações financeiras consideram-se como não estando em conformidade com as NCP.

As DF são preparadas considerando os princípios da continuidade, consistência, materialidade e agregação (os itens de uma natureza ou função não devem ser apresentados separadamente salvo se forem imateriais), não compensação e informação comparativa com o período anterior.

As DF e cada componente das DF devem ser claramente identificadas. Além disso, deve ser apresentada de forma destacada e repetida quando for necessário para uma correta compreensão da informação apresentada a seguinte informação:

- o nome da entidade que relata e qualquer eventual alteração desde a data de relato precedente;
- se as DF são individuais ou consolidadas;
- a data e o período de relato;
- a moeda de apresentação; e
- o nível de arredondamento usado nas DF.

As DF perdem relevância se não forem atempadas e oportunas e devem ser analisadas em conjunto.

5.2.4.1.1. Balanço

O modelo de balanço normalizado, que tanto é utilizado para contas individuais, separadas ou consolidadas, consta na NCP 1.

O mesmo seguiu muito perto a estrutura que esta em vigor para o SNC, conforme Portaria n.º 220/2015 de 24 de julho, sem prejuízo de algumas rúbricas que decorrem do contexto específico do setor público e outras que não foram consideradas. Tanto os ativos como os passivos são classificados como correntes e não correntes de forma a proporcionar informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estão continuamente em circulação como capital circulante, dos usados nas operações de longo prazo da entidade. Esta separação também evidencia ativos que se espera realizar dentro do ciclo operacional corrente e passivos que se devem pagar dentro do mesmo período.

Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:

- espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal da entidade;
- seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- espera-se que seja realizado dentro de 12 meses após a data de relato; ou
- é caixa ou um equivalente a caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

Todos os restantes ativos devem ser classificados como não correntes. A NCP 1 usa o termo ativos não correntes para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de longo prazo.

Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfaça qualquer um dos seguintes critérios:

- espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal da entidade;

- seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
- tenha um prazo de vencimento dentro de 12 meses após a data de relato; ou
- a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos 12 meses após a data de relato.

Todos os restantes passivos devem ser classificados como passivos não correntes.

Uma entidade deve divulgar em notas explicativas às DF, subclassificações adicionais das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma maneira adequada às operações da entidade.

Esta demonstração financeira que tem como objetivo proporcionar informação sobre a posição financeira da entidade, evidenciada na diferença entre os seus ativos e passivos numa determinada data de relato. Esta informação deve permitir aos utilizadores identificar os recursos e as obrigações da entidade nessa data, possibilitando igualmente, informação comparativa com o período anterior e a avaliação das alterações entretanto ocorridas.

5.2.4.1.2. Demonstração de Resultados

O modelo normalizado de demonstração de resultados por naturezas é utilizado para contas individuais, separadas e consolidadas. O mesmo adapta o modelo do SNC anteriormente mencionado com algumas adaptações resultantes da especificidade do setor público.

Uma entidade deve apresentar em notas explicativas às DF uma subclassificação do total dos rendimentos de uma forma desagregada e apropriada às operações da entidade. Similarmente, deve apresentar uma desagregação de gastos, baseada na natureza dos gastos suportados.

O objetivo da demonstração de resultados do exercício tem como objetivo fornecer ao usuário das DF da empresa os dados básicos e essenciais sobre o desempenho da entidade, o resultado, lucro ou prejuízo, do período, tal como a forma como este resultado se formou. É por isto um dos relatórios mais importantes das DF.

5.2.4.1.3. Demonstrações das alterações no património líquido

Esta norma aborda também o modelo para a demonstrações de alterações no património líquido.

Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no património líquido que evidencie:

- O resultado do período;
- Os rendimentos e gastos do período que, como exigido por outras normas, seja reconhecido diretamente no património líquido;
- O total de rendimentos e de gastos do período (somatório de (a) e (b)), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da entidade que controla e aos interesses minoritários; e
- Para cada componente do património líquido separadamente divulgado, os efeitos de alterações em políticas contabilísticas e correções de erros reconhecidos de acordo com a NCP 2— Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.

O Património Líquido de uma entidade é o interesse residual dos seus ativos, depois de deduzidos os passivos, mostrando, portanto, a sua posição financeira líquida numa dada data de relato. As alterações no património líquido de uma entidade entre duas datas de relato refletem o aumento ou a diminuição nos seus ativos e passivos durante o período, permitindo assim aos gestores acompanhar a evolução do património da entidade e combater eventuais falhas na gestão deste património uma vez que as alterações no património podem dever-se a políticas ou procedimentos internos.

5.2.4.1.4. Demonstrações dos fluxos de caixa

A utilidade das demonstrações dos fluxos de caixa prende-se ao facto de estas proporcionarem informação aos utilizadores para efeitos de responsabilidade de contas e de tomada de decisão, uma vez que, permite compreender como uma entidade do setor público obteve os fundos necessários para financiar as suas atividades e a forma como a entidade aplicou estes mesmos fundos. A informação histórica sobre fluxos de caixa é também útil para efetuar previsões e orçamentos futuros.

A demonstração de fluxos de caixa esta estruturada em atividades operacionais, de investimento e de financiamento, constando em anexo o respetivo modelo. Os fluxos de caixa das atividades operacionais são relatados pelo método direto. Esta demonstração tem também uma secção que visa efetuar uma conciliação entre o saldo de gerência, apurado pela contabilidade orçamental, e caixa e equivalentes apurado na demonstração de fluxos de caixa assegurando por esta uma consistência entre o sistema da contabilidade orçamental e o sistema da contabilidade financeira.

5.2.3.1.5. Anexo às Demonstrações Financeiras

O Anexo é designado nesta norma como Modelo de notas explicativas às DF cujo objetivo é proporcionar informação adicional relevante para os utilizadores, para cada uma das DF com o propósito de ajudar na compreensão da informação sobre a situação financeira e patrimonial da entidade e assim melhorar a toma de decisão.

Uma das opções tomadas no SNC-AP foi agrupar as divulgações exigidas pelas diferentes IPSAS consideradas no subsistema de contabilidade financeira nesta NCP.

As entidades públicas terão por isto divulgar no anexo às DF os seguintes mapas indicando sempre o NCP de referência¹¹:

1. Identificação da entidade, período de relato e referencial contabilístico.
2. Principais políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCP 2)
3. Ativos intangíveis (NCP 3)
4. Acordos de concessão de serviços: Concedente (NCP 4)
5. Ativos fixos tangíveis (NCP 5)
6. Locações (NCP 6)
7. Custos de empréstimos obtidos (NCP 7)
8. Propriedades de investimento (NCP 8)
9. Imparidade de ativos (NCP 9)
10. Inventários (NCP 10)
11. Agricultura (NCP 11)
12. Contratos de construção (NCP 12)
13. Rendimento de transações com contraprestação (NCP 13)
14. Rendimento de transações sem contraprestações (NCP 14)
15. Provisões. Passivos contingentes e ativos contingentes (NCP 15)
16. Efeitos de alterações em taxas de câmbio (NCP 16)
17. Acontecimentos após a data de relato (NCP 17)
18. Instrumentos financeiros (NCP 18)
19. Benefícios dos empregados (NCP 19)
20. Divulgações de partes relacionadas (NCP 20)
21. Relato por segmentos (NCP 25)

¹¹ De acordo com Modelo Único de Prestação de Contas das Entidades Públicas (2018) elaborado por UniLEO.

22. Interesses em outras entidades (IPSAS 38)

5.2.4.2. Acontecimentos após a data do Balanço (NCP 17)

A NCP 17 trata dos efeitos de acontecimentos que ocorram entre a data do balanço e a data em que as contas são aprovadas. A mesma divide estes acontecimentos em dois tipos:

- os que originam ajustamentos às DF; e
- os que não originam ajustamentos às DF.

No primeiro tipo enquadram-se os acontecimentos que ocorrem após a data do balanço, mas cujas condições já existiam a data do balanço. É exemplo desse facto a resolução de um caso judicial que confirme a existência de uma obrigação à data de balanço, obrigando assim a entidade a ajustar as suas DF pela confirmação de estimativas.

No segundo tipo de acontecimentos estão aqueles que ocorrem após a data de balanço e refletem uma situação que surgiu após essa data. Estes acontecimentos não originam qualquer ajustamento, sendo de referir que os mesmos são objeto de divulgação no Anexo.

Nem sempre é possível obter todas as informações relevantes com referência à data do balanço, sem que decorra um período entre essa data e a de fecho efetivo de contas. Nesse período, os acontecimentos e as transações continuam a verificar-se, uns com impacto no período de relato seguinte, mas outros ainda relacionados com o período tratado com referência à data de balanço. (Domingos, et al., 2010, p.32),

No POCAL não existe qualquer definição sobre estas matérias e este tipo de ajustamentos ficam ao critério de cada entidade ou dos ajustamentos a propor pelos auditores. Nas autarquias, pelo período entre o fim do exercício e a aprovação das contas, existe uma acrescida possibilidade de ocorrência de acontecimentos que se enquadram nesta NCP.

5.2.4.3. Divulgações das partes relacionadas (NCP 20)

O objetivo desta norma é exigir a divulgação da existência de relacionamentos entre partes relacionadas quando existe controlo, bem como, em algumas circunstâncias, a divulgação de

informação acerca de transações entre a entidade e as suas partes relacionadas. Esta informação é exigida para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e desempenho da entidade que relata.

Os objetivos da divulgação de informação acerca das partes relacionadas são identificar as partes que controlam ou influenciam a entidade que relata e determinar a informação que deve ser divulgada acerca das transações entre elas. Esta norma relaciona-se diretamente com as NCP 23 e 24. O POCAL não contemplava a divulgação das partes relacionadas.

Esta NCP define conceitos já anteriormente explorados como influência significativa e partes relacionadas e introduz conceitos novos como pessoas chaves de gestão que podem ser:

- todos os dirigentes ou membros dos órgãos de gestão da entidade; e
- outras pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade que relata. Quando satisfaçam este requisito, as pessoas chave da gestão podem incluir:
 - os membros do órgão de gestão de uma entidade pública que tenha a autoridade e responsabilidade de planear, dirigir e controlar as atividades da entidade que relata, quando existam;
 - quaisquer conselheiros importantes desses membros; e
 - a menos que já estejam incluídos no primeiro ponto, o grupo de gestão de topo da entidade que relata, incluindo o dirigente executivo principal da mesma.

Ao considerar cada possível relacionamento entre partes, a atenção deve ser dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.

A divulgação de alguns relacionamentos entre partes relacionadas e de transações entre partes relacionadas e do relacionamento subjacente a essas transações, é necessária para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e permite que os utilizadores compreendam melhor as DF da entidade que relata, dado que:

- os relacionamentos entre partes relacionadas podem influenciar a forma através da qual uma entidade opera com outras para atingir os seus objetivos individuais, e a forma através da qual ela coopera com outras entidades para atingir objetivos comuns ou coletivos;

- os relacionamentos entre partes relacionadas podem expor uma entidade a riscos ou proporcionar oportunidades que não surgiriam se não houvesse tal relacionamento; e
- as partes relacionadas podem realizar transações que partes não relacionadas não realizariam, ou podem acordar em termos e condições diferentes dos que estariam normalmente disponíveis para partes não relacionadas.

Isto pode ocorrer em entidades públicas que, no decorrer da sua atividade normal, transacionam bens e serviços entre si por uma quantia menor do que a recuperação do custo total. Num contexto em que se espera que as entidades do setor público usem os recursos com eficiência, eficácia e da forma pretendida, e tratem os dinheiros públicos com os mais elevados níveis de integridade, os relacionamentos entre partes relacionadas geram o risco de ocorrerem transações numa base que pode trazer vantagens inapropriadas a uma parte à custa de uma outra.

Estas divulgações são importantes porque permitem ao utilizador da informação financeira avaliar o impacto das transações entre partes relacionadas na posição financeira, no desempenho de uma entidade e na sua capacidade de prestar os serviços acordados. Estas divulgações asseguram a transparência e autenticidade dos negócios entre entidades relacionadas.

5.3. Recursos humanos e necessidades de formação

A transição demonstrou o papel fundamental da formação dos recursos humanos sendo essencial a sensibilização dos responsáveis para os objetivos pretendidos pelo processo de mudança e a formação dos quadros, quanto aos novos normativos e referenciais conceptuais, assim como nas novas ferramentas, capazes de assegurarem o adequado funcionamento dos novos sistemas.

A análise dos recursos humanos disponíveis na CMO, a partir do balanço social¹², pode ajudar a destacar outros aspetos importantes a ter em consideração quanto a entrada deste novo referencial contabilístico. A partir do Quadro 2 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira segundo o escalão etário e género podemos verificar que cerca de 49% (307 dos 632 trabalhadores do município) tem 50 ou mais anos. Estes trabalhadores podem demonstrar

¹² Anexo 3

maiores dificuldades na adaptação a novas formas e dinâmicas de trabalho, tornando-se assim necessário que os dirigentes prestem uma maior atenção a estes trabalhadores e invistam mais na sua formação. Por outro lado apenas 6,80%, dos funcionários (43) tem uma idade inferior a 30 anos, o que pode indicar que aversão ou dificuldade na contratação de jovens profissionais qualificados o que também é demonstrado pelo facto de apenas 4 destes funcionários (0,5%) se encontrarem na categoria de técnico superior. O mesmo pode ser verificado através da análise do Quadro 4 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira, nível de escolaridade e género que nos demonstra que apenas 17 dos 632 trabalhadores (2,6%) possuem um mestrado, enquanto 115 (18%) possuem licenciatura. Nenhum trabalhador é doutorado.

A baixa formação e envelhecimento dos funcionários é uma bomba de relógio, não apenas para a CMO, mas transversal a toda a função pública. Segundo o Jornal de Negócios (2022)¹³ a idade média dos trabalhadores do Estado subiu 4,3 anos numa década, situando se agora em 48 anos. Enquanto a % de funcionários com mais de 55 anos subiu de 16 para 30,7%.

O investimento em mão de obra mais qualificada deveria ser um dos principais objetivos dos gestores da função pública uma vez que a evolução da legislação, tanto na área da contabilidade como nas outras áreas, tem aumentado drasticamente a complexidade técnica das funções executadas. Contudo muitos jovens não se sentem atraídos pela função pública pela falta de competitividade salarial (tanto no salário inicial como na progressão salarial muito limitada) e dificuldades na progressão na carreira pelo número limitado de lugares de chefia e a quase inexistente rotação dos mesmos. Torna-se assim necessário o planeamento central do governo com vista a tornar a carreira na função pública mais atrativa para os jovens mais qualificados. Caso não sejam tomadas medidas, na próxima década, o governo português vai ter um problema muito grave de falta de trabalhadores.

5.4. Acompanhamento e monitorização

O processo de transição encontra-se neste momento concluído nos municípios, contudo, é necessário uma gestão e monitorização continuada da aplicação do SNC-AP.

¹³ [https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/idade-media-na-funcao-publica-sobe-quatro-anos#:~:text=No%20final%20do%20ano%20passado,popula%C3%A7%C3%A3o%20ativa%20\(44%20anos\).](https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/idade-media-na-funcao-publica-sobe-quatro-anos#:~:text=No%20final%20do%20ano%20passado,popula%C3%A7%C3%A3o%20ativa%20(44%20anos).)

Pela sua relevância, justifica que a entidade reguladora do setor, a DGAL, tenha um papel ativo na conceção e divulgação de normas orientadoras, que permitam às diferentes entidades ter uma linha de orientação, com o intuito de promover a coerência das opções tomadas e o reforço da comparabilidade da informação financeira prestada pelas diferentes entidades.

Capítulo VI – Conclusões gerais

Neste capítulo é feita uma análise do estudo conduzido, examinando as suas limitações e dificuldades e refletindo sobre as conclusões dos resultados obtidos. É feita, por fim, sugestão para estudos futuros.

6.1. Sumário do estudo conduzido

Face às alterações registadas nas últimas décadas ao nível económico-financeiro em geral e em particular à evolução das economias periféricas da União Europeia, a questão do modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do sector público, nomeadamente as autarquias locais tem vindo a ganhar uma crescente relevância, enquanto mecanismo que proporcione melhorias ao nível da qualidade e transparência do relato financeiro, mormente facultando informação para a gestão financeira de qualidade na tomada de decisão.

Tendo por base a revisão de literatura sobre esta matéria, acredita-se que esta reforma era o passo lógico após todos os acontecimentos da década passada, o pedido de ajuda à financeira ao FMI e a implementação do SNC no setor privado. A escolha de pôr fim a um sistema de relato orçamental fragmentado e sem perspetiva estratégica apresenta uma grande oportunidade para o sistema público português.

Neste sentido, a adoção do SNC-AP, na contabilidade do setor público contribuiu para a aproximação da mesma à da contabilidade empresarial, permitindo assim a comparabilidade da informação contabilística entre o sector privado e o sector público e conduzindo igualmente à harmonização contabilística internacional.

A alteração de normativo contabilístico, deverá ser entendida como uma oportunidade para aprofundar a qualidade do relato financeiro, reforçar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, bem como os sistemas de informação daquelas entidades, de modo a garantir não só a qualidade da informação financeira, mas, simultaneamente, reforçar o controlo e a eficiência operacional das mesmas.

Contudo, existem questões e matérias que requerem a existência de diretivas e orientações que possibilitem uma abordagem consistente por parte das diferentes entidades e permitam, simultaneamente, que os esforços necessários à implementação do novo referencial

contabilístico potenciem melhorias operacionais. Pesem embora as mesmas possam levar algum tempo na sua implementação, pressupondo a disponibilidade e a adequação de recursos materiais e humanos num projeto desta dimensão, elas serão por certo ultrapassadas, como tudo aquilo que implica mudança.

Relativamente aos objetivos deste estudo, conseguiram constar-se áreas em que o novo normativo difere do POCAL, contudo, foram identificadas também matérias em que existe pouca diferença entre os dois referenciais, como por exemplo na apresentação das DF com base no acréscimo.

Sendo que o principal objetivo deste estudo foi analisar a implementação do SNC-AP na CMO pode concluir-se que a mesma foi um sucesso uma vez que as DF e orçamentais de 2020 e 2021 foram apresentadas em SNC-AP e segundo o TdC, todos os municípios apresentaram as suas contas em SNC-AP.

Existiram, contudo, algumas dificuldades na implementação motivadas pela falta de clareza sobre a aplicação correta de algumas normas, algumas alterações à estrutura do PCM emanadas pela DGAL e UNILEO, dificuldades técnicas na elaboração e submissão de mapas de reporte nas plataformas do TdC/UNILEO, bem como a falta de definição de responsabilidades e competências do exercício da função do contabilista público.

Todavia, a resistência à mudança, a “*velha*” burocracia instalada e os recursos financeiros já despendidos com a implementação do antigo sistema contabilístico, também constituíram barreiras ou limitações da implementação, com sucesso, de um novo sistema contabilístico, mencionando-se de seguida alguns inconvenientes e aspetos favoráveis da sua implementação.

Como fatores inconvenientes da adoção podem ser apontados a Administração Pública Central muito conservadora e controladora e também os elevados custos de implementação. Exemplos destes custos são a formação, os programas informáticos e a contratação de pessoal mais qualificado.

Como fatores favoráveis da transição são apontados o facto de o SNC-AP facilitar a comparabilidade das contas nacionais, comparação entre países e consolidação de contas através da aproximação da contabilidade pública ao sistema contabilístico utilizado nas

empresas privadas e às normas internacionais de contabilidade. O normativo facilita também o tratamento dos subsídios comunitários, a análise e controlo dos valores referentes aos critérios de convergência. Assim é dado o contributo para uma maior eficiência e eficácia na auditoria e análise dos relatos financeiros governamentais, dado que as regras comuns serão adotadas para expor transações e eventos com características semelhantes.

Assim e após o fim do processo de implementação podemos concluir que a contabilidade do setor público, tal como a contabilidade, de um modo mais geral, nos seus diversos ramos, encontra-se atualmente em processo amplo de convergência. Relativamente às principais alterações, verifica-se que a introdução da possibilidade de valorização dos ativos ao justo valor, nomeadamente os ativos fixos tangíveis e intangíveis, será a que terá provavelmente maior relevância nesta transição, contudo não se pode esquecer a aplicação do MEP na contabilização das participações financeiras.

Em conclusão, este processo de mudança de referencial contabilístico, do POCAL para o SNC-AP, consistiu para os municípios, uma oportunidade de melhoria significativa, justificando o investimento necessário e os esforços envolvidos. Esta oportunidade única deverá exigir um forte compromisso, cabendo a cada um dos intervenientes, nomeadamente ao Contabilista Certificado e aos responsáveis dos municípios, pugnam de forma empenhada e construtiva na participação ativa deste compromisso e da mudança preconizada.

6.2. Limitações do estudo e sugestões para investigações futuras

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, sendo a focalização do estudo em apenas uma entidade, de um sector muito específico e com características muito próprias, não se trata de um caso representativo no conjunto dos municípios, pelo que neste sentido, acredita-se que se o mesmo fosse alargado a outros municípios, obter-se-ia resultados mais conclusivos, nomeadamente no Algarve.

Segundo, não foram examinadas todas as normas do SNC-AP, apresentando este estudo apenas aquelas julgadas com maior relevância na transição entre normativos para o caso dos municípios.

Outra das dificuldades prendia-se com o facto de a literatura existente sobre o SNC-AP ser muito limitada, uma vez que o processo de transição é muito recente. O facto de o período de estudado 2020-2021 ter coincido com a pandemia de COVID-19 dificultou a análise da comparabilidade das DF uma vez que os confinamentos alteraram a saúde financeira dos municípios.

Para as investigações futuras seria interessante analisar o impacto a longo prazo nas contas do estado como resultado desta transição, assim como o impacto que a sua adoção terá tido efetivamente na qualidade e comparabilidade das DF, objetivo cimeiro da introdução do novo normativo.

6.3. Contributos da investigação

O estudo desenvolvido revela-se de especial importância atendendo que surge precisamente após o ano de transição entre os dois normativos, POCAL para SNC-AP. Nesse sentido, pretende identificar e avaliar os impactos esperados em resultado da adoção do novo SNC-AP num município do sector público da Administração Local.

Apesar de este estudo ter incidido sobre uma única autarquia, é desejo que o mesmo contribua para a identificação e avaliação do tipo de impactos resultantes do novo SNC-AP no reconhecimento e mensuração dos ativos e passivos das entidades. Apesar das limitações identificadas, espera-se ter contribuído para a discussão do assunto e ainda poder incentivar a investigação futura deste ramo do sector público, que se entende ainda pouco estudado.

Assim, apesar de não ter sido um tema abordado neste trabalho, seria interessante estudar os efeitos da transição nos rácios financeiros e económicos e a sua evolução num período mais alargado de tempo, tendo em conta os diferentes níveis de adoção das normas do SNC-AP.

É possível estudar também a evolução ou a necessidade de reforma da contabilidade orçamental pública ou a falta de consolidação da contabilidade de gestão.

Para finalizar, como sugestão para futuras investigações seria interessante analisar, nesta fase em que a economia mundial se ressent de parâmetros de comparabilidade entre os diversos entes governamentais, quais os procedimentos contabilísticos que devem ser adotados para uma maior estabilidade do mercado nacional e mundial e para uma correta avaliação das economias e governos nacionais.

VII. Bibliografia

- Algozzine, B., Hancock, D. R., & Lim, J. H. (2021). *Doing Case Study Research: A Practical Guide for Beginning Researchers* 4th edition. 1234 Amsterdam Avenue, New York, NY: Teachers College Press.
- Antunes, A. (2016). SNC-AP: a expectável harmonização contabilística na administração pública. *O Jornal Económico*, Disponível em <https://jornaleconomico.pt/noticias/snc-ap-expectavel-harmonizacao-contabilistica-na-administracao-publica-55281> , consultado a 23/11/2021.
- Carvalho, J. B. (2000). *10 anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, Moderna Gestão Pública dos Meios aos Resultados*. Lisboa: Fundação Gulbenkian.
- Carvalho, J. B. (2016). *Contabilidade Orçamental Pública*. Áreas Editora.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2020). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2019. Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2012). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010*. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/0003249816b2f96adb5b6> , consultado a 12/10/2021: *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2013). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012*. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/00032498151bf8b149e4b> , consultado a 12/10/2021: *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2014). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013*. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/0003249818830e99d8443> , consultado a 13/10/2021: *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2015). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2014*. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/00032498129f77e60df63> , consultado a 14/10/2021: *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Camões, P. J., & Jorge, S. M. (2016). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2015*. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/000324981f43166e424bc> , consultado a 14/10/2021: *Ordem dos Contabilistas Certificados*.

- Carvalho, J., Martinez, V. P., & Pradas, L. T. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: teoria e prática*. Coimbra: Edições Almedina.
- Direcção-Geral das Autarquias Locais. (2010). *Relatório das Entidades Participadas pelos Municípios*. DGAL.
- Domingos, A. M., Domingos, R. D., & Arsénio, S. M. (2010). Acontecimentos após data de balanço – análise da NCRF 24. *Revista TOC* 119 - Fevereiro 2010, disponível em <https://pt.calameo.com/read/0003249813346539b964a>, 32-35.
- Ellet, W. (2018). *The Case Study Handbook, Revised Edition: A Student's Guide*. 60 Harvard Way, Boston, Massachusetts: Harvard Business Review Press.
- Fernandes, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal . Santiago, Chile: *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, vol. VII, núm. 11, 2009, pp. 155-188, disponível em <https://www.redalyc.org/pdf/960/96011647006.pdf>, acedido a 10/11/2021.
- I. F. (2021). *Handbook Of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*. New York, USA: IFAC.
- Kaizeler, A. C. (2019). *Evolução da contabilização dos subsídios nas autarquias locais em Portugal. Dificuldades e desafios*.
- Nogueira, S. P. (2006). *A contabilidade pública em Portugal : proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Braga: Dissertação do mestrado consultada em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/10440> no dia 10/09/2022.
- Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. (2006). *O Sistema de Informação Contabilística da Administração Pública Portuguesa segundo a Perspectiva de “Especialistas”*. Estudo Empírico, disponível em <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2025>, acedido no 25/10/2021.
- Nunes, A. V., L., R. L., & Viana, L. (2019). *“O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - Teoria e Prática”*. Edições Almedina.
- Rua, S. C., & Carvalho, J. B. (2006). *Contabilidade Pública, Estrutura Conceptual*, Publisher Team Editora.
- Santos, P. G., Pinto, A. C., & Melo, T. J. (2013). A Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso: operacionalização de alguns dos conceitos definidos. *Revista TOC*, 47-49, disponível em <https://pt.calameo.com/read/000324981ab6deb20b20e>.

Yin, R. K. (2015). Case Study Research Design and Methods. Estados Unidos da América: Sage Publications, Inc.

Legislação mencionada:

- Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro aprova Lei de Bases da Contabilidade Pública
- Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho Regime da administração financeira do Estado
- Circular Série A n.º 1225/1994, de 4 de março
- Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
- Decreto-Lei n.º 54- A/1999, de 22 de fevereiro Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector de Educação (POCE)
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)
- Portaria n.º 671/2000 de 17 de abril regulamentares do cadastro e inventário dos bens do Estado
- Lei Constitucional n.º 1/2005. - Constituição da república Portuguesa CRP
- O Regime Jurídico do Património Imobiliário Público, Decreto-Lei n.º 280/2007 de 07 de agosto.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho Sistema de Normalização contabilística (SNC)
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA)
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho foi criada uma subcomissão de normalização pública, designada CNCP.
- Decreto-Lei n.º 127/2012 contempla as normas legais disciplinadoras dos procedimentos necessários à aplicação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso, aprovada pela
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro
- Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto - Programa de Apoio à Economia Local (PAEL)
- Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que consagra o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAL)
- Decreto-Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro Lei das Finanças Locais Ou Regime Financeiro das Autarquias Locais
- Decreto-Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro estabelece o regime jurídico das autarquias locais

-Decreto-Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto Regime Jurídico da Recuperação Financeira Municipal.

-Lei n.º 151/2015 Lei do Enquadramento Orçamental (LEO).

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

-Despacho n.º 12811/2021 – Altera a estrutura orgânica da CMO.

VIII. Anexos

Anexo 1 – Despacho do secretário do estado das Autarquias Locais que adia a entrada em vigor do SNC-AP



Assunto: Entrada em vigor do SNC-AP

Exmo.(a) Senhor(a) Presidente

Por vicissitudes várias, e de forma concertada com o Ministério das Finanças, através do Secretário de Estado do Orçamento, foi decidido prorrogar por um ano o prazo estabelecido no artigo 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 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) entra em vigor a 1 de janeiro de 2019 para o subsetor da administração local.

Esta prorrogação será consagrada, com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2018, no Decreto-Lei que irá estabelecer as disposições necessárias à Execução do Orçamento do Estado para 2018.

28 de dezembro de 2017.

O Secretário de Estado das Autarquias Locais, *Carlos Manuel Soares Miguel*.

Anexo 2 – Pedido de autorização de utilização de dados e despacho do Sr. Presidente

Asen Zharbashev <asenrz@gmail.com>
To: geral@cm-olhao.pt

Tue, Jan 18, 2022 at 4:26 PM

Exmo. Sr. Presidente da Câmara Municipal de Olhão

Asen Ruslanov Zharbashev, Técnico Superior da Divisão Financeira do Município de Olhão, mestrando do curso de Fiscalidade da Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, encontra-se presentemente a desenvolver uma dissertação de mestrado sob a orientação do Dr. Professor Carlos Manuel Pera Nunes, cujo tema é "A implementação do SNC-AP na administração local do estado"

A presente investigação científica tem como finalidade compreender o impacto da mudança do sistema contabilístico nas operações contabilísticas do Município no que toca às operações diárias, património e reporte mensal/ anual das contas.

De forma a poder realizar este trabalho venho solicitar a V. Ex.ª que se digne a autorizar a utilização de dados do Município, nomeadamente as demonstrações financeiras e orçamentais do Relatório de Contas. Dados estes que são públicos.

O trabalho supracitado tem apenas finalidades académicas, pelo que será salvaguardada a Lei de Proteção de Dados Pessoais. Não serão utilizados os dados de investigação para outros fins que não aqueles constantes nos objetivos do estudo.

Agradeço desde já a disponibilidade dispensada, estando ao dispor para fornecer qualquer esclarecimento adicional.

Asen Zharbashev

MyDoc Win Gestão Documental / Município de Olhão

Relatório do Documento entrada n.º 1449 de 19/01/2022

DOCUMENTO N.º: **REMETENTE/FUNC.:** ASEN RUSLANOV ZARBASHEV
DATA DOC.: 19/01/2022 **TIPO DE DOCUMENTO:** DOCUMENTO EXTERNO
REF. DOC.: **LIVRO DE REGISTO:** LIVRO DE CORRESPONDÊNCIA
REGISTADO: vcruz
ATUALIZADO: azarbashev

ASSUNTO

Pedido de utilização de dados do Município(@)

Detalhes do Documento

1. Original Enviado para Func.: Asen Ruslanov Zharbashev

Arquivado
azarbashev

PROCESSO N.º
CLASSIFICAÇÃO 800.20.002 - Execução de projetos de investigação aplicada
OBSERVAÇÕES

Movimentos

(6) Movimentado no dia 19/01/2022 16:59 para Func.: Asen Ruslanov Zharbashev

Efetuada por Func.: 3047 - Madalena Jesus Gonçalves Rosa(mrosa)

Motivo: Para conhecimento e devidos efeitos.

(5) Movimentado no dia 19/01/2022 16:49 para Serv: Divisão Financeira

Efetuada por Func.: 1005 - Carla Maria Leal Santos Martins(camartins)

Motivo: Para conhecimento e comunicar ao trabalhador.

(4) Movimentado no dia 19/01/2022 15:19 para Serv: Departamento de Administração Geral

Efetuada por Func.: 1024 - António Miguel Ventura Pina(apina)

Despacho: Autorizo

Autor do despacho: António Miguel Ventura Pina

Categoria: Presidente de Câmara

Data de despacho: 19/01/2022

(3) Movimentado no dia 19/01/2022 12:37 para Serv: Presidente

Efetuada por Func.: 1005 - Carla Maria Leal Santos Martins(camartins)

Motivo: Considero ser de autorizar. À consideração do Sr. Presidente.

(2) Movimentado no dia 19/01/2022 10:30 para Serv: Departamento de Administração Geral

Efetuada por Func.: 1024 - António Miguel Ventura Pina(apina)

Despacho: À Diretora Departamento.

Autor do despacho: António Miguel Ventura Pina

Categoria: Presidente de Câmara

Data de despacho: 19/01/2022

(1) Movimentado no dia 19/01/2022 10:29 para Serv: Presidente

Efetuada por Func.: 1263 - Vanessa Cristina Franco da Cruz(vcruz)

Motivo: Registo original!

Município de Olhão
Quadro 1 - Contagem dos trabalhadores por cargo/carreira segundo a modalidade de vinculação e género

| | Dirigentes - Superior | | Dirigentes - Intermediário | | Carreiras Gerais - Técnico Superior | | Carreiras Gerais - Assistente Técnico | | Carreiras Gerais - Assistente Operacional | | Bombeiros | | Informática | | Polícia Municipal | | Outros | | Total |
|---------------------------------|-----------------------|---|----------------------------|----|-------------------------------------|-----|---------------------------------------|-----|---|----|-----------|----|-------------|---|-------------------|---|--------|---|-------|
| | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | |
| Comissão de Serviço | 0 | 0 | 10 | 12 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 14 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 15 |
| CTFP por tempo indeterminado | 0 | 0 | 22 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 4 | 29 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 28 | 23 | 105 | 206 | 311 | 44 | 37 | 7 | 4 | 0 | 11 | 2 | 0 | 2 | 210 |
| CTFP a termo resolutivo certo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| CTFP a termo resolutivo incerto | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Outra | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 4 | 4 | 4 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 |
| | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 11 |
| Total | 0 | 0 | 10 | 13 | 30 | 25 | 109 | 206 | 315 | 39 | 6 | 11 | 0 | 0 | 4 | 4 | 234 | | |
| | 0 | 0 | 13 | 23 | 44 | 123 | 206 | 315 | 47 | 6 | 8 | 0 | 2 | 2 | 2 | 2 | 398 | | |
| Total | 0 | 0 | 23 | 74 | 148 | 315 | 47 | 6 | 13 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 632 | | |
| | 0 | 0 | 23 | 74 | 148 | 315 | 47 | 6 | 13 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 632 | | |

Município de Olhão

Quadro 2 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira segundo o escalão etário e gênero

| | Menos de 20 anos | Dirigentes - Superior | | Dirigentes - Intermediário | | Carreiras Gerais - Técnico Superior | | Carreiras Gerais - Assistente Técnico | | Carreiras Gerais - Assistente Operacional | | Bombeiros | | Informática | | Polícia Municipal | | Outros | | Total |
|-------|------------------|-----------------------|---|----------------------------|---|-------------------------------------|----|---------------------------------------|----|---|----|-----------|---|-------------|---|-------------------|---|--------|---|-------|
| | | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | |
| 20-24 | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 7 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 5 |
| 25-29 | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 5 | 5 | 1 | 1 | 0 | 0 | 5 | 5 | 0 | 0 | 12 |
| | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 7 | 7 | 0 | 0 | 3 | 3 | 0 | 0 | 15 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 7 | 5 | 5 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 16 |
| 30-34 | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 8 | 0 | 0 | 4 | 4 | 0 | 0 | 31 |
| | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 7 | 7 | 1 | 1 | 4 | 4 | 0 | 0 | 16 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 4 | 4 | 10 | 10 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 18 |
| 35-39 | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 5 | 5 | 5 | 11 | 11 | 8 | 8 | 1 | 1 | 4 | 4 | 0 | 0 | 34 |
| | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | 8 | 1 | 9 | 9 | 9 | 6 | 6 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 24 |
| | F | 0 | 0 | 1 | 1 | 7 | 7 | 9 | 9 | 22 | 22 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 41 |
| 40-44 | Total | 0 | 0 | 1 | 1 | 15 | 10 | 10 | 10 | 31 | 31 | 8 | 8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 65 |
| | M | 0 | 0 | 3 | 3 | 6 | 4 | 4 | 7 | 7 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 1 | 28 |
| | F | 0 | 0 | 4 | 4 | 13 | 20 | 20 | 21 | 21 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 58 |
| 45-49 | Total | 0 | 0 | 7 | 7 | 19 | 19 | 24 | 24 | 28 | 28 | 4 | 4 | 3 | 3 | 0 | 0 | 1 | 1 | 86 |
| | M | 0 | 0 | 2 | 2 | 5 | 4 | 4 | 15 | 15 | 5 | 5 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 33 |
| | F | 0 | 0 | 3 | 3 | 10 | 29 | 29 | 22 | 22 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 64 |
| 50-54 | Total | 0 | 0 | 5 | 5 | 15 | 33 | 33 | 37 | 37 | 5 | 5 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 97 |
| | M | 0 | 0 | 1 | 1 | 4 | 5 | 5 | 12 | 12 | 6 | 6 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 29 |
| | F | 0 | 0 | 2 | 2 | 8 | 15 | 15 | 23 | 23 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 50 |
| 55-59 | Total | 0 | 0 | 3 | 3 | 12 | 20 | 20 | 35 | 35 | 7 | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 79 |
| | M | 0 | 0 | 1 | 1 | 2 | 5 | 5 | 25 | 25 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 34 |
| | F | 0 | 0 | 3 | 3 | 1 | 14 | 14 | 44 | 44 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 64 |
| 60-64 | Total | 0 | 0 | 4 | 4 | 3 | 19 | 19 | 69 | 69 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 98 |
| | M | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 4 | 4 | 21 | 21 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 30 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 21 | 21 | 41 | 41 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 63 |
| | Total | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 25 | 25 | 62 | 62 | 4 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 93 |

Município de Olhão

Quadro 2 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira segundo o escalão etário e género

| | Dirigentes - Superior | Dirigentes - Intermediário | Carreiras Gerais - Técnico Superior | Carreiras Gerais - Assistente Técnico | Carreiras Gerais - Assistente Operacional | Bombeiros | Informática | Polícia Municipal | Outros | Total |
|-----------------|-----------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|---|-----------|-------------|-------------------|--------|-------|
| | | | | | | | | | | |
| 65-69 | M | 2 | 1 | 0 | 14 | 0 | 0 | 0 | 1 | 18 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 15 | 0 | 0 | 0 | 0 | 19 |
| | Total | 0 | 2 | 1 | 4 | 29 | 0 | 0 | 1 | 37 |
| 70 ou mais anos | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Total | M | 0 | 10 | 30 | 25 | 109 | 39 | 6 | 4 | 234 |
| | F | 0 | 13 | 44 | 123 | 206 | 8 | 0 | 2 | 398 |
| | Total | 0 | 23 | 74 | 148 | 315 | 47 | 6 | 6 | 632 |

Município de Olhão

Quadro 4 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira, nível de escolaridade e género

| | Dirigentes - Superior | | Dirigentes - Intermediário | | Carreiras Gerais - Técnico Superior | | Carreiras Gerais - Assistente Técnico | | Carreiras Gerais - Assistente Operacional | | Bombeiros | | Informática | | Polícia Municipal | | Outros | | Total | |
|---------------------------------|-----------------------|---|----------------------------|---|-------------------------------------|-----|---------------------------------------|----|---|----|-----------|---|-------------|---|-------------------|---|--------|---|-------|-----|
| | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | | |
| Menos de 4 anos de escolaridade | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 4 anos de escolaridade | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 34 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 35 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 18 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 18 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 52 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 53 |
| 6 anos de escolaridade | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 26 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 27 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 39 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 39 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 65 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 66 |
| 9º ano ou equivalente | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 26 | 18 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 47 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 9 | 57 | 2 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 69 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 11 | 83 | 20 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 116 |
| 11º ano | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 8 | 3 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 11 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 9 | 5 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 14 |
| 12º ano ou equivalente | M | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 20 | 21 | 14 | 5 | 11 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 73 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 86 | 82 | 4 | 1 | 4 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 174 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 106 | 103 | 18 | 5 | 12 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 247 |
| Bacharelato | M | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 2 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 |
| | Total | 0 | 1 | 0 | 2 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 |
| Licenciatura | M | 0 | 9 | 0 | 23 | 2 | 0 | 5 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 40 |
| | F | 0 | 12 | 0 | 37 | 18 | 6 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 75 |
| | Total | 0 | 21 | 0 | 60 | 20 | 6 | 7 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 115 |
| Mestrado | M | 0 | 0 | 0 | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| | F | 0 | 0 | 0 | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 |
| | Total | 0 | 0 | 0 | 14 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 17 |

Município de Olhão

Quadro 4 - Contagem dos trabalhadores por cargo / carreira, nível de escolaridade e género

| Doutoramento | Dirigentes - Superior | | Dirigentes - Intermediário | | Carreiras Gerais - Técnico Superior | | Carreiras Gerais - Assistente Técnico | | Carreiras Gerais - Assistente Operacional | | Bombeiros | | Informática | | Policia Municipal | | Outros | | Total | |
|--------------|-----------------------|---|----------------------------|----|-------------------------------------|-----|---------------------------------------|-----|---|-----|-----------|---|-------------|---|-------------------|---|--------|---|-------|-----|
| | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F | M | F |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Total | 0 | 0 | 10 | 13 | 30 | 44 | 25 | 123 | 109 | 206 | 39 | 8 | 6 | 0 | 11 | 4 | 234 | 2 | 398 | 632 |
| | 0 | 0 | 23 | 74 | 148 | 315 | 47 | 6 | 13 | 6 | 2 | 6 | 2 | 6 | 6 | 6 | 632 | | | |

Anexo 4 – Balanço de abertura em SNC-AP 2022

Município de Olhão

Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020)

| Rubricas do Balanço (1) | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconciliamento (3) | Desreconhecimento (4) | Critério de mensuração (5) | Imparidades / reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassificações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
|---|--|------------------------|--------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------|--------------|-------------------------|--|
| ATIVO | | | | | | | | | |
| Ativo não corrente | | | | | | | | | |
| Ativos fixos tangíveis | 108.433.947,19 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -2.782.515,14 | -12.894,30 | -29.309,00 | 103.609.318,75 |
| Propriedades de investimento | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 29.309,00 | 29.309,00 |
| Ativos intangíveis | 488.490,09 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 488.490,09 |
| Ativos biológicos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Participações financeiras | 16.998.815,39 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 22.194.609,84 |
| Devedores por empréstimos honorificados e subsídios reembolsáveis | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Acionistas/sócios/associados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diferimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outros ativos financeiros | 500,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 500,00 |
| Ativos por impostos diferidos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Clientes, contribuintes e utentes | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras contas a receber | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Ativo corrente | | | | | | | | | |
| Inventários | 728.190,36 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 12.735,98 | 0,00 | 738.926,34 |
| Ativos biológicos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis | 390.567,92 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 390.567,92 |
| Devedores por empréstimos honorificados e subsídios reembolsáveis | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Clientes, contribuintes e utentes | 341.789,40 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 90,78 | 0,00 | 0,00 | 341.880,18 |
| Estado e outros entes públicos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Acionistas/sócios/associados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras contas a receber | 1.046.700,51 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.046.700,51 |
| Diferimentos | 296.432,14 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 296.432,14 |
| Ativos financeiros detidos para negociação | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outros ativos financeiros | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Ativos não correntes detidos para venda | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Caixa e depósitos | 7.096.536,25 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 7.096.536,25 |
| PATRIMÓNIO LÍQUIDO | | | | | | | | | |
| Património/Capital | 109.576.307,38 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 109.576.307,38 |
| Ações (quotas) próprias | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Município de Olhão

Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020)

| Rubricas do Balanço (1) | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconhe- cimento (3) | Desreco- nhecimento (4) | Critério de mensuração (5) | Imparidades/ reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassi- ficações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
|--|---|----------------------------|-------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|---------------|--------------|------------------------------|---|
| Outros instrumentos de capital próprio | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Premios de emissão | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Reservas | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Reservados transitados | -29.883.498,88 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -1.395.736,86 | -68,31 | 0,00 | -31.279.304,05 |
| Ajustamentos em ativos financeiros | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 5.195.794,45 |
| Excedentes de revalorização | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras variações no Patrimônio Líquido | 34.943.216,55 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -1.396.687,50 | 0,00 | 0,00 | 33.596.529,05 |
| Resultado líquido do período | 1.583.026,05 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.583.026,05 |
| Dividendos antecipados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Interesses que não controlam | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| PASSIVO | | | | | | | | | |
| Passivo não corrente | | | | | | | | | |
| Provisões | 46.219,10 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 46.219,10 |
| Financiamentos obtidos | 12.322.372,42 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 12.322.372,42 |
| Fornecedores de investimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Responsabilidades por benefícios pós-emprego | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diferimentos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Passivos por impostos diferidos | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Fornecedores | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Outras contas a pagar | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Passivo corrente | | | | | | | | | |
| Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos | 711,30 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 711,30 |
| Fornecedores | 263.483,53 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 263.483,53 |
| Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Estado e outros entes públicos | 66.835,55 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 66.835,55 |
| Acionistas/sócios/associados | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Financiamentos obtidos | 1.969.076,70 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.969.076,70 |
| Fornecedores de investimentos | 65.150,03 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 65.150,03 |
| Outras contas a pagar | 3.297.049,51 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -0,01 | 0,00 | 3.297.049,51 |
| Diferimentos | 1.500.000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.500.000,00 |
| Passivos financeiros devedores para negociação | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Município de Olhão

Reconciliação para Balanço de Abertura do SNC-AP (2020 até 01/01/2020)

| Rubricas do Balanço | Valores conforme POCAL 31/12/2019 (2) | Reconhecimento (3) | Desreconhecimento (4) | Critério de mensuração (5) | Imparidades / reversões (6) | Outros (7) | Erros (8) | Reclassificações (9) | SNC-AP 01/01/2020 (10) = (2) + ... + (9) |
|-----------------------------|---------------------------------------|--------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------------|------------|-----------|----------------------|--|
| (1) | | | | | | | | | |
| Outros passivos financeiros | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |