

***A TRANSIÇÃO DO POCAL PARA O SNC-AP – PRINCIPAIS DIFICULDADES E
IMPACTO DOS PRINCIPAIS AJUSTAMENTOS: O CASO DE ALGUNS MUNICÍPIOS
PORTUGUESES***

Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho

Professora Adjunta na ESTG, Politécnico de Leiria

Área Científica: Sector Público

Palavras-Chave: SNC-AP, POCAL, municípios, processo de transição, contabilidade pública.

A TRANSIÇÃO DO POCAL PARA O SNC-AP – PRINCIPAIS DIFICULDADES E IMPACTO DOS PRINCIPAIS AJUSTAMENTOS: O CASO DE ALGUNS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Resumo

A publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, veio aprovar o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), a produzir efeitos, de acordo com Artigo n.º 18 “no dia 1 de janeiro de 2017”, o que não veio a acontecer.

No caso das Autarquias Locais, após várias prorrogações, as demonstrações orçamentais e financeiras foram, pela primeira vez, preparadas de acordo com o SNC-AP, no período de 2020.

Este estudo tem como objetivos, por um lado, perceber quais foram as dificuldades sentidas no processo de transição do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade Pública para as Autarquias Locais) para o SNC-AP e, de que forma essas dificuldades foram ultrapassadas e, por outro lado, analisar o impacto dos principais ajustamentos efetuados no balanço de transição.

Seguindo uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa e através de estudo de caso, constatamos que, as maiores dificuldades radicam nas áreas do património e do rendimento.

1. INTRODUÇÃO

A atual reforma da contabilidade pública resulta da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro e do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Este último decreto-lei, de acordo com o seu Art.º 18º começaria a produzir efeitos a partir de janeiro de 2017, o que significaria que o SNC-AP iria substituir o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os diferentes planos setoriais, nomeadamente, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Tal não aconteceu. O SNC-AP encontra-se em vigor, desde 1 de janeiro de 2018, com exceção para as Autarquias Locais, cujo prazo foi prorrogado para 1 de janeiro de 2020.

Seguindo uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa (Creswell, 2007; Erickson, 1986) e usando o método de estudo, o estudo de caso (Yin, 2009, Halinen & Tornroos, 2005, Macnealy, 1997), tentaremos atingir os objetivos de investigação que consistem em:

- a) Perceber as principais dificuldades no processo de transição do POCAL para o SNC-AP, fundamentalmente no subsistema da contabilidade financeira;
- b) Perceber de que forma tais dificuldades foram ultrapassadas;
- c) Analisar o impacto dos principais ajustamentos efetuados no balanço.

Para tal usámos a entrevista (Júnior & Júnior, 2012; Marconi & Lacatos, 2002; Vieira *et al.*, 2009) e a análise documental (Yin, 2010) como evidência do nosso trabalho.

Após esta introdução, no ponto dois deste trabalho, faremos um breve enquadramento do tema, para justificarmos a pertinência e a atualidade do mesmo. No ponto três, apresentaremos o nosso estudo empírico, a partir do estudo de caso, e daremos a conhecer as questões que constituíram a nossa entrevista. Ainda neste ponto, procederemos à análise dos mapas de reconciliação para o balanço de abertura do SNC-AP para verificar onde foram efetuados os principais ajustamentos na transição, para de seguida, podermos apresentar e analisar os resultados obtidos, terminando este trabalho, com as conclusões e sugestões para investigações futuras.

2. ENQUADRAMENTO DO TEMA

Assistimos, em Portugal, nos anos 90 a uma reforma profunda na administração financeira pública (Gonçalves *et al.*, 2017), com a promulgação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), que deu origem ao novo Regime

de Administração Financeira do Estado (RAFE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, com consequências no sistema contabilístico público, através da promulgação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro (Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)). Com este sistema contabilístico tornou-se evidente a intenção de modernização da Administração Pública (Carvalho *et al.*), alterando-se o paradigma de uma contabilidade pública tradicional, baseada no princípio de caixa, preocupada exclusivamente com o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental, para uma contabilidade baseada em critérios de economia, eficiência e eficácia e o reforço da responsabilidade dos gestores públicos (Jorge *et al.*, 2007; Jesus, 2010).

Derivados do POCP, são publicados nos anos seguintes, diferentes planos setoriais, nomeadamente, o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais), dirigido ao subsetor da administração local, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. O POCAL surgiu no seguimento da necessidade de adaptação do POCP às especificações das autarquias locais, tais como “as preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições exigirem um conhecimento integral e exato da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais” (Decreto-Lei n.º 54-A/99).

Até à implementação do POCAL, o sistema de contabilidade dos municípios portugueses assentava no princípio de caixa, tendo como principal objetivo o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental, descurando informações relevantes associadas à situação económica, financeira e patrimonial das contas destas entidades (Correia *et al.*, 2011). O POCAL veio unificar a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica (Fernandes, 2009), tendo introduzido nas contas das autarquias portuguesas uma maior transparência e uma maior veracidade das informações contabilísticas. Essas transformações fizeram-se sentir devido à *Nova Gestão Pública*, pretendendo-se tornar os municípios portugueses cada vez mais eficientes e eficazes, trabalhando em prol da *accountability* e da transparência das contas públicas. (Carvalho, 2010; Correia *et al.*, 2011).

O POCAL, tal como o POCP, tinha como principal objetivo criar condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, constituindo um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais (DL n.º 54-A/99), tendo sido integrados vários princípios orçamentais e contabilísticos, regras previsionais, critérios de valorimetria, mapas de prestação de contas (o balanço e a demonstração dos resultados) e documentos

previsionais (orçamento e grandes opções). Previa, igualmente, a existência de três sistemas contabilísticos: orçamental (o único existente até à publicação do diploma que aprovou o POCAL); patrimonial e de custos.

O POCP e os planos setoriais, posteriormente, aprovados vieram “colmatar as lacunas existentes na contabilidade pública, obrigando todos os organismos da administração central, regional e local a implementar, de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico.” (DL n.º 192/2015). Contudo, volvidas cerca de duas décadas, “a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se desatualizada, fragmentada e inconsistente, o que resulta, por um lado, do avanço 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 Plano Oficial de Contabilidade” (DL n.º 192/2015). Encontrando-se a atual estrutura de relato orçamental e financeiro fragmentada e não tendo uma perspetiva estratégica, a “reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional” (DL n.º 192/2015).

Esta nova reforma da contabilidade pública resulta da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro e do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que na opinião de Cruz (2015) constitui uma (r)evolução em matéria de Contabilidade Pública e terá certamente efeitos a nível de relato financeiro, controlo e gestão orçamental, planeamento e gestão financeira, gestão de informação e *accountability*.

De facto, até à aprovação deste novo normativo, o SNC-AP, a contabilidade pública encontrava-se afastada da contabilidade privada, que desde 2010, segue o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), tinha terminologia diferente, critérios de reconhecimento e de mensuração diferentes e havia dificuldades na consolidação dos grupos públicos. O SNC-AP continua a contemplar os três subsistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, apresentando normas específicas para cada um desses subsistemas. De acordo com Carvalho e Carreira (2016), o SNC-AP contribui para a melhoria da informação contabilística e torna os relatos financeiro e orçamental mais completos, estando

também previsto o relato de informação de contabilidade de custos, porque introduz a estrutura conceitual, para a contabilidade financeira, onde, de entre outros, estão definidos os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das normas de contabilidade pública, o que vem colmatar as carências conceituais existentes nos anteriores normativos, que apenas faziam referência às demonstrações financeiras e aos seus elementos; apresenta algumas alterações nos modelos das demonstrações de execução orçamental e nos modelos das demonstrações financeiras, o que contribui para a melhoria da informação contabilística (as demonstrações orçamentais encontram-se mais sintéticas, mas com informação mais pertinente; a estrutura da demonstração dos resultados é melhorada, com a sua segmentação no sentido de melhor compreender os diferentes níveis de desempenho da entidade; a demonstração dos fluxos de caixa é melhorada, com a apresentação dos fluxos por atividades operacionais, de investimento e de financiamento; introduz a demonstração das alterações no património líquido; melhora o Anexo, onde estão todas as divulgações exigidas nas Normas de Contabilidade Pública); apresenta um Plano de Contas Multidimensional que elimina a existência de muitas contas para o mesmo registo e a divergência entre o classificador económico e patrimonial; torna-se um elemento facilitador no processo de consolidação de contas, em que no perímetro de consolidação haja entidades sujeitas ao SNC e outras sujeitas ao SNC-AP; aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e apresenta um único normativo para todas as administrações públicas.

Inicialmente, de acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 192/2015, as entidades sujeitas à aplicação do SNC-AP, deveriam a partir de 2017 ter implementado o novo normativo. Tal não veio a acontecer, e no que diz respeito às Autarquias Locais, após várias prorrogações, o ano de 2020 foi o primeiro em que as demonstrações orçamentais e financeiras foram preparadas de acordo com o SNC-AP.

As entidades públicas que adotam pela primeira vez o SNC-AP, tendo em conta o número 2, do Artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, devem: “a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública; b) Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública; c) Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria; d) Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.” Além disso, segundo o número 3, “Os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas que se verificarem devem ser reconhecidos no

saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados e de acordo com o número 4 “devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior.”

No modelo de reconciliação para o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP, há ajustamentos que consistem em alterações nas rubricas do ativo e do passivo, que resultam de alterações de políticas contabilísticas e que terão consequências no valor da rubrica de “Resultados Transitados”, as alterações modificativas; as retificações, que consistem em alterações às rubricas do balanço, com consequências no património líquido, provocando alterações modificativas, pelo facto de certas transações não terem sido devidamente reconhecidas no normativo contabilístico anterior; e as reclassificações que consistem em alterações de classificações de rubricas, podendo ser permutativas, se alterarem a classificação no mesmo agregado ou modificativas, se alterarem o valor do património líquido.

De referir que a NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras – indica um conjunto de divulgações a efetuar no ano de transição, como sejam: (a) Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados; (b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores; (c) Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período; (d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP (divulgações que, de acordo com o ponto 9, seriam exigidas se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCP); (e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável); (f) Se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCP são (não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

3. ESTUDO DE CASO

Este trabalho surge no seguimento de estudos efetuados anteriormente sobre as perceções dos responsáveis pela contabilidade de quatro municípios portugueses, da

região de Leiria, sobre as principais vantagens do novo normativo, sobre as alterações entre os dois normativos (POCAL/SNC-AP) em algumas áreas da contabilidade financeira e sobre o processo de transição para implementação do novo normativo à data de 01/1/2019 (Carvalho, 2018; Carvalho, 2019). As principais conclusões resultaram da percepção dos responsáveis pela contabilidade dos municípios do estudo em considerarem que a harmonização permitirá, para além de informação mais completa, mais fidedigna, a comparabilidade entre as diferentes entidades de todo o setor público português sendo a possibilidade da consolidação de contas a principal vantagem apontada pelos responsáveis pela contabilidade dos municípios entrevistados (Carvalho, 2018). A qualificação dos recursos humanos no novo referencial contabilístico e a adequação dos sistemas contabilísticos e dos sistemas informáticos são exemplos de fatores que podem contribuir para o sucesso no processo de transição (Carvalho, 2019). Não obstante, haverá certamente dificuldades apontadas na transição. Dos estudos levados a cabo antes da transição, as maiores dificuldades enunciadas pelos entrevistados são ao nível do “património”, de cadastro, inventário e/ou contabilização de bens (Carvalho, 2019, Nogueira *et. al.*, 2020) e nos sistemas informáticos (Carvalho, 2019, Moreira, 2020, Nogueira *et. al.*, 2020, Pomirkovana 2018).

Para atingirmos os objetivos a que nos propusemos, seguimos uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa (Creswell, 2007; Erickson, 1986) e como método de investigação o estudo de caso (Yin, 2009, Halinen & Tornroos, 2005, Macnealy, 1997). Socorremo-nos de um conjunto de questões, pois considerámos que a entrevista seria a fonte de evidência do nosso trabalho (Júnior & Júnior, 2012; Marconi & Lacatos, 2002; Vieira *et al.* 2009). Efetuámos duas entrevistas em cada um dos municípios, uma no mês de abril e outra em junho, após aprovação das contas de 2020 pelo órgão executivo. As entrevistas foram efetuadas via on-line (via zoom) e foram gravadas e transcritas de modo a evitar a distorção de ideias e validadas pelos entrevistados. Para recolher os dados de um município, enviámos as questões por email para o chefe da divisão financeira, depois de uma breve entrevista efetuada por telefone.

Neste trabalho, recorreremos aos quatro municípios do distrito de Leiria, que colaboraram nos estudos anteriores que vamos identificar por A, B, C e D, tendo em conta a sua dimensão, caracterizada em termos populacionais: o grande (D), o médio (A), o médio (B), que foi entidade piloto e o pequeno (C). Seguimos Fernandes e Aibar (2005), em que os municípios pequenos têm 20.000 ou menos habitantes; os municípios médios têm entre 20.000 e 100.000 habitantes e os municípios grandes têm 100.000 ou mais habitantes.

As nossas questões de investigação foram as seguintes:

- ✓ Q1: Quais foram as principais dificuldades no processo de transição do POCAL para o SNC-AP (fundamentalmente no subsistema da contabilidade financeira)?
- ✓ Q2: De que forma tais dificuldades foram ultrapassadas?
- ✓ Q3: Quais as rubricas do balanço onde ocorreram os principais ajustamentos?

4. ANÁLISE DOS PRINCIPAIS RESULTADOS DO ESTUDO

Para atingirmos o **objetivo 1**: Identificar as principais dificuldades no processo de transição do POCAL para o SNC-AP (fundamentalmente no subsistema da contabilidade financeira), começámos por perguntar de forma genérica quais tinham sido efetivamente as principais dificuldades encontradas, questionando posteriormente de forma mais específica em termos de rubricas de balanço.

As respostas obtidas foram muito semelhantes. As principais dificuldades referidas pelo técnico superior responsável pela contabilidade do município A foram:

- Reclassificar as contas patrimoniais do POCAL para SNC-AP;
- Ajustar a vida útil de todos os bens inventariados e sujeitos a depreciação para o novo classificador do SNC-AP;
- Identificar os bens imóveis sujeitos a reconhecimento ou desreconhecimento;
- Elaborar o Balanço de Abertura de 2020 em SNC-AP, partindo do balanço final de 2019 elaborado de acordo com o POCAL, tendo em conta todos os lançamentos de reconhecimento/desreconhecimento e critérios de mensuração e reclassificações do novo normativo;
- As constantes atualizações ao sistema informático que, segundo a *softwarehouse*, era uma consequência das constantes e sucessivas instruções emanadas pela DGAL (Direção-Geral das Autarquias Locais).

Já o técnico da contabilidade do município B referiu que as principais dificuldades residiram:

- Na área do património devido às novas vidas úteis, conseqüentemente, novas taxas de depreciação, ao reconhecimento/desreconhecimento devido ao novo normativo, à transição do CIBE para o Classificador Complementar 2, o que levou a que se tivesse que avaliar bem a bem, tendo sido um trabalho muito moroso;
- Na área das transferências e subsídios, apresentou a situação transferências do Estado para os municípios no âmbito do Fundo de Equilíbrio Financeiro previsto na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro e a que o Município tem direito;
- Na atualização do sistema informático que “foi e continua a ser muito complexa”.

O chefe de divisão da Gestão Financeira do município C considera que a implementação, em 2020, do SNC-AP representa uma alteração ao sistema contabilístico anterior, “que não se afigura tão substancial e diversa, quando a efetuada no período de transição de 2001 para 2002”, considerando que, nesta fase, o município dispõe de um conjunto de recursos humanos, com formação superior e, consequentemente, com conhecimentos que permitem uma maior assimilação e adaptação a esta fase de transição. Salientou, contudo, os seguintes constrangimentos:

- “Aplicativo informático disponibilizado em fase muito tardia e com inúmeras lacunas e omissões, circunstância que foi notória ao longo do exercício e, mesmo, no período de prestação de contas;
- A tutela (Direção-Geral da Autarquias Locais) não estava preparada para a receção de informação neste novo modelo contabilístico;
- Ausência de respostas claras e oportunas por parte do regulador (Comissão de Normalização Contabilística);
- Legislação aplicável omissa quanto a questões materialmente relevantes e, em nossa opinião, com falhas interpretativas e normativas que parecem surgir de um ato legislativo remendado (exemplo *sui generis*, embora de somenos importância, facto de no classificador económico, o qual não sofreu alterações, o imposto municipal sobre transmissões onerosas surgir como imposto direto e no classificador multidimensional, enquanto rendimento, surgir disposto como imposto indireto). Enquanto matéria materialmente relevante, será de dispor o modelo contabilístico de imputação das transferências de capital advindas do Orçamento do Estado, não particularmente consignadas, como seja o FEF de capital ou a aplicação do artigo 35º do Regime Financeiro das Autarquias Locais, o qual sob o primado do princípio das regras do equilíbrio orçamental apenas podem ser alocadas em despesas de capital, nas quais se inserem os apoios aos investimentos de terceiros, estes últimos gastos do exercício, mas sem possibilidade de consignar estas receitas a este fim e consequentemente, a relevarem como rendimento do exercício;
- Aplicação de um sistema contabilístico com prestação de contas que retira a comparabilidade, em ano de eleições autárquicas, com nefastos reflexos para a transparência e avaliação dos cidadãos das contas públicas.”

Considera, ainda, este técnico que este sistema contabilístico “será menos intuitivo e perceptível pelo cidadão, podendo significar, eventualmente, um retrocesso no âmbito da designada *accountability*”.

O chefe da divisão financeira do Município grande (D) também aponta como principais dificuldades as relacionadas com o património, acrescentando “a perda de comparabilidade com anos anteriores e interpretação de novos mapas (nomeadamente a demonstração dos fluxos de caixa).

Para além destas dificuldades, outras foram apresentadas por responsáveis pela contabilidade, como por exemplo, adaptação ao novo sistema contabilístico, formação insuficiente, pois as poucas ações de formação frequentadas “apenas se focavam nas normas (aspetos teóricos), e não em casos práticos”.

Para atingirmos o **objetivo 2**: Perceber de que forma foram ultrapassadas as principais dificuldades na transição do POCAL para o SNC-AP, perguntámos como tentaram ultrapassar essas dificuldades, principalmente no processo de transição, mas tentámos também perceber se durante os anos de 2019 e 2020 continuaram a frequentar ações de formação no âmbito do SNC-AP.

O técnico superior responsável pela contabilidade do município A referiu a importância do manual de implementação, destacando, contudo, o apoio dado pelo Revisor Oficial de Contas e pela *softwarehouse*.

O técnico de contabilidade do município B mencionou o apoio da *softwarehouse*, referindo que as ações de formação foram muito poucas e as que existiram foram online. Referiu ainda que “os municípios não sentiram a presença da DGAL e da Uni-LEO.”

O chefe de divisão de Gestão Financeira do município C considera que as dificuldades foram sendo ultrapassadas com resiliência, esforço e dedicação dos recursos humanos afetos à área financeira.

Já o chefe de divisão financeira do Município refere que ultrapassaram as dificuldades encontradas com a ajuda da *softwarehouse* e da sociedade de revisores oficiais de contas.

Para atingirmos o **objetivo 3**: Perceber em quais rubricas do balanço ocorreram os principais ajustamentos na transição entre o POCAL e o SNC-AP, seguimos duas metodologias distintas. Por um lado, pedimos aos nossos inquiridos que nos identificassem as rubricas onde tinham sido efetuados os ajustamentos para efetuar a reconciliação para o Balanço de abertura do SNC-AP. Por outro, através, da análise dos documentos de prestação das contas do ano de 2020, identificámos as rubricas e o tipo de ajustamento, retificação ou reclassificação, seguindo de perto o Manual de Implementação.

Os principais ajustamentos efetuados no que respeita ao município A foram, de acordo com o responsável da contabilidade, nas contas da classe 4 (novas contas de

propriedade de investimento, reconhecer e desreconhecer ativos tangíveis e intangíveis, método de equivalência patrimonial das participações financeiras em entidades, superior a 20%, as contas do Património Líquido que passaram a registar as transferências de capital da receita (fundos comunitários, e do Estado), as imparidades de cobrança duvidosa que transitaram do Passivo para o Ativo.

Já os principais ajustamentos, segundo o técnico do município B, ocorreram “nas rubricas dos Ativos Fixos Tangíveis, Propriedades de Investimentos Ativos Intangíveis e Resultados Transitados”.

Para o chefe de divisão de Gestão Financeira do Município C, os principais ajustamentos ocorreram nos ativos fixos tangíveis e nas propriedades de investimento. No que respeita ao Município D, seguindo o chefe de divisão financeira os principais ajustamentos ocorreram nos ativos fixos tangíveis, nos ativos intangíveis e respetivas depreciações e amortizações, derivadas principalmente pela atualização da vida útil nos termos do novo classificador complementar.

Como já referimos, a recolha de parte dos dados teve como suporte as entrevistas. Recorremos, igualmente, à análise documental, o que permitiu o incremento na comparabilidade e complementaridade de informações para analisar quais as rubricas do balanço onde ocorreram os principais ajustamentos no processo de transição. Os documentos de prestação de contas foram facultados pelos municípios, após aprovação pelo órgão executivo.

Pela análise dos documentos de prestação de contas de 2020 dos municípios A, B, C e D verificamos que as demonstrações financeiras dos quatro municípios estudados foram apresentadas pela primeira vez de acordo com o novo referencial contabilístico da Administração Pública, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), publicado no Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, no período de 2020.

No caso do **Município A**:

- O balanço de abertura à data de 01 de janeiro de 2020 foi elaborado de acordo com o Manual de Implementação do SNC-AP. O balanço e a demonstração dos resultados de 2020 foram preparadas de acordo com o SNC-AP e a informação relativa ao ano anterior baseia-se no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- A informação comparativa relativa ao ano de 2019 é baseada no POCAL, tendo sido efetuada uma mera conversão dos saldos para as contas e rubricas das demonstrações financeiras de acordo com o novo referencial, o que implicará a perda de comparabilidade entre 2020 e 2019. Esta perda de comparabilidade é especialmente visível nas seguintes rubricas: Propriedades de

investimento/Ativos fixos tangíveis, Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis/Outras contas a receber, Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos/Outras contas a pagar, Outras variações no património líquido/Proveitos diferidos.

Também o balanço de abertura referente à data de 01 de janeiro de 2020 do **Município B** foi elaborado de acordo com o Manual de Implementação do SNC-AP e foram aplicados os requisitos das Normas de Contabilidade Pública (NCP).

Relativamente ao **Município C**, o balanço de abertura com referência a 01 de janeiro de 2020 foi, igualmente, elaborado em conformidade com o Manual de Implementação do SNC-AP. Para a apresentação dos saldos das demonstrações financeiras do período anterior, as mesmas foram elaboradas de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), tendo sido apenas efetuada a conversão dos saldos, nos termos do estabelecido pelo SNC-AP.

Da mesma forma, o Município D elaborou o balanço de abertura a 01 de janeiro de 2020 de acordo com o Manual de Implementação do SNC-AP - 2ª Versão, tendo o balanço e a demonstração dos resultados de 2020 sido preparados de acordo com o SNC-AP, baseando-se a informação relativa ao ano anterior no POCAL, através de uma mera conversão dos saldos das contas e rubricas de acordo com o SNC-AP, o que implicará a perda de comparabilidade.

Como referimos anteriormente, a NCP 1 requer um conjunto de divulgações a efetuar no ano de transição, nomeadamente, a :

(a) Forma como a transição do POCAL para o SNC-AP afetou a posição financeira e o desempenho financeiro relatados:

No **Município A**, as mesmas passaram por: a transição do POCAL para SNC-AP teve alterações tanto a nível da apresentação, como em termos de mensuração dos ativos e passivos. Destaca-se a conta 20 – Devedores e credores por transferências, subsídios e empréstimos bonificados (criação de duas novas rubricas, uma no ativo e outra no passivo, para evidenciar saldos com a Administração Pública: Devedores e Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis); a conta 28 – Diferimentos - refletidos os saldos decorrentes da aplicação da periodização económica (contas de custos diferidos e proveitos diferidos em POCAL), Conta de Ativos Fixos Tangíveis e Propriedades de Investimento.

No **Município B**, as maiores variações ocorreram nas rubricas de Ativos Não Correntes (Ativos Fixos Tangíveis, Propriedades de Investimento e Ativos Intangíveis) e de Património Líquido (Ajustamentos de Transição), nomeadamente:

- Reclassificação na rubrica Propriedades de Investimento dos Imóveis que não estejam afetos à atividade principal do Município e que geram rendas ou outros rendimentos semelhantes (no POCAL, estes imóveis estavam reconhecidos em imobilizado corpóreo);
- Reclassificação na rubrica de Ativo Intangível de diversos softwares (sistemas operativos que sejam parte integrante de hardware) (no POCAL estes ativos estavam reconhecidos em imobilizado corpóreo);
- Com o SNC-AP, foram criadas duas novas rubricas, uma no ativo e outra no passivo, de modo a evidenciar os saldos com a Administração Pública: Devedores e Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis;
- Com o SNC-AP, os subsídios ao investimento passam a ser apresentados no Património, na rubrica: Outras variações no Património Líquido (deixando de estar evidenciados no Passivo).
- Alteração da vida útil dos edifícios anteriormente contabilizada em 80 anos, que passou nos termos do ponto 6 do anexo III do SNC-AP, o Classificador Complementar 2 (CC2) “Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento”, a ser contabilizada em 50 anos, tendo existido necessidade de se proceder ao seu ajustamento.

No **Município C**, foi desreconhecido do Património do Município um imóvel registado como propriedade de Investimento e foram ajustadas as vidas úteis dos edifícios e outras construções de acordo com as instruções da Comissão de Normalização Contabilística. Tais ajustes foram refletidos na Conta de Resultados Transitados. Consequentemente, os rendimentos diferidos dos bens cuja vida útil foi ajustada, também sofreram ajustes na mesma proporção. “As transferências e subsídios de capital para investimentos depreciáveis foram reclassificados para outras variações de capital líquido, quando no anterior normativo estavam refletidos como proveitos diferidos, no passivo”.

No **Município D**, as situações que afetaram as demonstrações financeiras foram:

- A valorização dos ativos fixos tangíveis, por atualização do Valor Patrimonial Tributário, referentes a edifícios e terrenos;
- A atualização da vida útil dos edifícios e outras construções em conformidade com o Classificador Complementar, e a regularização dos proveitos extraordinários decorrentes da atualização da vida útil foram reclassificados para Ajustamentos de transição para o SNC-AP;
- Desreconhecimento de e ativos fixos tangíveis, por não satisfazem a definição de ativo;

- Foram reclassificados vários bens do ativo fixo tangível que estavam reconhecidos numa categoria de acordo com o POCAL e que no novo normativo pertencem a outra categoria;
- Foram diferidos transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos e não pagos;
- As transferências e subsídios de capital para investimentos depreciáveis foram reclassificados para outras variações do património líquido, quando no normativo anterior estavam como proveitos diferidos no passivo.

(b) Reconciliação entre o património líquido relatado em POCAL em 31/12/2019 com o património líquido de acordo com o SNC-AP em 01/01/2020

Tabela 1: Variações decorrentes da transição no património líquido - Município A

| | |
|--|-------------------------|
| Património Líquido 31/12/2019 - POCAL | 166.790.532,18 € |
| Reconhecimento de Ativos Fixos Tangíveis | 8.129.479,19 € |
| Desreconhecimento Ativos Intangíveis | 2.353.583,16 € |
| Critérios de Mensuração | 793.602,20 € |
| Transferência de Subsídios ao Investimento | 67.971.277,69 € |
| Património Líquido 01/01/2020 - SNC-AP | 241.331.308,10 € |

Fonte: Relatório de Gestão (2020), Município A. Elaboração própria

Tabela 2: Variações decorrentes da transição no património líquido - Município B

| | |
|--|------------------------|
| Património Líquido 31/12/2019 - POCAL | 64.006.015,13 € |
| Património Líquido 01/01/2020 - SNC-AP | 63.082.932,52 € |

Fonte: Relatório de Gestão (2020), Município B. Elaboração própria

Tabela 3: Variações decorrentes da transição no património líquido - Município C

| | |
|--|-------------------------|
| Património Líquido 31/12/2019 - POCAL | 139.232.415,49 € |
| Desreconhecimentos propriedades de investimento | -3.693,44 € |
| Reclassificações | -5.984.450,04 € |
| Variações do Património Líquido (Tranf. Sub. Investimento) | 25.499.472,91 € |
| Património Líquido 01/01/2020 - SNC-AP | 158.743.744,92 € |

Fonte: Relatórios de Gestão (2020), Município C. Elaboração própria

Tabela 4: Variações decorrentes da transição no património líquido - Município D

| | |
|--|-------------------------|
| Património Líquido 31/12/2019 - POCAL | 296 704 665,97 € |
| Cedência de terrenos | 133 311,92 € |
| Regularização da vida útil | 44 435 686,72 € |
| Regularização Transferência de subsídios ao investimento | 1 260 588,64 € |
| Valorização VPT | 7 212 598,98 € |
| Património Líquido 01/01/2020 - SNC-AP | 349 480 228,39 € |

Fonte: Relatórios de Gestão (2020), Município D. Elaboração própria

Pela análise dos dados das tabelas 1 a 4, começamos por verificar, dados os ajustamentos a que as rubricas do ativo e passivo estiveram sujeitas, que o património líquido apresentado de acordo com o POCAL, à data de 31/12/2019 difere daquele que é apresentado de acordo com o SNC-AP, à data de 01/01/2020, sendo nos municípios em estudo, em três casos superior e num caso inferior.

Verificamos, um aumento de cerca de 45% do valor do património líquido no caso do Município A, de cerca de 14% no caso do Município C e de cerca de 18 % no caso do Município D. Já no caso do Município B, ocorreu uma diminuição de cerca de 1,5%.

Pela análise do quadro de *Reconciliação para o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP* e pela análise dos respetivos relatórios de gestão dos municípios estudados, constatamos:

No **Município A** com a transição do POCAL para SNC-AP, verificaram-se grandes alterações no tratamento contabilístico, nomeadamente:

- ✓ Na reclassificação dos subsídios para investimentos, no montante de 67.971.277,69 €, que transitaram do Passivo para o Património Líquido;
- ✓ Na reclassificação de rubricas que constavam em Ativos Fixos Tangíveis para Propriedades de Investimento, no montante de 10.762.287,25 €;
- ✓ No desreconhecimento de bens imóveis, no montante de 1.936.036,00 € que, no âmbito de cedência ou contratos de concessão, estão sob gestão e controlo de terceiros;
- ✓ Alteração de critérios de mensuração, de algumas participações financeiras, para o método de equivalência patrimonial.

No **Município B:**

- ✓ Não há qualquer ajustamento resultante de reconhecimento;
- ✓ Apenas ocorreram ajustamentos nas rubricas de Ativos fixos tangíveis, Propriedades de investimento e Ativos intangíveis;

- ✓ Foram desreconhecidos, efetuadas retificações, reclassificações e outras correções nos Ativos Fixos Tangíveis, o que fez com que esta classe diminuísse 1.117.702,73 €
- ✓ Foram reclassificados Ativos Fixos Tangíveis em Propriedades de Investimento;
- ✓ Foram reclassificados Ativos intangíveis;

Os principais ajustamentos efetuados no âmbito da transição para o SNC-AP, reconhecidos na conta 564 - Ajustamentos de Transição para SNC-AP ocorridos no **Município C** referem-se a ajustes das depreciações por alteração das vidas úteis, decorrente da atualização do classificador complementar 2, a desreconhecimento de um ativo e à aplicação da NCP 14 – Rendimentos de transações sem contraprestação, que determina que as transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables e outras transferências de capital sejam apresentadas como componente do Património e não como componente de passivo, em acréscimos e diferimentos, tal como acontecia no POCAL. Neste município:

- ✓ Foi efetuada uma retificação na rubrica de Ativo Fixo Tangível, no montante de 41.850,92 €, fazendo diminuir os resultados transitados nesse montante;
- ✓ Foram efetuadas reclassificações e retificações nos Ativos Fixos Tangíveis, no montante de - 6.205.372,55 €;
- ✓ Foram desreconhecidas Propriedades de Investimento no montante de 3.693,44 €, mas foram reclassificadas 220.922,51 €, o que fez com que as Propriedades de Investimento aumentassem 217.229,07 €;
- ✓ No total foram efetuadas reclassificações no montante de -5.984.450,04 €;
- ✓ As variações do Património Líquido resultantes da transferência dos subsídios de Investimento somaram 25 499 472,91 €.

No **município D**,

- ✓ Através de operações de desreconhecimento e retificações, os ativos fixos tangíveis sofrem um aumento de 52.770.656,81 €;
- ✓ As propriedades de investimento aumentam 4.905,61€, devido a retificações;
- ✓ O ativo corrente, por efeito das reclassificações, aumentou 278.108,34 €, derivado da conta de diferimentos.

5. CONCLUSÕES

Nos municípios estudados, verificámos que as demonstrações financeiras foram preparadas, pela primeira vez, em 2020, tendo em conta o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo DL 192/2015

de 11 de setembro. Verificámos, igualmente, que foi elaborado um balanço de abertura com referência a 01 de janeiro de 2020, de acordo com o Manual de Implementação do SNC-AP.

Além disso, constatámos que face à aplicação do normativo SNC-AP no ano 2020, as demonstrações financeiras não são inteiramente comparáveis com o ano 2019, uma vez que no ano anterior foi adotado outro sistema contabilístico, POCAL, tendo sido efetuada uma mera conversão dos saldos para as contas do novo referencial contabilístico.

Para os entrevistados as principais dificuldades encontradas no processo de transição do POCAL para o SNC-AP residiram nas áreas do património e rendimento, mais especificamente: necessidade de identificar todos os bens sujeitos a reconhecimento ou desreconhecimento de modo a cumprir com o estipulado pelo novo normativo e aplicar as novas vidas úteis presentes no classificador complementar, o que implicou a avaliação individual de cada um dos bens e imputação das transferências de capital resultantes do Orçamento do Estado, como seja o FEF de capital ou a aplicação do artigo 35º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. Apresentaram, contudo, outros constrangimentos, como sejam: adaptação ao novo sistema contabilístico, formação insuficiente, “aplicativo informático disponibilizado em fase muito tardia e com inúmeras lacunas e omissões, circunstância que foi notória ao longo do exercício e, mesmo, no período de prestação de contas”, falta de preparação da Direção-Geral das Autarquias Locais para a receção de informação no novo modelo contabilístico, “ausência de respostas claras e oportunas” por parte da Comissão de Normalização Contabilística.

Para ultrapassarem as dificuldades encontradas, as respostas obtidas foram unânimes. Em primeiro lugar, os técnicos de contabilidade dos municípios entrevistados recorriam às suas *softwarehouses*, socorrendo-se também da ajuda dos revisores legais de contas.

As rubricas que sofreram mais ajustamentos na transição resultaram dos lançamentos de regularização associados às transferências de subsídios ao investimento e às correções nas amortizações e depreciações, devido às alterações das vidas úteis.

De facto, pelos resultados encontrados, a alteração mais relevante da transição do POCAL para SNC-AP parece prender-se com as transferências do Orçamento do Estado, a título do FEF de Capital e Artigo 35º, nº 3, da Lei nº 73/2015, que transitaram das contas da classe 7 (Rendimentos) para o Património Líquido (conta 593 – Transferências e subsídios de capital) que influenciou, negativamente, o Resultado Líquido do Período de todos os municípios em estudo. Outro fator que influenciou

negativamente o resultado líquido foi a alteração da vida útil dos edifícios e outras construções, pois com a diminuição das vidas úteis, verificou-se um aumento das depreciações.

Para estudos futuros, propomos alargar o âmbito de investigação aos restantes municípios do distrito de Leiria e proceder à análise dos principais ajustamentos efetuados no mapa de reconciliação para o balanço de abertura do SNC-AP, após os documentos de prestação de contas terem sido divulgados no *síte* do município, de modo a avaliar o impacto da transição no património líquido dos municípios.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Azevedo, C. M. (2018). *A Implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal*. Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração. Universidade de Aveiro.
- Carvalho, A. (2010). *O papel da informação contabilística e do controlo externo no processo de accountability: o caso dos municípios portugueses*. Tese de Doutoramento. Universidade de Vigo.
- Carvalho, A. (2018). Perceção dos responsáveis pela contabilidade sobre o SNC-AP: o caso de alguns municípios. *XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica - Interioridade e Competitividade: Desafios Globais da Gestão*, fevereiro, Guarda.
- Carvalho, A. & Carreira, J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *XVII Encuentro AECA. Desarrollo Sostenible - Nuevos retos para la contabilidad y la gestión*. Instituto Politécnico de Bragança – Portugal. septiembre, Bragança.
- Carvalho, A. (2019). Análise do Processo de Implementação do SNC-AP – O Caso de Alguns Municípios Portugueses durante o Período 2016-2018. *XXIX Jornadas Hispano Lusas Gestión Científica: Emprendimento, Estrategia y Conocimiento*. Osuna, fevereiro de 2019.
- Carvalho, J. *et al.* (2006). New local government accounting in Portugal. *Public Money & Management*, 26(4): 211-216.
- Correia, C., Gonçalves, M., & Marques, M. (2011). *Accountability* na Contabilidade Pública em Portugal: o caso de um município do distrito de Coimbra. *Pecunia*, 13, 161–173.
- Creswell, J. (2007). *Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. Porto Alegre: Artmed.

- Cruz, S. (2015). "(R)evolução do normativo contabilístico para o setor público: o SNC-AP". *Revista Contabilista*, ano XVI, 189, dezembro, 50-53. Lisboa: OCC.
- CNC (2017). Manual de Implementação do SNC-AP, versão 2, junho 2017.
- Erickson, F. (1986). *Qualitative methods in research on teaching*. In Wittrock, M.C. (Ed.). *Handbook of research on teaching*. New York: Macmillan Publishing Co. 119-161.
- Fernandes, M. (2009). Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 155-188.
- Gonçalves, M., Lira, M. & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143.
- Halinen, A. & Tornroos, J. (2005). Using case methods in the study of contemporary business networks. *Journal of Business Research*. 58(9), 1285-1297, set.
- Jesus, M. (2010). *A contabilidade pública e a contabilidade nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Jorge, S. et al. (2007). Governmental accounting in Portugal: Why accrual accounting is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accountability & Financial Management*, 19(4): 411-446.
- Jorge, S. et al. (2012). Novas Tendências da Contabilidade Pública no contexto da União Europeia. *Revista de La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 99: 20-21.
- Júnior, A. & Júnior, N. (2012). A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. *Revista Evidência*, 7(7), 237-250.
- Macnealy, M. (1997). Toward better case study research. *IEEE Transactions on professional Communication*, 40(3): 182-195, Sept.
- Marconi, M., & Lakatos, E. (2002). *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Moreira, M. (2020). *Transição do POCAL para o SNC-AP: Perceções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto.
- Nogueira, S., Silva, N. & Ribeiro, N. (2020). Perceções sobre a transição do POCAL para o SNC-AP. O caso do Município XYZ. *XIX Encuentro Internacional AECA. Contabilidad, Gestión Y Agenda 2030*. Setembro. Guarda.

- Nunes, A. *et al.* (2016): *O Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas – Teoria e Prática*, Edições Almedina.
- Pomirkovana, Y. (2018). *Perceções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto*. Relatório de Estágio do Mestrado em Economia Monetária, Bancária e Financeira. Universidade do Minho.
- Rodrigues, C. & Alves, T. (2016). Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): o caso de uma entidade do Setor Público. *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*, maio, Setúbal.
- Rosa, S. (2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores & Auditores*, 27-53, set.
- Ryan, B. *et al.* (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Second Edition. TJ Digital, Padstow UK.
- Scapens, R. (2004). *The real life guide to accounting research a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford: Elsevier.
- Vieira, R. *et al.* (2009). *Investigação Qualitativa em Contabilidade, em Major, M.J. e R. Vieira (Eds.), Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria , metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. (2010). *Estudo de Caso, Panejamento e Métodos*. Quarta Edição, Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. (2014). *Case Study Research Design and Methods*. 5th ed. Thousand Oaks, CA: Sage.

Legislação

- Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro
- Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro
- Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

7. LISTAGEM DA AMOSTRA

Município A (2020). Relatório de Gestão.

Município B (2020). Relatório de Gestão.

Município C (2020). Relatório de Gestão.

Município D (2020). Relatório de Gestão.