

**A mensuração dos ativos não correntes: um estudo de caso no âmbito dos
normativos contabilísticos públicos portugueses**

54F

Susana Catarino Rua

Prof.^a Adjunta do Departamento de Contabilidade e Fiscalidade
Escola Superior de Gestão/Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Barcelos – Portugal

Área Temática: Setor Público

Palavras-chave: Ativos não correntes; Mensuração; POC-Educação; SNC-AP.

A mensuração dos ativos não correntes: um estudo de caso no âmbito dos normativos contabilísticos públicos portugueses

Resumo

Atendendo às atuais reformas da contabilidade pública desencadeadas a nível internacional, em Portugal, foi aprovado, em 2015, o SNC-AP, que vem substituir os planos setoriais, como é o caso do POC-Educação. Assim, este trabalho visa estudar comparativamente o disposto nestes dois normativos, quanto à mensuração dos ativos não correntes públicos; bem como, analisar, através de um estudo de caso, as alterações na mensuração dos ativos não correntes, resultantes desta reforma. Concluímos que, com o SNC-AP, foram introduzidos dois momentos de mensuração e o critério do justo valor como critério de mensuração explicitamente definido, o que também foi seguido pela entidade analisada no estudo de caso.

Palavras-chave: Ativos não correntes; Mensuração; POC-Educação; SNC-AP.

1. Introdução

Perante a necessidade da contabilidade pública, de “responder às novas exigências da gestão” (Silva *et al.*, 2016, p. 2), este sistema contabilístico tem sofrido várias reformas com o passar do tempo.

Inicialmente era caracterizada por ser uma contabilidade do orçamento, com objetivos dirigidos para a execução do orçamento, prestação de contas e controlo da legalidade (Rua, 2017). Todavia, com a posterior aprovação dos planos setoriais de contabilidade pública, nomeadamente, o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação, 2000), e conseqüente introdução da contabilidade patrimonial e analítica, introduziram-se mapas, como o Balanço e a Demonstração dos Resultados por naturezas, que permitem informar a respeito da posição económica e patrimonial da entidade.

Não obstante, como os planos setoriais não respondiam às necessidades de consolidação de contas, assentavam num plano empresarial que, entretanto, foi revogado desaparecendo “as bases conceituais” (Teixeira, 2016) desses planos públicos; e, uma vez que era necessária uma maior transparência das contas públicas, uma aproximação face às normas internacionais de contabilidade pública (Rua, 2018) e também, atendendo à necessidade do sistema de contabilidade pública português se tornar mais completo (Jorge *et al.*, 2016), em 2015, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP, 2015), resultando numa nova reforma da contabilidade pública em Portugal.

Esta reforma tinha por objetivos, entre outros aspetos, “uniformizar os procedimentos, dotar a consolidação de contas de uma maior fiabilidade” (Alves, 2017, p. 20) e aproximar a contabilidade pública à existente no âmbito privado, esperando-se que seja “um excelente contributo para a Gestão Pública do país” (Sousa, 2018, p. 42).

Assim, como refere Carvalho (2018, p.3), o SNC-AP (2015) vem resolver os problemas de “desatualização, fragmentação e inconsistências existentes no anterior normativo”. Para além disso, Teixeira (2018, p. 25) acrescenta que, o SNC-AP (2015) vem “impulsionar a convergência das práticas de contabilização e avaliação dos ativos e passivos, entre os diferentes Estados membros da União Europeia, promovendo uma maior transparência e uma maior comparabilidade das demonstrações financeiras e a tão desejada eficiência e eficácia no Setor Público”.

Com a introdução da contabilidade patrimonial no seio da contabilidade pública, tornou-se necessário mensurar todo o património público, problema que já se colocava com os anteriores planos setoriais.

A mensuração é entendida como “o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas” (SNC-AP, 2015, EC, §120), ou seja, é a atribuição de um valor monetário a um elemento. Como refere Marques (2018, p. 81) o objetivo da mensuração é “selecionar as bases de mensuração que refletem de modo mais apropriado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de uma forma que é útil para a prestação de contas com responsabilidade e para o processo de tomada de decisão”.

A mensuração fiável constitui também, segundo a estrutura concetual do SNC-AP (2015), um critério de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras.

Com o surgimento do SNC-AP (2015), as entidades que anteriormente aplicavam o POC-Educação (2000) tiveram de proceder à transição para o novo normativo. De acordo com um estudo efetuado por Marques (2019, p. 76), “a transição do POC-Educação para o SNC-AP já se concretizou na grande maioria das Instituições de Ensino Superior Públicas”, o que, sem dúvida, é um passo importante na atual reforma da contabilidade pública em Portugal.

Neste contexto, este trabalho tem como primeiro objetivo estudar, comparativamente e de um ponto de vista teórico, a mensuração dos ativos não correntes públicos, no âmbito do POC-Educação (2000) e do SNC-AP (2015); em segundo lugar, pretende-se analisar, através de um estudo de caso, as alterações na mensuração dos ativos não correntes, resultantes da mudança do POC-Educação (2000) para o SNC-AP (2015).

Para o cumprimento destes objetivos foi seguida uma metodologia qualitativa, tanto no enquadramento teórico, com base numa revisão de literatura, como também no estudo de caso, recorrendo-se para o efeito a uma análise documental e de conteúdo.

De um ponto de vista de estrutura, este trabalho apresenta, após esta introdução, num segundo ponto, um enquadramento teórico da mensuração dos ativos não correntes, de âmbito público, de acordo com o definido no POC-Educação (2000) e, mais recentemente, no SNC-AP (2015) atualmente em vigor. Num terceiro ponto, é apresentado um estudo de caso, relativo a uma entidade pública de ensino superior, no qual se estuda as mudanças resultantes da implementação do SNC-AP (2015), face ao POC-Educação (2000) anteriormente aplicado, no que respeita à mensuração dos ativos não correntes aqui em análise. Após este estudo, são apresentadas, num último ponto, as principais conclusões obtidas com este trabalho.

2. A mensuração dos ativos não correntes

Segundo o ponto 8.3.2. da Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 1 do SNC-AP (2015), entende-se por ativos não correntes todos aqueles que não sejam classificados como ativos correntes; ou seja, aqueles que não preenchem os requisitos do §50 dessa mesma norma, destacando-se o facto de terem uma permanência na entidade superior a 12 meses.

Os ativos não correntes integram a classe 4 do plano de contas multidimensional do SNC-AP (2015) e também integravam a classe 4 do plano de contas do POC-Educação (2000).

Portanto, serão alvo de estudo neste trabalho os seguintes ativos não correntes: os ativos fixos tangíveis; os ativos intangíveis e as propriedades de investimento.

A tabela 1 apresenta as normas aplicáveis a estes ativos não correntes, no âmbito dos dois normativos em análise, bem como, as designações que lhes eram atribuídas na anterior legislação.

Tabela 1 – Ativos não correntes e seu enquadramento normativo

Ativos Não Correntes Estudados	POC-Educação (2000)		SNC-AP (2015)
	Designação	Norma	
Ativos Fixos Tangíveis	Imobilizações corpóreas	Cap. 4 – Critérios de valorimetria; 4.1. Imobilizações	NCP nº 5
Ativos Intangíveis	Imobilizações incorpóreas		NCP nº 3
Propriedades de Investimento	Investimentos em imóveis		NCP nº 8

Fonte: Elaboração própria.

Em conformidade com a tabela 1, no estudo da mensuração dos referidos ativos não correntes, procederemos a uma análise do ponto 4.1. dos critérios de valorimetria do POC-Educação (2000) e das NCP nº 3, 5 e 8 do SNC-AP (2015).

No que respeita à mensuração destes ativos, o custo histórico (nas modalidades de custo de aquisição ou de custo de produção) é o critério que mais se destaca e mais usualmente aplicado.

Porém, com a introdução dos atuais modelos contabilísticos, que primam pela relevância da informação, o justo valor tem ganho cada vez mais importância. Tanto o SNC-AP (2015), como também o IPSASB (2014), associam o justo valor ao valor de mercado. Não obstante, na inexistência de valores de mercado, as normas internacionais fazem referência a outras técnicas de estimação do justo valor, com recurso a outros critérios de mensuração, como sejam: o valor de avaliação; o valor patrimonial; o custo de reposição (ou de reprodução); o método do rendimento (ou valor atual líquido); e, o método comparado.

Importa, por isso, de entre os diversos critérios existentes, analisar os que são aplicáveis aos ativos em análise, no âmbito dos diplomas aqui estudados, conforme apresentado nos dois subpontos seguintes.

2.1. O POC-Educação

No POC-Educação (2000), a mensuração dos ativos não correntes, a que chama de imobilizações, encontra-se apresentada no ponto 4.1., do capítulo 4 dos critérios de valorimetria.

Neste ponto não é feita a distinção dos dois momentos de mensuração, no reconhecimento inicial e posterior ao reconhecimento inicial. Todavia, após a mensuração inicial dos ativos em análise está previsto o reconhecimento de amortizações e também de reavaliações, mas estas últimas apenas quando autorizadas legalmente.

Os critérios de mensuração, aos quais chama de valorimetria, apresentados no POC-Educação (2000) também não fazem a distinção dos três tipos de ativos não correntes aqui analisados. Assim, de acordo com o ponto 4.1.1., os critérios gerais de mensuração, apresentados no POC-Educação (2000), para a generalidade das imobilizações, são o custo de aquisição ou o custo de produção. Como vimos anteriormente, o custo de aquisição e o custo de produção são considerados modalidades do critério do custo histórico.

O ponto 4.1.2. define o custo de aquisição como “a soma do respetivo preço de compra com os gastos suportados direta ou indiretamente para o colocar no seu estado atual”.

Relativamente ao custo de produção, aparece definido no ponto 4.1.3., como “a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, da mão-de-obra direta e de outros custos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra”, podendo aqui ser imputados os custos industriais fixos.

Além destes critérios gerais, são apresentados um conjunto de exceções, aplicadas a situações específicas e que se encontram definidas nos pontos 4.1.4. e seguintes.

As exceções aos critérios gerais de mensuração, são as seguintes:

- (1) Bens obtidos a título gratuito: aplicam-se os critérios do valor de avaliação ou do valor patrimonial.
- (2) Transferências de ativos: aplica-se o critério do valor contabilístico; mas, se este não for aplicável, aplicam-se as regras mencionadas no ponto (1).
- (3) Inventariação inicial, quando se desconheça o custo histórico: aplicam-se as regras mencionadas no ponto (1).
- (4) Bens de domínio público, quando se desconheça o custo histórico: aplicam-se as regras mencionadas no ponto (2).

Conforme podemos concluir, as exceções ao custo histórico culminam todas, em última instância, na aplicação dos critérios do valor de avaliação e do valor patrimonial.

Como vemos, o POC-Educação (2000) não faz menção ao critério do justo valor, mas sendo o valor de avaliação e o valor patrimonial formas de estimar o justo valor, então dizemos que o justo valor está implícito no POC-Educação (2000), apesar de não estar aí explicitamente definido.

2.2. O SNC-AP

A aprovação do SNC-AP (2015) trouxe uma novidade à mensuração dos ativos não correntes, no âmbito da contabilidade pública em Portugal, que foi o facto de apresentar a mensuração dividida em dois momentos: no reconhecimento inicial; e, após o reconhecimento inicial (ou mensuração subsequente).

As NCP nº 3, 5 e 8, relativas aos ativos não correntes aqui em análise, fazem essa divisão na mensuração dos ativos aos quais se aplicam.

Começando pela análise da mensuração dos ativos não correntes, no momento do reconhecimento inicial, verificamos que as NCP nº 3, 5 e 8 são convergentes, na medida em que referem as mesmas regras neste momento de mensuração, indicando o custo como regra geral de mensuração e o justo valor como um critério excepcional, aplicável em dois

casos: nas transações sem contraprestação e nos ativos obtidos por troca. Introduce-se assim o justo valor como critério recomendado em situações particulares ou excepcionais. A tabela 2 apresenta a mensuração dos ativos não correntes ao abrigo destas normas do SNC-AP (2015).

Tabela 2 – Mensuração no reconhecimento inicial

NCP nº 3, 5 e 8 do SNC-AP (2015)
<p>Regra geral: Custo Exceção: Justo Valor, em dois casos particulares</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Transações sem contraprestação</i>: aplica-se o justo valor à data de reconhecimento. Nota: Tratando-se de imóveis a mensuração deve fazer-se pelo valor patrimonial tributário (NCP nº 5). ✓ <i>Ativos obtidos por troca</i>: aplica-se o justo valor, mediante determinadas condições.
<p style="text-align: center;">↓</p> <p>Custo é recomendado como regra geral. Justo Valor é recomendado apenas em situações particulares.</p>

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita à mensuração subsequente, ou posterior ao reconhecimento inicial, a NCP nº 5, aplicável aos ativos fixos tangíveis, refere o critério do custo como a regra geral de mensuração, apresentando a revalorização como tratamento alternativo, aplicável apenas em algumas circunstâncias e com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. O reconhecimento de depreciações encontra-se previsto em ambos os modelos, já o reconhecimento das imparidades apenas se encontra previsto no modelo do custo.

As mesmas regras são apresentadas na NCP nº 3 dos ativos intangíveis. Todavia, como existem ativos intangíveis que não possuem um valor de mercado, a determinação fiável do justo valor é dificultada e, por isso, nem sempre é possível aplicar o modelo da revalorização a este tipo de ativos não correntes.

No que respeita às propriedades de investimento, neste momento de mensuração a NCP nº 8 distingue-se das restantes normas aqui em análise, na medida em que não prevê um modelo da revalorização, mas sim permite a opção entre o modelo do custo e o modelo do justo valor, sendo este último modelo aplicável apenas quando o justo valor seja determinável fiavelmente. Todavia, é dada indicação na NCP nº 8, que o justo valor deve ser sempre calculado, seja para efeitos de mensuração, se a entidade optar por este modelo, seja para efeitos de divulgação no anexo, se a entidade optar pelo modelo do custo. Destaca-se ainda que, no modelo do justo valor, não está previsto o reconhecimento de depreciações e de imparidades, sendo por isso mais um aspeto que o distingue face ao modelo da revalorização.

A tabela 3 apresenta a mensuração destes ativos não correntes, ao abrigo das NCP nº 3, 5 e 8 do SNC-AP (2015), conforme acabamos de analisar.

Tabela 3 – Mensuração subsequente (posterior)

NCP nº 5 – Ativos Fixos tangíveis	NCP nº 3 – Ativos Intangíveis	NCP nº 8 – Propriedades de investimento
<p><u>Regra geral:</u> Custo</p> <p><u>Tratamento alternativo:</u> Revalorização (aplicável apenas em algumas circunstâncias e com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado).</p>	<p><u>Igual aos AFT:</u> NCP nº 5</p>	<p><u>Opção entre:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do justo valor (apenas se este é determinável fiavelmente) - Modelo do custo (igual aos AFT: NCP nº 5)
<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Depreciações:</u> previstas em ambos os modelos; o método preferente de cálculo é a linha reta, atendendo ao classificador complementar 2 do Plano de Contas Multidimensional do SNC-AP. - <u>Imparidades:</u> não previstas no modelo da revalorização. 	<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pela inexistência de valores de mercado para certos ativos intangíveis, dificultando a determinação fiável do justo valor, <u>nem sempre é possível aplicar o modelo da revalorização.</u> - <u>Não menciona</u> a existência de ativos com vida útil indefinida, ao contrário do SNC. 	<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Justo valor</u> deve ser sempre calculado, para efeitos de mensuração ou de divulgação. - <u>Depreciações</u> e <u>imparidades:</u> não previstas no modelo do justo valor.

Fonte: Elaboração própria.

Conforme podemos concluir, no momento do reconhecimento inicial as regras de mensuração são convergentes para os três tipos de ativos não correntes. Já no que respeita à mensuração posterior ao reconhecimento inicial, destacam-se as propriedades de investimento face aos restantes ativos não correntes, com a apresentação de um modelo do justo valor opcional face ao modelo do custo, distinguindo-se do modelo da revalorização apresentado para os ativos fixos tangíveis e intangíveis.

Vemos assim que uma outra grande novidade, introduzida pelo SNC-AP (2015), foi a consideração explícita do justo valor como critério de mensuração dos ativos não correntes, aplicável em situações e momentos específicos.

2.3. Síntese comparativa da mensuração dos ativos não correntes

Atendendo ao exposto nos subpontos anteriores, a tabela 4 apresenta uma síntese comparativa do exposto no POC-Educação (2000) e no SNC-AP (2015) quanto à mensuração dos ativos não correntes.

Tabela 4 – Síntese comparativa da mensuração dos ativos não correntes no POC-Educação e no SNC-AP

	Distinção dos dois momentos de mensuração	Bases de mensuração		Posição face ao justo valor
		No reconhecimento inicial	Subsequente	
POC-Educação (2000)	Não faz a distinção (mas prevê amortizações e revalorizações)	Regra geral: Custo de aquisição ou de produção. Na inaplicabilidade da regra geral: valor contabilístico; valor de avaliação; valor patrimonial.		O justo valor está implícito enquanto valor de avaliação ou valor patrimonial (formas de estimar o justo valor).
SNC-AP (2015)	Faz a distinção	NCP nº 3, 5 e 8: Regra geral: Custo Exceção: Justo valor, aplicável: - Transações sem contraprestação (justo valor: para imóveis é o seu valor patrimonial tributário; para restantes ativos é o valor de mercado); - Ativos obtidos por troca.	NCP nº 3 e 5: Regra geral: Custo (deduzido das depreciações e imparidades) Tratamento alternativo: Revalorização (aplicável em algumas circunstâncias, de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado). Neste modelo não se preveem imparidades. NCP nº 8: Opção entre: - Modelo do justo valor (não se reconhecem depreciações nem imparidades) - Modelo do custo (Igual aos AFT).	O justo valor aparece explicitamente definido como critério de mensuração

Fonte: Elaboração própria.

Como podemos concluir pela tabela 4, e conforme já analisado, as grandes novidades resultantes da aprovação do SNC-AP (2015), no tema em análise, respeita à distinção de dois momentos de mensuração, o que não ocorria nos planos setoriais, e à introdução explícita do justo valor como critério de mensuração excecional (na mensuração no momento do reconhecimento inicial) ou como tratamento alternativo ou opcional (na mensuração subsequente), constituindo, portanto, um avanço face à anterior legislação.

3. Estudo de caso

3.1. Objetivo e metodologia

Este estudo de caso tem por objetivo analisar as alterações na mensuração dos ativos não correntes, resultantes da mudança do POC-Educação (2000) para o SNC-AP (2015), numa Instituição pública de ensino superior portuguesa (IES).

A escolha da IES analisada foi efetuada aleatoriamente; contudo, houve a preocupação de escolher uma entidade que já estivesse a aplicar em pleno o SNC-AP (2015), para não colocar em causa a exequibilidade do estudo em questão.

Esta entidade aplica o SNC-AP (2015) desde o ano de 2018, por isso foram analisados os períodos de 2017, cujas contas eram elaboradas de acordo com o POC-Educação (2000), e de 2018, com as contas elaboradas de acordo com o SNC-AP (2015), fazendo-se uma análise comparativa neste período de transição.

Esta análise foi efetuada tendo presente que, no primeiro ano de aplicação do SNC-AP (2015), todos os ativos e passivos devem ser reconhecidos de acordo com as normas de contabilidade pública que compõem este normativo, podendo ser necessário reclassificar itens que no âmbito do POC-Educação (2000) estavam reconhecidos numa categoria, mas que no âmbito das NCP do SNC-AP (2015) pertencem a uma outra categoria (Marques, 2018).

Como metodologia do estudo, seguiu-se uma análise documental e de conteúdo. Os documentos analisados foram essencialmente o Balanço, a Demonstração dos Resultados por naturezas e o anexo às demonstrações financeiras, através da consulta direta desses documentos, disponíveis no site dessa IES.

3.2. Resultados

Em termos da mensuração dos ativos não correntes da entidade em questão, nos anos de 2017 e 2018, esta análise foi efetuada por ativos, apresentando-se os resultados de acordo com o ativo em questão.

Os primeiros ativos analisados foram os ativos fixos tangíveis, assim denominados no SNC-AP (2015), mas que no POC-Educação (2000) e no Balanço de 2017 da entidade estudada, se denominavam de imobilizações corpóreas.

Os critérios de mensuração aplicados nas demonstrações financeiras (DF) de 2017, elaboradas de acordo com o POC-Educação (2000), eram, regra geral e para os equipamentos, o custo de aquisição; todavia, refere a aplicação do valor de mercado, nos

casos em que o custo de aquisição não fosse aplicável. Os mesmos critérios são referidos para os imóveis (edifícios) classificados como ativos fixos tangíveis. Ainda em relação aos edifícios, as notas do anexo referem que para cada edifício é atribuído um custo de substituição em estado novo e um valor atual de construção. Todavia, em relação aos terrenos e recursos naturais já apresentam o critério do valor de avaliação como sendo o aplicado.

Já no que respeita às DF de 2018, que tiveram por base o SNC-AP (2015), os critérios aplicados foram o custo de aquisição e o justo valor, este último nas situações de ativos adquiridos através de uma transação sem contraprestação, ou seja, a título gratuito. Não obstante, nas notas do anexo é referido que ainda existem bens do património histórico, artístico e cultural, adquiridos por doação ou legado, que não se encontram mensurados, em virtude de dificuldades na determinação do justo valor com fiabilidade. Tais dificuldades são usuais, na medida em que estes bens são destinados eminentemente a “benefícios sociais ao invés de financeiros”, cujos “benefícios económicos advêm por via indireta” (Freire *et al.*, 2017, p. 21), e para os quais, normalmente, não existe um valor de mercado previamente definido. Além disso, como referem Pires *et al.* (2017), não existe consenso entre os diversos autores quanto à forma como mensurar este tipo de ativos; acrescentam ainda que, apesar destes bens possuírem valor, nem sempre é possível traduzir esse valor em termos monetários, de forma satisfatória.

Vemos assim, que se introduziu o justo valor, explicitamente como critério de mensuração dos ativos fixos tangíveis, o que aliás está de acordo com o previsto no SNC-AP (2015).

No que respeita à depreciação (ou amortização, como lhe chama o POC-Educação (2000)), destes ativos, nas DF de 2017, aplica-se o método das quotas constantes (regime duodecimal) de acordo com as taxas de amortização definidas no CIBE; enquanto que nas DF de 2018, também se permite, para além das quotas constantes, a aplicação do método das quotas degressivas, no caso de ativos fixos tangíveis afetos a atividades de investigação e desenvolvimento, e atendendo às vidas úteis do classificador complementar 2, do plano de contas multidimensional do SNC-AP (2015). Todavia, acrescenta que, no caso de bens já existentes em 2017, se mantêm as vidas úteis aplicadas no ano de 2017, por uma questão de consistência das práticas contabilísticas.

A tabela 5 apresenta a síntese dos critérios de mensuração dos ativos fixos tangíveis desta IES, nos dois anos analisados.

Tabela 5 – A mensuração dos ativos fixos tangíveis

	DF 2017 – POC-Educação	DF 2018 – SNC-AP
Designação	Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Mensuração	<u>Terrenos e recursos naturais:</u> valor avaliação. <u>Imóveis:</u> custo de aquisição; valor de mercado. <u>Equipamentos:</u> custo de aquisição ou valor de mercado (quando o primeiro não seja aplicável).	Custo de aquisição; Justo valor, se adquirido através de uma transação sem contraprestação.
Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Quotas constantes ✓ Regime duodecimal ✓ Taxas CIBE 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Quotas constantes (Linha reta) ✓ Quotas degressivas para AFT afetos a I&D ✓ Regime duodecimal. ✓ Classificador complementar 2 (vidas úteis foram mantidas em relação a 2017).
Outras considerações	Para cada edifício é atribuído um custo de substituição em estado novo e um valor atual de construção.	Existem bens do património histórico e cultural que não se encontram reconhecidos, dada a dificuldade de determinar com fiabilidade o seu justo valor (no caso de adquiridos há muitos anos, através de doações e legados).

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita aos ativos intangíveis, denominados de imobilizações incorpóreas no âmbito das contas de 2017, elaboradas de acordo com o POC-Educação (2000), refere a aplicação do critério do custo; enquanto que, à semelhança dos ativos fixos tangíveis, no ano de 2018, já prevê para além do critério do custo, o do justo valor, tratando-se de ativos a título gratuito. Contudo, acrescenta que, em 2018, existem ativos intangíveis, como é o caso de legados constituídos por espólios pessoais de figuras relevantes da história e cultura, que não se encontram reconhecidos, dada a dificuldade de determinar com fiabilidade o seu justo valor.

Quanto à depreciação destes ativos intangíveis, em ambos os anos analisados se prevê a aplicação do método das quotas contantes (ou linha reta) pelo regime duodecimal. Relativamente ao ano de 2017, refere que foram amortizados em 3 ou 5 anos; já em relação ao ano de 2018, menciona que foram aplicadas as vidas úteis do classificador complementar 2, do plano de contas multidimensional do SNC-AP (2015); acrescentando que, para ativos já existentes em ano(s) anterior(es) foram mantidas as vidas úteis aplicadas no ano de 2017.

A tabela 6 apresenta o exposto relativamente à mensuração dos ativos intangíveis desta IES, nos anos de 2017 e 2018.

Tabela 6 – A mensuração dos ativos intangíveis

	DF 2017 – POC-Educação	DF 2018 – SNC-AP
Designação	Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Mensuração	Custo	Custo de aquisição; Justo valor, se adquirido através de uma transação sem contraprestação.
Depreciação	<ul style="list-style-type: none">✓ Quotas constantes.✓ Durante um período de 3 a 5 anos.	<ul style="list-style-type: none">✓ Linha reta✓ Regime duodecimal✓ Classificador complementar 2 (vidas úteis foram mantidas em relação a 2017).
Outras considerações	Incluem essencialmente propriedade industrial e outros direitos.	<ul style="list-style-type: none">✓ Incluem essencialmente programas de computador e respetivas licenças, marcas e patentes.✓ Existem bens intangíveis que não se encontram reconhecidos, dada a dificuldade de determinar com fiabilidade o seu justo valor.

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente às propriedades de investimento, no POC-Educação (2000), estas encontram-se incluídas numa subconta dos investimentos financeiros, denominada de “Investimentos em imóveis”.

No ano de 2017, a IES não reconheceu qualquer valor nesta conta, não referindo, por isso, os critérios de mensuração aplicados, nem mesmo o respetivo regime de depreciação. Todavia, no ano de 2018, com a aplicação do SNC-AP (2015), já apresenta propriedades de investimento reconhecidas, referindo que certas propriedades que, no ano 2017 e no âmbito do POC-Educação (2000), tinham sido reconhecidas como ativos fixos tangíveis, na transição para o SNC-AP (2015), no ano 2018, foram reclassificadas para propriedades de investimento, atendendo aos critérios de reconhecimento e função que desempenham dentro da entidade.

Como critérios de mensuração das propriedades de investimento, aplicados no ano de 2018, refere o modelo do custo, cujos ativos aparecem mensurados pelo seu custo e corrigidos pelas depreciações acumuladas e pelas perdas por imparidades acumuladas. Neste âmbito, e apesar da NCP nº 8 do SNC-AP (2015) referir a possibilidade de opção entre o modelo do custo e o modelo do justo valor, na mensuração das propriedades de investimento, esta IES não refere a aplicação do modelo do justo valor na mensuração das suas propriedades de investimento, mas sim apenas o modelo do custo.

Em termos de depreciação, e à semelhança ao aplicado na depreciação dos ativos fixos tangíveis anteriormente mencionados, as propriedades de investimento são depreciadas pelo

método da linha reta (regime duodecimal) e seguindo as vidas úteis do classificador complementar 2, do plano de contas multidimensional do SNC-AP (2015).

A tabela 7 apresenta sucintamente o exposto anteriormente, quanto à mensuração das propriedades de investimento desta IES.

Tabela 7 – A mensuração das propriedades de investimento

	DF 2017 – POC-Educação	DF 2018 – SNC-AP
Designação	Investimentos em imóveis	Propriedades de investimento
Mensuração	----	Modelo do custo: Custo menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas.
Depreciação	----	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Linha reta ✓ Regime duodecimal. ✓ Classificador complementar 2.
Outras considerações	Não apresentava investimentos em imóveis reconhecidos neste ano.	Na transição para o SNC-AP foram reclassificadas para propriedades de investimento, certas propriedades que, no âmbito do POC-Educação, tinham sido reconhecidas como imobilizações corpóreas (AFT), como é o caso de certos terrenos e edifícios.

Fonte: Elaboração própria.

Vemos assim que, com a aprovação do SNC-AP (2015) e a existência de critérios precisos de reconhecimento, foi possível que esta entidade procedesse a uma correta classificação dos seus ativos, reclassificando alguns deles como propriedades de investimento, que anteriormente estavam classificados como ativos fixos tangíveis, como é o caso de determinados terrenos e edifícios. Trata-se, portanto, de um avanço face à anterior legislação, permitindo uma correta classificação dos bens públicos.

De notar também que, apesar de estar previsto um modelo do custo, que tem implícito o reconhecimento de perdas por imparidade, no ano de 2018, e para quaisquer dos ativos não correntes estudados, não é feita qualquer referência ao reconhecimento de perdas por imparidade para estes elementos. Mas, as próprias normas de contabilidade pública, apenas preveem que sejam efetuados testes de imparidade, quando existam efetivamente indícios de que os ativos possam estar com imparidade.

4. Conclusões

Atendendo à necessidade de proceder a uma reforma da contabilidade pública que atenda às normas internacionais de contabilidade pública, que resolva os problemas da fragmentação da legislação da contabilidade pública existente em Portugal e de forma a

facilitar a consolidação das contas públicas, foi aprovado o SNC-AP (2015) que, de entre outros aspetos, define critérios precisos de reconhecimento e mensuração dos ativos.

Assim, foi necessário ajustar os preceitos contabilísticos até então aplicados, face às novas normas contabilísticas que integram o SNC-AP (2015), implicando o reconhecimento e a mensuração de todo o património público.

Como tivemos oportunidade de analisar, com o SNC-AP (2015), a mensuração passa a estar dividida em dois momentos de mensuração (no reconhecimento inicial e subsequente ou posterior a este). Para além disso, com o novo diploma o justo valor passa a ser apresentado explicitamente como critério de mensuração, enquanto que no POC-Educação (2000) este apenas estava implícito nas modalidades do valor de avaliação e do valor patrimonial.

Com o estudo de caso efetuado concluímos que são aplicados os critérios previstos no SNC-AP (2015), introduzindo-se o justo valor na mensuração dos ativos em estudo, dando resposta a algumas questões de mensuração de ativos cujo custo era inexistente. Esta situação estava, aliás, prevista no Manual de Implementação do SNC-AP (CNC, 2017), ao admitir a possibilidade de aplicação da mensuração ao justo valor, nomeadamente nos casos em que o custo de aquisição não esteja disponível e para determinados ativos.

Contudo, verificamos que ainda existem ativos por reconhecer em virtude de dificuldades na sua mensuração, nomeadamente bens do património histórico, artístico e cultural, quando o seu justo valor não seja determinável fiavelmente.

Constatamos também que houve a reclassificação de imobilizações corpóreas para propriedades de investimento, atendendo aos critérios de reconhecimento e função que esses ativos desempenham na entidade, e assim a IES passou, com o SNC-AP (2015), a apresentar propriedades de investimento reconhecidas no Balanço.

No que tange às depreciações, verificamos que são seguidas as definições de cada um dos diplomas nos anos analisados, mantendo-se as vidas úteis no período de transição.

Quanto às imparidades, previstas no SNC-AP (2015) no modelo do custo, na mensuração subsequente dos ativos não correntes analisados, constatamos que a entidade em estudo não faz qualquer referência à aplicação de testes de imparidade no ano de 2018.

Em suma, com este trabalho comprovamos que existe uma evolução na transição do POC-Educação (2000) para o SNC-AP (2015), não só em termos de reclassificação dos ativos, obedecendo agora a rigorosos critérios de reconhecimento, como também uma evolução em termos de mensuração, na medida em que, como referimos, o justo valor é explicitamente definido como critério de mensuração, sendo no caso da IES analisada mencionado como aplicável no caso dos ativos fixos tangíveis e no caso dos ativos intangíveis e nas situações

de ativos adquiridos sem qualquer contraprestação (ou a título gratuito). Portanto, o SNC-AP (2015) veio permitir ultrapassar as dificuldades no processo de inventariação, existentes na vigência dos planos setoriais.

Em termos de dificuldades na elaboração deste trabalho, foram sentidas ao nível da recolha da informação, já que se trata de uma temática ainda pouco abordada do ponto de vista científico.

Quanto às perspetivas de investigação futuras, pretende-se alargar a amostra a outras entidades, de forma a podermos obter conclusões mais generalizadas, quanto aos avanços da aplicação do SNC-AP (2015), face à anterior legislação.

Referências bibliográficas

Alves, S. (2017). Principais dificuldades sentidas na transição para o SNC-AP nas entidades piloto. o caso do IPL. Dissertação de Mestrado, Lisboa, IPL.

Carvalho, A. (2018). A transição do POC-Educação para o SNC-AP: O caso do Instituto Politécnico de Leiria. In: Atas do XVIII Encontro Internacional AECA 2018, Lisboa, AECA/ISCTE.

CNC (2017). Manual de Implementação do SNC-AP, versão 2, junho de 2017.

Freire, A.; Cavalcante, P. & Filho, P. (2017). *Heritage Asset: uma Proposta de Mensuração com Base em Critérios Encontrados na Teoria Económica*. *Pensar Contábil*, 19(68), 17-27.

Jorge, S.; Brusca, I. & Nogueira, S. (2016). Translating IPSAS into national standards: a comparison between Spain and Portugal. In: Atas do XVII Encontro AECA. Bragança, AECA/IPB.

Marques, I. (2019). Transição para o SNC-AP: Realidades das Instituições de Ensino Superior Público. Dissertação de Mestrado, Coimbra, ESTGOH.

Marques, M. (2018). O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto da sua adoção no Ensino Superior". *População e Sociedade*, 30, 74-94.

Pires, C.; Ribeiro, D.; Niyama, J. & Matias-Pereira, J. (2017). Heritage assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas, Gestão e TI*, 7(1-2), 63-73.

Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação, POC-Educação (2000). Portaria 794/2000, de 20 de setembro.

Rua, S. (2017). A mensuração dos ativos fixos tangíveis: estudo comparativo do normativo contabilístico público português e espanhol. In: VII Congrès ACCID, Barcelona, ACCID/IESE.

Rua, S. (2018). Os ativos não correntes das Administrações Públicas: enquadramento normativo da sua mensuração em Portugal e Espanha. *European Journal of Applied Business and Management (EJABM)*, Special Issue, 14-29.

Silva, S., Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional. In: Atas do XVII Encontro AECA, Bragança, AECA/IPB.

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, SNC-AP (2015). Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro.

Sousa, P. (2018). A implementação do SNC-AP – O caso da Universidade de Lisboa. Dissertação de Mestrado, Lisboa, ISEG.

Teixeira, A. (2016). A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada. In: Atas do XVII Encontro AECA, Bragança, AECA/IPB.

Teixeira, A. P. (2018). Implementação do SNC - Administrações Públicas: Projeto nos serviços de ação social da Universidade da Madeira. Dissertação de Mestrado, Lisboa, ISCTE.