



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)**

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO**

**A ADOÇÃO DO SNC-AP NUMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO  
SUPERIOR POLITÉCNICO: O CASO DO INSTITUTO POLITÉCNICO  
DE VIANA DO CASTELO**

**Pedro Gonçalves da Rocha**

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do  
Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão de Empresas

Orientada por

**Professora Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro**

Viana do Castelo, novembro de 2018





Instituto Politécnico  
de Viana do Castelo

**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)**

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**A ADOÇÃO DO SNC-AP NUMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR  
POLITÉCNICO: O CASO DO INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO  
CASTELO**

**Pedro Gonçalves da Rocha**

Orientada por

**Professora Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro**

Viana do Castelo, novembro de 2018



---

## Resumo

A realização deste trabalho teve como objetivo analisar o impacto da adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) numa instituição de ensino superior - Instituto Politécnico de Viana do Castelo (IPVC). Especificamente, pretendeu-se avaliar as consequências na posição financeira da instituição, nomeadamente nas rubricas do Balanço e Demonstração dos Resultados em que se prevê maiores alterações e analisar o impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da organização relativamente à preparação de informação financeira e orçamental.

De todas as rubricas analisadas, a que mais condiciona a posição financeira do IPVC devido à transição para o SNC-AP é "Transferências e Subsídios. A adoção do SNC-AP nos procedimentos organizacionais da área da contabilidade do IPVC iniciou-se com um plano de implementação. Esta implementação teve a necessidade de realizar alguns ajustamentos ao nível da necessidade de reconhecimento e mensuração de alguns ativos tangíveis e desreconhecimento de outros ativos, bem como a necessidade de alterar a informação contabilística intercalar a reportar.

No estudo realizado constatámos que as maiores dificuldades do processo decorreram da necessidade de melhorar a qualificação e conhecimentos técnicos dos recursos humanos e adequá-los ao processo de implementação; da adaptação do funcionamento do *software* e das dificuldades de interligação com outros serviços.

No entanto, constata-se que uma implementação bem-sucedida do SNC-AP permitirá à entidade contabilística do Estado apresentar um Balanço de todas as entidades do Estado. Realça-se que, especificamente, no IPVC, a implementação do SNC-AP irá permitir maior fiabilidade da prestação de contas, melhorar no processo de tomada de decisão, aumentando, também, as exigências ao nível da implementação da contabilidade de gestão que ainda se encontra em fase inicial.

**Palavras-chave:** Contabilidade pública, SNC-AP, implementação, normativo contabilístico



---

## Resumen

Este estudio tuvo como objetivo analizar el impacto de la adopción del Sistema de Normalización Contable para la Administración Pública (SNC-AP) en una institución de educación superior - Instituto Politécnico de Viana do Castelo (IPVC). Específicamente, tenía la intención de evaluar las consecuencias sobre la posición financiera de la institución, es decir, en los elementos del Balance general y del Estado de resultados donde se espera que cambie más y analizar el impacto de la adopción del SNC-AP en los procedimientos de la organización con respecto a la preparación de información financiera y presupuestario

De todos los ítems analizados, el que más condiciona la posición financiera del IPVC debido a la transición al SNC-AP es "Transferencias y Subsidios. La adopción del SNC-AP en los procedimientos de organización contable de IPVC comenzó con un plan de implementación. Esta implementación tuvo que hacer algunos ajustes a la necesidad de reconocimiento y medición de algunos activos tangibles y la baja en cuentas de otros activos, así como la necesidad de cambiar la información contable provisional que se informará.

En el estudio descubrimos que las principales dificultades del proceso eran la necesidad de mejorar la calificación y el conocimiento técnico de los recursos humanos y adaptarlos al proceso de implementación; adaptando el funcionamiento del software y las dificultades de interconexión con otros servicios.

Sin embargo, se encuentra que una implementación exitosa del SNC-AP permitirá a la entidad contable estatal presentar un balance de todas las entidades estatales. Se enfatiza que, específicamente, en IPVC, la implementación del SNC-AP permitirá una mayor confiabilidad de la rendición de cuentas, así como mejorará el proceso de toma de decisiones, aumentando también los requisitos para la implementación de la contabilidad de gestión que en todavía está en sus primeras etapas.

Palabra clave: Contabilidad pública, SNC-AP, implementación, normas contables



---

## Abstract

The purpose of this study was to analyse the processes of adoption of the Accounting Standardization System for Public Administration (SNC-AP) in a public teaching institution – the Polytechnic Institute of Viana do Castelo (IPVC). Specifically, the purpose was to evaluate the impact on the SNC-AP on the financial position, namely on the Balance Sheet items and on the Income Statement, and to analyze the impact of the adoption of the new accounting system on the organization's procedures for the preparation of financial and budgetary information.

Of all the items analyzed that have a significant impact on the financial position of the IPVC due to the transition to the Accounting Standardization System for Public Administration, the "Transfers and Subsidies" was the most important. Additionally, the adoption of the SNC-AP by the IPVC began with an implementation plan. This implementation involved some adjustments due to the need for recognition and measurement of some tangible assets and derecognition of other assets, as well as as a result of the need to change the report interim accounting information.

In the study we found that the difficulties more significant were related with the need for qualification and technical knowledge of human resources and to adapt them to the implementation process; with adapting the software and with the difficulties of interconnecting with other services.

However, we highlight that successful implementation of the SNC-AP will allow the State accounting entity to present a Balance Sheet of all State entities. It is emphasized that specifically in IPVC, the implementation of the SNC-AP will allow greater reliability of accounting information, as well as the decision-making process will be improved, even though this will also require the implementation of management accounting that is still in its early stages.

**Keywords:** Public accounting, SNC-AP, implementation, accounting system

---

---

## Dedicatória

*À Salomé ao Gaspar e à Damiana.*

---

---

## **Agradecimentos**

Agradeço a todos que contribuíram, para a conclusão deste trabalho, em especial à diretora dos Serviços Administrativos e Financeiros do IPVC, Dr.<sup>a</sup> Alexandrina Videira, e à minha orientadora Professora Doutora Marta Guerreiro pela colaboração e disponibilidade.

Não posso esquecer ainda o apoio da minha família pela motivação, apoio e paciência.



---

## Lista de Abreviaturas e Siglas

A3ES – Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior

CCISP – Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos

CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DGO – Direção Geral do Orçamento

DR – Demonstração dos Resultados

EBITDA – *Earnings Before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations*

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*

f.f. – Fonte de Financiamento

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IES – Instituições de Ensino Superior

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRIC – *International Financial Reporting Standards Interpretations Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

INA – Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

IPVC – Instituto Politécnico de Viana do Castelo

ME – Microentidades

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NCP-PE – Norma de Contabilidade Pública – Pequenas Entidades

---

NPM – *New Public Management*

NYSSCPA – *New York State Society of Certified Public Accountants*

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OTIC – Oficina de Transferência de Tecnologia e do Conhecimento

PCM – Plano de Contas Multidimensional

PE – Pequenas Entidades

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

S3CP – Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas

SAF – Serviços Administrativos e Financeiros

SAS – Serviços de Ação Social

SEC – Sistema Europeu de Contas

SIC – *Standards Interpretations Committee*

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

SNC-ESNL – Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo

UE – União Europeia

UniLEO – Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

---

# Índice Geral

Índice de Figuras .....	xv
Índice de Tabelas .....	xvii
<b>Introdução</b> .....	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Enquadramento Teórico</b> .....	<b>3</b>
1.1. Contabilidade Pública .....	3
1.2. Evolução da Contabilidade Pública Portuguesa .....	4
1.2.1. Evolução da Contabilidade Pública até 1990 .....	5
1.2.2. Reforma da Administração Financeira do Estado .....	8
1.2.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública .....	10
1.2.4. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas .....	17
1.3. Evolução da Contabilidade Pública ao Nível Internacional .....	21
<b>Capítulo II – Estudo Empírico</b> .....	<b>26</b>
2.1. Questões de Investigação e Objetivos do Estudo .....	26
2.2. Métodos de Investigação .....	27
2.3. Enquadramento do caso em análise .....	29
3.1.1. Instituto Politécnico de Viana do Castelo .....	29
3.1.2. O IPVC e o Ensino Superior Politécnico .....	32
3.2. Principais Alterações entre o POC-Educação e o SNC-AP .....	34
3.3. Aspetos Contabilísticos em Análise .....	35
3.3.1. Ativos Fixos Tangíveis .....	36
3.3.2. Ativos Intangíveis .....	38
3.3.3. Resultados Extraordinários .....	40
3.3.4. Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis .....	41
3.3.5. Imparidade em inventários e em dívidas a receber .....	42
3.3.6. Transferências e Subsídios .....	43
3.3.7. Subsistema Contabilidade Orçamental .....	45
3.4. O Processo de Implementação .....	47
3.4.1. Adaptação do Sistema de Informação e da Prestação de Contas .....	48
3.4.2. Formação dos Colaboradores .....	50
3.4.3. Dificuldades na implementação do SNC-AP .....	51
<b>Conclusões, Limitações e Futuras Linhas de Investigação</b> .....	<b>54</b>
Referências Bibliográficas .....	58
<b>I Apêndices</b> .....	<b>I</b>

---

---

## Índice de Figuras

Figura 1 – Sistema de contabilidade pública segundo o SNC-AP ..... **Erro! Marcador não definido.**

Figura 2 – Esquema relativo ao Regime Simplificado do SNC-AP previsto na Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto..... **Erro! Marcador não definido.**

Figura 3 – Número de alunos inscritos nas IES Públicas dos distritos de Viana do Castelo, Braga e Porto no ano letivo 2015/2016 ..... **Erro! Marcador não definido.**

Figura 4 – Número de alunos inscritos nas IES Politécnicas Públicas dos distritos de Viana do Castelo, Braga e Porto no ano letivo 2015/2016 ..... **Erro! Marcador não definido.**

---

---

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Evolução cronológica das principais alterações legislativas da contabilidade pública ....	7
Tabela 2 – Criação de planos sectoriais decorrentes da implementação do POCP .....	11
Tabela 3 – Principais características de cada um dos planos setoriais do POCP .....	15
Tabela 4 – Lista de diplomas legais de complementares ao SNC-AP .....	19
Tabela 5 – Indicadores comparativos entre os Institutos Politécnicos de Viana do Castelo, Cávado e Ave e Porto.....	33
Tabela 6 – Componentes das demonstrações financeiras e das demonstrações orçamentais em POC-Educação e SNC-AP .....	34
Tabela 7 – Principais terminologias alteradas entre o POC-Educação e o SNC-AP .....	35
Tabela 8 – Composição dos Ativos Fixos Tangíveis do IPVC a 31-12-2016 .....	36
Tabela 9 – Valor dos Ativos Fixos Tangíveis do IPVC a despreconhecer a 31-12-2017 .....	38
Tabela 10 – Composição dos ativos intangíveis no IPVC a 31-12-2016.....	40
Tabela 11 – Resultados Extraordinários .....	41
Tabela 12 – Alteração provocada pela reclassificação dos itens extraordinários .....	41
Tabela 13 – Impacto no indicador EBITDA após ajustamento dos itens extraordinários .....	41
Tabela 14 – Ajustamento provocado pela reclassificação dos subsídios para investimento .....	44
Tabela 15 – Impacto no rácio financeiro Endividamento devido à reclassificação da rubrica subsídios .....	45
Tabela 16 – Impacto no rácio financeiro Autonomia Financeira devido à reclassificação da rubrica subsídios .....	45

---

## Introdução

Portugal, tal como os restantes países europeus, tem sentido a evolução do sistema contabilístico quer a nível público, quer a nível empresarial. Esta evolução surgiu com o intuito de garantir uma maior comparabilidade da informação financeira a nível internacional. A contabilidade pública tem evoluído seguindo os passos da contabilidade empresarial, atendendo às normas internacionais para o setor público de acordo com *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (Silva, Rua & Quesado, 2017).

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, inclui uma base tridimensional da contabilidade (financeira, orçamental e de gestão) e apresenta uma estrutura conceptual própria, com vinte e sete normas contabilísticas e de relato financeiro que via permitir uma harmonização da contabilidade pública (OTOC, 2015). Este normativo é baseado em princípios, contrariamente ao sistema anterior baseado mais em regras do que em princípios.

Neste trabalho, pretendemos estudar quais as principais alterações decorrentes do novo normativo numa Instituição de ensino superior politécnico – o Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

Assim, os objetivos definidos foram:

- Avaliar as consequências na posição financeira do IPVC resultantes da aplicação do SNC, através da análise das rubricas do Balanço e Demonstração dos Resultados, em que se previa maiores alterações, nomeadamente ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, resultados extraordinários, imparidade de ativos, transferências e subsídios e propriedades de investimento;
- Analisar o impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da organização relativamente à preparação de informação financeira e orçamental, tendo em conta as dificuldades, desafios e oportunidades de melhoria que surgiram com a adoção do SNC-AP.

Pretendeu-se, assim, identificar as melhorias introduzidas pelo SNC-AP na instituição e quais as principais limitações identificadas.

Este trabalho divide-se em três partes. Inicia-se com o enquadramento teórico, onde é apresentado o tema da contabilidade pública, tendo em conta os vários contributos teóricos existentes e a evolução temporal em Portugal. Esta parte aborda ainda o SNC-AP recém-criado e a evolução da contabilidade pública ao nível internacional.

Na segunda parte é referida a metodologia utilizada, que se baseou num estudo de caso, tendo sido escolhida a Instituição de Ensino Superior o Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

A terceira parte, dedicada ao estudo empírico, enquadra a instituição alvo de estudo. Assim, descrevem-se as principais alterações decorrentes da alteração do normativo contabilístico e caracteriza-se o processo de transição a decorrer no IPVC, onde são identificados constrangimentos e sugestões de melhoria.

Por fim, são apresentadas as conclusões do trabalho, bem como as suas limitações e pistas para futuras investigações.

## Capítulo I – Enquadramento Teórico

Neste capítulo é apresentada a parte teórica da dissertação, onde é contextualizado o tema da contabilidade pública, bem como a sua evolução a nível nacional e internacional.

### 1.1. Contabilidade Pública

Neste ponto pretende-se abordar o conceito de contabilidade pública, apresentando a perspetiva de vários autores. É importante realçar que os conceitos surgem atendendo a diversas variáveis, sendo fundamental compreender o contexto.

Hoje em dia a “contabilidade surge como um sistema de informação, onde os dados (factos contabilísticos) são processados com a finalidade de fornecer, aos distintos utilizadores (internos ou externos), informação de natureza financeira, sob a forma de demonstrações financeiras, tais como o Balanço e a Demonstração dos Resultados, que lhes permita apoiar a tomada de decisão” (Monteiro, 2013:21).

A contabilidade pode ser dividida em diversos ramos, tendo em conta vários fatores. De acordo com o objeto, pode ser financeira ou de custos. Se abordar o período de revelação dos factos, a

contabilidade pode ser previsional, orçamental, apriorista ou *ex-ante* ou histórica, à posteriori ou *ex-post*. Por outro lado, se se tiver em conta o seu alcance, pode ser dividida em três áreas: privada (empresas e famílias), nacional (nação ou grupo de nações) e pública (setor público administrativo) (Monteiro, 2013).

Tal como a contabilidade, a contabilidade pública tem sofrido alterações decorrentes de inúmeros fatores, nomeadamente associados ao avanço tecnológico e à globalização (Nogueira & Carvalho, 2006). Neste sentido não é simples apresentar um conceito.

A contabilidade pública pode ser definida como o "conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efetivação e escrituração das receitas e despesas públicas" (Marques, 2003:102).

Para Rua e Carvalho (2006:48), contabilidade pública é área da contabilidade que "visa disponibilizar informação acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos". "A contabilidade pública é utilizada como instrumento de previsão, execução e controlo das verbas atribuídas a cada entidade, no contexto das estratégias, objetivos e âmbito de atividades de cada organismo. Surge como elemento fundamental no controlo financeiro, na medida da eficácia dos serviços públicos, bem como na análise dos efeitos económicos do orçamento e na tomada de decisões" (Gonçalves, Santos, Rodrigo & Fernandes, 2016: 66).

A informação contabilística pública tem como objetivo, segundo a *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 1 (2001, § 13) "proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxo de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados"

Atualmente, a contabilidade pública é constituída por três áreas: contabilidade patrimonial, contabilidade orçamental e contabilidade analítica. Esta divisão permite uma melhor apreciação e análise por parte dos responsáveis pela gestão das entidades públicas (Pinto, Santos & Melo, 2013).

De seguida, no ponto 1.2. apresenta-se a evolução da contabilidade pública portuguesa até à atualidade, dando especial relevância às alterações mais significativas, bem como a cada um dos períodos com maior impacto. Assim, abordou-se os períodos anterior à reforma da administração financeira do Estado, e relativo à reforma da administração financeira do Estado, seguindo-se o plano oficial de contabilidade pública. Neste ponto apresenta-se os vários planos setoriais: das autarquias locais, do setor da educação, do ministério da saúde e das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.

## **1.2. Evolução da Contabilidade Pública Portuguesa**

Rua e Carvalho (2006), sugerem a divisão da evolução da contabilidade pública em Portugal em três épocas:

- a) Até 1990: contabilidade pública tradicional, era caracterizada pelo período anterior ao regime da administração financeira do Estado, apresentada no ponto 1.2.1;
- b) De 1990 a 1997: é aprovado o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), exposta no ponto seguinte;
- c) De 1997 a 2015: surgimento e aplicação dos planos públicos setoriais, apresentada no ponto 1.2.3 Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Porém, hoje, verifica-se a entrada de uma nova fase na evolução da contabilidade pública portuguesa, uma vez que, a partir de 2015, surge um novo sistema de contabilidade pública, o SNC-AP (Gonçalves, Lira, & Marques, 2017).

### **1.2.1. Evolução da Contabilidade Pública até 1990**

Em Portugal, foi pela mão do Marquês de Pombal (1699-1782) que apareceram os primeiros requisitos relativos à contabilidade. Nesta fase, apareceram também as primeiras publicações sobre contabilidade e iniciou-se o ensino da contabilidade. Através de Carta Real de 1761 surgiu o primeiro requisito legal relativo à contabilidade do então Reino de Portugal, sendo criado o Erário Régio e utilizado o método das partidas dobradas (Almeida & Marques, 2002; Araújo, 2005; Fernandes & Regojo, 1999; Gonçalves *et al.*, 2017a; Gonçalves & Ribeiro, 2015).

Os Contos mantiveram-se em funções até à segunda metade do século XVIII, altura em que Marquês de Pombal procedeu à sua extinção, no âmbito das suas reformas administrativas e financeiras (Gonçalves *et al.*, 2017b; Lira, 2011). A “Casa dos Contos” limitava-se unicamente a confrontar as receitas recebidas e as despesas pagas pelos agentes do fisco, utilizando um sistema contabilístico com recurso à partida simples, traduzindo-se num método de registo imperfeito e incompleto, potenciador de fraude e sem possibilidade de verificação. Assim, na sequência da destruição da sede da “Casa dos Contos”, decorrente do terramoto de 1755, extinguindo-se, os Contos do Reino e Casa.

O Erário Régio apresentava-se como uma instituição financeira centralizadora da prestação de contas do Reino de Portugal. O método das partidas dobradas foi apresentado pela primeira vez em Veneza, em 1494 por Luca Pacioli (Gonçalves *et al.*, 2017a; Rodrigues, 2016a). Numa tentativa de colmatar as lacunas dos contos referidas, foi aplicado o método das partidas dobradas com a inovação de ser agora o próprio Tesouro a entidade pagadora e recebedora do dinheiro. O novo método surgiu como um meio para legitimar a nova organização, pois era considerado o melhor método para a administração das contas públicas (Gonçalves, Lira, & Marques, 2013), proporcionando transparência e sofisticação na administração das contas públicas; este método contabilístico foi difundido por todo o império português entre 1761 e 1777 (Gomes, 2007).

O Erário Régio introduziu alterações relativamente aos procedimentos até então implementados e sofreu constantes alterações estruturais. Contudo, o método digráfico permaneceu até à sua extinção (Gomes, 2007; Gonçalves *et al.*, 2013).

Em 1832, foi extinto o Erário Régio e criado o Tesouro Público, havendo um retrocesso do sistema contabilístico para o método das partidas simples. Em 1849, foi criada a Direção-Geral da Contabilidade Pública no sentido de colmatar a ausência de um setor contabilístico do Tesouro Público. Este origina o Tribunal de Contas (Gonçalves *et al.*, 2017a).

Em 1881, foi aprovado o Regulamento Geral da contabilidade pública onde a contabilidade é dividida em três partes: contabilidade legislativa, administrativa e judiciária. Esta reforma atribui à Direção-Geral da Contabilidade Pública competências para o estudo e divulgação de fórmulas, modelos e instruções que permitissem a simplificação e uniformização da contabilidade nos diversos serviços públicos; a centralização da contabilidade-geral do Estado; e a direção e controle total da contabilidade (Almeida & Marques, 2002; Araújo, 2005; Gonçalves *et al.*, 2017a; Rodrigues, 2016b).

Após a implementação da República, em 1910, foram efetuadas várias tentativas para substituir o método unigráfico, até então utilizado. No entanto, não houve alteração. Com a entrada do Estado Novo foram aprovados vários diplomas legislativos instituindo regras e prazos para todos os organismos pertencentes ao Estado. Nessa altura, a contabilidade assentou numa base de caixa, centrando-se na contabilidade orçamental (receitas e despesas) (Almeida & Marques, 2002; Araújo, 2005; Gonçalves *et al.*, 2017a; Rodrigues, 2016b; Silva *et al.*, 2017b).

Entre a década de 30 e a de 80 do século XX, com a exceção da reorganização do Tribunal de Contas, a contabilidade pública não apresentou qualquer alteração. Com a Revolução dos Cravos e a implementação da democracia, a administração pública tende a modernizar-se, tendo o objetivo de se tornar mais eficaz e eficiente (Silva *et al.*, 2017b).

Durante o período ditatorial protagonizado por António de Oliveira Salazar, houve uma estagnação da evolução da contabilidade pública portuguesa. A contabilidade pública caracterizou-se pela contabilidade orçamental, o método de registo utilizado era o unigráfico, onde a cada facto patrimonial correspondia apenas um registo contabilístico, e através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. Era uma contabilidade em base de caixa (pagamentos e recebimentos). Este sistema apresentava-se redutor, pois cingia-se apenas à prestação de contas e ao cumprimento dos formalismos legais, não sendo possível retirar informação financeira e económica (Cunha, 2011; Nogueira & Carvalho, 2006; Salvador, 2007; Santos & Alves, 2015).

Neste período, a contabilidade pública não se apresentou como suporte para a tomada de decisão, uma vez que não permitiu o recurso a critérios de eficácia e eficiência e impossibilitava a obtenção de informação de custos por atividades ou serviços e do valor do Património de cada organismo do Estado (Cunha, 2011).

Após a revolução de abril de 1974, o regime político português foi profundamente alterado, passando de um sistema repressivo de ditadura para um regime democrático (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016). Acrescentando à implementação da democracia, a entrada de Portugal para a Comunidade Europeia em 1986, constatou-se um ponto de viragem, onde estes acontecimentos se

demonstraram determinantes para a reforma administrativa do Estado (Madureira, 2015). Deste modo, o sistema de contabilidade pública português tendeu a aproximar-se ao dos países desenvolvidos europeus dada a necessidade da normalização das contas do Estado (Ferreira, 2012; Nogueira & Carvalho, 2006).

Tendo em conta estes determinantes, no início do ano de 1990, foi aprovada a Lei de Bases da Contabilidade Pública, pela Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro. Posteriormente, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, que estabeleceu o Regime de Administração Financeira do Estado. Esta nova legislação põe fim a cerca de 30 diplomas, alguns em vigor desde 1908 (Marques, 2001).

Estas alterações decorreram da necessidade de responder a novos compromissos de gestão, informação, eficiência, eficácia, medição dos recursos e transparência, de modo a alterar a cultura organizacional até então implementada (Cunha, 2011; Gomes, Carvalho & Fernandes, 2015; Madureira, 2015; Silva *et al.*, 2016).

A partir desta data, são implementadas várias reformas no sistema de contabilidade pública (Carvalho & Simões, 2016; Conselho das Finanças Públicas, 2015):

- Lei de Bases da Contabilidade Pública - Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro;
- Regime Administrativo e Financeiro do Estado - Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) - Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;
- Lei de Enquadramento Orçamental - Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto; e
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

A Tabela 1 resume a evolução cronológica das principais alterações legislativas da contabilidade pública abordadas.

Tabela 1 - Evolução cronológica das principais alterações legislativas da contabilidade pública

Ano	Alteração
1761	Erário régio – partidas dobradas
1832	Extinção erário régio – partidas simples
1881	Regulamento geral da contabilidade pública
1990	Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro
1992	Regime de Administração Financeira do Estado, Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho
1997	Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro
2001	Lei de Enquadramento Orçamental - Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto
2015	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Fonte: elaboração própria

Ainda de realçar, no plano da contabilidade empresarial, a aprovação em 1989, do Plano Oficial de Contabilidade (POC), com a aprovação do Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de novembro, que alterou o POC de 1977. Este diploma decorreu dos requisitos impostos pela adesão à Comunidade Europeia, onde o POC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 47/77, de 7 de fevereiro, já não se enquadrava.

Este documento é de elevada importância na medida em que, segundo o artigo 14.º da Lei de Bases da Contabilidade Pública, o “sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado ao POC” (Gonçalves *et al.*, 2017a).

### **1.2.2. Reforma da Administração Financeira do Estado**

Na sequência do preconizado da *New Public Management* (NPM), Portugal iniciou a reforma da administração financeira do Estado em 1990 (Gomes *et al.*, 2015; Gomes, Fernandes & Carvalho, 2014). A NPM vem introduzir uma mudança de paradigma, nomeadamente introduzindo novos métodos de gestão de modo a aumentar o desempenho, havendo uma crescente preocupação relativa aos cidadãos, melhoria da informação, delegação de poderes e responsabilização dos colaboradores (Couto & Ferreira, 2016). O Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) surgiu com a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), iniciando-se o processo de normalização da contabilidade pública (Marques, 2001). Este diploma veio substituir as regras em vigor introduzidas nas reformas de 1928-1929 e 1930-1936.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública apresentou dois regimes distintos: o regime geral para entidades com autonomia administrativa e o regime excecional para entidades com autonomia administrativa e financeira. Cada um destes regimes apresentou um sistema de contabilidade distinto. Assim, para o regime geral, e de acordo com o n.º 1 do artigo 14.º, o sistema deveria ser unigráfico, “devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”. Já o regime excecional, de acordo com o n.º 2 do artigo 14.º, previu um sistema digráfico, “moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC)”.

Entretanto, em 1991, foi aprovada a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro), que reforçou o rigor da execução orçamental, tendo previsto uma Conta Geral do Estado, de modo a possibilitar uma melhor interpretação e comparação de valores previstos e realizados pelo Parlamento (Araújo, 2005; Caiado, Silveira, & Fernandes, 2007; Ferreira, 2012).

Em 1992, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho que “finaliza a arquitetura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública, pela qual se estabelece um novo regime de administração financeira do Estado” (Araújo, 2005; CNC, 2013b; Vieira, 2008). Este marco caracterizou-se por um ponto de viragem na contabilidade pública, tendo sido a maior reforma da administração financeira do Estado (Nogueira & Carvalho, 2006; Rua & Carvalho, 2006). Esta reforma está associada a uma maior autonomia aos serviços, uma vez que o pagamento das despesas deixa de estar sujeito à autorização prévia da Direção-geral da Contabilidade Pública, à eliminação de cerca de 30 diplomas em vigor desde 1908, e à tentativa de resolução de vários problemas como a falta de contabilidade de compromissos (que impossibilitava a gestão orçamental e o adequado controlo). Previu-se uma maior racionalização, menor desperdício, maior controlo, fatores estes que originariam maior poupança orçamental, e ainda uma gestão integrada da dívida pública.

O artigo 53.º previu três formas de controlo orçamental: autocontrolo pelos órgãos competentes internos aos serviços e organismos; controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, através de auditorias a realizar aos serviços e organismos; e controlo externo, a exercer pelo Tribunal de Contas.

De acordo com Marques (2001:102), os principais objetivos da reforma foram os seguintes: “modernização administrativa; divulgação de técnicas de gestão pública; maior transparência administrativa; formulação e avaliação de políticas públicas; redução do peso relativo do Estado; redução estrutural do défice e diminuição da rigidez da despesa”.

Deste modo, pretendeu-se a existência de uma contabilidade de caixa, havendo o registo por atividades e dotações orçamentais, de todos os créditos e pagamentos, adequada à administração dos recursos; de uma contabilidade de compromissos com o lançamento das obrigações com indicação da rubrica e classificação económica, e uma contabilidade analítica para acompanhamento e avaliação dos resultados de gestão (Marques, 2001; Nogueira & Carvalho, 2006; Salvador, 2007).

No entanto, apesar da evolução do sistema decorrente das ações implementadas, este enquadramento legislativo apresentou-se ainda inadequado face às exigências, havendo necessidade de melhoria de vários fatores, uma vez que se verificou a proliferação de planos e uma normalização descoordenada. A harmonização ainda se encontrava muito aquém do desejado, pois não era possível a comparação da informação financeira consolidada para todo o setor público e de suporte à tomada de decisão (Gonçalves *et al.*, 2017a; Marques, 2007; Silva *et al.*, 2017b).

Fernandes (2009:165) refere que este modelo não responde às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilísticas enumerando as seguintes limitações:

- a) “a principal ou quase único objetivo era o controlo do orçamento, a regularidade financeira e a conformidade legal;
- b) não se registava e atualizava o valor do património das instituições;
- c) não se informava sobre os custos dos serviços, atividades e produtos das entidades;
- d) informava se os gestores públicos cumpriram com as disposições legais quanto ao uso dos recursos financeiros, mas impossibilitava verificar se esses recursos foram utilizados de uma forma eficiente, eficaz e económica e com os fins pretendidos inicialmente pela entidade;
- e) os utilizadores da informação eram quase exclusivamente o Estado (Direção Geral do Orçamento) e o Tribunal de Contas”.

Assim, de acordo com o POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro),

“não pode deixar de se considerar intrínseco a qualquer sistema de contabilidade pública de um Estado democrático, a disponibilidade de informação contabilística aparece como absolutamente 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”.

Neste sentido, tendo em conta a necessidade de integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de gestão, a criação de meios de apuramento de informação foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997 (Gomes *et al.*, 2014; Gonçalves *et al.*, 2017a; Nogueira & Carvalho, 2006), abordado de seguida.

### **1.2.3. O Plano Oficial de Contabilidade Pública**

A harmonização da informação contabilística na administração pública apresentou-se como um fator determinante para a possibilidade de comparação, avaliação ou consolidação de contas no universo dos serviços e organismos da administração pública e entre diferentes governos. Por outro lado, a necessidade de modernização, de rigor e transparência na aplicação dos dinheiros públicos, de alinhamento com as regras internacionais e com os modelos praticados em outros países abriam as portas para a criação de um novo plano de contabilidade pública, o qual deveria permitir a obtenção de informação fiável, (Coelho, 2014; Rua & Carvalho, 2006; Santos & Alves, 2015; Silva, 2011).

Em 1997, foi criado o POCP pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Este documento foi baseado nos princípios preconizados no POC, com as devidas alterações específicas para as entidades do setor público, o que contribuiu para uma aproximação da contabilidade pública à contabilidade empresarial (Rua, 2006; Santos & Alves, 2015). Verificou-se que existia a prevalência do aspeto patrimonial em detrimento do aspeto económico para a administração pública, onde passaram a ser de carácter obrigatório os três sistemas contabilísticos: orçamental (base de caixa ou base do caixa modificado); patrimonial (base do acréscimo); e analítica ou de custos (base do acréscimo) (Fernandes, 2009).

O sistema contabilístico orçamental e patrimonial utilizavam o método digráfico. Singularmente, a contabilidade orçamental caracterizou-se por controlo orçamental, receitas e despesas por classificação económica, classificação funcional e mapas orçamentais que seguem uma base de caixa. Já a contabilidade patrimonial operou por resultados económicos com base no regime de acréscimo, dívidas, existências, custos e proveitos por natureza, Balanço e Demonstração dos Resultados. Por fim, a contabilidade de custos identificou custos, proveitos por funções, resultados, custos por atividades, serviços, produtos ou departamentos (Fernandes, 2009).

No plano de contas exposto no POCP, as contas dos referidos sistemas contabilísticos agrupavam-se do seguinte modo: orçamental (classe 0- «Contas de controlo orçamental e de ordem»), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe 9). O controlo orçamental baseou-se na base de caixa; o regime do acréscimo aplica-se para as transações financeiras (Nogueira & Carvalho, 2006).

O principal objetivo do POCP, referido na introdução, “é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos — contabilidade orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade

pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores” (§ 6). Este documento contribui para a implementação da NPM, sendo determinante para a viragem de uma contabilidade pública tradicional para uma contabilidade pública moderna, onde o principal contraste centra-se na passagem da execução e do controlo orçamental para o apuramento de informação económica válida (Fernandes, 2009; Jorge, Carvalho, & Fernandes, 2007). Deste modo, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, a implementação do POCP tornaria possível:

- a) “o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efetuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);
- b) a obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na ótica da contabilidade nacional. Estas são particularmente importantes numa altura em que o País se encontra comprometido à obtenção de determinados objetivos em termos de rigor orçamental que terão de ser necessariamente aferidos em função da informação produzida na ótica das contas nacionais;
- c) a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade”.

A sua aplicação era obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social, às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.

O artigo 4.º do Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro, criou a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), que apresentou como objetivo a aplicação e aperfeiçoamento do POCP. Neste sentido foi criado o Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março, que expôs as competências e a composição dos órgãos da CNCAP (Coelho, 2014).

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, previu a possibilidade de criação de planos setoriais. A Tabela 2, apresentada de seguida, expõem os planos setoriais criados no âmbito do POCP. Assim, em 1999, foi criado o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL). Em setembro de 2000, surgiram dois novos planos setoriais: o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação) e o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS). Quase dois anos mais tarde, em janeiro de 2002, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições ligadas ao Ministério da Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS) (CNC, 2013a; Coelho, 2014).

Tabela 2 – Criação de planos setoriais decorrentes da implementação do POCP

Plano	Publicação
Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro

Plano	Publicação
Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação)	Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)	Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro

Fonte: adaptado de Coelho (2014)

De seguida apresenta-se, de forma sucinta, as características essenciais dos planos sectoriais implementados.

#### 1.2.3.1. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, entretanto alterado pelos seguintes diplomas: Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro, Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril e Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, aprovou o sistema contabilístico das autarquias locais. De acordo com o artigo 2.º, o POCAL era de aplicação obrigatória para “autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como a entidades que estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais”.

O POCAL surgiu no seguimento da necessidade de adaptação do POCP às especificações das autarquias locais, nomeadamente “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” (Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro). Vieira (2008) destacava que o POCAL relativamente ao POCP “prevê no âmbito da contabilidade de custos um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatório para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços”.

Num estudo efetuado por Bondoso, Serra e Leal (2015), acerca do desempenho do sistema de controlo interno das autarquias de implementação obrigatória pelo POCAL, verificou-se que 82,90% dos inquiridos tinha o sistema implementado, e que 56% dos municípios responderam que o sistema de controlo interno foi criado devido à implementação do POCAL.

Por outro lado, verificaram-se a existência de limitações. Exemplo disso foi a omissão dos requisitos que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira, havendo apenas os critérios de valorimetria e notas explicativas de algumas contas (Carvalho & Carreira, 2016).

#### 1.2.3.2. Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação)

A Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, criou o POC-Educação. Este plano setorial surgiu na sequência da “especificidade, dimensão e diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, serviços de administração desconcentrada e Instituições de Ensino Superior (IES), com os seus diferentes modelos organizacionais e estatutários”.

O POC-Educação era de implementação obrigatória “a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública”, era ainda aplicável “às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades”.

Tal como estabelecido no POCP, o POC-Educação abrangia os sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, tendo como objetivo “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos (...) numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação”. Assim, o POC-Educação acrescentou ao POCP: “um desenvolvimento das contas orçamentais, incluindo a explicitação e esquematização detalhada da sua movimentação; o reconhecimento da necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma em algumas situações específicas do sector da educação; normas de consolidação de contas dos grupos públicos; e normas para a implementação da contabilidade analítica”.

Um estudo efetuado em 2007 relativo à implementação do POC-Educação nas IES, (Gonçalves, 2007), destacou os seguintes aspetos acerca da implementação deste plano setorial:

- a) Elevado grau de implementação dos requisitos de contabilidade orçamental e patrimonial (58,43%) diretamente relacionado com o número de unidades orgânicas, ou seja, entidades com menos unidades orgânicas apresentam maior implementação;
- b) Reduzida implementação dos três sistemas contabilísticos exigidos (orçamental, patrimonial e de custos (19%);
- c) 14,61% não implementou o POC-Educação;
- d) 46% dos casos o imobilizado está registado na contabilidade (nas unidades orgânicas que já implementaram o POC-Educação)
- e) As principais dificuldades na implementação estão relacionadas com a avaliação do património que é o que oferece mais dificuldade às entidades no geral, seguida das normas e orientações contabilísticas;
- f) Como principais dificuldades da não implementação na totalidade do POC-Educação, nas Unidades orgânicas, 33% estão relacionadas com a complexidade do sistema de contabilidade analítica, seguida da falta de recursos humanos com 16,24% e avaliação do património (14,53%);
- g) Especificamente, os Serviços de Ação Social (SAS), 68,42% implementou a contabilidade orçamental e patrimonial, 15,79% implementou a totalidade do POC-Educação e apenas 5,26% não implementou o POC-Educação. Deste modo, apresentam como principais dificuldades da não implementação na totalidade do POC-Educação a complexidade do sistema de contabilidade analítica (36%) e a avaliação do património (27%);

- h) Relativamente à consolidação de contas, obrigatória no POC-Educação, a grande maioria das entidades não a implementou, justificando que tal se deve à complexidade do sistema e à falta de recursos humanos com a formação necessária

Este último ponto relativo à consolidação de contas é, para Fernandes (2009), possivelmente o aspeto mais relevante dos planos específicos.

No relatório n.º 25/2016, apresentado pelo Tribunal de Contas (Tribunal de Contas, 2016b), verificou-se que o principal constrangimento associado à implementação do POC-Educação estava dependente da existência de técnicos com formação adequada, nomeadamente na área da contabilidade digráfica, uma vez que na maioria dos casos o serviço de contabilidade é assegurado por assistentes técnicos e operacionais.

#### 1.2.3.3. Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)

A Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, aprovou o POCMS. O âmbito de aplicação referia que o POCMS era de aplicação obrigatória a “todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública” e a todas as “organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades”.

Tal como os outros planos setoriais, o POCMS surgiu da necessidade das especificações nos serviços de saúde. No entanto, estas especificações já vinham a ser contempladas no Plano de Contas do Serviço Nacional de Saúde desde 1991 (Fernandes, 2009; Santos, 2013).

Rua e Carvalho (2006) indicam que este plano setorial é o que expõe uma maior desagregação das contas.

Numa auditoria de acompanhamento da aplicação do POCMS pelo Tribunal de Contas à Região Autónoma dos Açores, em 2013, constatou-se que este plano setorial, embora obrigatório, ainda não se encontrava devidamente implementado. As principais causas apresentadas para o não cumprimento estavam associadas a “anomalias detetadas, sobretudo, à ausência de formação adequada dos seus colaboradores, bem como, às imperfeições e caducidade da aplicação informática em uso no setor de contabilidade” (Tribunal de Contas, 2013:5).

#### 1.2.3.4. Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)

O POCISSSS surgiu para suprimir as limitações existentes no Plano de Contas das Instituições de Segurança Social, cuja conceção assentava já no registo digráfico, tendo como o modelo o Plano Oficial de Contabilidade.

**1.2.3.5. Síntese comparativa**

Assim, o POCISSSS foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de janeiro, e aplicava-se a todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social.

David, Abreu, Carreira e Gonçalves (2008) apresentaram os pontos mais relevantes dos planos setoriais do POCP, onde naturalmente alguns são comuns. Assim a Tabela 3 expõem as principais características de cada um dos planos setoriais do POCP.

Tabela 3 – Principais características de cada um dos planos setoriais do POCP

Plano	Características
<b>POCAL</b>	Obriga a contabilidade de gestão Determinação dos custos por função Definição dos critérios de imputação dos custos indiretos Cria um conjunto de declarações em relação aos materiais, à determinação do custo/hora/trabalhador e de custo/hora/máquina, e à determinação do custo de bens / serviços
<b>POC-Educação</b>	Obriga a contabilidade de gestão Definição dos critérios de imputação dos custos indiretos Conjunto de declarações em relação à determinação dos custos por função, produtos, atividades e serviços O relatório financeiro é uma síntese da informação financeira através da utilização de indicadores económicos, financeiros e orçamentais
<b>POCMS</b>	Obriga a contabilidade de gestão Os centros de custos são designados por “secções homogéneas” O relatório financeiro é uma síntese da informação financeira através da utilização de indicadores económicos, financeiros e orçamentais
<b>POCISSSS</b>	Defende a criação de centros de custos Contabilidade de gestão deve suportar informação para a elaboração do Plano de atividades, Relatório de atividades e Balanço Social

Fonte: adaptado David et al (2008)

Fernandes (2009:177) enumerou 10 pontos comuns a todos os planos setoriais do POCP:

- i. “Três sistemas contabilísticos obrigatórios: Orçamental, Patrimonial e Analítica ou de Custos;
- ii. o sistema de contabilidade orçamental e o sistema de contabilidade patrimonial têm um conjunto de contas de registo obrigatório utilizando-se como métodos de registo a digrafia;
- iii. mapas de prestação de contas idênticos;
- iv. iguais princípios contabilísticos e critérios de valorimetria;
- v. legislação complementar e comum para a inventariação e avaliação do imobilizado;
- vi. legislação complementar e comum para a classificação económica das despesas e receitas;
- vii. predomina o custo histórico para a valorimetria do imobilizado;
- viii. Tribunal de Contas como órgão fiscalizador externo;
- ix. bens de domínio Público registados na Ativo e com obrigatoriedade de amortizações;
- x. os bens adquiridos pelo sistema *leasing* (financeiro) é registado de imediato como ativo imobilizado;

- xi. principal órgão normalizador é a CNCAP, sem prejuízo de serem criados grupos ou serviços de apoio à implementação dos planos sectoriais”.

Todavia, o POCP, de acordo com Cardoso (2014:363), “não criou um sistema de reporte global e, nessa linha, não procedeu à reorganização da função de contabilidade e relato das diversas entidades, nem clarificou os papéis e responsabilidades dos diferentes participantes”. A autora referiu ainda que:

“a contabilidade de acréscimo foi sendo adotada por diferentes entidades e subsectores da administração pública de acordo com sistemas próprios, mas permaneceram lacunas muito importantes a nível orçamental, em particular no respeitante às operações transversais (por exemplo, relativas ao financiamento, à gestão de tesouraria e à recolha de impostos) e à definição abrangente do sector público, levando a que não fosse resolvido o problema de centralização e consolidação das operações do conjunto das administrações públicas. Por outro lado, a contabilidade analítica prevista no plano não foi operacionalizada, embora constitua uma base fundamental para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços e das políticas públicas” Cardoso (2014:363).

Neste sentido, o POCP implementou nos organismos da administração central, regional e local, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico, tendo-se apresentado como uma importante evolução na contabilidade pública. No entanto, a evolução do Sistema de Normalização Contabilística, a necessidade de adoção de normas internacionais de contabilidade *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e as *International Accounting Standards* (IAS), conduziram a uma contabilidade pública desatualizada, fragmentada e inconsistente. Exemplo desta fragmentação é a existência dos vários planos setoriais, não havendo um relato orçamental e financeiro consistentes. A falta de estratégia constatava-se na ausência de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas, essenciais para a política orçamental, para o planeamento financeiro e para uma correta apreciação das finanças públicas. Um sistema cingido ao controlo das despesas públicas, apresentava-se redutor, impossibilitado o alcance de novos requisitos para uma otimização de informação de modo a alcançar uma gestão real e integrada (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro; Gonçalves *et al.*, 2017a).

Em suma, têm sido dados grandes avanços no sistema de contabilidade pública desde os anos 90, tendo como objetivo a harmonização e a comparabilidade da informação. Com os mesmos objetivos, foi aprovado o SNC, em 2009, o qual que é baseado em princípios, contrariamente ao POCP que era baseado mais em regras do que em princípios. Tal conduziu à inconsistência nos sistemas contabilísticos privados e públicos (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, Silva *et al.*, 2017a)

Assim, de acordo com Rua (2016b:19) “perante a situação da contabilidade pública em Portugal, composta por um conjunto de diversos planos setoriais que se baseiam num plano de contas de âmbito empresarial, entretanto revogado; e, considerando a tão atual necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas, tornou-se imprescindível proceder à reforma da contabilidade pública em Portugal, resultando na aprovação do novo Sistema

de Normalização Contabilística da Administração Pública, que vem revogar os planos setoriais de Contabilidade Pública”.

#### **1.2.4. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas**

A crise económica que atravessou Portugal, a par de outros países da Europa, traduzida num fraco crescimento económico, com uma dívida pública de cerca de 90% do PIB, no final de 2010, e uma dívida do sector privado de cerca de 260% do PIB, levou à necessidade de pedido de ajuda financeira internacional a um triplete denominado TROIKA, composto pelo Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia. Deste pedido resultou um Memorando de Entendimento através do qual Portugal se compromete, entre outros pontos, a adotar medidas de eficiência e eficácia na administração pública (Ferreira, 2013; Gomes *et al.*, 2014; International Monetary Fund, 2011); medidas estas que se traduziram, nomeadamente na nova Lei de Enquadramento Orçamental e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (Diogo & Agrochão, 2016).

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprovou o SNC-AP. A implementação deste diploma apareceu no seguimento de atualização do anterior normativo, revogando os planos públicos setoriais, tendo em conta as referências internacionais, de modo a colmatar as inconsistências existentes para prover as administrações públicas de maior eficiência (Carvalho & Carreira, 2016; Rua, 2016a). Este novo normativo insere-se no processo de reforma da administração financeira do Estado, iniciado com a nova Lei de Enquadramento Orçamental, sendo a sua implementação interdependente (Tribunal de Contas, 2017).

Aplicando-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas, este novo modelo entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2018<sup>1</sup>, integrando uma estrutura concetual da informação financeira pública, normas de contabilidade pública harmonizadas com as IPSAS, modelos de demonstrações financeiras, uma norma relativa à contabilidade orçamental, um plano de contas multidimensional e uma norma de contabilidade de gestão (Gonçalves *et al.*, 2017a).

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, a aprovação do SNC-AP permite:

- “implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada,
- estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomentar a harmonização contabilística,
- institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada,

---

<sup>1</sup> Na administração local, o SNC-AP entra em vigor a partir de 2020.

- 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.
- uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo (SNC-ESNL), aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente”.

O SNC-AP contempla, ainda, três subsistemas de contabilidade: contabilidade financeira, contabilidade orçamental e contabilidade de gestão.

A Figura 1 apresenta de forma esquemática o sistema de contabilidade pública segundo o SNC-AP.



Figura 1 – Sistema de contabilidade pública segundo o SNC-AP  
 Fonte: adaptado de Rodrigues (2016b)

Neste sentido, os três subsistemas assentam em diferentes vertentes, isto é, em normas de contabilidade pública (NCP) distintas. Assim, a contabilidade financeira está regulada nas NCP 1 a 25 (Anexo II, Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro) e na Norma de Contabilidade Pública - Pequenas Entidades (NCP-PE); no Plano de Contas Multidimensional (PCM) (Anexo III, Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro) em base de acréscimo. Estes pressupostos tendem a fornecer um claro e real ponto de situação da informação financeira (tendo em conta todos os processos associados) de modo a obter indicadores económicos e financeiros de entidades públicas. Já a contabilidade orçamental tem como base a NCP 26 (Contabilidade e Relato Orçamental) e os classificadores orçamentais de modo a possibilitar o controlo dos créditos orçamentais numa base de caixa na fase de orçamentação e fase de execução e a obtenção de indicadores orçamentais. Por fim, a contabilidade de gestão regulada pela NCP 27 (Contabilidade de Gestão), em base de acréscimo, com o intuito de apurar informação por atividades, programas, propostas e investimentos e a obtenção de informação de custeio para a fixação de preços e taxas (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro; Carvalho & Simões, 2016).

O SNC-AP prevê a criação do “Contabilista público”. De acordo com o artigo 8.º, o contabilista público é o dirigente intermédio ou técnico superior (na ausência de dirigente intermédio) responsável pela contabilidade, com formação específica em contabilidade pública e que visa garantir a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução

da contabilidade pública. No entanto, é necessário, ainda, proceder à regulamentação da formação específica em contabilidade pública. Esta regulamentação estava prevista no prazo de 90 dias após a data da entrada em vigor do SNC-AP. Todavia, o Relatório de Auditoria n.º 13/2016 - 2.ª S. Processo n.º 27/2016 - AUDIT, Auditoria à Implementação do SNC-AP do Tribunal de Contas identifica que o SNC-AP não apresenta de modo claro a definição dos requisitos para o exercício da função de contabilista público, nomeadamente as exigências, competências e responsabilidades que lhes são atribuídas (Tribunal de Contas, 2016a). Neste sentido já foram feitos alguns trabalhos por parte da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), nomeadamente uma proposta de portaria de modo a clarificar o plano de formação e plano de ingresso na carreira de contabilista público (Antão, 2016; OTOC, 2015; Tribunal de Contas, 2016a).

Tendo em conta os serviços e organismos que visam a aplicação do SNC-AP, e o facto de ser consistente com o SNC empresarial e com as IPSAS, a informação contabilística pública irá permitir uma maior comparabilidade entre os vários organismos, aumento da transparência, amplificação da consistência para a tomada de decisão, tornando-se em informação mais útil e de maior abrangência (Gonçalves *et al.*, 2017a).

Carvalho e Carreira (2016) enumeram algumas vantagens relativas à adoção do SNC-AP. Este contribui para a melhoria da informação contabilística, como a introdução de uma estrutura conceptual, alterações nos modelos das demonstrações de execução orçamental e das demonstrações financeiras, plano de contas multidimensional com a eliminação de contas para o mesmo registo, facilita a consolidação das contas, aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e é transversal a todos os serviços da administração pública.

Após a publicação do SNC-AP, foram aprovados os diplomas legais complementares. A Tabela 4 apresenta os referidos normativos. Para além destes documentos, foram ainda publicadas normas técnicas e circulares informativas de modo a uniformizar e esclarecer a aplicação do SNC-AP (UniLEO, 2017b).

Tabela 4 – Lista de diplomas legais de complementares ao SNC-AP

Diploma legal	Descrição
Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho	Notas de Enquadramento ao PCM – SNC-AP
Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto	Regime Simplificado do SNC-AP
Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro	Criação da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO)
Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro	Alteração ao Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que aprova o SNC-AP
Despacho n.º 1133/2017, publicado na 2.ª série do Diário Da República n.º 22, de 31 de janeiro	Determina que seja a Secretaria-Geral do Ministério das Finanças a assegurar e suportar os apoios administrativo e logístico e as despesas necessárias ao funcionamento da UniLEO
Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril	Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP

Fonte: elaboração própria

Destacou-se, nomeadamente a Norma Técnica n.º 1/2017, publicada pela UniLEO, relativa às instruções para a integração de informação orçamental e económico-financeira no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (UniLEO, 2017a).

Assim, desencadearam-se medidas para a intercomunicabilidade entre os sistemas de informação locais e centrais. Foram criadas entidades piloto, constantes na circular série A N.º 1381 da direção geral do orçamento. A CNC procedeu à elaboração de um manual de implementação publicado em junho de 2016, o qual apresenta a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas (Direção-Geral do Orçamento, 2016; Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro; Tribunal de Contas, 2016a, 2017) e tem como objetivo “proporcionar às entidades que o utilizam um conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos que lhe sejam úteis quando preparam informação financeira e orçamental e a relatam para a generalidade dos utilizadores” (CNC 2016b:6). Em junho de 2017, foi publicada a segunda versão, devido à necessidade de alterações, onde também são integrados esclarecimentos solicitados (CNC, 2017). Foi criado um plano de contas central e, em 18 de maio de 2016, um portal colaborativo para o esclarecimento de dúvidas contabilísticas das entidades piloto, bem como realizadas ações de formação (Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro; CNC 2016b, 2016a; Direção-Geral do Orçamento, 2016; Tribunal de Contas, 2016a, 2017).

Porém, a data inicialmente prevista para entrada em vigor do SNC-AP foi 1 de janeiro de 2017. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, a adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018 (Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril). De acordo com o Relatório de Auditoria n.º 6/2017, do Tribunal de Contas, no âmbito da Auditoria à implementação do SNC-AP (2017:5) esta alteração deveu-se aos seguintes fatores:

1. “Ausência de: i) definição da coordenação global do processo de transição; ii) definição de uma estratégia de implementação exequível; iii) revisão de diplomas relativos à arquitetura financeira do Estado, que condiciona o desenvolvimento das soluções para implementação do SNC-AP;
2. Atraso na adaptação da maioria dos sistemas locais de contabilidade ao SNC-AP e os centrais para agregação da informação contabilística. Não se conhecem medidas para assegurar que a adaptação dos primeiros cumpre os requisitos exigíveis;
3. Possibilidade de, em 2017, a experiência piloto se limitar à operacionalização dos sistemas informáticos e contabilização de apenas algumas operações, falhando assim na identificação das dificuldades do processo de transição e condicionando o estudo de soluções que podiam vir a ser aplicadas de forma coerente a todas as entidades.
4. Não se encontram assegurados os procedimentos que conduzam à criação e funcionamento da Entidade Contabilística Estado, nem foram definidos aspetos chave quanto à consolidação do Orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado, essenciais

para o cumprimento dos prazos previstos para a apresentação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas de 2019”.

Com a publicação da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, o período experimental de aplicação do SNC-AP, dirigido às entidades piloto, passa a ser aplicado a todas as entidades das administrações públicas, garantindo-se a aplicação dos mecanismos de apoio e o acompanhamento até então instituídos só para as entidades piloto. Esta portaria refere ainda que “a responsabilidade pela disseminação e implementação do SNC-AP e da reforma da contabilidade e contas públicas em geral é cometida à Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), criada pelo Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro” (Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril).

De acordo com o artigo 5.º do SNC-AP, estaria previsto um regime simplificado para entidades de menor dimensão e risco orçamental. Nesta sequência, foi publicado o Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, através da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. Este regime aplica-se a pequenas entidades (PE) ou microentidades (ME), desde que as PE não optem pela aplicação do regime geral do SNC-AP e as ME pela aplicação desse regime ou do regime simplificado das PE.

Para melhor exemplificação elaborou-se a Figura 2, a qual expõe de forma esquemática o Regime Simplificado do SNC-AP.

Regime Simplificado		
Entidade	Despesa orçamental Global paga 2 últimos anos	Elementos
PE	Entre 1.000.000€ e ≤5.000.000€	NCP-PE NCP 26 NCP 27 PCM
ME	Inferior a 1.000.000€	NCP 26 Divulgação do inventário do património

Figura 2 – Esquema relativo ao Regime Simplificado do SNC-AP previsto na Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto  
 Fonte: elaboração própria

Assim, conclui-se que a implementação do SNC-AP implica muito trabalho, até porque a entrada em vigor teve de ocorrer em 2018 e à data, ainda não tinham sido publicados todos os documentos necessários.

### 1.3. Evolução da Contabilidade Pública ao Nível Internacional

A globalização é um fator de mudança, introduzindo novas necessidades, alterando as formas de trabalho, contribuindo para a deslocalização de produção e, conseqüentemente, para a deslocalização financeira. A internacionalização das empresas requer uma recolha de dados e análise de informação que permita a comparabilidade independentemente da sua localização. Assim, os requisitos dos sistemas de contabilidade implementados comportam-se de modo semelhante, ou seja, em qualquer parte do mundo onde funcionem filiais de uma organização é

necessário que se opere de modo semelhante, de modo a compreender todo o processo e a gerar informação financeira comparável (Guerreiro, 2008; Morais & Lourenço, 2013). Neste sentido surge a necessidade de harmonização da contabilidade ao nível internacional. A harmonização contabilística permite aumentar a comunicação, compreensão e análise de informação contabilística, com regras financeiras sólidas que visem a competitividade económica. Esta realidade, aliada ao avanço dos recursos tecnológicos, deu origem ao desenvolvimento de normas de carácter internacional por parte de várias entidades (Gómez, Pinto & Ramírez, 2011; Guerreiro, 2008; Morais & Lourenço, 2013; Pérez & Hernández, 2003).

Por iniciativa de um conjunto de nove países (Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e República Federal da Alemanha) foi criado, em 1973, o *International Accounting Standards Committee* (IASC). O IASC é uma organização sem fins lucrativos, com o objetivo de criar um conjunto de normas de contabilidade com qualidade, de modo a ser possível a sua de aplicação internacional. Estas normas denominam-se *International Accounting Standards* (IAS), bem como as respetivas interpretações técnicas *Standards Interpretations Committee* (SIC). (Barbosa, 2009; Barth, Landsman & Lang, 2008; Gonçalves *et al.*, 2016; Zeff, 2014). Em 2001, sucedeu ao IASC o *International Accounting Standards Board* (IASB), entidade que emite as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e respetivas interpretações técnicas *International Financial Reporting Standards Interpretations Committee* (IFRIC) que, do mesmo modo que as SIC, têm o intuito de esclarecer as IFRS. De ressaltar que o IASB assumiu a responsabilidade do IASC, mantendo as IAS e as SIC válidas, apesar de ter já revogado algumas e substituído por IFRS (Barth *et al.*, 2008; Gonçalves *et al.*, 2016; Zeff, 2014). Os principais objetivos do IASB implicam a publicação de normas de contabilidade e a melhoria e harmonização de regulamentos, normas e procedimentos contabilísticos relativos à apresentação das demonstrações financeiras (IASB, 2017). Estas referências têm por base princípios de transparência, comparabilidade e elevado rigor a nível global, permitindo uma tomada de decisão consistente e clara (Alves & Antunes, 2010; Braga, 2017).

Tendo em conta a elevada qualidade das normas produzidas e o acompanhamento do processo de harmonização, a União Europeia (UE) adotou as normas internacionais de contabilidade de acordo com determinados requisitos. Assim, em 2002, a UE aprovou o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento e o Conselho Europeu, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade (Rodrigues & Alves, 2016; Rodrigues & Guerreiro, 2004; Zeff, 2014).

Neste seguimento, em Portugal surgiu o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que estabeleceu os requisitos para a adoção das normas internacionais de contabilidade. Quatro anos mais tarde, no ano de 2009, foi publicado o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, o qual aprovou o SNC, apresentando um sistema assente nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB e adotadas na UE, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2010 (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2015; Morais & Lourenço, 2013).

Atualmente as IFRS estão implementadas em todo o mundo servindo de base às demonstrações financeiras. Vários autores referem que de acordo com o IASB, a situação atual resume-se da seguinte forma:

- O Canadá implementou as IFRS a partir de janeiro de 2015, com exceção das entidades sem fins lucrativos, do setor público, planos de pensão e contas segregadas das empresas de seguro de vida (IFRS, 2017);
- Quase todos os países da América do Sul exigem ou permitem as IFRS (ou estão em processo de introdução de tais requisitos) como base para a preparação das demonstrações financeiras: na Argentina todas as empresas cotadas a partir de 2012 (exceto bancos que irão convergir em 2018 e seguradoras); no Chile todas as empresas de interesse público, em 2012; no México todas as entidades cotadas, exceto para bancos e seguradoras; e na Colômbia entidades de capital aberto e entidades de interesse público, adotaram a partir de 2015 (IFRS, 2017);
- No Japão a aplicação é voluntária (IFRS, 2017);
- Nas Filipinas e em Singapura a maioria das empresas adotaram as IFRS com modificações (IFRS, 2017);
- A Índia, o Paquistão e a Tailândia adotaram determinadas IFRS, mas existem diferenças significativas noutras normas nacionais e existem atrasos na adoção de IFRS novas ou modificadas (IFRS, 2017);
- A China adotou normas consistentes com as IFRS, com poucas exceções, em 2006 (IFRS, 2017);
- Taiwan completa a adoção das IFRS em duas fases, a partir de 2013 (Deloitte, 2015);
- Na Nova Zelândia, as empresas cotadas adotam as IFRS na elaboração de demonstrações financeiras cotadas, a partir de 2007 (Guerreiro, 2006);
- Na Austrália, a divulgação por parte de empresas de informações de acordo com as IFRS, a partir de 2005 (Gatsios *et al.*, 2016);
- Na Rússia houve a adoção das IFRS em 2010 (IFRS, 2017);
- No Brasil a adoção das IFRS tornou-se obrigatória em 2010 (Lourenço & Branco, 2015).

Ao nível do setor público, consequência da crise da dívida financeira e soberana, percebeu-se a necessidade da implementação de medidas que permitissem a melhoria deste setor, nomeadamente na informação contabilística e na gestão de recursos. As práticas deficitárias na gestão pública conduz à debilidade da democracia, à agitação social e ao fracasso dos governos, onde os principais prejudicados são, obviamente, os cidadãos. Deste modo, a existência de demonstrações financeiras de elevada qualidade e transparentes propiciam uma melhor tomada de decisão por parte dos responsáveis das entidades do setor público, originando governos mais responsáveis (IPSASB, 2016).

No seguimento da harmonização da contabilidade empresarial, surgiu a necessidade de haver uma harmonização da contabilidade pública. Assim, no ano de 1986, surgiu o *Public Sector Committee*, atual IPSASB, com o principal objetivo de publicar as IPSAS (Jorge *et al.*, 2007).

Tendo por base as normas internacionais aplicadas ao setor empresarial (as IFRS), as IPSAS tiveram em conta especificidades da contabilidade pública, nomeadamente os impostos e os orçamentos públicos (Comissão Europeia, 2013; Vieira, 2008). Visto que a aplicação das IPSAS não é de carácter obrigatório, o IPSASB recomenda a sua aplicação e a harmonização das normas nacionais com as IPSAS (Pérez & Hernández, 2003; Santos & Pinho, 2014).

Na UE, em 2011, foi publicada a Diretiva 2011/85/UE do Conselho, de 8 de novembro de 2011, que estabelecia requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-membros. (SEC, 95).

No seguimento da publicação da referida Diretiva, surgiu o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros. Este documento pretendia avaliar a adequação das IPSAS aos Estados-membros, através de informações recolhidas junto de todas as partes interessadas, dentro e fora dos Estados-membros, como serviços da Comissão, organizações internacionais, como o Fundo Monetário Internacional, organizações profissionais especializadas, e ainda junto do Conselho IPSAS. Este documento evidencia que as normas IPSAS são, atualmente, o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente (Comissão Europeia, 2013). A falta de harmonização por parte dos Estados-membros já tinha sido referida no Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 15 de abril de 2011. Para uma gestão rigorosa da qualidade das estatísticas europeias, é necessária informação precisa e compilada dos Estados-membros, recomendando a adoção de um sistema de normas de contabilidade harmonizadas, coerente com o SEC, para todas as entidades do setor público (Comissão Europeia, 2011). Tendo em conta a necessidade de atualização do SEC, surgiu o Regulamento (UE) nº 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia.

O Relatório da Comissão relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros indica que apesar de quinze Estados-membros estabeleceram algumas ligações às normas IPSAS nas suas normas nacionais de contabilidade pública e reconhecerem a importância das IPSAS, nenhum Estado-membro, à data, tinha aplicado na íntegra (Comissão Europeia, 2013). A implementação das IPSAS tem apresentado algumas dificuldades, verificando-se que os Estados-membros apresentam heterogeneidades que dificultam a comparação (IPSAS, 2017).

Neste sentido, têm sido realizados vários estudos no sentido de perceber a aplicação das IPSAS e o rumo a tomar pela UE. O crescimento das interações entre a Comissão Europeia e o Parlamento Europeu e muitas outras partes interessadas, como órgãos de definição de padrões, auditoria e controle, escritórios a nível local e regional, empresas de auditoria e contabilidade, académicos e profissionais de diferentes níveis de governos potencia o desenvolvimento de mecanismos rumo à

harmonização (Aggestam, Brusca & Chow, 2014). Nesta análise tem-se concluído que as IPSAS não podem ser aplicadas nos Estados-membros na sua redação atual. Todavia, é irrefutável que são um instrumento imprescindível para a implementação de contas harmonizadas do setor público na UE (Comissão Europeia, 2013).

Deste modo, surgiu a necessidade de criar um conjunto de normas de contabilidade do setor público europeu, denominadas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS).

No panorama geral, é reconhecido na UE que as IPSAS constituem uma base de trabalho para a elaboração das EPSAS. Todavia, existem opiniões contrárias, nomeadamente na Alemanha, onde referem que IPSAS não são adequadas para alcançar os objetivos gerais de estabilidade económica e equidade intergeracional (Pontoppidan & Brusca, 2016). Por outro lado, é fundamental que se tenha por base todos os interessados e não restringir a implementação das EPSAS através das IPSAS (Calmel, 2014).

Estes novos referenciais permitiriam que a UE aplicasse normas específicas que iriam ao encontro das suas necessidades (Ferreira, 2013). De acordo com o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-membros: “as EPSAS constituiriam um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, adaptado às exigências específicas dos Estados-Membros da UE, e poderiam ser aplicadas na prática” (Comissão Europeia, 2013:10).

Porém, a criação e implementação das EPSAS não se traduz num processo imediato e fácil. Antes pelo contrário, requer uma implementação faseada e gradual, de modo a reduzir vários constrangimentos.

Em síntese, constatou-se a existência de contabilidade pública há vários séculos. Porém, em Portugal, foi no século XX que se registou uma maior evolução do setor. O último normativo, o SNC-AP, com entrada em vigor 1 de janeiro de 2018, tende a harmonizar as contas públicas nacionais. Na UE este processo passa por desenvolver EPSAS adaptadas à realidade dos Estados-membros. Todavia, até ao momento, estas normas continuam por existir, o que não tem impedido a adaptação dos normativos nacionais às IPSAS.

## Capítulo II – Estudo Empírico

Neste capítulo apresentamos a metodologia desenvolvida no estudo empírico para a avaliação do impacto contabilístico e organizacional no IPVC, expondo as questões de investigação, os objetivos do estudo e os métodos utilizados na recolha, tratamento e interpretação dos dados.

De seguida é apresentada a IES em estudo, analisando-se de cada uma das áreas em análise: ativos fixos tangíveis; ativos intangíveis; provisões, passivos contingentes e ativos contingente, resultados extraordinários; imparidade de ativos; transferências e subsídios; e propriedades de investimento. No final, é abordada a implementação no IPVC, tendo em conta os pontos mais sensíveis do processo e as dificuldades.

### **2.1. Questões de Investigação e Objetivos do Estudo**

Nesta investigação, elaborou-se a seguinte questão de investigação:

Em que medida a mudança de normativo contabilístico influencia as contas e os procedimentos organizacionais de uma IES?

Foram definidos três objetivos específicos:

- i. Avaliar as consequências na posição financeira do IPVC da aplicação do SNC-AP e analisar as rubricas do Balanço e Demonstração dos Resultados em que se previa maiores alterações, nomeadamente ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, resultados extraordinários, imparidade de ativos e transferências e subsídios;
- ii. Analisar o impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da organização relativamente à preparação de informação financeira e orçamental;
- iii. Identificar os fatores críticos que influenciam o sucesso do processo de transição.

## **2.2. Métodos de Investigação**

Foi adotada uma estratégia de investigação de estudo de caso explanatório utilizando a análise documental e a entrevista como métodos de recolha de informação.

De acordo com Meirinhos e Osório (2010:64) “o estudo de caso é frequentemente referido como permitindo estudar o objeto (caso) no seu contexto real, utilizando múltiplas fontes de evidência (qualitativas e quantitativas) e enquadra-se numa lógica de construção de conhecimento, incorporando a subjetividade do investigador.”

A escolha do estudo de caso apresenta várias vantagens como permitir investigar a evolução da implementação, ao longo do tempo, em profundidade e em contextos reais. É um método holístico pois pretende compreender os fenómenos na sua totalidade e globalidade. Pode utilizar várias técnicas de recolha de informação nomeadamente o diário, o questionário, as fontes documentais, a entrevista individual e de grupo e outros registos. Apresenta como limitações, entre outras, não ser um método sistematizado, pelo que cada autor pode abordar de diversas maneiras dependendo do contexto e metodologia seguida (Meirinhos & Osório, 2010; Torres, 2010). Meirinhos e Osório (2010:64) referem que “poderá ser uma estratégia poderosa quando o contexto é complexo e quando entrecruza um conjunto complexo de variáveis”.

O estudo de caso explanatório visa estudar e explicar a existência de determinadas práticas, enfatizando o particular em detrimento do genérico (Vieira, Major & Robalo, 2009). Através da escolha deste método prevê-se poder tirar conclusões do caso em particular, para avançar no conhecimento desta área.

A técnica de recolha de dados que se mostrou mais adequada foi a análise documental. Esta técnica permite a identificação, a verificação e a apreciação de documentos de acordo com os objetivos definidos. Estes documentos podem ser relatórios, propostas, planos, registos institucionais internos, comunicados, *dossiers*, entre outros (Meirinhos & Osório, 2010). A informação recolhida pode servir para contextualizar o caso, acrescentar informação ou para validar evidências de outras fontes. Classifica-se como uma técnica qualitativa e tem como vantagens não alterar o ambiente ou os sujeitos, os documentos podem ser consultados várias vezes; implica baixo custo financeiro.

No entanto, esta técnica de recolha de dados tem vários inconvenientes, nomeadamente os documentos podem não traduzir informações reais, visto que não foram elaborados com o propósito de fornecer dados para uma investigação, e os documentos são feitos por mão humana, logo a validade pode ser questionada. Uma outra desvantagem é a ausência de padronização dos vários documentos (Kripka, Scheller & Bonotto, 2015; Souza, Kantorski & Luis, 2011). A triangulação da informação pode ser elencada com a combinação de vários métodos de recolha de informação (Vieira et al., 2009).

Assim, neste estudo foi utilizada a entrevista com o objetivo de complementar a recolha de informação.

A Instituição de Ensino Superior (IES) escolhida para a recolha de dados foi o IPVC. Esta escolha deveu-se ao facto de haver facilidade no acesso a informação, uma vez que o autor do estudo é trabalhador no IPVC.

Os dados para o estudo são referentes ao ano de 2016. Deste modo, foram seleccionados os seguintes documentos para o levantamento de dados e sequente análise:

- Plano de Atividades;
- Relatório de Atividades;
- Balanço;
- Demonstração dos Resultados;
- Anexo às demonstrações financeiras;
- Balancetes; e
- Extratos de Contas.

Inicialmente através do *site* do IPVC foram descarregados os documentos disponíveis relativos ao ano de 2016. Para complementar a informação foi solicitado, formalmente, ao Senhor Presidente do IPVC, Professor Doutor Rui Teixeira, o pedido para acesso a documentos não publicados relativos às contas do ano de 2016. Após autorização do pedido foi articulado com a Diretora dos Serviços Administrativos e Financeiros do IPVC (SAF) todo o procedimento necessário para a recolha dos dados.

Posteriormente, através de análise documental, foram analisadas as rubricas alvo das principais alterações com a implementação do SNC-AP:

- Ativos Fixos Tangíveis;
- Ativos Intangíveis;
- Resultados Extraordinários;
- Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis;
- Imparidade em Inventários e dívidas a receber; e
- Transferências e Subsídios.

Para completar a análise referida procedeu-se à elaboração de um guião de questões de resposta aberta, de modo a ser efetuada uma entrevista à diretora dos SAF. O guião com as referidas questões apresenta-se em I Apêndices. A entrevista teve a duração 50 minutos.

## **2.3. Enquadramento do caso em análise**

### **2.3.4. Instituto Politécnico de Viana do Castelo**

Localizado na região alto-minhota, o IPVC é uma instituição pública de ensino superior, criada em 1980 com a aprovação do Decreto-Lei n.º 303/80 de 16 de agosto. O IPVC apresenta um regime estatutário pela homologação do Despacho Normativo n.º 7/2009, publicado em Diário da República, 2ª Série – n.º 26 – 06 de fevereiro de 2009.

O IPVC tem como missão o “serviço do desenvolvimento da pessoa e da sociedade, que cria e partilha conhecimento, ciência, tecnologia e cultura. Promover a formação integral dos estudantes ao longo da vida, combinando ensino com investigação, numa atitude pró-ativa de permanente inovação, cooperação e compromisso, centrado no desenvolvimento da região e do país, e na internacionalização” (IPVC, 2016a).

O IPVC engloba seis escolas superiores:

- Escola Superior de Educação (Viana do Castelo);
- Escola Superior Agrária (Ponte de Lima);
- Escola Superior de Tecnologia e Gestão (Viana do Castelo);
- Escola Superior de Ciências Empresariais (Valença);
- Escola Superior de Saúde (Viana do Castelo);
- Escola Superior de Desporto e Lazer (Melgaço).

Nestas unidades é disponibilizada a oferta formativa, nomeadamente: Cursos Técnicos Superiores Profissionais, Licenciaturas, Pós-Graduações e Mestrados.

Para além das escolas superiores, o IPVC possui três unidades funcionais: Serviços de Ação Social (SAS), Oficina de Transferência de Tecnologia e do Conhecimento (OTIC) e Biblioteca (IPVC 2016a), (estas 2 últimas em implementação como unidades funcionais). Cabe aos Serviços Centrais do Instituto assegurar a coordenação institucional das atividades de gestão de pessoal, patrimonial, administrativa, financeira, planeamento global e apoio técnico (IPVC, 2017b).

A OTIC pretende a aproximação do IPVC às empresas e à comunidade em geral, sendo a unidade responsável pelo desenvolvimento de projetos (IPVC, 2016a).

Os SAS são uma unidade com autonomia administrativa e financeira com o intuito de assegurar serviços de apoio aos alunos. Estes apoios encontram-se divididos em apoios diretos, compreendendo bolsas de estudo e auxílio de emergência e apoios indiretos: como serviços de alimentação, alojamento, saúde (enfermagem, psicologia e nutrição), atividades culturais (oficina

cultural) e desportivas (centro desportivo), bem como outros apoios tais como lavandaria *low cost*, bus académico, gabinete de emprego, bolsa de apoio social (IPVC, 2016b, 2016a).

De acordo com o Relatório de Atividades de 2016, ao longo de 2016 o IPVC aumentou o número de doutorados do corpo docente, tendo a 31/12/2016 de 337 docentes dos quais 193 doutorados. Relativamente ao corpo não docente é constituído por 164 colaboradores onde cerca de 3% são cargos dirigentes, 25% pertencem à categoria de técnico superior, 24% à categoria de assistente técnico e 42% à categoria de assistente operacional (IPVC, 2017c).

O IPVC foi a primeira instituição de ensino superior a ter o seu sistema de gestão e garantia da qualidade certificado pela Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (IPVC, 2016a).

De uma forma simples, podem ser apresentados alguns números relativos ao IPVC:

- 14000 diplomados desde o ano letivo 1988/89;
- No ano letivo 2014/2015 relativamente à mobilidade internacional: 113 alunos *incoming*, 149 alunos *outgoing*, 125 colaboradores *incoming*, 39 colaboradores *outgoing*;
- 8 áreas científicas;
- 69 projetos que totalizaram 12.762.178,81 euros em orçamento IPVC em: 2011-2014;
- 6 bibliotecas;
- 7 restaurantes;
- 8 bares;
- 10274 acessos anuais ao centro desportivo;
- 30 exposições organizadas pela oficina cultural no quadriénio 2011-2014 (IPVC 2015);
- 93 cursos: 22 Cursos Técnicos Superiores Profissionais, 34 licenciaturas, 33 mestrados, 4 pós-graduações;
- 4500 alunos no ano letivo 2015/2016;
- 1590 alunos inscritos pela primeira vez no ano letivo 2016/2017;
- 896 diplomados no ano letivo 2016/2017;
- 162440 refeições servidas em 2016;
- 531 camas disponíveis;
- 1522 alunos apoiados com bolsa de estudo em 2186 candidaturas no ano letivo 2016/2017;
- 110 alunos com bolsas de apoio social em 2016;
- 278 passes mensais do serviço de Bus académico em 2016;
- 966 alunos atendidos no gabinete de saúde nos serviços de psicologia, enfermagem, e nutrição no ano letivo 2016/2017 (IPVC 2017c).

O IPVC divide os seus órgãos em quatro grupos: órgãos de governo: conselho geral, presidente, conselho de gestão; órgãos de gestão científica: conselho técnico-científico; órgãos consultivos: conselho académico; e outros órgãos: provedor do estudante. A gestão patrimonial e financeira do IPVC é controlada por um fiscal único, designado, de entre revisores oficiais de contas (Despacho Normativo n.º 7/2009, de 6 de fevereiro).

Relativamente à autonomia, o IPVC goza de autonomia patrimonial, administrativa e financeira e tem o dever de informação ao Estado, como garantia de estabilidade orçamental e de solidariedade recíproca, bem como o dever de prestar à comunidade, de forma acessível e rigorosa, informação sobre a sua situação financeira. No âmbito da autonomia financeira, o IPVC elabora os seus planos plurianuais; elabora e executa os seus orçamentos; liquida e cobra as receitas próprias; autoriza despesas e efetua pagamentos; procede a todas as alterações orçamentais, com exceção das que sejam da competência da Assembleia da República e das que não sejam compatíveis com a afetação de receitas consignadas (Despacho Normativo n.º 7/2009, de 6 de fevereiro).

O IPVC presta informação financeira mensal e anual à Tutela (Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior), à Direção Geral do Orçamento e ao Tribunal de Contas.

De acordo com a prestação de contas de 2016, elaborada de acordo com o POC-Educação, tendo em vista a necessidade de esta refletir uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e resultados do IPVC, esta apresenta um total de ativo líquido de 24.780.910,03 euros e um orçamento executado de receita no valor de 17.984.215,57 euros e um orçamento executado de despesa no valor de 17.864.811,10 euros.

A dotação inicial do Orçamento do Estado, para 2016, foi de 11.600.359,00 euros. No entanto, no decurso de 2016, as dotações do Orçamento do Estado foram sujeitas a um reforço orçamental global de 506.148,00 euros, com três fundamentos diferentes: 479.900,00 euros relativos à necessidade de ajustamento das dotações das despesas com pessoal face à aplicabilidade da legislação em vigor relativamente à reversão dos cortes remuneratórios; 24.250,00 euros relativos ao financiamento das bolsas de estudo por mérito relativas ao ano letivo 2012/13 e que só em 2016 foram atribuídas; e 1.998,00 euros relativos ao financiamento de propinas de bolseiros de Cabo Verde (IPVC, 2017c).

Em 2016, o IPVC obteve um resultado líquido do exercício de -1.813.330,90 euros. Este valor deve-se principalmente ao valor das amortizações do exercício, mais especificamente ao valor de 1.744.730,97 euros relativo às amortizações do exercício dos edifícios e outras construções. Assim, concluiu-se que o IPVC, não gerou proveitos capazes de cobrir todos os custos da Instituição (IPVC, 2017c).

O saldo de gerência de 2016 foi de 119.404,47 euros, onde 85.447,25 euros correspondiam à fonte de financiamento (f.f.) 480 – outro financiamento da União Europeia, conseqüente da receita cobrada do financiamento Erasmus+ (IPVC, 2017d).

As demonstrações financeiras do IPVC, nomeadamente as referentes ao ano de 2016, foram alvo de certificação legal de contas. O IPVC pretende dar continuidade ao cumprimento de objetivos e metas de acordo com o plano de atividades, mantendo o equilíbrio financeiro e contenção orçamental, com o intuito de manter uma boa imagem da instituição (IPVC, 2017d).

### 2.3.5. O IPVC e o Ensino Superior Politécnico

De acordo com Encarnação e Fonseca (2012), percebeu-se que ao nível local, no caso dos residentes no distrito de Viana do Castelo, menos de 25% dos colocados no ensino superior escolheram o próprio distrito de residência na sua primeira opção. Por outro lado, a nível nacional, este valor situa-se nos 60%, isto é, 40% candidataram-se a outro distrito que não o da sua origem (na primeira preferência). Desta percentagem que se candidata fora do seu distrito de residência, cerca de 30% concorrem a Lisboa, 18% ao Porto e 15% a Coimbra; Viana do Castelo recebe apenas 219 colocados de fora do distrito representando 1,28%, tendo 827 colocados, havendo um saldo negativo de 608 colocados. Os distritos com IES politécnicas localizadas em zonas periféricas do país apresentam a mesma tendência, como o caso de Bragança com 1,38% de colocados fora do distrito, Santarém e Faro com 1,34%, Guarda com 0,45% e Portalegre com 0,43%.

O IPVC é uma IES localizada na periferia do país, e deste modo não compete com os grandes centros mencionado (Lisboa, Porto e Coimbra). Por outro lado, verifica-se que as principais IES que competem com o IPVC são a Universidade do Minho (UM), o Instituto Politécnico do Porto (IPP), a Universidade do Porto (UP) e o Instituto Politécnico do Cávado e Ave (IPCA), uma vez que a maioria dos candidatos que concorrem fora do distrito de Viana do Castelo são residentes nos distritos do Porto e de Braga.

Relativamente ao número de alunos, através da análise dos relatórios anuais da IES mencionadas no ano letivo de 2015/2016, percebeu-se a distribuição dos colocados no ensino superior público, nos distritos de Viana do Castelo, Porto e Braga. De acordo com a Figura 3, o IPVC representa 5,57% do número total de alunos com 4156 alunos. Verifica-se que quase 65% dos alunos estão no Porto com quase 48325 alunos (40,03% UP e 24,79% IPP), 24,06% na UM com cerca de 17936 e 5,55% do IPCA com quase 4134.

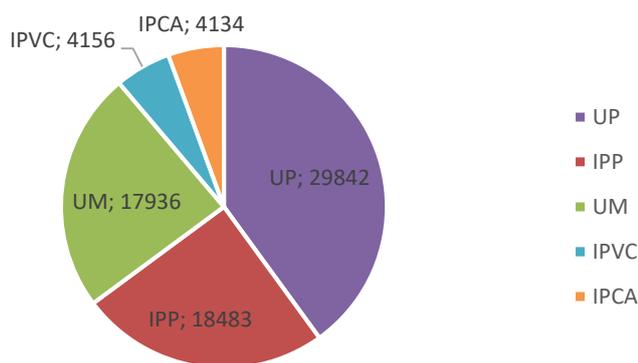


Figura 3 – Número de alunos inscritos nas IES Públicas dos distritos de Viana do Castelo, Braga e Porto no ano letivo 2015/2016.

Fonte: Elaboração própria

Se analisarmos apenas IES Politécnicas, quase 70% dos alunos encontram-se no IPP com 18483 do total de 26773 alunos. O IPVC e o IPCA representam, respetivamente 15,52% e 15,44%. A Figura 4 representa esquematicamente estes resultados.

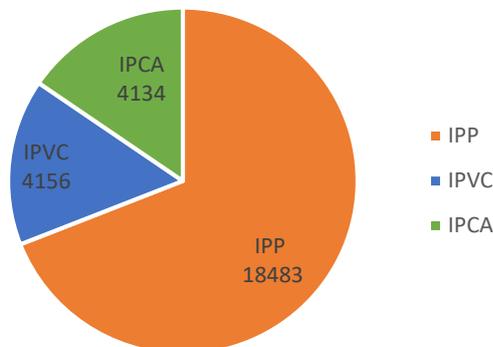


Figura 4 – Número de alunos inscritos nas IES Politécnicas Públicas dos distritos de Viana do Castelo, Braga e Porto no ano letivo 2015/2016  
Fonte: Elaboração própria

Neste sentido, o orçamento das diferentes IES é muito díspar, uma vez que é extremamente influenciado pelo número de alunos. De acordo com os relatórios de contas referentes ao ano de 2016, das IES politécnicas, IPVC, IPCA e IPP, foram apurados alguns indicadores de modo a enquadrar o IPVC com as referidas IES, como se apresenta na Tabela 5.

Assim, ao efetuar os rácios por aluno, verificou-se que o IPVC apresenta o maior custo por aluno com um total de 4.813 euros, sendo que o IPCA apresenta um custo de menos de metade (2.237 euros).

Inversamente, o IPCA apresenta um valor mais baixo para as receitas próprias por aluno. Relativamente ao indicador de receitas próprias pelo total da receita, o IPCA apresenta a percentagem mais alta (47,11%), seguida do IPVC com 32,68% e do IPP com 37,83%.

Relativamente aos custos do pessoal, as três IES têm percentagens semelhantes, sendo que o IPVC tem o rácio mais baixo; no entanto, do ponto de vista do custo de pessoal por aluno é o IPCA que volta a ter o indicador mais baixo.

Tabela 5 – Indicadores comparativos entre os Institutos Politécnicos de Viana do Castelo, Cávado e Ave e Porto

2016	Custos totais/ aluno	Receitas próprias/ alunos	Receitas próprias/ Total da receita	Receitas OE/ aluno	Receita OE/ Total da receita	Custos com pessoal/ Custos totais	Custos com pessoal/ aluno
<b>IPVC</b>	4 813 €	1 414,27 €	32,68%	2 913 €	67,32%	71,58%	3 444,88 €
<b>IPCA</b>	2 237 €	448,40 €	47,11%	1 368 €	52,89%	73,28%	1 639,32 €
<b>IPP</b>	4 032 €	1 428,12 €	37,83%	2 347 €	62,17%	75,23%	3 033,11 €

Fonte: Elaboração própria

## 2.4. Principais Alterações entre o POC-Educação e o SNC-AP

Para a implementação do SNC-AP, as entidades públicas carecem de efetuar alterações aos procedimentos em vigor, independentemente de possuírem contabilidade patrimonial em regime de acréscimo, nomeadamente na adaptação do último Balanço de acordo com o sistema contabilístico revogado, ou seja, é necessário preparar um Balanço de abertura relativo ao primeiro exercício da sua aplicação (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro; CNC 2017).

Neste sentido, de acordo com o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, “durante o ano de 2017 todas as entidades públicas devem assegurar as condições e tomar as decisões necessárias para a transição para o SNC-AP”. O n.º 2 do mesmo artigo aponta que, aquando a adoção pela primeira vez, as entidades públicas devem:

- “Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria;
- Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos”.

Ainda os números 3 e 4 do mesmo artigo indicam que “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. As entidades públicas devem reconhecer ainda os correspondentes ajustamentos no período comparativo anterior”.

A Tabela 6 compara o POC-Educação e o SNC-AP tendo em conta os componentes das demonstrações financeiras e das demonstrações orçamentais.

Tabela 6 – Componentes das demonstrações financeiras e das demonstrações orçamentais em POC-Educação e SNC-AP

	POC - Educação	SNC-AP
<b>Componentes das Demonstrações Financeiras</b>	Balanço; Demonstração dos Resultados (DR) (por natureza e funções); Mapas dos Fluxos de Caixa; Mapa da Situação Financeira; Anexo às demonstrações Financeiras;	Balanço; Demonstração dos Resultados por natureza; Demonstração das alterações no património líquido; Demonstração dos fluxos de caixa; Anexo às demonstrações financeiras
<b>Componentes das demonstrações Orçamentais</b>	Orçamento Plano plurianual de investimentos e mapa de execução anual; Controlo Orçamental da Receita; Controlo Orçamental da Despesa	Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual; O Plano plurianual de investimentos; Demonstração do desempenho orçamental; Demonstração de execução orçamental da receita;

	POC - Educação	SNC-AP
		Demonstração de execução orçamental da despesa; Demonstração da execução do plano Plurianual de Investimentos (PPI); Anexo às demonstrações orçamentais.

Fonte: Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro; Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Da análise da Tabela 6, relativamente às demonstrações financeiras passa a existir um novo documento: a demonstração das alterações no património líquido. Relativamente à estrutura do Balanço, no SNC-AP os elementos do ativo e do passivo ficam ordenados por elementos correntes e elementos não correntes, deixando também de existir as colunas de ativo bruto e de amortizações/provisões.

No SNC-AP são indicadas como características qualitativas da informação contida no relato financeiro a relevância, fiabilidade, compreensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade sendo que este normativo tem como pressupostos o regime do acréscimo e a continuidade. No POC-Educação eram consagrados como princípios contabilísticos a entidade contabilística, continuidade, consistência, especialização, custo histórico, prudência, materialidade e não compensação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro). Para além desta alteração de designação, existem também algumas alterações conceptuais relativamente ao POC Educação, nomeadamente a substância sobre a forma – conceito de controlo – melhor reconhecimento e mensuração dos ativos e outras transações (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

## 2.5. Aspetos Contabilísticos em Análise

Tal como já referenciado, as áreas das demonstrações financeiras onde se esperam maiores alterações da transição do POC-Educação para o SNC-AP, devido à falta de abrangência do POC-Educação e diferente expressão de ativos, são:

- Ativos Fixos Tangíveis;
- Ativos Intangíveis;
- Resultados Extraordinários;
- Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis;
- Imparidade em Inventários e dívidas a receber; e
- Transferências e Subsídios.

Para além destas áreas, constata-se que algumas terminologias são alteradas. A Tabela 7 apresenta essas alterações.

Tabela 7 – Principais terminologias alteradas entre o POC-Educação e o SNC-AP

POC-Educação	SNC-AP
Circulante	Ativo corrente
Custos e perdas	Gastos
Existências	Inventários e ativos biológicos
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizado	Ativo não corrente

Investimentos financeiros em imóveis	Propriedade de investimento
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Provisões	Perdas por imparidade

Fonte: Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro; Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Assim, de seguida, apresenta-se, em detalhe, a análise do impacto da transição em cada área mencionada.

#### 2.5.4. Ativos Fixos Tangíveis

De acordo com a definição atribuída na Estrutura Conceptual do SNC-AP (1-Ativos), § 88, “um ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”. De forma a reconhecer um ativo, uma entidade pública tem de dispor do controlo sobre o recurso, o qual implica:

- “A capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa; ou,
- A capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso”.

Esta foi uma das alterações conceptuais, da substância sob a forma, prevista na estrutura conceptual do SNC-AP, que poderá levar a diferenças significativas no registo de ativos nos Balanços das entidades públicas. O controlo do recurso pode decorrer de diversas formas e é necessário que a entidade pública tenha a capacidade de analisar e testar se o ativo deve estar reconhecido no seu Balanço. Existem indicadores, como a propriedade legal, a capacidade de condicionar o acesso ao recurso, a existência de um direito ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso e a existência de meios capazes de assegurar que os recursos são utilizados para atingir determinados objetivos. Estes indicadores não conseguem responder de forma evidente se há existência de controlo de forma a reconhecer o ativo. Mas uma análise *per se*, por exemplo, a incapacidade de uma entidade pública restringir o acesso a determinado recurso, pode indicar que a entidade não tem controlo sobre esse ativo, não devendo reconhecê-lo (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

De seguida apresenta-se a Tabela 8, a qual indica as imobilizações corpóreas, o ativo Bruto, as amortizações/ Provisões e o ativo líquido.

Tabela 8 – Composição dos Ativos Fixos Tangíveis do IPVC a 31-12-2016

Imobilizações corpóreas	Ativo Bruto	Amortizações/ Provisões	Ativo Líquido
<b>421 - Terrenos e Recursos Naturais</b>	6.394.680,44 €	0.00 €	6.394.680,44 €
<b>422 - Edifícios e outras construções</b>	34.926.410,25 €	21.705.812,70 €	13.220.597,55 €
<b>423 – Equipamento e material básico</b>	4.660.434,07 €	3.369.781,74 €	1.290.652,33 €
<b>424 – Equipamento de transporte</b>	85.088,93 €	85.088,93 €	0,00 €
<b>425 – Ferramentas e utensílios</b>	115.035,46 €	92.048,74 €	22.986,72 €
<b>426 – Equipamento administrativo</b>	3.234.090,22 €	3.050.293,00 €	183.797,22 €
<b>427 – Taras e vasilhames</b>	0.00 €	0.00 €	0.00 €
<b>429 – Outras imobilizações corpóreas</b>	1.731.944,94 €	1.350.492,80 €	381.452,14 €
<b>442 – Imobilizações em curso</b>	76.586,82 €	0.00 €	76.586,82 €
	<b>51.224.271,13 €</b>	<b>29.653.517,91 €</b>	<b>21.570.753,22 €</b>

Fonte: adaptado de IPVC (2017d)

De acordo com o Anexo às Demonstrações Financeiras (IPVC,2017a), no decorrer do ano de 2012, foi efetuado o levantamento físico de todos os bens patrimoniais do IPVC por uma empresa independente. Considerando o relatório apresentado por esta empresa, os bens identificados fisicamente relativamente aos quais foi possível apurar o custo de aquisição nos registos contabilísticos, os bens foram registados pelo valor de aquisição tendo-se aplicado o disposto no cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE). Relativamente aos bens identificados fisicamente, mas para os quais não foi possível aferir o respetivo valor contabilístico, foi efetuada a sua valorização com base no valor de mercado. Para valorizar as obras de arte, o IPVC recorreu a peritos especializados, pelo que estas também se encontram valorizadas ao valor de mercado. Os bens identificados na conta 421 – Terrenos e recursos naturais e na conta 422 – Edifícios, já tinham sido avaliados num momento anterior a esta inventariação, pelo que a sua valorização se manteve já registada. O cálculo das amortizações teve por base o exposto na Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, tendo sido utilizado o método das quotas constantes e aplicado o regime duodecimal no ano de aquisição e alienação/abate. Os ativos fixos tangíveis do IPVC nunca foram reavaliados. Como podemos verificar na Tabela 8, o ativo líquido representa apenas 42% do total do ativo bruto, deixando antever que os valores escriturados diferem do justo valor dos itens que compõem estes ativos, encontram-se registados muitos bens em funcionamento com valor líquido nulo.

No que respeita à mensuração, o SNC-AP distingue o momento inicial em que o ativo deve ser registado pelo custo, e a mensuração subsequente que o ativo deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade. A revalorização apenas é possível de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal (Carvalho & Carreira, 2016).

Refira-se que o IPVC não testa os seus ativos quanto à imparidade, devendo-o, todavia, fazer de acordo com o SNC-AP em cada data de relato. De acordo com a NCP 9 – Imparidade de Ativos, o ativo estará em imparidade se a sua quantia recuperável for inferior à sua quantia escriturada (Carvalho & Carreira, 2016).

A NCP 9 (§31), define a quantia recuperável de serviço como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. No entanto, quando uma destas quantias exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

Os ativos fixos tangíveis mantiveram o valor contabilístico e as taxas de amortização de acordo com o anterior normativo. Apesar de uma grande parte dos ativos fixos tangíveis se encontrar sem valor líquido, os mesmos não foram desreconhecidos, uma vez que ainda se encontram em Estado de uso.

No decorrer do ano 2018, foi proposto pela diretora dos SAF do IPVC, e aprovado pelo Conselho de Gestão do IPVC, o desreconhecimento da contabilidade do IPVC de determinados ativos que se

entravam afetos aos SAS do IPVC, tais como edifícios, terrenos e grandes reparações, devendo os mesmos ser reconhecidos na contabilidade dos SAS do IPVC com efeitos a partir de 01/01/2018, uma vez que, aquando da transição para SNC-AP importa analisar quais os ativos que cumprem os critérios de reconhecimento previstos neste normativo. Neste sentido, e especificamente no que respeita à análise dos ativos tangíveis, o SNC-AP estabelece que estes cumprem os critérios de reconhecimento se: for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade. Neste contexto, verifica-se que, à data do fecho contabilístico de 2017, as demonstrações financeiras do IPVC, elaboradas de acordo com o POC-Educação, apresentam os ativos que possibilitam a prossecução da atividade desenvolvida pelos SAS e, conseqüentemente, contribuem para que esta Unidade Funcional usufrua de benefícios económicos futuros, devendo, por isso, estar reconhecidos no ativo dos SAS do IPVC.

A tabela 9 apresenta o valor dos ativos fixos tangíveis do IPVC a desreconhecer a 31/12/2018.

Tabela 9 – Valor dos Ativos Fixos Tangíveis do IPVC a desreconhecer a 31-12-2017

<b>Imobilizações corpóreas</b>	<b>Ativo Bruto</b>	<b>Amortizações/ Provisões</b>	<b>Ativo Líquido</b>
<b>421 - Terrenos e Recursos Naturais</b>	999.000,00 €	- €	999.000,00 €
<b>422 - Edifícios e outras construções</b>	5.984.182,48 €	4.181.151,77 €	1.803.687,87 €
	<b>6.983.182,48 €</b>	<b>4.181.151,77 €</b>	<b>2.802.687,87 €</b>

Fonte: elaboração própria

### 2.5.5. Ativos Intangíveis

De acordo com o SNC-AP, no âmbito da NCP 3 — Ativos Intangíveis, § 12, “um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física”, isto é, os ativos intangíveis caracterizam-se pela identificabilidade, controlo sobre o recurso, e existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Para efetuar o reconhecimento de um ativo intangível, uma entidade, necessita de assegurar que o ativo intangível cumpre a definição indicada e que cumpre, ainda, os critérios de reconhecimento.

É de salientar, ainda, que o reconhecimento é aplicado se, por um lado, existir a expectativa de criação de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo pela entidade de forma consciente e justificada, e por outro, seja possível mensurar o custo ou o justo valor do ativo com fiabilidade. No reconhecimento, o ativo deve ser mensurado pelo custo, se resultar de uma aquisição separada ou se for gerado internamente, ou, por outro lado, deve ser mensurado pelo justo valor se adquirido através de transações sem contraprestação ou se resultar da troca de ativos.

Relativamente aos ativos gerados internamente, a NCP 3 identificou duas fases: a fase de pesquisa e a fase de desenvolvimento. Atividades que suportam a fase de pesquisa são, por exemplo: a procura, obtenção, avaliação de novos conhecimentos ou resultados de pesquisas de outros conhecimentos, assim como pesquisa de alternativas para novos ou melhoria de produtos.

Os ativos gerados internamente na fase de pesquisa não podem ser reconhecidos como ativos (NCP 3 §36).

Para o reconhecimento de um ativo intangível gerado internamente cumprir a outra fase, a fase de desenvolvimento, é necessário assegurar todas as condições técnicas para o concluir de modo a estar disponível para uso ou venda, bem como a intenção de o concluir para uso ou venda e a capacidade da entidade para o usar ou vender; a forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento, e para usar ou vender o ativo intangível. Por fim, é necessário garantir a sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento (NCP 3, §49).

O POC-Educação não apresentava critérios claros relativamente ao reconhecimento de atividades de investigação e desenvolvimento.

Relativamente à mensuração subsequente, após o reconhecimento como ativo, um ativo intangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos intangíveis.

Enquanto no POC-Educação, as despesas de instalação e de investigação, marcas geradas internamente, patentes e licenças foram consideradas imobilizações incorpóreas, no SNC-AP estas têm de ser reconhecidas como gastos do período, sendo que à data da transição, muitas entidades poderão de ter de desreconhecer este tipo de rubricas por contrapartida de resultados transitados.

De facto, as atividades de investigação e desenvolvimento são das rúbricas com maior expressão nas IES. Este tipo de atividades leva, muitas vezes, a novos conhecimentos culminando no registo de marcas e patentes por parte das instituições. As marcas e patentes geradas internamente são muito difíceis de avaliar, encontrando-se normalmente valorizadas pelos gastos incorridos com a sua criação e registo.

Da análise da Tabela 10, conjuntamente com a leitura do Balancete analítico do IPVC após regularizações, à data de 31/12/2016, era expectável que as despesas de investigação e desenvolvimento estivessem reconhecidas no ativo do IPVC, tal como preconizado no POC-Educação, tanto mais que são atividades que se encontram na missão de uma IES. No entanto, não têm sido prática do IPVC capitalizar as despesas de investigação e desenvolvimento, sendo contabilizadas como custos do ano em que ocorrem. É possível verificar que os ativos intangíveis identificados na conta 432, no montante de 773,50 euros, referem-se ao registo de uma patente. O registo de uma patente cumpre os critérios de reconhecimento estabelecidos na norma, na medida em que o controlo é efetivo por via do seu registo, é identificável e é possível a entidade vender, transferir, licenciar, alugar ou trocar a mesma. As despesas de desenvolvimento que cumprem os requisitos para a sua capitalização exigidos pelo SNC-AP se fossem capitalizados conduziram a impactos positivos no ativo da entidade. Contudo, por falta de informação, não é possível quantificar que despesas poderiam ser capitalizadas. Já os ativos intangíveis registados como propriedade

industrial e outros direitos e imobilizações em curso referem-se à acreditação dos ciclos de estudos lecionados nas várias escolas do IPVC pela Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (A3ES). A acreditação é necessária e obrigatória para a oferta dos vários ciclos de estudo do IPVC. À luz do SNC-AP um ativo intangível é um ativo não monetário identificável e sem substância física, sendo identificável se for separável ou “decorrer de acordos vinculativos (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações” alínea (b) ponto 15 da NCP3 do SNC-AP.

Tabela 10 – Composição dos ativos intangíveis no IPVC a 31-12-2016

<b>Imobilizações corpóreas</b>	<b>Ativo Bruto</b>	<b>Amortizações/ Provisões</b>	<b>Ativo Líquido</b>
<b>431 – Despesas de Instalação</b>	0,00 €	0,00 €	0,00 €
<b>432 - Despesas de Investigação e desenvolvimento</b>	773,50 €	0,00 €	773,50 €
<b>433 – Propriedade Industrial e outros direitos</b>	139.250,00 €	86.895,96 €	52.354,04 €
<b>443 – Imobilizações em curso</b>	98.500,00 €	0,00 €	98.500,00 €
<b>449 – Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas</b>	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	<b>238.523,50 €</b>	<b>86.895,96 €</b>	<b>151.627,54 €</b>

Fonte: adaptado de IPVC (2017d)

No que concerne ao impacto da transição para o SNC-AP desta rubrica, o mesmo é inexistente, uma vez que nesta rúbrica o IPVC parece cumprir com o descrito na NCP 3, na medida em que as despesas de desenvolvimento apenas devem ser capitalizadas se cumpridos restritos critérios.

### 2.5.6. Resultados Extraordinários

Uma das grandes diferenças entre o SNC-AP e o POC-Educação é o caso dos custos/proveitos extraordinários.

No POC-Educação os custos/proveitos extraordinários derivam de um motivo ou operação excepcional, havendo o apuramento de resultados extraordinários. No SNC-AP, este tipo de itens não está previsto, devendo ser considerados como gastos/rendimentos correntes de acordo com o modelo da Demonstração dos Resultados por naturezas da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Dado o desaparecimento dos custos/proveitos extraordinários da demonstração dos resultados (DR) e a sua reclassificação como resultados operacionais é de esperar um impacto significativo nos resultados operacionais das entidades, bem como nos indicadores nos quais estes itens tenham expressão.

De uma análise ao Balancete do IPVC, constata-se que os resultados extraordinários do IPVC, apresentados na Tabela 11, no valor de 496.487,59 euros, correspondem em 88,27% (438.248,77 euros) aos proveitos de transferências de capital obtidas, que resultam da transferência da rubrica de subsídios, à medida que são amortizados os ativos aos quais tais subsídios estão associados.

Tabela 11 – Resultados Extraordinários

	<b>2016</b>
<b>Custos e perdas extraordinários</b>	
694 - Perdas em imobilizações	6.951,74 €
697 - Correções relativas a exercícios anteriores	24.107,37 €
Resultados extraordinários	465.428,48 €
	<b>496.487,59 €</b>
<b>Proveitos e Ganhos</b>	
794 – Ganhos em imobilizações	41.820,30 €
797 – Correções relativas a exercícios anteriores	8.880,75 €
798 – Outros proveitos e ganhos extraordinários	445.786,54 €
	<b>496.487,59 €</b>

Fonte: adaptado de IPVC (2017a)

A reclassificação dos resultados extraordinários na DR não resulta em qualquer impacto nos resultados, apenas os resultados operacionais passam a ser mais elevados. Contudo o resultado líquido do exercício mantém-se inalterado, como apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 – Alteração provocada pela reclassificação dos itens extraordinários

<b>Rendimentos e Gastos</b>	<b>POC-Educação</b>	<b>Ajustamentos</b>	<b>SNC-AP</b>
Resultado Operacional	-2.287.311,13 €	465.428,48 €	-1.821.882,65 €
Resultado Líquido do exercício	-1.183.330,90 €	-	-1.183.330,90 €

Fonte: Elaboração própria

Apesar de que com esta reclassificação não parecer resultar grandes diferenças, se analisarmos à luz de indicadores financeiros como o *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortizations* (EBITDA), indicador que representa a capacidade de uma empresa gerar fluxos de caixa oriundos da sua atividade operacional, sem considerar impostos e outros efeitos financeiros, verificou-se que o valor do EBITDA sofreu uma alteração substancial no IPVC. Este indicador teve um aumento de 104% devido ao ajustamento provocado pela reclassificação da rubrica de extraordinários, passando de 444.136,13 euros para 909.564,61 euros, tal como se pode verificar na Tabela 13. O indicador EBITDA é utilizado em conjunto com outros indicadores, como critério para a obtenção de financiamento para projetos internacionais de investigação, entre outros. Logo a alteração do valor deste indicador, por via da reclassificação dos itens extraordinários, reveste-se de uma importância acrescida.

Tabela 13 – Impacto no indicador EBITDA após ajustamento dos itens extraordinários

	<b>Resultados operacionais</b>	<b>Amortizações</b>	<b>Provisões</b>	<b>EBITDA</b>
Valor antes ajustamento POC-Educação	-2.287.311,13 €	2.416.021,85 €	315.425,41 €	444.136,13 €
Valor após ajustamento SNC-AP	-1.821.882,65 €	2.416.021,85 €	315.425,41 €	909.564,61 €

Fonte: Elaboração própria

### 2.5.7. Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis

O SNC-AP apresenta a NCP 9 — Imparidade de Ativos, com o objetivo de estabelecer os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade, assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas, bem como quando uma entidade deve

reverter uma perda por imparidade. Esta norma expõe, principalmente, a imparidade relativa aos ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis mensurados ao custo, não contemplando, assim, todos os ativos, uma vez que, por exemplo, inventários ou ativos financeiros têm normas específicas, respetivamente, a NCP 10 e a NCP 18.

Quando a instituição se depara com uma qualquer perda de valor económico que não esteja associada a depreciações ou amortizações, esta está perante uma perda por imparidade.

A norma refere também como fazer testes de imparidade (§22). Neste sentido, uma perda por imparidade resulta da diferença entre a quantia escriturada do ativo e a sua quantidade recuperável. Para tal, é necessário recorrer a indicadores para realizar os testes com o intuito de apurar a perda de valor do ativo.

Num ativo não gerador de caixa, a imparidade reflete uma diminuição na utilidade desse ativo para a entidade que o controla. Num ativo gerador de caixa, a imparidade reflete uma diminuição nos benefícios económicos futuros ou no potencial de serviço incorporado nesse ativo para a entidade que o controla. Para avaliar se existe algum indício de que um ativo possa estar em imparidade, uma entidade deve considerar fontes externas de informação (cessação, ou diminuição da procura; alterações de longo prazo (tecnológicas e legislativas)) e fontes internas de informação (obsolescência, danos físicos, alterações de longo prazo na forma como o ativo é explorado; decisões internas de suspender ou cancelar projetos) (§23).

No IPVC são efetuadas amortizações extraordinárias de acordo com o POC-Educação que indica no ponto 4.1.10 “quando, à data do Balanço e após o registo das amortizações do exercício, os elementos do ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de amortização extraordinária correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente.” Assim com a NCP 9 a perda por imparidade pode ser reversível, contrariamente ao antigo normativo em que não existia esta reversibilidade. É também de salientar que este tipo de perda de valor deixa de ter um carácter extraordinário.

### **2.5.8. Imparidade em inventários e em dívidas a receber**

Algumas das provisões existentes no POC-Educação, nomeadamente provisões para cobranças duvidosas e provisões para depreciação de existências, são consideradas no SNC-AP perdas por imparidade. Da análise do Balanço e do Balancete de 2016 do IPVC, é possível apurar que o valor registado em Provisões é de 608.360,62 euros e que respeita totalmente a provisões para cobrança duvidosa. O IPVC reconhece este tipo de provisões de acordo com o POC-Educação, para aqueles créditos em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado e não sejam meras estimativas. Estando o crédito em mora há mais de 12 meses desde a data do respetivo vencimento, a provisão é de 100% do valor do crédito. Como atrás descrito, este tipo de provisões no novo normativo deixam de o ser. Na verdade, são ajustamentos de valores de ativos, sendo necessário a sua reclassificação. As dívidas de clientes em SNC-AP são tratados na NCP 18 – Instrumentos

Financeiros. As contas a receber são mensuradas inicialmente ao justo valor, subsequentemente, são mensuradas pelo custo amortizado, através do método da taxa de juro efetivo, deduzidos das perdas por imparidade. Assim, estes itens anteriormente consideradas provisões, são agora de acordo com a NCP 18 do SNC-AP perdas por imparidade.

A NCP 10 (§13) refere que os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, exceto quando: os inventários forem adquiridos através de uma transação sem contraprestação, devendo ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição; quando os inventários forem detidos para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica; ou para consumir no processo de produção de bens para subsequentemente distribuir sem contrapartida ou por uma contrapartida simbólica, devendo ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente. No POC-Educação, a terminologia para inventários é existências. Assim, o seu ponto 4.2 indicava que as existências devem ser valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, os quais devem ser determinados de acordo com as definições adotadas para o imobilizado. Quando à data do Balanço haja obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços, deverá ser utilizado o critério do preço de mercado, se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado.

De referir que, quer no POC-Educação quer no SNC-AP, apenas constituem uma diminuição do valor dos ativos, reconhecida em resultados do período. Portanto, esta alteração apenas constitui de facto uma reclassificação à data de transição para o SNC-AP.

### **2.5.9. Transferências e Subsídios**

As IES públicas são organizações que têm o seu orçamento dependente de subsídios governamentais, tal como o IPVC, sendo que 67,32% do orçamento de 2016 dizia respeito a transferências da tutela.

Para além destas transferências, existem outros tipos de subsídios, nomeadamente os decorrentes de projetos comunitários associados a investimentos em ativos.

O IPVC reconhece os subsídios recebidos para financiar despesas de capital associados a ativos no Balanço na conta “274 – Proveitos diferidos”, que à medida que são efetuadas as amortizações do exercício dos ativos a que dizem respeito, vão sendo transferidos para proveitos, reconhecidos como proveitos extraordinários na conta “7983 – Transferências de capital obtidas”.

As transferências não associadas a ativos, destinadas a suportar despesas correntes, apresentam-se na DR como proveitos do exercício, e encontram-se reconhecidas na conta “74 – Transferências e subsídios correntes obtidos”. Este reconhecimento está de acordo com a NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação.

Neste ponto, as principais distinções entre o POC-Educação e o SNC-AP encontram-se relacionadas com a reclassificação de transferências e subsídios (não reembolsáveis) de capital, na medida em que, no SNC-AP, esta rubrica se apresenta no Balanço como uma componente do

capital próprio. Assim, apesar de em ambos os normativos estar previsto que, a cada ano, os subsídios devem ser registados e transferidos para resultados de forma consistente com a vida útil do ativo que estão a financiar, esta reclassificação traz diferenças significativas nos passivos das entidades. Neste sentido, aquando da aplicação pela primeira vez do SNC-AP, tal como já referido no ponto 3.2. desta dissertação, é necessário reconhecer todos os ativos e passivos exigidos pelas normas de contabilidade pública e reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP, ou planos setoriais, numa categoria, mas que de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria.

A conta proveitos diferidos nas contas de 2016 do IPVC ascende a 5.018.362,65 euros, sendo que, destes, 4.983.635,85 euros dizem respeito a projetos e subsídios para investimento em capital. De acordo com a NCP 14, este tipo de transferências deve ser reclassificado como uma rubrica de capital próprio.

Só por via desta reclassificação dos subsídios para investimento, podemos verificar, conforme a Tabela 14, que o património líquido do IPVC têm um aumento de 29,25% passando de 17.032.376,98 euros para 22.016.012,83 euros, ao invés o passivo tem uma redução significativa de 64,31% passando de 7.748.533,05 euros para 2.764.897,20 euros. Como era de esperar, esta alteração de classificação de subsídios para investimento nas IES, e, nomeadamente na entidade em estudo, têm um impacto muito significativo na posição financeira, devido às características destas entidades em relação a candidaturas a projetos para investimentos.

Tabela 14 – Ajustamento provocado pela reclassificação dos subsídios para investimento

	POC-Educação	Ajustamentos por aplicação SNC-AP	SNC-AP
<b>Património Líquido</b>			
<b>Património/ Capital</b>	35.958.141,08 €		35.958.141,08 €
<b>Reservas</b>	- 141.755,30 €		-141.755,30 €
<b>Resultados transitados</b>	- 16.970.677,90 €		-16.970.677,90 €
<b>Outras variações no património líquido</b>		4.983.635,85 €	4.983.635,85 €
<b>Resultado líquido do período</b>	- 1.813.330,90 €		-1.813.330,90 €
<b>Total do Património Líquido</b>	17.032.376,98 €	4.983.635,85 €	22.016.012,83 €
<b>Passivo</b>			
<b>Passivo Não Corrente</b>	0 €		<b>0 €</b>
<b>Passivo Corrente</b>			
<b>Fornecedores</b>	27.831,45 €		27.831,45 €
<b>Estado e Outros entes públicos</b>	13.723,91 €		13.723,91 €
<b>Fornecedores de Investimentos</b>	85,19 €		85,19 €
<b>Outras contas a pagar</b>	634.501,23 €		634.501,23 €
<b>Diferimentos</b>	7.072.391,27 €	-4.983.635,85 €	2.088.754,42 €
<b>Total do Passivo</b>	7.748.533,05 €	-4.983.635,85 €	2.764.897,20 €

Fonte: Elaboração própria

Esta alteração na posição financeira da entidade traduz-se, também, num impacto considerável em alguns rácios financeiros, nomeadamente nos rácios financeiros de endividamento e autonomia financeira.

Os rácios de endividamento são usados pelos financiadores para calcular o risco de não cumprimento do serviço de dívida por parte das empresas. Este rácio avalia o valor dos capitais

alheios face ao total do ativo, permitindo analisar o nível de dependência e o risco associado a este tipo de capital.

Como podemos verificar na Tabela 15, após a reclassificação dos subsídios para investimento, o rácio de endividamento passa de 14,05% para 5,01%, o que se traduz numa melhoria significativa neste rácio financeiro.

Tabela 15 – Impacto no rácio financeiro Endividamento devido à reclassificação da rúbrica subsídios

	POC-Educação	SNC-AP
<b>Total Passivo</b>	7.748.533,05 €	2.764.897,20 €
<b>Total Ativo</b>	55.129.684,52 €	55.129.684,52 €
<b>Rácio endividamento</b>	14,05%	5,01%

Fonte: Elaboração própria

O rácio de autonomia financeira mede a solvabilidade da entidade, e permite verificar em que percentagem é que o ativo de uma entidade está a ser financiado por capitais próprios, sem necessidade de recorrer a financiamentos externos. Quanto mais elevado este rácio, maior a estabilidade financeira da entidade. Podemos verificar na Tabela 16 que, após a reclassificação da rúbrica subsídios, o rácio de autonomia financeira passa de um valor de 30,89% para 39,93%, representando um aumento significativo.

Tabela 16 – Impacto no rácio financeiro Autonomia Financeira devido à reclassificação da rúbrica subsídios

	POC-Educação	SNC-AP
<b>Total Património Líquido</b>	17.032.376,98 €	22.016.012,83 €
<b>Total Ativo</b>	55.129.684,52 €	55.129.684,52 €
<b>Rácio autonomia financeira</b>	30,89 %	39,93%

Fonte: Elaboração própria

### 2.5.10. Subsistema Contabilidade Orçamental

No SNC-AP, o subsistema de contabilidade orçamental está autonomamente definido na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental. O objetivo desta norma “(...) é o de regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidade gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais de relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro). O sistema orçamental é tratado numa nova Classe 0 – Contabilidade Orçamental, permitindo o registo de todo o processo orçamental.

Para além das alterações analisadas nos pontos anteriores no subsistema da contabilidade financeira, também no subsistema da contabilidade orçamental existe um conjunto de alterações relativamente aos procedimentos anteriormente adotados em POCP. Desde logo o orçamento de receita tem agora um papel mais relevante no subsistema de contabilidade orçamental face ao POCP, na medida em que todo o ciclo da receita passa a estar suportado por contas da contabilidade orçamental, incluindo o efeito em períodos futuros, e as liquidações a transitar de períodos anteriores. De mencionar que de acordo com a Lei de Execução Orçamental, a conta 012

– Previsões corrigidas não constitui um limite à cobrança de receita, podendo ser excedidas, sendo necessário proceder à atualização das previsões corrigidas por aumento das cobranças através de uma modificação orçamental.

No SNC AP, o subsistema da contabilidade orçamental e da contabilidade financeira estão separados, o balancete da contabilidade orçamental apresenta informação sobre todas as fases da receita e da despesa, a ocorrência de eventuais estornos ou correções afeta o saldo da respetiva conta, tornando possível a sua leitura e validação. A conta prevista no POCP 25 Devedores e Credores, pela execução do orçamento, deixou de existir no SNC-AP.

Na abertura, pela primeira vez, da Contabilidade Orçamental é necessário ter em consideração diferentes procedimentos relativos à receita e à despesa orçamental.

Relativamente à receita, é preciso ter em consideração as liquidações a transitar e as liquidações de períodos futuros. Apurar o montante das liquidações a transitar em função da classificação económica, que no final do ano estão por cobrar, as quais devem ser objeto de registo no ano de mudança para o SNC-AP, por débito da 0151 liquidações transitadas por contrapartida da 014 liquidações por liquidar. As liquidações de períodos futuros têm subjacente o registo de um ativo financeiro na contabilidade financeira, devendo ser analisados os contratos celebrados pela entidade que impliquem o reconhecimento de um ativo financeiro (contas a receber), cujos recebimentos previstos estão escalonados ao longo de vários anos. Existindo este tipo de contratos já registados no subsistema da contabilidade financeira, os recebimentos previstos para o ano N devem ser registados a débito na conta 0152 liquidações emitidas por contrapartida da 014 liquidações por liquidar. As liquidações com incidências em períodos futuros devem ser registadas no início do ano conforme o escalonamento previsto no contrato nas contas 0321 Liquidações – Período (n+1) e a crédito na conta 0311 Orçamento – Período (n+1); 0322 Liquidações – Período (n+2) e a crédito na conta 0312 Orçamento – Período (n+2); e assim sucessivamente.

Os procedimentos a ter em apreciação relativos à despesa têm que ver com os compromissos a transitar, as obrigações a transitar, compromissos de períodos futuros e obrigações de períodos futuros. É necessário calcular o valor dos compromissos, por classificação económica, que no fim do ano estão por pagar (mesmo que já tenham dado origem a dívidas a terceiros), os quais devem ser objeto de registo no início do ano N através de lançamento a débito da conta 024 Dotações Disponíveis e a Crédito 0251 Cabimentos Registados, pelo cabimento, e a débito na conta 0252 Cabimentos com Compromisso e a Crédito 0261 compromissos assumidos, pelo compromisso. As obrigações a transitar, através do cálculo do montante das contas a pagar por classificação económica, que ficaram por pagar no final do ano, e as quais, no começo do ano N devem ser registadas na conta 0262 Compromissos com Obrigação por contrapartida da conta 0271 Obrigações Processadas. Este lançamento pressupõe, primeiro, o registo do cabimento e compromisso. Para registo dos compromissos de períodos futuros, deve a entidade identificar os contratos dos quais decorram encargos para pagamentos com incidências em anos futuros. No ano N a componente dos compromissos a pagar deve ser registado pelo cabimento nas contas 024

dotações disponíveis por contrapartida da 0251 Cabimentos registados, e pelo compromisso na conta 0252 Cabimentos com Compromissos por contrapartida da conta 0261 Compromissos Assumidos. A parcela dos compromissos com incidência em anos futuros deve ser registada nas contas 0411 Orçamento Período (n+1) a débito e a crédito na conta 0421 Compromissos Assumidos Período (n+1). Devem ser utilizadas as contas 0412/0422 para os períodos n+2, e assim sucessivamente. Relativamente às obrigações de períodos futuros, devem ser reconhecidos os contratos que, para além dos compromissos de períodos futuros, impliquem também o reconhecimento de um passivo financeiro (conta a pagar) na contabilidade financeira, no momento do início do contrato, cujos pagamentos venham a ocorrer em anos futuros, tal como definido no contrato. O registo é feito a débito na 0262 Compromissos com Obrigações e a crédito da conta 0271 Obrigações Processadas. As obrigações que vencem em anos futuros devem ser registadas conforme os pagamentos definidos no contrato a débito na 0431 Compromissos com Obrigação – Período (n+1) e a crédito 0441 Obrigações - Período (n+1), para as correspondentes de períodos n+2 deve ser movimentada a 0431/0441, e assim sucessivamente para os períodos seguintes.

## **2.6. O Processo de Implementação**

O processo de implementação do SNC-AP no IPVC tem decorrido de acordo com as indicações das entidades orientadoras.

De acordo com a circular série A n.º 1381 da DGO, de 5 de abril de 2016, foram criadas entidades piloto, que deveriam implementar o SNC-AP, a partir de 1 de janeiro de 2016. No entanto, embora os SAS do IPVC tenham sido selecionados como entidade piloto, o mesmo não aconteceu com o IPVC, surgindo já neste ponto uma limitação à implementação do SNC-AP. Aquando da publicação da referida circular, foi determinado que estas entidades piloto procedessem à atualização dos seus sistemas informáticos até 31 de maio de 2016, e que enviassem informação referente ao mês de maio até ao mês de junho de 2016. Este curto espaço de tempo mostrar-se-ia muito limitativo à implementação do SNC-AP, uma vez que não seria possível atualizar e testar os *softwares* de modo a validar a informação enviada.

A CNC procedeu à elaboração de um manual de implementação publicado em junho de 2016, o qual apresenta a descrição do processo de transição para o SNC-AP, e à elaboração de guias de orientação para a aplicação das respetivas normas. Em junho de 2017, foi publicada a segunda versão, devido à necessidade de alterações, onde também são integrados esclarecimentos solicitados (CNC 2017). Foi criado um plano de contas central e, em 18 de maio de 2016, um portal colaborativo para o esclarecimento de dúvidas contabilísticas das entidades piloto, bem como realizadas ações de formação.

Como já mencionado no ponto 1.2.4. desta dissertação, a data inicialmente prevista para entrada em vigor do SNC-AP seria 1 de janeiro de 2017. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, a adoção do SNC-AP foi prorrogada por um ano, sendo assim aplicável a partir de 1 de janeiro de 2018 (Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril). Todas as entidades tiveram a

possibilidade de iniciar de forma “piloto” os requisitos do SNC-AP em 2017. Estas alterações tiveram por base os fatores descritos no ponto 1.3. desta dissertação.

Com a publicação da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, o período experimental de aplicação do SNC-AP, dirigido às entidades piloto, passa a ser aplicado a todas as entidades das administrações públicas, garantindo-se a aplicação dos mecanismos de apoio e o acompanhamento até agora instituídos para as entidades piloto. Esta portaria refere ainda que “a responsabilidade pela disseminação e implementação do SNC-AP e da reforma da contabilidade e contas públicas em geral é cometida à UniLEO, criada pelo Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro” (Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril).

O IPVC, por força da implementação, definiu um plano de implementação do SNC-AP que implica algumas alterações em termos de interligação entre serviços e no próprio funcionamento dos SAF, nomeadamente, em resultado da necessidade de reporte de informação contabilística intercalar.

A transição do POC-Educação para SNC-AP no IPVC é um processo complexo que apresenta algumas adversidades, nomeadamente o facto dos recursos humanos dos SAF não terem, em grande maioria, um nível de qualificação e conhecimentos técnicos adequados ao processo de implementação; dificuldades inerentes ao funcionamento do *software* e ainda, dificuldades de interligação com outros serviços.

#### **2.6.4. Adaptação do Sistema de Informação e da Prestação de Contas**

Com o novo referencial, os reportes contabilísticos foram alterados significativamente. Assim, de comunicações mensais obrigatórias do POC-Educação, passaram-se para comunicações quinzenais, mensais e trimestrais com o SNC-AP. O ponto 7 da circular série A n.º: 1381 da DGO, de 5 de abril de 2016, estabelece as referidas periodicidades de envio de informação:

- “Informação orçamental semanal (aplicável a todas as estruturas de recolha de informação de natureza orçamental);
- Informação orçamental e financeira mensal. Todas as estruturas de recolha de informação de natureza orçamental após encerramento do mês, bem como o balancete da contabilidade financeira, demonstrações financeiras, passivo e dívidas por antiguidade de saldos e a relativa aos encargos contratuais;
- Informação financeira trimestral (aplicável à quantia escriturada e movimentos de ativos intangíveis, ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento).
- Adicionalmente, será enviada ao S3CP informação relativa ao período 13, abrangendo os movimentos de regularização antes de apuramento de resultados, e o período 14, após os movimentos de encerramento da contabilidade orçamental e financeira, em que, no caso da informação de natureza financeira, deverá ser enviado igualmente o período homólogo do ano n-1, acompanhado, no caso do Balanço e da Demonstração dos Resultados por naturezas, da indicação prestada pela entidade se houve ou não reexpressão de n-1, nos

termos da Norma de Contabilidade Pública 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.”

A anterior plataforma de reporte da contabilidade financeira, “RIGORE CENTRAL”, foi extinta em janeiro de 2018, pelo que a informação deve ser enviada para a nova plataforma “Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas” (S3CP). No entanto, devido ao atraso dos testes com o *software* de todos os movimentos contabilísticos da entidade, ainda não foi possível o carregamento da informação na referida plataforma.

Os testes efetuados foram realizados pela *software house* através dos quais foram verificados erros e, à data da elaboração deste trabalho, ainda não foram apuradas todas as causas. Como exemplo de erros, foram encontradas as seguintes situações: erros nas submissões, não havendo validação da entrega; envio de mensagem “*ainda não submetem o balancete analítico*” quando o mesmo já foi submetido e discrepância na ordem de submissão dos ficheiros relativamente ao preconizado na Norma Técnica n.º 1/2017, publicada pela UniLEO, relativa a instruções para a integração de informação orçamental e económico-financeira no S3CP. Não foram simulados todos os mapas de prestação de contas porque nem todos estavam disponibilizados pela *software house*.

Até à data da informação obrigatória requerida pela circular série A n.º 1381 da DGO, de 5 de abril de 2016, o IPVC, submeteu na plataforma S3CP apenas a informação de periodicidade mensal. De acordo com os dados fornecidos nas reuniões da Comissão de Acompanhamento da Implementação da Reforma da Contabilidade e Contas Públicas, durante o ano de 2018, relativamente às 89 entidades que integram o Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, a taxa de submissões de ficheiros com sucesso em 11/07/2018 foi de 18%, valor muito inferior relativamente a outros ministérios (administração interna 97% ou justiça 87%). Já em 21/11/2018 a taxa de submissão aumentou para 35%, no entanto dos 17 ministérios abordados, o Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior situa-se no 15º lugar da escala.

Até dezembro de 2017, no IPVC, a gestão do processo de implementação do SNC-AP foi realizada pela direção de SAF, pela diretora dos SAF e pelos técnicos superiores dos SAF, não tendo sido criado nenhum grupo de trabalho específico para o efeito. Assim, a direção dos SAF assume-se como o principal interveniente no processo de implementação referido. No entanto, existem ações definidas no plano de implementação que requerem a intervenção de outros serviços, nomeadamente da OTIC, dos serviços de informática e dos serviços técnicos. Deste modo, não houve a necessidade de contratar consultores externos para a implementação do SNC-AP. Também não foi criada uma dotação orçamental particular para os gastos associados à implementação do SNC-AP, visto que o processo de implementação depende apenas dos profissionais da Instituição. Deste modo, os custos da entidade resumem-se a custos de formação dos colaboradores, o que não justifica a referência a esta dotação orçamental específica.

No que respeita à elaboração das contas, a mesma é assegurada por um Contabilista Certificado, nomeadamente a diretora dos SAF que é responsável pela preparação e elaboração das contas.

Apesar das limitações em termos de recursos humanos, sugere-se a melhoria dos documentos de prestação de contas divulgada no relatório de atividades. Atualmente, as demonstrações financeiras não são divulgadas, apenas as demonstrações orçamentais.

### **2.6.5. Formação dos Colaboradores**

No que alude à formação dos colaboradores, foi elaborado o diagnóstico das necessidades de formação e, foram frequentadas algumas ações de formação nesta área pela administradora, pela diretora dos SAF e por alguns técnicos superiores dos SAF, organizadas por diferentes instituições de relevo.

Foi organizada uma ação de formação sobre SNC-AP pelo Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos (CCISP), na qual participaram a administradora, a diretora dos SAF e alguns técnicos superiores dos SAF. Em 2016, a administradora, a diretora e uma técnica superior dos SAF participaram num seminário sobre a transição POC Educação/SNC-AP, organizado pelo Instituto Politécnico de Leiria. A diretora dos SAF participou ainda, em 2016, numa ação de formação nesta área organizada pela OCC. Uma das técnicas superiores dos SAF frequentou uma Pós-Graduação em SNC-AP, ministrada pelo Instituto Politécnico de Cávado e Ave.

A diretora dos SAF e alguns técnicos superiores dos SAF participaram na ação de formação entre outubro de 2017 e em abril de 2018, em SNC-AP, concebida pela UniLEO e implementado, em colaboração, com a Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA), em sistema de *e-learning*.

Verifica-se que, nem todos os colaboradores envolvidos se encontram preparados para a implementação dos novos requisitos. Assim, apenas alguns técnicos superiores dos SAF estarão preparados para a referida implementação, sendo certo que todos eles precisam, ainda, de aumentar os conhecimentos em algumas áreas.

O processo de implementação do SNC-AP está a ser assegurado com os recursos existentes e esta situação obriga a que tenha de ser efetuada uma gestão eficiente dos recursos no sentido de dar resposta às exigências de um processo de implementação como este. No entanto, nem sempre esta gestão eficiente dos recursos é suficiente para implementar as ações planeadas em tempo útil, existindo áreas que ainda estão numa fase muito embrionária, como é o caso da aplicação da NCP 27 - Contabilidade de Gestão.

Propõem-se como melhoria a disponibilização anual de ações de formação/*workshops* por parte da tutela, onde estivessem presentes técnicos especializados da DGO e da UniLEO, e onde fosse possível debater dúvidas específicas dos serviços e partilhar conhecimento e experiências entre Instituições da mesma especificidade. Sugere-se também, uma resposta célere por parte da CNC às questões colocadas no portal desta Comissão.

O TC no seu relatório intercalar V, de Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE, N.º 8/2018 2.ª Secção, refere que “a regulamentação da formação inicial e subsequente em contabilidade

pública para as funções de contabilista público continua dependente da regulamentação do estatuto do contabilista público”, regista um atraso superior a dois anos (Tribunal de Contas 2018). A falta de formação definida pode condicionar o sucesso da implementação do SNC-AP.

#### **2.6.6. Dificuldades na implementação do SNC-AP**

O esclarecimento de dúvidas e troca de ideias entre colegas foi um fator importante durante a implementação do SNC-AP. Tal ocorre dentro da própria Instituição, entre a direção dos SAF do IPVC e o responsável da área financeira dos SAS. Paralelamente, e sempre que se entenda necessário, recorre-se à UniLEO ou à CNC, através dos canais disponíveis para o efeito e, ainda, a docentes do IPVC especializados na área da contabilidade.

No que diz respeito ao apoio técnico, nomeadamente esclarecimentos, pareceres e formação, a CNC, procedeu à elaboração de um manual de implementação, o qual apresenta a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas. Passado um ano, foi publicada uma nova versão devido à necessidade de alterações, onde também são integrados esclarecimentos solicitados por entidades. Foi criado, ainda, um plano de contas central e, em 18 de maio de 2016, um portal colaborativo para o esclarecimento de dúvidas contabilísticas das entidades piloto, tendo sido ainda disponibilizadas respostas para as 30 perguntas mais frequentes.

Salienta-se, no entanto que, para efeitos de reporte de pedidos de esclarecimentos junto da CNC, apenas no início de 2018 foi disponibilizado o portal para o efeito. No caso específico do IPVC, já tinha sido solicitado este acesso no início de 2017, mas sem sucesso.

Um fator determinante para uma implementação plena está associado ao *software*. Tendo em conta que o IPVC não foi selecionado como entidade piloto, o processo de implementação e os contactos estabelecidos com a *software house* ocorreram apenas no decurso de 2017. A *software house* disponibilizou uma base de dados de testes para efeitos de reestruturação do plano de contas, a respetiva definição de configurações de tipos de movimentos contabilísticos e realização de testes aos movimentos contabilísticos. No final de 2017, o IPVC tinha o plano de contas em SNC-AP definido e as configurações dos movimentos contabilísticos efetuadas. No entanto, não tinha sido possível testar os mapas de prestação de contas, assim como existiam algumas configurações específicas em termos de movimentos contabilísticos por parametrizar por parte da *software house*. Apenas em 2018 foi iniciado o reporte de ficheiros no portal da DGO - S3CP (plataforma e agregação de informação) existindo, ainda, problemas a este nível à presente data.

Da análise efetuada às implicações da transição ao nível do software, concluímos que de modo a garantir uma melhoria do processo de implementação do SNC-AP no IPVC, e em outras IES, seria vantajosa a disponibilização de um *software* de utilização única pelas entidades do setor da educação, onde fossem disponibilizadas funcionalidades que são transversais a todas essas entidades.

No que concerne ao inventário e cadastro individualizado de todos os bens do património da entidade, este encontra-se efetuado. Contudo, são necessários alguns ajustamentos que se encontram definidos no plano de ações a implementar, nomeadamente o desconhecimento de ativos.

De um modo geral, o novo sistema melhorará a prestação de contas, nomeadamente ao nível da contabilidade orçamental. Em última análise, será possível a consolidação de contas da Entidade Contabilística do Estado com a obtenção de todas as vantagens inerentes em termos de análise orçamental e financeira por parte de todos os *stakeholders*.

Em janeiro de 2018, com a entrada em vigor do SNC-AP, no IPVC estava definido o plano de contas da Instituição e a configuração dos movimentos contabilísticos. No entanto, não foram sentidas “pressões” internas, nem externas para garantir os vários reportes previstos no normativo (semanal, mensal, trimestral e anual). Deste modo, no que alude às entidades externas, realça-se, apenas, o alerta da DGO para a necessidade de cumprimento dos prazos de reporte estabelecidos na Norma Técnica n.º 1 da UniLEO. Internamente, o órgão de gestão tem questionado relativamente ao ponto de situação do processo de implementação, estando informado das principais dificuldades sentidas neste processo.

De forma geral, apresentam-se as principais dificuldades sentidas na implementação do SNC-AP no IPVC, que possivelmente serão transversais a outras IES:

- Informação contraditória e inconsistente relativamente às etapas de implementação;
- Falta de resposta às dúvidas apresentadas às entidades competentes;
- Demora na publicação da legislação complementar ao SNC-AP;
- Dificuldade da adaptação dos *softwares* contabilísticos ao SNC-AP;
- Necessidade de ajustamento de algumas validações no S3CP;
- Escassez de recursos humanos qualificados.

Propõem-se, ainda, como medidas de melhoria:

- a disponibilização de um *software* de utilização única pelas entidades do setor da educação;
- harmonização na coordenação do processo;

Prevê-se que no decorrer do ano de 2019, a maioria das dificuldades decorrentes da transição mencionadas se encontrem ultrapassadas, de modo a não comprometer o sucesso da implementação.

Em síntese, a transição do POC-Educação para SNC-AP no IPVC veio melhorar a prestação de contas no que diz respeito à fiabilidade e relevância da informação, devendo essa melhoria refletir-se no processo de tomada de decisão. No entanto, à data do estudo, o processo de implementação ainda estava a decorrer, não sendo possível avaliar os efeitos finais deste processo. É de realçar que, pela primeira vez, será possível que a entidade contabilística do Estado execute um Balanço

do Estado, onde se incluem todas as entidades do Estado. Especificamente, no IPVC, o novo referencial implica a realização de alguns ajustamentos de transição de POC-Educação e conduz a alterações de funcionamento dos SAF em resultado da necessidade de reporte de informação contabilística intercalar. Por outro lado, o novo normativo exige a implementação da contabilidade de gestão, a qual ainda se encontra em fase de desenvolvimento embrionária. A prestação de contas traduzirá um processo de relato orçamental mais pormenorizado que auxiliará a tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão.

---

## **Conclusões, Limitações e Futuras Linhas de Investigação**

A contabilidade do setor público tem sofrido muitas alterações, quer ao nível nacional quer ao nível internacional. Em Portugal, as alterações mais significativas decorreram a partir de 1990 com o RAFE e, posteriormente a implementação do POC e dos respetivos planos públicos sectoriais, culminando, em 2015, com uma nova fase decorrente da aprovação do SNC-AP.

Com a realização deste trabalho foi possível avaliar as consequências na posição financeira do IPVC resultantes da aplicação do SNC-AP; analisar as rubricas do Balanço e da Demonstração dos Resultados em que se prevê maiores alterações, nomeadamente ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, extraordinários, imparidade de ativos, transferências e subsídios e propriedades de investimento; e analisar o impacto da adoção do SNC-AP nos procedimentos da organização relativamente à preparação de informação financeira e orçamental.

De todas as rubricas analisadas, a que condiciona a posição financeira do IPVC pela transição para o SNC-AP é “Transferências e Subsídios”, pois implica o desreconhecimento de um passivo e o seu reconhecimento em capital próprio. Especificamente, a conta proveitos diferidos nas contas de 2016 do IPVC ascende a 5.018.362,65 euros, sendo que destes 4.983.635,85 euros dizem respeito a

---

projetos e subsídios para investimento em capital. De acordo com a NCP 14, este tipo de transferências deve ser reclassificado como uma rubrica de capital próprio. Constata-se, ainda, que o património líquido do IPVC têm um aumento de 29,25% passando de 17.032.376,98 euros para 22.016.012,83 euros, ao invés o passivo tem uma redução significativa de 64,31% passando de 7.748.533,05 euros para 2.764.897,20 euros. Esta alteração de classificação de subsídios para investimento nas IES têm um impacto muito significativo na posição financeira destas entidades, e também no IPVC, devido às candidaturas a projetos para investimentos. Para além do mencionado, esta alteração na posição financeira do IPVC apresenta um forte impacto em alguns rácios financeiros, nomeadamente nos rácios financeiros endividamento e autonomia financeira. Assim, após a reclassificação dos subsídios para investimento o rácio de endividamento passa de cerca de 14% para 5%, o que se traduz numa melhoria significativa neste rácio financeiro e o rácio de autonomia financeira passa de um valor de 30,89% para 39,93%, indicando maior a estabilidade financeira.

Verifica-se que a adoção do SNC-AP nos procedimentos organizacionais da área da contabilidade do IPVC iniciou-se por um plano de implementação onde, para além dos SAF, a implementação do SNC-AP tem implicações no funcionamento de outros serviços, como a OTIC e serviços de informática e serviços técnicos. No entanto, no processo de implementação estão a ser usados apenas os recursos humanos existentes na instituição, que a par das atividades do dia-a-dia, têm que dar continuidade ao processo de implementação. Esta implementação implicou a necessidade de avaliar quais os ajustamentos ao nível de reconhecimento e mensuração de alguns ativos tangíveis e desreconhecimento de outros ativos, bem como as necessidades de informação para dar resposta ao reporte de informação contabilística intercalar. Outro ponto de relevo é a implementação da contabilidade de gestão que se encontra, ainda, em fase de desenvolvimento inicial.

Percebeu-se que no IPVC as principais dificuldades sentidas na implementação resultaram do facto dos recursos humanos dos SAF não terem, em grande maioria, um nível de qualificação e os conhecimentos técnicos adequados ao processo de mudança; das alterações de funcionamento do *software* e das dificuldades de interligação com outros serviços.

Como sugestões de melhoria para o processo de transição, sugerimos a disponibilização de um *software* de utilização única pelas entidades de determinado setor, onde fossem disponibilizadas funcionalidades que são transversais a todas essas entidades; a disponibilização anual de ações de formação/*workshops* por parte da tutela, onde estivessem presentes técnicos especializados da DGO e da UniLEO, e onde fosse possível debater dúvidas específicas dos serviços e partilhar conhecimento e experiências entre Instituições com a mesma especificidade; e, por fim, uma resposta célere por parte da CNC às questões colocadas no portal desta instituição.

Constata-se que o processo de implementação do SNC-AP tem sofrido bastantes alterações até à sua entrada em vigor. Aguarda-se a disponibilização, por parte das entidades competentes de toda a documentação associada ao normativo. Verifica-se que ainda há muito trabalho pela frente. Não

---

obstante, consideramos que a prestação de contas traduzirá um processo de relato orçamental mais pormenorizado e com maior relevância para a tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão, sendo uma mais-valia para todas as instituições, pelo que o IPVC não será exceção.

A aplicação do SNC-AP é um requisito legal incontornável, porém é de salientar que ainda não se sentem pressões para a garantida implementação, pois quer a DGO, quer a UniLEO ainda não se pronunciaram relativamente ao incumprimento do envio da informação. A pressão por parte destas entidades seria motivo de aceleração de implementação do SNC-AP por parte de todas as entidades.

Sugerimos para investigação futura a análise da melhoria efetiva da qualidade da informação através de entrevistas a utilizadores da informação financeira, nomeadamente órgão de gestão.

Na realização deste trabalho, foram sentidas algumas dificuldades, nomeadamente, a dificuldade na compilação da informação, tendo sido realizado este trabalho no meio de uma fase de implementação do novo referencial, foram surgindo novos manuais, novas normas técnicas, nova legislação durante a realização do trabalho.

---

---

## Referências Bibliográficas

Aggestam, C., Brusca, I. & Chow, D. (2014). *Constructing a European Governance Space: The Case of Harmonised Public Sector Accounting Standards for European Union Member States*. EGPA XII PSG Workshop: New challenges for Public Sector Accounting. Lisbon.

Almeida, J. M. & Marques, M. C. (2002). *A Contabilidade Pública Em Portugal Da Monarquia (1761) à II República (2002)*. *Economia Global e Gestão*, 7(1), 99-117.

Alves, M. C. & Antunes, E. C. (2010). *A Implementação Das Normas Internacionais de Contabilidade Na Europa – Um Estudo Comparativo*. Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia. Covilhã.

Antão, A. A. (2016). *O Contabilista Certificado Na Administração Pública | Reconhecimento Das Qualificações Profissionais e a Administração Pública*. Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Setúbal.

Araújo, J. M. (2005). *A Implementação Do Plano Oficial de Contabilidade Pública e Dos Planos Sectoriais Dos Serviços Autónomos Da Administração Central: Estudo e Análise*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho. Braga.

Barbosa, J. M. (2009). *A Harmonização Contábil Das NICSP Na Contabilidade Pública: O Caso Do Brasil e Portugal*. Dissertação de mestrado. Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho. Braga.

Barth, M. E., Landsman, W. R. & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–98.

Bondoso, A., Serra, S. & Leal, C. (2015). *O Sistema de Controlo Interno Nos Municípios Portugueses*. "in A contabilidade e o Interesse Público, OTOC & ISCAC. XV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Coimbra.

Braga, R. N. (2017). Effects of IFRS Adoption on Tax Avoidance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(75), 407–424.

Caiado, A. P., Silveira, O. & Fernandes, M. J. (2007). *Contabilidade Pública*. Departamento de Formação. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Calmel, M. P. (2014). Harmonisation of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and Prospects. *Accounting, Economics & Law*, 4(3), 215–36.

Cardoso, T. (2014). *X. Para Melhor Gerir Os Recursos Comuns Dos Portugueses: Reforma Do Processo Orçamental*. Pp. 343–92. In *Para uma Reforma Abrangente da Organização e Gestão do Sector Público - Comunicações e comentários*. Banco de Portugal. Lisboa.

---

Carvalho, A. C. & Carreira, M. J. (2016). *Considerações Sobre o Impacto Do Novo Modelo Contabilístico (SNC-AP) Nas Contas Das Autarquias Locais*. XVII Encontro AECA. Bragança.

Carvalho, J. B. & Simões, V. (2016). *Normativo SNC-AP*. Departamento de Formação. Ordem dos Contabilistas Certificados.

CNC. (2013a). *Setor Público | Contabilidade e Relato*. Comissão de Normalização Contabilística. Acedido em 18 agosto, 2017 ([http://www.cnc.min-financas.pt/Contabilidade\\_Relato.html](http://www.cnc.min-financas.pt/Contabilidade_Relato.html)).

CNC. (2013b). *Setor Público | Gestão Financeira e Orçamental*. Comissão de Normalização Contabilística. Acedido em 24 agosto, 2017 ([http://www.cnc.min-financas.pt/Gestão\\_Financeira\\_Orçamental.html](http://www.cnc.min-financas.pt/Gestão_Financeira_Orçamental.html)).

CNC. (2016a). *Portal SNC-AP.*” Comissão de Normalização Contabilística. Acedido em 25 Agosto, 2017 ([http://www.cnc.min-financas.pt/Portal\\_SNCAP.html](http://www.cnc.min-financas.pt/Portal_SNCAP.html)).

CNC. (2016b). *Sistema de Normalização Contabilística Para as Administrações Públicas (SNC-AP) - Manual de Implementação Versão 1*. Acedido em 25 Agosto de 2017 ([http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O\\_SNC-AP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O_SNC-AP.pdf))

CNC. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística Para as Administrações Públicas (SNC-AP) - Manual de Implementação Versão 2*. Acedido em 25 Agosto de 2017 ([http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_Homologad\\_oSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O_SNC_AP_Versao2_Homologad_oSEO.pdf))

Coelho, J. A. (2014). *O Sistema de Informação Financeira no Ensino Secundário Público em Portugal*. Tese de Doutoramento. Universidade de Lisboa. Lisboa.

Comissão Europeia. (2011). *Comunicação Da Comissão Ao Parlamento Europeu ao Conselho Para Uma Gestão Rigorosa Da Qualidade Das Estatísticas Europeias*. Bruxelas.

Comissão Europeia. (2013). *Relatório Da Comissão Ao Conselho e Ao Parlamento Europeu, Relativo à Aplicação de Normas de Contabilidade Harmonizadas Do Setor Público Nos Estados-Membros*. Bruxelas.

Conselho das Finanças Públicas. (2015). *Glossário de Termos Das Finanças Públicas*. 1.0. Lisboa.

Couto, M. C. & Ferreira, A. C. (2016). *The Importance of Accountability Practices in the Public Sector*. Pp. 188–201 in *Global Perspectives on Risk Management and Accounting in the Public Sector*. Hershey, PA: IGI Global.

Cunha, A. M. (2011). *O Impacto Da Adoção Das IPSAS No Relato Financeiro Das Autarquias*. Dissertação de mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

---

David, F., Abreu, R., Carreira, F. & Gonçalves, S. (2008). *Performance Indicators in Higher Education Institutions: The Role of Corporate Social Responsibility*. Série Estudos e Documentos de Trabalho da Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda.

Decreto-Lei 155/92, de 28 de julho, (Estabelece o regime da administração financeira do Estado). *Diário da República - I Série - A*, n.º 172 3502–9.

Decreto-Lei 35/2005, de 17 de fevereiro, (Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas n.os 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, prevendo a possibilidade de as entidades às quais não se apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) optarem pela sua aplicação nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho). *Diário Da República — I Série - A*, n.º 34. Ministérios das Finanças e da Administração Pública. 1186–1200

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro, (Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social). *Diário da República — I Série - A*, n.º 21. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, (Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade). *Diário da República, I Série — N.º 133*. Ministérios das Finanças e da Administração Pública. 4375–84

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. (Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas) *Diário da República, I Série*, n.º 178. Ministério das Finanças. 7584–7828

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, (Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública). *Diário da República — I Série - A*, n.º 203. Ministério das Finanças. 4594–4638

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro, (Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)). *Diário da República — I Série - A*, n.º 44. Ministérios do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. 1018 – (2) –1018–(84)

Deloitte. (2015). *IFRS Ao Seu Alcance*. Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Despacho Normativo n.º 7/2009, (Estatutos do Instituto Politécnico de Viana do Castelo). *Diário da República, II Série — N.º 26*.

Diogo, A. & Agrochão, M. M. (2016). *A Avaliação de Desempenho Do Sector Público – Uma Experiência Conduzida a Partir da Secretaria-Geral da Presidência Do Conselho de Ministros*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Setúbal.

---

Direção-Geral do Orçamento. (2016). *Instruções Sobre Integração de Informação Preparada de Acordo Com o SNC-AP No S3CP*. UniLEO

Diretiva 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro de 2011. *Jornal Oficial Da União Europeia* L 306.

EPSAS. (2017). *EPSAS Towards Harmonised European Public Sector Accounting Standards*. Acedido em 5 outubro, 2017 (<https://www.epsas.eu/en/>).

Fernandes, L. & Regojo, P. (1999). *Portugal. in Accounting Regulation in Europe*, S. McLeay. Springer. 270-299, ([https://doi.org/10.1057/9780230512016\\_10](https://doi.org/10.1057/9780230512016_10)).

Fernandes, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 157–90.

Ferreira, C. M. (2013). *Harmonização Contabilística No Sector Público: Constrangimentos Na Adopção Das IPSAS*. Dissertação de mestrado. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Universidade de Lisboa.

Ferreira, R.M. (2012). *SNCP: Sistema de Normalização Contabilística Público: Algumas Propostas Para a Adaptação Do POCP Às Normas Internacionais de Contabilidade Do Sector Público*. Dissertação de mestrado. Instituto Superior de Economia e Gestão. Universidade de Lisboa.

Fonseca, M. P. & Encarnação, S. (2012). *O Sistema de Ensino Superior em Portugal em Mapas e Números*. A3ES Readings n.º 4. Lisboa: Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior. ([http://www.a3es.pt/sites/default/files/R4\\_MAPAS&Nos.pdf](http://www.a3es.pt/sites/default/files/R4_MAPAS&Nos.pdf))

Gatsios, R. C., Silva, J. M., Ambrozini, M. A., Neto, A. A. & Lima, F. G. (2016). Impact Of Adopting IRFS Standard On The Equity Cost Of Brazilian Open Capital Companies. *Revista de Administração Mackenzie*, 17(4), 85–108.

Gomes, D. (2007). *Accounting Change in Central Government: The Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*. Tese de doutoramento Universidade do Minho. Braga.

Gomes, P., Carvalho, J. B. & Fernandes, M. J. (2015). *As Consequências Da Adopção Das Normas Internacionais de Contabilidade Pública Na Contabilidade de Custos: O Caso Português*. in XXII Congresso Brasileiro de Custos - ABC. Foz do Iguaçu. Brasil.

Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. B. 2014. *The Internationally Standardized Process of Public Accounting: The Perspective of Different Stakeholders in Portugal*. in 8th International EIASM Public Setor Conference. Edinburgh. United Kingdom.

Gómez, H. M., Castiblanco, Y. Y. Pinto & Ramírez, M. (2011). Formulación de Las NIF En México: Referente de Convergencia a NIIF. *Cuadernos de Administración* 27(45),11-30.

---

Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J. & Fernandes, J. S. (2016). *Contabilidade Financeira Explicada: Manual Prático*. 2.<sup>a</sup> Edição. Porto: Vida Económica.

Gonçalves, M. & Ribeiro, S. (2015). Portugal, 1759-1772: The Visible Hand? Institution Of The State Education System, With Special Reference To Pombal And Accounting Education. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 169-189. doi:<http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20153169-189>

Gonçalves, M. A., Ribeiro, S. F., Marques, M. C. & Lira, M. (2017b). Introdução Ao Modelo de Gestão de Uma Organização Portuguesa Do Antigo Regime, Com Particular Referência à Sua Contabilidade - o Colégio Real Dos Nobres (1766). *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 39.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C., (2013). Double Entry Bookkeeping and Public Finances: The Three Senior Positions Of The Portuguese Royal Treasury, 1761 – A Literature Review. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 142–173.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C., (2017a). 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.

Gonçalves, S. M. (2007). *A Consolidação de Contas Da Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica*. Dissertação de mestrado. Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho. Braga.

Guerreiro, M. S. (2006). Impacto da Adoção das *International Financial Reporting Standards*: Factores Explicativos Do Nível de Informação Divulgada Pelas Empresas Portuguesas Cotadas. *Revista Contabilidade e Gestão*, 3, 7-32.

Guerreiro, M. S. (2008). A Harmonização Contabilística Internacional – Tendências Internacionais. *Revisores & Auditores*, 43, 47-53.

Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2015). Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review*, 24(2), 379–409.

IASB. (2017). *International Accounting Standards Board (IASB)*. Acedido em 4 outubro, 2017 (<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>).

IFRS. (2017). *Why Global Accounting Standards?* International Financial Reporting Standards. Acedido em 18 agosto, 2017 (<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>).

International Monetary Fund. (2011). *Portugal: Letter of Intent, Memorandum of Economic and Financial Policies (Portuguese Version), and Technical Memorandum of Understanding*. Lisbon.

---

IPCA. (2016). *Relatório de Atividades Contas 2016*. Acedido em 18 outubro, 2018 (<https://ipca.pt/wp-content/uploads/2016/01/Relat%C3%B3rio-de-atividades-e-Contas-2016.pdf> )

IPP. (2016). *Relatório e Contas consolidadas 2016*. Acedido em 18 outubro, 2018 (<https://portal.ipp.pt/site/documentacao.aspx>)

IPSASB. (2016). *International Public Sector Accounting Standards Board What Is the IPSASB? What Are The IPSASB's Goals And Objectives? Why Are IPSAS Important?*. Acedido em 4 outubro, 2017 (<https://www.ifac.org/>).

IPVC. (2015). *Plano Estratégico IPVC 15-19*. Acedido em 14 novembro, 2017 (<http://planoestrategico.ipvc.pt/ipvc1519>)

IPVC. (2016a). "IPVC | Instituição." Acedido em 14 novembro, 2017 (<http://www.ipvc.pt/instituicao>).

IPVC. (2016b). *Plano de Atividades 2016*. Acedido em 14 novembro, 2017 ([http://www.ipvc.pt/sites/default/files/plano\\_atividades\\_ipvc\\_2016.pdf](http://www.ipvc.pt/sites/default/files/plano_atividades_ipvc_2016.pdf))

IPVC. (2017a). *Anexo Às Demonstrações Financeiras IPVC 2016*.

IPVC. (2017b). *Manual Da Qualidade Do IPVC Ed 15*. Acedido em 14 novembro, 2017 (<http://www.ipvc.pt/qualidade>)

IPVC. (2017c). *Relatório de Atividades 2016*. Acedido em 14 novembro, 2017 ([http://www.ipvc.pt/sites/default/files/relatorio\\_atividades\\_ipvc\\_2016\\_abril\\_17.pdf](http://www.ipvc.pt/sites/default/files/relatorio_atividades_ipvc_2016_abril_17.pdf))

IPVC. (2017d). *Relatório de Gestão 2016*.

Jorge, S. M., Carvalho, J. B. & Fernandes, M. J.. (2007). Government Accounting in Portugal: why Accrual Basis in a Problem? *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 19(4), 411–446.

Kripka, R. M., Scheller, M. & Bonotto, D. L. (2015). *Pesquisa Documental: Considerações Sobre Conceitos e Características Na Pesquisa Qualitativa*. 4º Congresso Ibero-Americano em Investigação Qualitativa e 6º Simpósio Internacional de Educação e Comunicação 2(agosto), 243–247.

Lira, M. (2011). A Evolução Da Contabilidade Pública Em Portugal Até o Século XVIII. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14 (3), 34–45.

Lourenço, I. M. & Branco, M. E. (2015). Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 126–139.

- 
- Madureira, C. (2015). A Reforma Da Administração Pública Central No Portugal Democrático: Do Período Pós-Revolucionário à Intervenção Da Troika. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 547–562.
- Marques, M. C. (2001). Da Contabilidade Pública Tradicional, à Contabilidade Pública Actual. *Revista de Economia Finanças e Contabilidade*, 435, 693-703.
- Marques, M. C. (2003). Tendências Recentes de Abordagem à Contabilidade Pública em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(31), 96–108.
- Marques, M. C. (2007). A Nova Contabilidade Da Administração Pública Portuguesa. *RCA - Revista de Controle e Administração*, 3(2), 151–177.
- Meirinhos, M. & Osório, A. (2010). O Estudo de Caso Como Estratégia de Investigação Em Educação The Case Study as Research Strategy in Education. *Inovação*, 2(2), 49-65
- Monteiro, S. (2013). *Manual de Contabilidade Financeira*. Porto: Vida Económica.
- Morais, A. I. & Lourenço, I. C. (2013). *IFRS Demonstrações Financeiras - Um Guia Para Executivos*. Coimbra: Almedina.
- Nogueira, S. P. & Carvalho, J. B. (2006). *A Contabilidade Pública Em Portugal: Opinião de Especialistas*. Encuentro AECA - La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa. XIII. 28 e 29 de setembro de 2006. Córdoba.
- OTOC. (2015). *Memorando Sobre a Implementação Do SNC-AP*. Acedido em 25 agosto de 2017 (<https://www.occ.pt/fotos/editor2/memorandosnc-ap-18setembro.pdf>)
- Pérez, C. C. & Hernández, A. M. (2003). La Difusión de Información Financiera Gubernamental En Los Países Del Mercosur: Su Armonización a Través de La Aplicación de Las IPSASs de La IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 90–100.
- Pinto, A. C., Santos, P. G. & Melo, T. J. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Cacém: ATF - Edições Técnicas.
- Pontoppidan, C. A. & Brusca, I. (2016). The First Steps towards Harmonizing Public Sector Accounting for European Union Member States: Strategies and Perspectives. *Public Money & Management*, 36(3), 181–188.
- Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, (Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP). *Diário da República, I Série* — n.º 68. Presidência do Conselho de Ministros. 1726–28
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto (Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas). *Diário da República, I Série*, n.º 152. Presidência do Conselho de Ministros. 2688–2708

---

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro (Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação)). *Diário da República, I Série - B*, n.º 128. Ministérios das Finanças, do Trabalho e da Solidariedade e da Reforma do Estado e da Administração Pública. 4976–5054

Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro (Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)). *Diário Da República — I Série - B*, n.º 225. Ministérios das Finanças e da Saúde.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 Do Parlamento e o Conselho Europeu, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. *Jornal Oficial Da União Europeia*, 243, 1–4.

Rodrigues, L.L. (2016b). *Contabilidade Pública - Da Realidade Atual à Realidade Futura*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Setúbal.

Rodrigues, M. J. (2016a). Erário Régio: Contadores, Devedores E Credores E Respective Saldos. *De Computis: Revista Española de Historia de La Contabilidad*, 24, 41-56.

Rodrigues, C. S.& Alves, M. T. (2016). *Adoção Das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): O Caso de Uma Entidade Do Setor Público*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Setúbal.

Rodrigues, L. L.& Guerreiro, M. S. (2004). *A Convergência de Portugal Com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

Rua, S. C. (2006). Os Princípios Contabilísticos Dos Planos Públicos – Análise Comparativa Do POCP Português e Do PGCP Espanhol. *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, (5–6), 175–199.

Rua, S.C. (2016a). *A Problemática Do Reconhecimento e Da Mensuração Dos Ativos Fixos Tangíveis: Estudo Comparativo Do SNC e Do SNC-AP*. In XVII Encontro AECA. Bragança.

Rua, S.C. (2016b). *Estudo Comparativo Do Reconhecimento e Da Mensuração Dos Ativos Fixos Tangíveis No POCAL e No SNC-AP*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Setúbal.

Rua, S. C.& Carvalho, J. B. (2006). *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.

Salvador, R. (2007). Contabilidade Analítica Na Administração Pública. *Revista TOC*, 83,30-36.

Santos, P. G.& Pinho, C. (2014). *A Adopção Das IPSAS Em Portugal Conduzirá Necessariamente Ao Relato de Informação Financeira Comparável No âmbito Do Sector Público Administrativo?*. Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica. Leiria.

Santos, S. M.& Alves, M. T. (2015). Impact of the Adoption of IPSAS in Financial Statements Prepared in Accordance with the POCP: The Case of CFP. *Revista Universo Contábil*, 11(4): 184-205.

---

Santos, S. M. (2013). *POCMS: Avaliação Da Sua Implementação No Hospital Amato Lusitano, EPE*. Dissertação de mestrado. Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico de Castelo Branco.

Silva, L. R. R., S. C., & Quesado, P. R. (2017a). A Problemática Dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa ao Normativo Contabilístico Português. *European Journal of Applied Business and Management*, Special Issue, 39–56.

Silva, M. (2011). *A Contabilidade Analítica No POC-Educação: O Caso Da Universidade Do Minho*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho. Braga.

Silva, S. M., Rodrigues, L. L. & Guerreiro, M. S. (2016). *Evolução Da Contabilidade Pública Em Portugal: Uma Análise Institucional*. In XVII Encontro AECA. Bragança.

Silva, S. M., Rodrigues, L. L. & Guerreiro, M. S. (2017b). *Lógicas Institucionais Na Evolução Da Contabilidade Pública Em Portugal*. IX Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados. Lisboa.

Souza, J., Kantorski, L. P. & Luis, M. A. (2011). Análise Documental e Observação Participante Na Pesquisa Em Saúde Mental. *Revista Baiana de Enfermagem* 25 (2):221–228.

Torres, A. S. (2010). *A Internacionalização Da Moda Brasileira: O Caso Da Marisol S.A.* Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica do Rio De Janeiro.

Tribunal de Contas. (2013). *Relatório n.º 4/2013-FS/SRATC, Auditoria de Acompanhamento Da Aplicação Do POCMS*. (<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2013/rel004-2013-sratc.pdf>)

Tribunal de Contas. (2016a). *Relatório de Auditoria n.º 13/2016 - 2.a S. Processo n.º 27/2016 - AUDIT, Auditoria à Implementação Do SNC-AP. Relatório Intercalar I*. (<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2016/rel013-2016-2s.pdf>)

Tribunal de Contas. (2016b). *Relatório n.º 25/2016, Implementação Do POC-Educação Pelos 811 Agrupamentos de Escolas e Escolas Não Integradas*. (<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2016/rel025-2016-2s.pdf>)

Tribunal de Contas. (2017). *Relatório de Auditoria n.º 6/2017 - 2.a S. Processo n.º 27/2016 - AUDIT, Auditoria à Implementação Do SNC-AP. Relatório Intercalar II*. (<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2017/rel006-2017-2s.pdf>)

Tribunal de Contas. (2018). *Relatório n.º 8/2018 – 2ª Secção, Auditoria à Implementação Do SNC-AP e Da ECE. Relatório Intercalar V*. (<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2018/rel008-2018-2s.pdf>)

- 
- UM. (2016). *Relatório de Gestão e Contas Consolidadas 2016*. Acedido em 14 novembro, 2017 ([https://www.uminho.pt/PT/uminho/Informacao-Institucional/Relatrios/Relatorio\\_de\\_Gestao\\_e\\_Contas\\_Consolidadas\\_2016.pdf](https://www.uminho.pt/PT/uminho/Informacao-Institucional/Relatrios/Relatorio_de_Gestao_e_Contas_Consolidadas_2016.pdf))
- UnILEO. (2017a). *SNC-AP: Instruções Para a Integração de Informação Orçamental e Económico-Financeira No Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP), Norma Técnica n.º 1/2017*. Acedido em 25 setembro, 2017 ([https://www.unileo.gov.pt/images/ficheiros/UnILEO\\_Norma-Tecnica-1.pdf](https://www.unileo.gov.pt/images/ficheiros/UnILEO_Norma-Tecnica-1.pdf))
- UnILEO. (2017b). “Unidade de Implementação de Lei de Enquadramento Orçamental.” Governo Da República Portuguesa. Acedido em 25 setembro, 2017 (<https://www.unileo.gov.pt/>).
- UP. (2016). *Relatório de Gestão e Contas Consolidadas 2016*. Acedido em 14 novembro, 2017 ([https://sigarra.up.pt/up/pt/conteudos\\_geral.ver?pct\\_pag\\_id=122350&pct\\_parametros=p\\_pagina=122350&pct\\_grupo=1005#1005](https://sigarra.up.pt/up/pt/conteudos_geral.ver?pct_pag_id=122350&pct_parametros=p_pagina=122350&pct_grupo=1005#1005))
- Vieira, R. P. (2008). *A Adopção Do POCP Nos Serviços e Fundos Autónomos: (R)Evolução Ou Harmonização?*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra.
- Vieira, R., Major, M. J. & Robalo, R. (2009). *Investigação Qualitativa em Contabilidade*. In: M. Major & R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 129-163. Lisboa: Escolar Editora.
- Zeff, S. A. (2014). A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. *The Accounting Review*, 25, 300–320.

---

## I Apêndices



## Guião de entrevista

Com o presente guião de entrevista, pretendeu-se perceber quais os principais procedimentos relacionados com o processo de transição do POC-Educação para o SNC-AP, junto dos principais intervenientes do processo de transição no IPVC.

O guião encontra-se dividido em duas partes, a primeira diz respeito ao processo de preparação, decorrido até ao ano de 2018, a segunda refere-se ao processo de implementação, processo decorrido a partir do ano de 2018.

### I. Processo de preparação, processo decorrido até ao ano de 2018

#### 1.1. Recursos humanos e organização do serviço

- 1.1.1. Foi criado algum grupo de trabalho para tratar apenas da implementação do SNC-AP?
- 1.1.2. Quais os departamentos/secções/serviços que estão envolvidos na implementação do SNC-AP no IPVC. Quantos colaboradores estão envolvidos no processo de implementação do SNC-AP no IPVC?
- 1.1.3. Foi elaborado diagnóstico das necessidades de formação para assegurar a implementação do SNC-AP? Se sim, quais as necessidades constatadas? Foi elaborado um plano de formação de encontro com as necessidades verificadas? O plano foi executado?
- 1.1.4. Foram disponibilizadas pelas entidades responsáveis ações de formação. As formações disponíveis encontram-se adequadas às necessidades?
- 1.1.5. Os recursos humanos existentes eram suficientes? Se não, houve a necessidade de contratação de novos funcionários? Era um requisito, que os novos funcionários fossem detentores de formação em SNC-AP?
- 1.1.6. A preparação e elaboração das contas é assegurada por um Contabilista Certificado?
- 1.1.7. Foram contratados consultores externos para a implementação?
- 1.1.8. São consultados colegas de outras instituições para troca de ideias e esclarecimento de dúvidas? Se sim, qual o enquadramento do IPVC?
- 1.1.9. Foi criada uma dotação orçamental particular para os gastos associados à implementação do SNC-AP?
- 1.1.10. A entidade tem usufruído de algum tipo de apoio (financeiro, técnico (esclarecimentos, pareceres, formação)) para a implementação do SNC-AP? Se sim, indique qual(ais) e de quem (ex.: Ordem dos Contabilistas Certificados, Comité de Normalização Contabilística Público, Entidade dos Serviços Partilhados da Administração Pública, *Software houses*, Ministério de Tutela, Direção Geral do Orçamento, Tribunal de Contas)
- 1.1.11. O *software* existente é adequado? Se não, como está a decorrer a transição?
- 1.1.12. Que alterações ocorreram no IPVC, por força da implementação do SNC-AP?

1.1.13. De um modo geral sente que todos os colaboradores envolvidos, se encontram preparados para a implementação dos novos requisitos?

1.1.14. Quais as principais dificuldades previstas para a transição?

1.1.15. Quais os principais condicionantes para a melhoria do processo de transição?

## **1.2. Procedimentos desenvolvidos**

1.2.1. Procedeu-se à simulação de registos de algumas operações contabilísticas? Se sim quais?

1.2.2. Procedeu-se à simulação de mapas de prestação de contas?

1.2.3. Existe inventário e cadastro individualizado de todos os bens do património da entidade?

1.2.4. Em que medida acha que este novo sistema vem melhorar a prestação de contas no que diz respeito à fiabilidade e relevância da divulgação da informação? A nível dos utilizadores internos, acha que este novo sistema ajuda no processo de tomada de decisão?

1.2.5. Qual o impacto do SNC-AP no IPVC?

## **II. Processo de implementação, processo decorrido a partir do ano de 2018**

### **2.1. Processo em curso características gerais**

2.1.1. Em janeiro, quais os procedimentos implementados relativamente ao SNC-AP?

2.1.2. Esta previsto um reporte de informação semanal, mensal, trimestral e anual. Visto que estamos em março de 2018, não tem havido pressão por parte da DGO ou de outras entidades externas para a realização do reporte? E relativamente às entidades internas (presidência, conselho de gestão,) existe pressão para a implementação?

2.1.3. Existem orientações claras quer internas quer externas?

2.1.4. As dificuldades previstas para a transição já se encontram ultrapassadas, pelo menos em parte? Quais ainda podem por em causa o processo?