



**Associação de Politécnicos do Norte (APNOR)
Instituto Politécnico de Bragança**

O impacto da adoção do SNC-AP nos Ativos Intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães

Vanessa Pereira Calvão

*Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Politécnico de Bragança para
obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças*

Orientada por: Professor Doutor Nuno Adriano Batista Ribeiro

IPB, dezembro, 2018



**Associação de Politécnicos do Norte (APNOR)
Instituto Politécnico de Bragança**

**O impacto da adoção do SNC-AP nos Ativos Intangíveis da
Câmara Municipal de Guimarães**

Vanessa Pereira Calvão

Orientada por: Professor Doutor Nuno Adriano Batista Ribeiro

IPB, dezembro, 2018

Resumo

O presente relatório tem por base o estágio curricular realizado no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Bragança. O estágio decorreu durante o período de 13 de novembro de 2017 a 30 de abril de 2018, no Município de Guimarães.

De entre as diversas atividades desenvolvidas evidenciam-se as seguintes: codificação das rubricas de inventários e ativos biológicos; transição dos investimentos e gastos do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) para Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) (classe 3,4,6); elaboração de um processo de contagem física do *stock* existente nos armazéns da entidade; encerramento de contas do ano de 2017 entre património-contabilidade e gestão de *stocks*-contabilidade; enumeração e arquivo de documentos relativos às operações de tesouraria e ordens de pagamento feitas pela contabilidade; preparação/elaboração de demonstrações orçamentais do ano de 2018; cálculo das previsões de gastos com remunerações; inventariação de empreitadas e custos associados; autos de abate e transferência e determinação do valor patrimonial de imóveis.

O relatório está dividido em quatro partes. A primeira visa a caracterização da entidade em questão. A segunda parte aborda as tarefas executadas durante o estágio no Departamento Financeiro do Município. A terceira contempla o enquadramento teórico e legal dos normativos contabilísticos do setor público, tanto a nível internacional como nacional, o impacto causado pelas transições impostas por lei. Na última parte apresenta-se um estudo de caso, baseado na Norma de Contabilidade Pública (NCP) 3 - Ativos Intangíveis, relativo ao impacto da implementação do SNC-AP nos ativos intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães.

Com este estudo foi possível verificar que existem impactos positivos causados pela adoção do SNC-AP na Câmara Municipal de Guimarães, uma vez que, as alterações em determinadas rubricas assumem valores que não alteram de forma considerável as contas da entidade.

Confirma-se também que a adoção do novo normativo se traduz numa adoção de práticas contabilísticas mais conservadoras, comparadas com as práticas impostas pelo anterior normativo.

Palavras chave: Contabilidade Pública; Ativos Intangíveis; Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Resumén

Este informe esta basado en el período de practicas llevadas a cabo durante el Master en Contabilidad y Finanzas en la escuela de Teconolgia y Dirrecion del instituto Politecnico de Baraganca. Las practicas se llevaron a cabo desde el 13 de noviembre de 2017 hasta el 30 de Abril de 2018 en la localidad de Guimarães.

Entre las diversas actividades cabe destacar: codificación del inventario y assets biológicos, inversiones y expediciones de POCAL para SNC-AP (class 3,4,6); creación de inventario físico contado del proceso en los almacenes de la entidad; cierre de las cuentas del periodo de 2017 entre inventario /contabilidad y propiedad /contabilidad del stock; archivo de documentos relativos a operaciones de tesoreria y pagos de las solicitudes del departamento de contabilidad; preparación del presupuesto del ano 2018; calculación de provisiones para la remuneración de los gastos personales; inventario de los contratos de obra publica y los costes asociados; documentos de abate y transferência; determiacion del valor patrimonial de las propiedades.

La estructura del informe esta dividido en cuatro partes: la primera partes incluye la carerizacion del municipio; la segunda la disposición de mis deberes; la tercera parte esta formada por la parte teorica y marco legal de la contabilidad publica asi como de su evolución a nivel nacional e internacional y tambien referencias a varios casos en los cuales sus planes de contabilidad cambiaron; en la ultima parte se desarrolla un caso de estudio sobre el impacto de la implementación de SNC-AP en activos intangibles en el municipio de Guimarães.

Nuestros resultados en esta búsqueda mostraron un impacto positivo con la adopción de SNC-AP en el municipio de Guimarães, desde que los cambios en algunas rubricas tomaron valores que no cambiaron considerablemente las cuentas de la entidad. Pese a esto, se confirmo que la adoption de este nuevo regulatorio se traduce en la adopción de unas practicas de contabilidad mas conservativas comparas con los estandares previos.

Palabras clave: Evolución de la contabilidad en Portugal; Nacional y Contabilidad Pública Internacional; Los activos intangibles; Normas de contabilidad del sistema para las administraciones públicas.

Abstrat

This report is based on the curricular traineeship carried out under the Master in Accounting and Finance, School of Technology and Management of the Polytechnic Institute of Bragança. The internship took place during the period from November 13, 2017 to April 30, 2018, in the Municipality of Guimarães.

Among the several activities developed there's following ones: codification of inventory and biological assets, investments and expenditures of the POCAL for SNC-AP (class 3,4,6); creation of physical inventory counting process in the warehouses of the entity; closure of accounts for the year 2017 between inventory/property-accounting and stock management-accounting; enumeration and archiving of documents relating to treasury operations and payment orders created by accounts; preparation of budget statements for the year 2018; calculation of forecasts of remuneration expenses; inventory of public work contracts and associated costs, documents of slaughter and transfer; determination of the market value of real estate.

The structure of the report was split into 4 parts: the first part includes the characterization of municipality concerned; the second part the disclosure of my duties; the third was made a theoretical and legal framework of public accounting and its evolution nationally and internationally and also the reference of several cases where their accounting plans changed; in the last part was developed a case study of the impact of the implementation of the SNC-AP in intangible assets of the Municipality of Guimarães.

Our findings in this research showed positive impacts with the adoption of SNC-AP in the Municipality of Guimarães, since the changes in certain rubrics assumed values that do not change considerably the entity's accounts. Thus, it was confirmed that the adoption of this new regulatory translates into the adoption of a more conservative accounting practices compared to the previous standards.

Key words: Evolution of Accounting in Portugal; National and International Public Accounting; Intangible assets; System Accounting Standards for Public Administrations.

Agradecimentos

O presente relatório evidencia a conclusão de uma etapa há muito ansiada, que representa a conclusão de mais um objetivo entre os vários traçados a nível profissional.

Começo por agradecer aos meus queridos pais e irmão, que são, sem dúvida alguma, o meu apoio constante, emocional e financeiro. Agradeço-vos por tudo, toda a luta, sacrifício, paciência e carinho que me dão todos os dias! E ainda, aos meus queridos cães que são o meu porto de abrigo!

Agradeço aos meus amigos que hoje me acompanham, flavienses e “amigos para sempre”, pela companhia ao longo de todos estes anos, pelo apoio, força, alegria e motivação.

Ao meu Orientador, Professor Doutor Nuno Ribeiro, que aceitou este meu projeto desde o início, solucionou os problemas que apareciam e sempre me apoiou nas alturas em que a necessidade surgia.

Um obrigado em particular à minha Coordenadora de Mestrado, Professora Doutora Ana Paula Monte, que confirmou ser uma excelente docente e excelente coordenadora. A sua ajuda foi imprescindível em alturas fulcrais deste percurso, e claramente, que sem a sua postura firme inicial, não se teria concretizado.

Quero também agradecer imenso a todos os elementos da Câmara Municipal de Guimarães, principalmente à minha querida Orientadora na entidade, Doutora Marisa Neto, por ter aceite a minha proposta e por me ter acompanhado em todo o estágio. Em especial, à Doutora Elisabete por também ter sido uma excelente coorientadora e amiga. Agradeço a ajuda de cada uma das pessoas do Departamento Financeiro que trabalharam comigo diretamente, que foram a minha família durante aqueles maravilhosos seis meses. Foi um privilégio! Muito obrigada por tudo, a todos!

Por fim, mas não menos importante, às minhas queridas, D. Salete e D. Carminho, que foram as minhas abençoadas segundas mães, um enorme obrigada pelo apoio, ajuda, companheirismo, confiança e acima de tudo, enorme amizade! Muito obrigada!

Obrigada pela vossa presença.

A todos vós, o meu enorme Obrigado!

Lista de abreviaturas e siglas

AP's - Administrações Públicas

CAE - Concentração de Atividades Empresarial

CE - Comunidade Europeia

CMG - Câmara Municipal de Guimarães

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP - Comissão Normalização Contabilística da Administração Pública

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DGAL - Direção Geral das Autarquias Locais

DGO - Direção Geral do Orçamento

DO's - Demonstrações Orçamentais

DFC - Demonstração de Fluxos de Caixa

DF - Demonstrações Financeiras

DP's - Demonstrações Previsionais

ECE - Entidade Contabilística Estado

EIRL - Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

EM - Estados Membros

EPSAS - European Public Sector Accounting Standards

FASB - Financial Accounting Standard Board

GASB - Government Accounting Standards Board

I&D - Investigação e Desenvolvimento

IAS - International Accounting Standard

IASB - International Accounting Standard Board

IASC - International Accounting Standard Committee

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - International Financial Reporting Standards

INE - Instituto Nacional de Estatísticas

IASC - International Accounting Standard Committee

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IT - Instrução de Trabalho

NGP - Nova Gestão Pública

PCM - Plano de Contas Multidimensional

PFO's - Pedidos de Fornecimento

PPI - Plano Plurianual Investimentos

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCISSSS-Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e Segurança Social

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

SNS - Sistema Nacional de Saúde

UniLEO - Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

Índice Geral

Índice de figuras	viii
Índice de tabelas.....	ix
Introdução	1
Parte I- Caracterização da entidade acolhedora	3
1.1 Enquadramento da cidade e entidade acolhedora.....	3
1.1.1 Cidade de Guimarães.....	3
1.1.2 Câmara Municipal de Guimarães	4
Parte II - Estágio	10
2.1 Objetivos do estágio.....	10
2.2 Descrição dos trabalhos efetuados.....	10
Parte III - Enquadramento teórico	16
3.1 Enquadramento dos normativos contabilísticos.....	16
3.1.1 A evolução a nível internacional.....	16
3.1.2 A evolução a nível nacional.....	19
3.2 Impacto da mudança de normativos contabilísticos	24
3.2.1 Setor Privado.....	24
3.2.2 Setor Público	28
3.3 Síntese das principais conclusões obtidas.....	32
Parte IV - Impacto da implementação do SNC-AP nos Ativos Intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães	33
4.1 Objetivo e questões de investigação	33
4.2 Metodologia.....	33
4.3 Apresentação e Análise dos Resultados	38
4.4 Análise do Índice de Conservadorismo de Gray.....	46
4.5 Síntese geral dos resultados obtidos	49
Conclusões	51
Referências Bibliográficas.....	55

Índice de figuras

Figura 1- Câmara Municipal de Guimarães	4
---	---

Índice de tabelas

Tabela 1- Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível internacional	24
Tabela 2 - Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível nacional.....	27
Tabela 3 - Estudos sobre o impacto da transição de planos contabilísticos	28
Tabela 4 - Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível nacional.....	31
Tabela 5 - Alterações na reclassificação das rúbricas em análise.....	35
Tabela 6 - Descrição do Imobilizado Incorpóreo de acordo com POCAL.....	38
Tabela 7 - Despesas de Instalação segundo SNC-AP.....	40
Tabela 8 - Despesas de Investigação e Desenvolvimento segundo SNC-AP	41
Tabela 9 - Propriedade Industrial e outros direitos segundo SNC-AP.....	42
Tabela 10 - Alterações no Ativo	44
Tabela 11 - Alterações na Demonstração de Resultados	45
Tabela 12 - Índice de Conservadorismo de Gray.....	48

Introdução

Para a conclusão do Mestrado em Contabilidade e Finanças, lecionado na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Bragança, foi realizado um estágio no Município de Guimarães, entre 13 de novembro de 2017 e 30 de abril de 2018. O presente relatório foi elaborado no âmbito desse estágio.

O estágio permitiu uma formação prática, que visou uma complementaridade da qualificação adquirida durante a formação académica, permitindo a inserção no mercado de trabalho e o contacto direto com o mesmo.

Os objetivos deste relatório centram-se na exposição das tarefas desenvolvidas no período referido, num enquadramento teórico sobre os normativos contabilísticos, dando especial ênfase ao impacto que a transição entre os mesmos causou na entidade acolhedora.

O relatório está dividido em quatro partes. A primeira visa a caracterização da entidade em questão, para um melhor conhecimento do ambiente de trabalho vivido. A segunda parte aborda as tarefas executadas durante o estágio no Departamento Financeiro do Município, seguindo o plano definido. A terceira contempla o enquadramento teórico e legal dos normativos contabilísticos do setor público, tanto a nível internacional como nacional, o impacto causado pelas transições impostas por lei, no que toca aos planos contabilísticos e às demonstrações financeiras. Na última parte apresenta-se um estudo de caso, baseado na Norma de Contabilidade Pública (NCP) 3 - Ativos Intangíveis, relativo ao impacto da implementação do SNC-AP nos ativos intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães.

Por fim, apresentam-se as conclusões e limitações com que nos deparamos ao longo da elaboração do mesmo. Também sugerimos possíveis investigações para trabalhos futuros.

Parte I- Caracterização da entidade acolhedora

1.1 Enquadramento da cidade e entidade acolhedora

1.1.1 Cidade de Guimarães

A origem de Guimarães remonta à villa de Vimaranes, onde, no século X, a Condessa Mumadona Dias mandou construir o Convento e o Castelo em volta dos quais o primeiro rei de Portugal, D. Afonso Henriques cresceu. A vitória alcançada por este rei no dia 24 de junho de 1128, em prol da independência do Condado Portucalense, marcou o nascimento da Nação Portuguesa, e por isso, Guimarães é chamada o Berço da Nação.

Guimarães situa-se no distrito de Braga, sendo a maior cidade e concelho da sub-região do Vale do Ave. O concelho é constituído por 69 freguesias.¹

A 13 de Dezembro de 2001, o Comité do Património Mundial, na sua 25.^a sessão, inscreveu o Centro Histórico de Guimarães na Lista do Património Mundial da United Nation Educational Scientific and Cultural Organization (UNESCO). Para isso concorreram diversos fatores, entre os quais a ligação de Guimarães à fundação da nacionalidade portuguesa, as técnicas de construção aí desenvolvidas na Idade Média e o facto da cidade ilustrar a evolução de vários tipos de construção e ainda, o rigor da intervenção e pelo seu carácter exemplar, a reabilitação do Centro Histórico. Guimarães soube conciliar a sua história, a preservação do património cultural e social, a qualidade de vida da população e as suas tradições populares, de que as festas Nicolinas e as festas Gualterianas são um exemplo, com o dinamismo e empreendedorismo que caracterizam as cidades modernas, traduzindo-se na nomeação para Capital Europeia da Cultura em 2012.²

A associação Europeia de Capitais de Desporto atribuiu a Guimarães o estatuto de Cidade Europeia do Desporto em 2013. Os princípios base desta candidatura encontraram-se no reforço da dimensão internacional desportiva de Guimarães e a alteração do paradigma económico-social através de ações e novos comportamentos. Esta era uma das cidades com maior número de clubes desportivos e com maior taxa de participação desportiva no país.

O Município foi também distinguido com a pontuação mais elevada no programa ECOXXI, sendo considerado o Município mais sustentável do país em 2017. Resultado alcançado na mesma semana em que se submeteu a Candidatura à Capital Verde Europeia 2020, demonstrando um percurso crescente e sustentado nos vários indicadores de avaliação sobre a qualidade ambiental dos municípios, no qual será um elemento altamente valorizador.³

¹ s.n. (2012). Município de Guimarães: Dados Históricos. Acedido a 13 de março, em <https://www.cm-guimaraes.pt/pages/248>.

² s.n. (2012). Município de Guimarães: Dados Históricos. Acedido a 13 de março, em <https://www.cm-guimaraes.pt/pages/248>.

³ s.n.(2013). Guimarães – Cidade Europeia do Desporto em 2013. Acedido a 13 de março, em <http://www.tempolivre.pt/pub/index.aspx?view=instalacoes&cat=7&subview=noticias&id=531>

1.1.2 Câmara Municipal de Guimarães

A Câmara Municipal de Guimarães localiza-se no convento de Santa Clara. O edifício assume as funções que mantém nos dias de hoje, passando a albergar os principais serviços do Município de Guimarães.⁴



Figura 1- Câmara Municipal de Guimarães
Fonte: <https://maisguimaraes.pt/conheca-a-vereacao-da-camara-municipal/>

O município é constituído por uma estrutura nuclear com 7 unidades orgânicas, correspondentes a departamentos municipais, dirigidos por dirigente intermédio de 1º grau; uma estrutura flexível composta por 27 unidades orgânicas correspondentes a divisões municipais dirigidas por dirigente intermédio de 2º grau. As unidades orgânicas integrantes são:

- Departamento de Urbanismo (Divisão de Planeamento e Gestão Urbanística e a Divisão do Centro Histórico);
- Departamento de Obras Municipais (Divisão de Estudos e Projetos, Divisão de Empreitadas e Divisão de Administração direta);
- Departamento de Serviços Urbanos e Ambiente (Divisão de Espaços Verdes, Divisão de Serviços Urbanos e Divisão de Trânsito e Espaço Público);
- Departamento Financeiro (Divisão de Contabilidade e Tesouraria, Divisão de Contratação Pública e Gestão de Financiamentos e Divisão de Património Municipal);
- Departamento de Administração Geral (Divisão Jurídica, Divisão de Atendimento e Apoio ao Município, Divisão de Sistemas de Informação e Divisão de Auditoria e Qualidade);
- Departamento de Cultura, Turismo e Juventude (Divisão de Cultura, Divisão de turismo e Divisão de Juventude e Associativismo);

⁴ S.n.(2014). Município de Guimaraes: Município. Acedido a 15 de marco, em <https://www.cm-guimaraes.pt/p/municipio>.

- Departamento de Polícia Municipal (Divisão de Fiscalização e Contencioso);
- Divisão de Equipa de Projetos;
- Divisão de Desenvolvimento Económico;
- Divisão de Desenvolvimento de Sistemas Inteligentes;
- Divisão de Educação;
- Divisão de Bibliotecas;
- Divisão de Arquivos;
- Divisão de Recursos Humanos;
- Divisão de Ação Social.

Na dependência do Presidente da Câmara Municipal, Dr. Domingos Bragança, encontram-se as unidades de Obras Municipais, Estudos e Projetos de Obras Municipais e Administração Geral. A organização é composta por um total de 1.579 funcionários, dos quais 713 pertencem ao género masculino e 866 pertencem ao género feminino, sendo que 1.389 estão por tempo indeterminado, 135 por termo resolutivo certo e 2 por termo resolutivo incerto (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo I, artigo 1.º, Diário da República, 2ª série, nº253, 31 de dezembro de 2013).

Funções do Departamento Financeiro

Uma vez que, o estágio se realizou no Departamento financeiro, serão de seguida apresentadas as funções que o mesmo desempenha, segundo presente no Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo II, artigo 9.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013.

De uma forma geral, compete ao Departamento Financeiro:

- Dirigir as atividades ligadas ao planeamento financeiro anual e plurianual do município;
- Assegurar a gestão financeira e patrimonial;
- Gerir o aprovisionamento e os mecanismos de financiamento nacionais e comunitários;
- Proceder aos estudos prévios, propor e proceder operações de gestão de carteira de empréstimos, aplicação de disponibilidades, otimizando os recursos;
- Manter atualizado o plano de tesouraria municipal;
- Participar na realização de estudos e propostas visando o aumento das receitas e o reforço da capacidade financeira do município;
- Elaborar análises económicas e financeiras no âmbito dos concursos de aquisição de bens e serviços do município;
- Coordenar a informação relativa aos mecanismos de financiamento nacionais e da UE;

Dependente do referido departamento encontra-se a Divisão de Contabilidade e Tesouraria, à qual compete (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo III, artigo 25.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Assegurar os registos e procedimentos contabilísticos;
- Coligir elementos e elaborar orçamentos, PPI e PPO;

- Organizar os documentos de prestação de contas (mapas de execução do PPI, de execução orçamental, balanço, DR e anexos);
- Propor, organizar e dar execução ao processo de planeamento anual e plurianual do município;
- Acompanhar, controlar e avaliar a execução de planos de atividades e orçamentos, elaborar relatórios periódicos de execução física e financeira, propor e promover medidas de reajustamento;
- Promover e coordenar a elaboração de estudos, planos e propostas de previsão e mobilização financeira;
- Informar acerca de cabimento orçamental das despesas e disponibilidades para suportar encargos;
- Assegurar o recebimento das receitas e a satisfação dos pagamentos autorizados;
- Fiscalizar as responsabilidades e as funções dos tesoureiros;

A Divisão de Contratação Pública e Gestão de Financiamentos tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo III, artigo 26.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Assegurar as atividades de aprovisionamento municipal e o processo administrativo de fornecimento de bens e serviços;
- Elaborar o plano anual de aprovisionamento;
- Proceder à aquisição dos bens e serviços necessários à atividade;
- Assegurar a gestão racional de *stocks*;
- Manter atualizado o inventário valorizado das existências e a sua afetação aos serviços;
- Coordenar as ações das áreas de fundos estruturais e de prospeção e gestão de financiamentos nacionais e europeus;
- Assegurar o conhecimento, divulgação e esclarecimento acerca dos fundos de apoio e financiamento comunitários disponíveis;
- Definir estratégias para as candidaturas aos fundos de apoio e financiamento, instruir os processos e acompanhar a sua execução física e financeira;
- Acompanhar a execução dos contratos-programa e dos programas de apoio nacionais e europeus.

A Divisão de Património Municipal tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo III, artigo 27.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Gerir e administrar os bens móveis e imóveis do município, promovendo a definição de uma política que assegure a sua manutenção, conservação e exploração;
- Estudar, propor e executar os procedimentos legais relacionados com a aquisição e alienação de bens;
- Promover a definição de uma política de seguros dos bens e existências;
- Manter atualizado o cadastro e inventário dos bens móveis e imóveis, procedendo às operações de registo de aquisição, cedência, alienação pelo mesmo;

- Assegurar os procedimentos legais relativos à aquisição, oneração e alienação de bens imóveis;
- Proceder à contínua avaliação dos valores patrimoniais, na imputação de custos de amortização a serviços e atividades, e valorização comercial de bens imóveis;
- Colaborar na fundamentação de propostas e decisões de gestão patrimonial enquadradas no planeamento de infraestruturas e equipamentos sociais e em operações urbanísticas;
- Assegurar a disponibilização dos terrenos necessários à concretização dos projetos municipais de infraestruturas e equipamento social, com exceção dos terrenos de rede viária;
- Proceder às operações de abate e alienação de bens patrimoniais, quando deteriorador ou inúteis.

O Serviço de Contabilidade, integrado na Divisão de Contabilidade e Tesouraria tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo III, artigo 37.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Acompanhar a execução dos documentos previsionais, introduzindo as modificações que se imponham ou sejam recomendadas;
- Proceder à cativação de verbas por conta de dotações de despesa;
- Proceder ao débito de documentos ao tesoureiro, para cobrança de receitas virtuais;
- Assegurar a conferência diária da despesa paga e receita arrecadada;
- Receber faturas e movimentar as devidas contas;
- Submeter a autorização superior aos pagamentos a efetuar e emitir ordens de pagamento;
- Entregar regularmente as receitas cobradas para outras entidades;
- Reunir os elementos necessários e elaborar relações para efeitos fiscais;
- Desencadear as operações necessárias ao encerramento do ano económico;
- Comunicar ao serviço de património as aquisições de bens do imobilizado.

O Serviço de Aprovisionamento, integrado na Divisão Contratação Pública e Gestão de Financiamentos tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo IV, artigo 40.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Promover a aquisição ou locação de bens móveis ou de aquisição de serviços cujo preço contratual seja inferior a 5,000.00€ assegurando o processo administrativo de acordo com as normas legais aplicáveis;
- Disponibilizar os bens e serviços necessários ao bom funcionamento do município, procedendo às aquisições de acordo com:
 - Abertura de procedimento de aquisição;
 - Consulta ao mercado;
 - Receção e estudo comparativo das propostas dos fornecedores;
 - Emissão e controlo das encomendas;

- Registo da informação dos fornecedores e entidades requisitantes;
- Gestão dos pedidos de fornecimento dos produtos, a coberto de um contrato ou encomenda;
- Anexação de todos os documentos digitais a todos os registos da requisição e da encomenda;
- Elaboração de requisições e conferência de faturas;
- Atendimento a fornecedores;
- Organização e arquivo de processos.

O Serviço de Gestão de *Stocks*, integrado na Divisão de Contratação Pública e Gestão de Financiamentos tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo IV, artigo 41.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Elaborar o Plano Anual de Compras, de acordo com o Plano de Atividades;
- Assegurar a gestão de *stocks*;
- Manter atualizado o inventário de existências e a sua afetação aos serviços;
- Gerir as entradas, saídas e existências dos artigos em armazém;
- Receção das requisições internas;
- Gerir os PFO's, a coberto de um contrato ou encomenda prévia;
- Receção/conferência dos artigos através de guias de remessa/faturas;
- Controlo das encomendas aos fornecedores e o seu grau de satisfação;
- Conta corrente dos artigos;
- Controlo das existências e sua valorização;
- Previsão dos consumos;
- Verificação do nível de *stock* evitando roturas;
- Referenciação física dos artigos no armazém;
- Classificação económica e patrimonial dos artigos;
- Retificação dos movimentos de *stock* para atualização do custo médio;
- Armazenamento e gestão material dos bens;
- Emissão de requisições externas de bens e serviços, mediante fatura;
- Inventariações físicas periódicas aos armazéns;
- Operações de encerramento do ano económico ao nível de existências;
- Elaborar requisições e conferir faturas.

O Serviço de Património, integrado na Divisão de Património Mundial tem a competência de (Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo IV, artigo 42.º, Diário da República, 2ª série, n.º 253, 31 de dezembro de 2013):

- Colaborar na organização e atualização do inventário e cadastro dos bens municipais;
- Instruir processos para outorga de contratos de arrendamento, comodato, escrituras de compra e venda, doação, justificação notarial e expropriação amigável;
- Colaborar na instrução de processos de expropriação litigiosa;

- Desencadear as ações necessárias à manutenção/contratação de seguros dos bens móveis e imóveis;
- Proceder ao controlo mensal das ações relativas ao fundo de maneio para despesas com taxas e emolumentos devidos aos Cartórios Notariais, Conservatórias do Registo Civil, Predial e Comercial, Tribunais e Serviços de Finanças;
- Informar pedidos de certidões sobre cedências ao domínio público/privado do Município e isenção de licenças de utilização;
- Elaborar requisições e conferir faturas;
- Instruir os diversos processos de natureza administrativa;
- Organizar e arquivar processos.

Parte II - Estágio

O estágio curricular teve uma duração de 5 meses, tendo tido início a 13 de novembro de 2017 e fim a 30 de abril de 2018, em diferentes divisões do município, tais como a Divisão de Tesouraria e Contabilidade, a Divisão do Património Municipal e ainda a Divisão de Contratação Pública e Gestão de Financiamento. Foram analisadas algumas das alterações que a nova mudança de plano de contas causou a nível contabilístico, financeiro e administrativo.

2.1 Objetivos do estágio

Dada a maior importância reconhecida, ultimamente, aos recursos intangíveis como fontes de criação de valor, torna-se necessário conhecer e compreender os mesmos, não só para efeitos de estrutura e estratégias de negócio das organizações, mas também a nível de relato financeiro (Ferreira, 2011).

O presente estágio teve como objetivo analisar e acompanhar o impacto da adoção da NCP 3, ou seja, o impacto da transição do POCAL para o SNC-AP ao nível dos ativos intangíveis e a repercussão nas demonstrações financeiras, de forma a garantir que traduzam uma imagem real, verdadeira e apropriada da situação financeira, patrimonial e económica da CMG.

Pretende-se ajudar na preparação, acompanhamento e estudo do impacto da implementação do SNC-AP, considerando que a CMG está obrigada à sua implementação, a partir de janeiro de 2019. Sendo este um novo plano contabilístico, irá proporcionar às entidades que o apliquem, um conjunto de orientações práticas e úteis, aquando da preparação da informação financeira e orçamental, disponibilizando-a aos seus utilizadores externos.

2.2 Descrição dos trabalhos efetuados

a) Serviço de gestão de *stocks*

As primeiras semanas de início de estágio, passaram pelo serviço de gestão de *stocks* onde foi feita a codificação das rubricas de inventários e ativos biológicos, investimentos e gastos do POCAL para SNC-AP (classe 3,4,6). Este processo foi necessário, uma vez que, a mudança de planos contabilísticos que se avizinhava continha algumas diferenças a nível de terminologias e a nível da disposição das contas no próprio plano.

Os *stocks* são designados como existências ou valores de exploração, que representam investimentos e o seu financiamento origina custos. As existências são todos os bens armazenáveis inventariáveis, adquiridos ou produzidos pela entidade para venda ou para serem incorporados na produção, (Instrução de Trabalho (IT) n.º 70: “Instruções de Contagem – Inventário”).

No âmbito das funções incumbidas ao serviço de Gestão de *stocks* da Divisão de Gestão de Financiamento e Contratação Pública, é elaborado um processo de contagem física do *stock* existente nos armazéns geral e de economato (1 e 2).

Para o efeito, foi criada uma IT n.º 70: “Instruções de Contagem - Inventário”. Esta instrução decorreu da necessidade de criar um documento onde fossem especificadas as normas associadas à contagem de artigos que envolvem todo o processo de inventário e ainda definidos os prazos, calendários e equipas.

Segundo a IT n.º 70: “Instruções de Contagem - Inventário”, o inventário é elaborado duas vezes por ano (nos meses de junho e dezembro), iniciando nos primeiros dez dias úteis do mês definido e terminando nesse décimo dia, salvo se se justificar adiamento, pelo elevado volume de artigos em *stock*.

Neste seguimento, procedeu-se ao inventário no início do mês de dezembro de 2017, por mim e colegas da gestão de *stocks* no armazém da entidade, que se localizava isolado e fora do centro da cidade.

No seguimento da referida IT, a equipa de inventário teria de ser constituída por um mínimo de duas pessoas, excetuando funcionários afetos ao armazém, permitindo assim uma segregação de funções e evitando que os conhecedores das existências tentassem manipulá-las. Há situações em que se devem optar por um número ímpar de pessoas por grupo para que no caso de existirem divergências na contagem, o elemento ímpar possa “desempatar”.

Antes de iniciado o processo de contagem física, as existências em armazém foram convenientemente arrumadas, de forma a facilitar a sua inventariação, colocando as mesmas como o respetivo código e agrupadas no mesmo local. O saldo das existências em armazém é sempre reportado ao 1.º dia de inventário, independentemente da sua duração.

Foi adotada uma metodologia de contagem em função da disposição de cada armazém, que garantisse o cálculo de todos os materiais, evitando uma possível duplicação.

Foram efetuadas verificações físicas e inspeccionadas todas as áreas de armazenagem, assegurando-se, assim, que todas as existências fossem incluídas no inventário.

Após as contagens, as quantidades físicas apuradas foram inseridas numa aplicação de Aprovisionamento, utilizando uma “pistola” de laser que recolhia os códigos dos artigos.

Verificaram-se diferenças entre a contagem física e os registos já presentes na aplicação. Concluiu-se que ocorreu uma diferença física, o que significa que existiam menos artigos no armazém quando equiparados aos registos informáticos, e por isso, foi remetida, ao responsável do respetivo armazém, uma lista dos desvios para que fossem justificados e posteriormente entregue à equipa de inventário até três dias úteis depois do recebimento. Após a apresentação da justificação fez-se um movimento de regularização na aplicação, que necessitou de autorização por parte da Chefe de divisão.

Por fim, foi preenchida uma ficha designada “termo de contagem”, que continha os dados relativos ao início e término do inventário, os funcionários presentes e os factos dignos de registo.

b) Divisão de Contabilidade e Tesouraria

Na Divisão de Contabilidade e Tesouraria foram preparadas uma série de demonstrações orçamentais tais como: demonstrações orçamentais de receitas e despesas de 2018, o

orçamento e plano orçamental plurianual, a demonstração do Plano Plurianual de Investimentos e a demonstração do plano de atividades, segundo o novo normativo.

A função da contabilidade é a de proporcionar informação financeira sobre as entidades, para serem tomadas decisões pelos seus gestores. Essa informação é elaborada no final de cada exercício económico, e é proporcionada pelas demonstrações financeiras que permitem a formulação de um juízo acerca do desempenho, da estrutura organizacional e da gestão financeira da entidade (Pires, 2013).

No encerramento de contas do ano de 2017, a contabilidade teve uma das funções mais importantes a nível do tratamento destas informações, uma vez que, é necessário que todos os registos estejam corretamente lançados, cumprindo assim o princípio do equilíbrio financeiro.

Foi-me possível intervir nesta operação, ajudando a registar e processar as últimas faturas de bens e serviços do mês de dezembro, proceder ao preenchimento de cadernetas de cheques e respetivas transferências.

No final de cada exercício económico são enumerados e arquivados os documentos relativos às operações de tesouraria e ordens de pagamento feitas pela contabilidade. Segundo o Decreto-lei n.º 16/93, de 23 de janeiro,

“o objectivo do regime geral dos arquivos e do património arquivístico é o de disciplinar normativamente a garantia da sua valorização, inventariação e preservação, como bens fundamentais que corporizam a cultura portuguesa. Visa-se, com a sua aprovação, definir os princípios que devem presidir à sua organização, inventariação, classificação e conservação, ou seja, às operações que permitem a guarda, o acesso e o uso desse património, sem as quais permaneceria inútil, bem como a punição de actos de destruição, alienação, exportação ou ocultação, tendo em vista a sua defesa. O presente diploma constituirá, por isso, a pedra basilar de uma política arquivística nacional coordenada.”

Considero que este procedimento se revela importante para uma melhor organização e preservação dos registos que vão sendo feitos. Permite também uma fácil consulta dos registos através do sistema de gestão dos documentos.

No início de cada ano são feitas requisições a fornecedores sobre os bens que as escolas, geridas pelo município, necessitam para o seu funcionamento, denominadas de fichas de atividades. Como tal, no final do ano é necessário proceder à verificação e ao encerramento dessas fichas, confirmando se as quantias requisitadas foram realmente entregues às escolas. Pude apurar que algumas das quantias requisitadas não foram entregues e por isso, solicitei ao serviço requisitante que elaborasse uma informação explicando a razão para essa situação. Torna-se um pouco complicado de estimar as quantidades corretas a serem entregues a cada escola, uma vez que, a quantidade de alunos e as suas necessidades oscilam periodicamente. A consequência dessa previsão origina as diferenças já referidas e após a obtenção da informação, são encerradas todas as fichas de atividade correspondentes.

O município está encarregue de alugar um espaço de terreno para que se possa proceder às feiras semanais dos comerciantes. Sendo esta uma das fontes de rendimento, é fundamental que sejam verificadas as suas transações e que se analisem os extratos desta rubrica, aquando do fecho de contas.

O mesmo sucede com as rubricas de bens e serviços existentes nos armazéns do município. Para que se possa obter uma imagem verdadeira e apropriada das demonstrações da entidade, é necessário que se efetue uma reconciliação entre os registos contabilísticos e os registos físicos. Desta análise concluí que, apesar de ser uma tarefa bastante complicada, devido à diversidade de itens que são utilizados, é um trabalho que exige bom senso e uma atenção redobrada, para que seja feito um tratamento correto. Após inúmeros dias a fazer esta reconciliação, encontraram-se diferenças que foram esclarecidas e resolvidas, com os serviços e com os fornecedores.

Uma das funções que a contabilidade possui e que me foi atribuída, foi a de calcular a previsão dos gastos associados aos vencimentos dos trabalhadores do município. Este mapa é feito no início de cada ano e inclui os gastos com subsídio de férias, segurança social e caixa geral de aposentações para cada um dos funcionários.

O património de uma entidade é definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações, devidamente valorizados e utilizados para atingir determinados objetivos, ou seja, é o controlo de recursos para exercer a atividade, assumindo um conjunto de obrigações a pagar no futuro, (Gonçalves da Silva, 1970 citado por Pires, 2013).

Posto isto torna-se necessário que exista uma gestão e controlo destes bens, direitos e obrigações, que neste caso, é feita pela Divisão de Património Municipal.

c) Divisão de Património Municipal

Segundo Josee (2018) o inventário é uma relação dos elementos patrimoniais de uma entidade, com referência a uma determinada altura e, portanto, procedeu-se à inventariação de uma empreitada concluída no ano transato. Este tipo de registos só pode ser feito aquando do término da obra, uma vez que, para efeitos patrimoniais a infraestrutura só existe quando estiver concluída.

Os diversos serviços do município têm o dever de informar esta divisão aquando da necessidade de adquirir, abater, transferir, permutar ou vender bens móveis e imóveis. Neste seguimento, foram recebidas diversas informações dos serviços, a solicitar autos de abate e transferência de determinados artigos, tendo sido executados por mim. Procedeu-se ao abate quando ocorre uma alienação, um furto, um extravio, destruição ou incapacidade de utilização do bem, sinistros ou incêndios. O auto de abate gera uma nota de lançamento que é remetida à contabilidade para tratamento contabilístico, já o auto de abate é arquivado pelo património.

O novo normativo exige que o valor patrimonial dos edifícios e terrenos dos municípios estejam devidamente atualizados. Por forma a dar seguimento a esta tarefa, procedi à consulta e registo do valor patrimonial tributário para cada imóvel pertencente ao município.

No início de cada ano é também feita uma reconciliação de bens entre a contabilidade e o património, no sentido de se verificar se todos os bens estão devidamente registados dos dois lados. Caso não estejam, devem ser feitos os devidos ajustes e retificações. Este é um processo moroso devido à inúmera quantidade de bens patrimoniais que o município possui.

Assim, conclui-se que é fulcral que exista uma boa comunicação entre os serviços e uma consciência do trabalho diário, para que os registos sejam devidamente feitos e aquando da descoberta de diferenças seja possível localizar a sua origem.

O património engloba diversas funções, das quais me foram atribuídas a emissão de guias de receita devido ao pagamento das rendas por parte dos munícipes. Foi diariamente feito o registo de sinistros que ocorriam dentro dos limites do município, causados por derrubamentos de pilaretes/balizadores metálicos, danos em viaturas devido a quedas de árvores, danos em viaturas aquando de abatimentos da faixa de rodagem. Todas estas situações estão sujeitas a registos contabilísticos, sendo posteriormente analisado pelos peritos e pelas seguradoras averiguando quem deverá assegurar o prejuízo: se o munícipe, o município ou a seguradora.

Uma vez que, o tema deste relatório se debruça sobre os ativos intangíveis, procedi a uma análise de todos os ativos que o município classificou como tal segundo o POCAL.

As seções que possuem bens/serviços ligados aos resíduos urbanos são obrigadas a preparar mapas onde se evidencie todos os gastos e bens associados, para que se possa analisar os custos gerais que este serviço engloba. Esta operação é sustentada pelo Decreto Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, que estabelece o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos urbanos. A entidade que zela pelo cumprimento das obrigações, que promove a eficiência e a qualidade do serviço prestado contribuindo, para o desenvolvimento do setor é a Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos (ERSAR), que segundo o normativo legal decreta:

“Para efeitos de monitorização da sustentabilidade económica e financeira das entidades gestoras, estas remetem à entidade reguladora, até 30 de abril do ano seguinte a que respeitam, os relatórios e contas ou documento equivalente de prestação de contas, acompanhados da ata de aprovação de contas pelo órgão competente e certificados por auditor externo independente, quando aplicável.”

São estabelecidos pelo Decreto Lei n.º 16/93, de 23 de janeiro, os padrões que visam a garantia da valorização, inventariação e preservação dos arquivos e do património arquivístico. Ou seja, uma definição dos princípios que devem presidir à organização, inventariação, classificação e conservação destes bens, para que seja assegurada a preservação e o acesso aos mesmos, sendo também aplicadas punições a atos de destruição, alienação, exportação ou ocultação, segundo o referido artigo. O arquivo é o conjunto de documentos reunidos no exercício da atividade de uma entidade pública ou privada, tendo em vista objetivos de gestão administrativa, de prova ou de informação a favor dos seus serviços, de investigadores ou cidadãos. A execução da política arquivística nacional dos arquivos compete ao órgão de gestão, arquivo nacional/Torre do Tombo, que igualmente define os princípios e regras de classificação,

conservação, recolha e tratamento destes documentos. A portaria n.º 1253/2009, de 14 de outubro, regula o enquadramento orgânico funcional, os prazos de conservação administrativa e o destino final a aplicar aos documentos gerados no desenvolvimento das atividades das Autarquias Locais. Por conseguinte, procedi ao arquivo de diversa documentação tal como os sinistros de responsabilidade civil, requisições internas, ordens de pagamento, fundos de maneiio, tendo em conta o prazo de conservação implícito a cada documento, sendo posteriormente remetidos ao arquivo do município, o Arquivo Municipal Alfredo Pimenta, que tem a função de proceder à sua eliminação ou conservação, considerando o supracitado na portaria.

Parte III - Enquadramento teórico

3.1 Enquadramento dos normativos contabilísticos

A contabilidade é a ciência que estuda os fenómenos ocorridos no património das entidades, mediante registo, classificação, reporte, análise e interpretação dos mesmos, com o fim de oferecer informações e orientações necessárias à tomada de decisões (Franco 1997:21, citado por Silva & Costa, 2008). Muitos são os estudos que caracterizam a contabilidade como uma linguagem dos negócios que permite avaliar o desempenho das entidades através de informação económico-financeira que se obtém do relato financeiro e da consolidação de contas, para uma melhor tomada de decisões.

A contabilidade pública é definida pelo conjunto de regras com vista à elaboração e apresentação das contas públicas. É um sistema de informação para a gestão pública com objetivo de prestar informação útil e oportuna sobre a situação orçamental, financeira, patrimonial e económica das entidades (Vaz, 2016). Segundo Díaz (1995), a contabilidade pública enquadra-se na Teoria Geral de contabilidade, é similar à contabilidade privada e passa a ser conhecida como sistema de elaboração e comunicação de informação.

3.1.1 A evolução a nível internacional

Segundo Grenha et al., (2009) a apresentação da informação financeira em conformidade com as normas contabilísticas, engloba problemas de comparabilidade, compreensibilidade e credibilidade da informação contabilística a nível internacional e um aumento dos custos da sua preparação para os diversos utilizadores.

Devido à importância da informação financeira como elemento determinante no processo de tomada de decisões, ao nível dos países da União Europeia tem-se percorrido um caminho para a harmonização da comparabilidade da informação produzida por empresas localizadas em diversos países (Ferreira, 2011).

Segundo Nobes et al., (1997), existem dois tipos de sistemas contabilísticos:

- Países anglo-saxónicos (*common law*) que não dependem da lei e por isso as regras contabilísticas são definidas pelo setor privado; a contabilidade e a fiscalidade são independentes; o processo de normalização origina-se a partir dos contabilistas e os financiamentos provêm do mercado de capitais (inclui Grã-Bretanha, Austrália, Dinamarca, Holanda e Estados Unidos);
- Países continentais (*code law*) que dependem do sistema legal e a contabilidade é regulada pelo sistema legal do país; a contabilidade e a fiscalidade têm uma enorme dependência; o processo de normalização origina-se a partir da lei e os financiamentos provêm do estado (inclui os restantes países europeus e Japão).

a) No que toca ao setor privado

Em 1973, os órgãos reguladores de dez países (Estados Unidos, Reino Unido, França, Canadá, Austrália, Japão, Alemanha, Holanda, Irlanda e México) juntamente com dezasseis organismos profissionais, constituíram o International Accounting Standards Committee com o propósito de coordenar a profissão contabilística e de elaborar normas de aplicação, as International Accounting Standard (IAS).

As principais características destas normas centram-se numa maior rigidez e redução da flexibilidade com o objetivo de melhorar a comparabilidade e reduzir o número de alternativas possíveis elegendo um tratamento de referência.

Em 2001 a IFAC criou o *International Accounting Standards Board*, sediado em Londres, estrutura dentro do *International Accounting Standard Committee (IASC)* que emite as normas para as Demonstrações Financeiras do setor privado. Um ano mais tarde foi assinado o Norwalk Agreement entre o IASB e FASB, com o objetivo de desenvolverem um conjunto de normas de contabilidade de alta qualidade, compatíveis com cada país (IFRS).

As IAS deram origem às Normas Internacionais de Relato Financeiro que receberam uma significativa importância na literatura académica, originando maior utilização aquando dos relatos financeiros. Este reconhecimento mundial direcionou a aprovação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002 afirmando o seguinte, segundo o n.º 1:

"Com o objectivo de contribuir para um melhor funcionamento do mercado interno, as sociedades cujos títulos são negociados publicamente devem aplicar um único conjunto de normas internacionais de contabilidade de elevada qualidade, para efeitos da elaboração das respectivas demonstrações financeiras consolidadas. Além disso, importa que as normas em matéria de apresentação de informações financeiras aplicadas pelas sociedades da Comunidade que participam nos mercados financeiros sejam aceites internacionalmente e constituam normas aplicáveis verdadeiramente a nível mundial. Tal implica um aumento da convergência das normas e regras de contabilidade utilizadas actualmente a nível internacional, com o objectivo último de criar um conjunto único de normas de contabilidade aplicáveis a nível mundial."

Ao longo do processo das IFRS, vários autores estudaram e analisaram a adoção voluntária e as melhorias introduzidas por esta mudança, as quais serão expostas posteriormente.

Tendeloo e Vanstraelen (2005) apontam quatro vantagens decorrentes desta adoção:

- Melhor tomada de decisões por parte dos investidores devido à redução de risco associado, uma vez que, a mensuração será feita de igual forma;
- Diminuição dos custos de elaboração de relatórios financeiros devido à existência de um só referencial;
- Maiores incentivos ao investimento internacional;
- Eficiente alocação de recursos financeiros.

Os mecanismos de reforço e controlo do cumprimento das normas de divulgação integram um elemento decisivo dos sistemas de regulamentação contabilística, garantindo a transparência da informação.

b) No que toca ao no setor público

A harmonização contabilística é considerada como um método para melhorar significativamente a contabilidade, para facilitar a análise e comparação de relatórios financeiros e avaliar o desempenho da gestão dos recursos. Uma série de organismos europeus e internacionais como a OCDE, a Comissão Europeia, o Fundo Monetário Internacional ou os Big 4 promovem e oferecem suporte de pesquisa para essa reforma (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016, citados por Răzvan, 2017).

São vários os organismos a nível mundial intitulados como as bases de enquadramentos conceptuais dos normativos contabilísticos, instigando à normalização e harmonização, tais como o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) a nível internacional, o *Government Accounting Standards Board* (GASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) dos Estados Unidos e o *Accounting Standards Board* (ASB) do Reino Unido.

Sendo a International Federation of Accountants (IFAC) uma organização para contabilistas fundada em 1977 que tem como objetivo servir o interesse público e contribuir para o desenvolvimento das economias, decidiu criar o IPSASB, um conselho direcionado ao desenvolvimento e emissão de normas internacionais de contabilidade para o setor público. Através deste novo órgão surgiram as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normas de relato financeiro de alta qualidade, convergentes com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e direcionadas a entidades públicas, que estabelecem princípios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos registos contabilísticos (Marques, 2017).

Existem estados membro da UE que fazem referência, que se orientam e estabelecem ligações às IPSAS, mas nenhum as aplica na sua totalidade. A este respeito a IFAC definiu que todas as jurisdições deveriam aplicar Normas Internacionais de Relato Financeiro, Normas Internacionais de Auditoria, Requisitos de independência do auditor estabelecidos no Código de ética e Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (artigo 16.º, n.º 3, da Diretiva 2011/85/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de novembro de 2011).

Em 1997, foram publicadas 32 normas para as entidades que optam pela base de acréscimo e uma norma específica para as entidades que optam pelo regime de base de caixa.

O processo de criação de normas consiste na emissão de *Consultant Papers de Exposure Drafts* (ED), que são colocados a discussão pública, sendo posteriormente tratada e analisada a informação para que se proceda à sua publicação (IPSASB, 2012a).

Segundo Christiaens e Brecht (2009),

“(...) there is a contradiction with regards to the adoption of IPSAS in Europe. It can be stated that the IPSASs are only weakly applied in central and local European governments”. “Although some jurisdictions clearly use these standards to reform their accounting systems, some countries still

appeal to the local business accounting rules when reforming their accounting systems.” (Christiaens et al., 2010:552).

A Nova Gestão Pública (NGP) tem sido uma controvérsia nas últimas décadas nas investigações deste setor. É usado para descrever geralmente a reorganização do sector público porque aproxima a gestão pública da gestão privada por meio de uma série de reformas (Dunleavy & Hood, 1994). Alcançar uma harmonização implica um consenso dos sistemas de contabilidade, o que se tem revelado bastante improvável, devido aos inúmeros fatores funcionais, culturais ou ideológico característicos de cada país (Saudagaran & DIGA, 1998).

Segundo Feschiyan (2013) os países que aplicam as IPSAS por completo são o Canadá, Austrália e Nova Zelândia e os países onde a adoção é um processo contínuo são os Estados Unidos da América e Turquia. Existem ainda alguns países europeus cuja legislação reflete estas normas, nomeadamente a Áustria, Estónia, Lituânia, Malta, Eslováquia, Portugal e Espanha, enquanto outros têm padrões contabilísticos nacionais que não se afastam muito destas normas como o Reino Unido e Suécia (Pontoppidan & Brusca, 2016).

3.1.2 A evolução a nível nacional

a) No que toca ao setor privado

Em 1977 foi criada a Comissão de Normalização de Contabilística (CNC), órgão independente em termos administrativos e financeiros, no âmbito do Ministério das Finanças, com objetivo de assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional. Nesse mesmo ano foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade (POC) de aplicação às empresas comerciais e industriais e outras entidades, através do Decreto Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, muito influenciado pelo plano francês.

Com a adesão de Portugal à UE em 1986, este plano sofreu adaptações que incorporaram princípios e procedimentos contabilísticos europeus.

A partir do ano de 1991, a CNC passou a emitir as Diretrizes Contabilísticas com o objetivo de atualizar o POC com melhor qualidade na informação financeira.

Uma vez que, o POC não resolvia as lacunas de entidades mais exigentes a nível de demonstrações financeiras, foi publicado no decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, um novo sistema de normalização, o qual também sofreu alterações estando hoje está em vigor.

De forma sucinta, a progressão desta matéria no setor privado ocorreu do seguinte modo:

- Após a implementação da república, em 1910, foram aprovadas várias leis para instituir princípios e regras de contabilidade pública a fim de a elevar ao nível de outros países;
- Existia, até 1974, uma contabilidade orçamental que permitiu cumprir as leis e fazer o controlo do orçamento baseado num sistema de base de caixa modificado e num método de registo uni gráfico (Vando, 2014);
- Em 1977 foi criada a Comissão de Normalização de Contabilística (CNC), órgão independente em termos administrativos e financeiros, no âmbito do Ministério das Finanças,

com objetivo de assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional publicou o Plano Oficial de Contabilidade (POC);

- Em 2009 foi publicado o SNC através do decreto lei n.º.158/2009 de 13 de julho, de forma a convergir com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE (IFRS).

b) No que toca ao setor público

Já a progressão desta matéria no setor público ocorreu do seguinte modo:

- Em 1989 ocorreu uma revisão da constituição da república conduzindo à criação da Lei de Bases da Contabilidade Pública n.º 8/90, de 20 de fevereiro que definiu o regime financeiro a aplicar aos serviços e organismos da Administração Central, as regras de execução orçamental, o controlo e contabilização de receitas e despesas públicas e um sistema mais adequado às necessidades do estado;
- Em 1991, foi publicada a Lei de Enquadramento Orçamental com objetivo de estabelecer as regras, os princípios orçamentais e os métodos de gestão orçamental a aplicar às administrações públicas, as regras de execução, de controlo e auditoria financeira e orçamental;
- Em 1992 foi estabelecido o Regime da Administração Financeira do Estado através do DL n.º 155/92, de 28 de julho, que estipula os princípios da organização interna e da gestão corrente, que introduziu o conceito de contabilidade de compromissos e um novo sistema de pagamento das despesas públicas (sujeita a requisitos de conformidade legal, regularidade financeira e economia, eficiência e eficácia) e estabeleceu formas de autocontrolo, controlo interno e externo;
- Com o objetivo de dotar o estado com um sistema de contas adequado às necessidades da Administração Pública, foi desenvolvida, em 1995, uma estrutura com princípios, regras e critérios, visando a integração e consolidação das contas no sector público;
- Dois anos mais tarde foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública pelo DL n.º 232/97, de 3 de setembro, de aplicação obrigatória a organismos de direito privado sem fins lucrativos, a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma ou designação de empresas públicas, bem como a segurança social.

Este novo normativo proporcionou informação necessária para a elaboração do exercício e dos documentos a remeter ao Tribunal de Contas, uma melhor tomada de decisões baseada nas informações económico-financeiras proporcionadas e a transparência das mesmas (Ribeiro, 2017).

Para garantir a necessária segurança e eficácia do cumprimento deste normativo, foi criada a Comissão Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) que tem como função “coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, segundo o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

É sabido que, em alturas de grandes mudanças surgem sempre alguns contratemplos e durante a fase de implementação deste normativo verificou-se uma desadequação do sistema

informático, falta de formação técnica e uma ausência de sanções para o não cumprimento da legislação. Desta forma, surgiu a necessidade de se desenvolverem novos instrumentos de informação e controlo orçamental que se adaptassem às necessidades contabilísticas dos diversos organismos públicos conduzindo à criação dos seguintes planos setoriais:

- POCAL aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 fevereiro;
- POC-Educação aprovado pela portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- POCMS- aprovado pela portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- POCISSSS- aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

Durante estes 20 anos, foi sentido no setor público uma fragmentação estrutural e concluiu-se que o sistema se revelava insuficiente e incapaz de proporcionar informação fiel, verdadeira e apropriada da situação financeira das entidades públicas, devido à diversidade de planos referidos anteriormente.

Para colmatar estas necessidades e inconsistências, surgiu o SNC-AP aprovado pelo DL n.º 192/2015, de 11 de setembro que permite uniformizar os procedimentos, aumentar a fiabilidade e credibilidade de relatos e proporciona uma maior e melhor proximidade entre a contabilidade pública e as contas nacionais.

Segundo o artigo 3.º do referido DL,

“O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas. Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental”.

Foi definida a sua aplicação a 1 de janeiro de 2016, tendo sido prorrogada para 1 de janeiro de 2019, devido a dificuldades de programação informática, atrasos na preparação/publicação de demonstrações financeiras/mapas orçamentais, ao atraso em concretizar a Entidade Contabilística Estado (ECE) e ao facto de a Direção Geral do Orçamento (DGO) não se encontrar preparada para receber a informação contabilística elaborada segundo este normativo (Ribeiro, 2017).

A ECE foi criada através da Lei nº 151/2015, de 11 de setembro, que integra as receitas gerais, as responsabilidades, os ativos e operações do Estado. A mesma visa reconhecer os rendimentos fiscais, a dívida direta, os juros, os instrumentos financeiros e os contratos de concessão. Esta criação decorreu da necessidade de obter um sistema de informação capaz de refletir os fluxos financeiros entre o Estado e os organismos da administração central, garantir a integração de novos mecanismos de gestão de tesouraria e possibilitar uma apresentação do orçamento e das contas patrimoniais do Estado, garantindo uma maior qualidade e transparência das contas públicas (Sarmiento, 2016).

Pires e Peixinho (2017) argumentam que a publicação do SNC-AP gerou um enorme entusiasmo em grande medida movido pela intenção de ver eliminado este modelo contabilístico desatualizado, desfragmentado e inconsistente.

O novo normativo é constituído por:

- Subsistemas de contabilidade financeira, orçamental e de gestão;
- Estrutura conceptual de informação financeira;
- Conjunto de 27 Normas de Contabilidade Pública;
- Plano de Contas Multidimensional;
- Modelos de DF's.

Inclui vantagens tais como:

- Eficiência e eficácia do sistema público para os utilizadores externos e internos;
- Comparabilidade de dados entre os Estados Membros, devido ao alinhamento com as IPSAS;
- Aumento do alinhamento entre a Contabilidade Pública e as Contas Nacionais;
- Comparabilidade de dados com o Setor Privado;
- Benefícios na tomada de decisões internas, a nível de contabilidade de gestão;
- Implementação de um único referencial na Administração Central, Regional, Local e na Segurança Social;
- Criação de um PCM que elimina a existência de diversas rúbricas para o mesmo registo e a divergência entre o classificador económico e o patrimonial;
- Unificação dos subsistemas de Contabilidade Financeira, Orçamental e de Gestão.

Com o objetivo de assegurar a aplicação da Lei de Enquadramento Orçamental que irá entrar em vigor aquando do SNC-AP, foi criada a Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamenta (UniLEO) que tem a responsabilidade de (Almeida, 2017):

- Implementar o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas;
- Implementar a Entidade Contabilística Estado;
- Definir o novo modelo de prestação de contas e da Conta Geral do Estado;
- Definir os requisitos técnicos e funcionais para os sistemas de informação contabilística.

De entre as 27 Normas de Contabilidade Pública criadas vamos analisar a NCP 3 – Ativos Intangíveis que estabelece as condições para se satisfazer a definição de ativo intangível bem como o seu reconhecimento e mensuração. Para tal, um ativo é reconhecido como intangível se:

- for um ativo não monetário identificável/separável, mas que não tenha substância física, que o custo/justo valor possa ser mensurado com fiabilidade, que seja controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade.

Os bens públicos que não produzem quaisquer rendimentos, podem ser reconhecidos como ativos, desde que possuam potencial de serviço, contribuindo assim para o alcance dos objetivos da entidade que os controla. Aquando de uma aquisição de AI numa Concentração de Atividades Empresarial (CAE), o custo dos ativos corresponde ao justo valor à data de aquisição e reflete

as expectativas da probabilidade de benefícios económicos futuros fluírem para a entidade. Nestas situações deve reconhecer-se o projeto de pesquisa e desenvolvimento para a aquisição do ativo e o goodwill. Quando o Governo atribui um subsídio para licenças, direitos ou quotas, é necessária uma posterior imputação à entidade do ativo em questão.

No momento da existência de um AI gerado internamente é necessário diferenciar e dividir o processo em duas fases:

- A fase de pesquisa: momento onde se investiga e planeia um modelo para obtenção de novos conhecimentos técnico-científicos;
- A fase do desenvolvimento: momento onde se aplicam as descobertas obtidas para a conceção de produtos, materiais, mecanismos e processos, novos ou melhorados antes do início da produção ou uso.

Rodrigues (2011) refere que apesar destes ativos terem vindo a contribuir para a criação de valor nas entidades, muitos deles não são reconhecidos nas DF's, existindo, por isso, um acrescido interesse em reverter a situação, visto que, são das principais fontes geradoras de inovação e competitividade das organizações.

Algumas das capacidades criadas por este tipo de ativos a nível dos sistemas de controlo de gestão segundo Kaplan e Norton (1996a) são:

- Fidelização dos atuais e cativação de novos clientes;
- Criação de produtos e serviços inovadores desejados por segmentos de clientes-alvo;
- Fabricação de produtos de alta qualidade e serviços personalizados, a baixo custo e com prazos curtos;
- Motivar e qualificar os funcionários para a melhoria contínua dos processos, qualidade e tempos de resposta;
- Implementação de tecnologias de informação, bases de dados e sistemas.

Como já referido, a NCP 3 estabelece os princípios fundamentais para o tratamento e mensuração exclusiva dos ativos intangíveis, o que significa que todas as outras rubricas que não se enquadrem nestas características, estão excluídas de tal classificação. Neste sentido, e segundo esta norma, serão reconhecidos como gastos do período a que respeitem, algumas das rubricas do atual imobilizado incorpóreo (§59 do n.º 5 da NCP 3 do DL n.º 192/2015).

3.2 Impacto da mudança de normativos contabilísticos

Como referido anteriormente, as mudanças de normativos contabilísticos acarretam sempre diversas alterações na forma como os países relatam a informação financeira às entidades fiscalizadoras. Seguidamente iremos analisar as consequências destas mudanças a nível público e privado tanto a nível nacional como internacional.

3.2.1 Setor Privado

Os seguintes estudos descrevem as mudanças ocorridas aquando da aplicação de novos normativos contabilísticos na Grécia, Alemanha, Reino Unido, República Checa, na Austrália, Bélgica e em Portugal (ver tabela 1 e 2).

Através da sua análise podemos afirmar que existem estudos que estão a favor da implementação das normas internacionais promovendo a sua aplicação e existem também estudos que não estão de acordo com essa mesma implementação, uma vez que, os sistemas locais atendem melhor às necessidades dos seus sistemas contabilísticos e os novos normativos trarão determinadas desvantagens a nível de reporte, custos e desacordo com determinadas reclassificações.

Tabela 1- Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível internacional

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
Matolcsy et al., (2016).	Decifrar quais as causas dos erros da implementação das IFRS e as consequências económicas da divulgação dos mesmos.	280 empresas cotadas nas S&P/ ASX Fortune 500 em 2005.	Rank Abs Error- Diferença entre a quantidade de IFRS utilizadas no ano de adoção e de transição CPA- CFO ser ou não contabilista certificado Other degree- CFO possui habilitação de ensino superior CFO Tenure- N° de anos que o CFO trabalha na empresa CFO Comp- compensação monetária do CFO Big4- auditor da empresa ser ou não membro da Big4 Audit Switch-Ano da transição ser o mesmo em que o auditor auditou a empresa Audit Tenure- Auditor auditar a empresa há mais de 5 anos Audit Fee- relação entre honorários do auditor e os ativos Leverage- relação entre dívida total a longo prazo da empresa e valor de mercado do património Size- total dos ativos no início da transição BTO/Mtk-valor do património empresa e o valor de mercado do capital Subs- nº subsidiárias no início transição	A qualidade dos CFO's e dos auditores associa-se a um menor erro de implementação das IFRS; Verificou-se um crescente processo de aprendizagem, uma vez que, após a adoção destas normas o número de erros nas divulgações diminuiu em comparação com aqueles que implementaram antes do momento obrigatório.

Tabela 1- Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível internacional (Cont.)

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
	Valor do património e do lucro antes e depois da adoção das IFRS na Grécia. Alterações nos valores de mercado com os valores divulgados antes e depois das IFRS nas empresas cotadas.	945 empresas cotadas na ASE no período pré-IFRS e 916 no período pós-IFRS (4 anos antes e depois).	MVIt- Valor de mercado de uma empresa quatro meses após o final do período financeiro em análise BVE- Valor contabilístico do património líquido ΔBVE- Mudança no património revelado pelos números comparativos de 2004 Other- Impacto agregado no valor contábil do património líquido de 2004 causado pela adoção de todos os outros padrões ΔNI- Diferença entre o valor contábil inicial e final de 2005 do património líquido em IFRS	As reconciliações transmitem informação útil aos investigadores, pois os ajustes resultantes da implementação de certos padrões são relevantes; O mercado atribui maior valor à informação; As IFRS oferecem maior comparabilidade, reduzem os custos na produção e risco da informação para os investidores; Os investidores valorizam a informação contida nas reconciliações de transição.
Elbakry et al., (2016).	Mudanças no valor da informação financeira antes e depois da implementação das IFRS na Alemanha e Reino Unido.	133 empresas do Reino Unido e 96 empresas da Alemanha.	MVPS- Valor de mercado por ação BVPS- valor contabilístico dos acionistas por ação EPS- lucro do exercício medido pelo número de excedentes LEV- rácio de alavancagem, dívida de LP/valor do capital da empresa no mercado DIV- rácio dos dividendos, dividendo por ação/ lucro por ação ASSETS- total de ativos no fim de cada exercício INTR-taxa de juros LP aproximada pela taxa de juro de um título do Tesouro de dez anos GRT- taxa crescimento PIB per capita INFL- taxa inflação	O poder exploratório dos modelos de equidade valorativa é maior no Reino Unido do que na Alemanha; Existe uma relação entre as variáveis contabilísticas e os preços praticados pelos países <i>common law</i> ; Os possíveis custos da troca pelas IFRS são anulados em 3 anos pela redução da informação nas empresas cotadas.
Procházka (2017).	A reação das subsidiárias checas face à introdução de IFRS.	613 empresas cotadas na MAS.	<i>Perception</i> - percepção pessoal sobre a importância das IFRS nas decisões estratégicas <i>Areas</i> - nº total de áreas contabilidade de gestão nas quais as IFRS são aplicadas de maneira significativa <i>Bonus</i> - o bónus pode combinar os objetivos das subsidiárias com os do grupo <i>Industry, Size, Leverage</i> and <i>Profitability</i> - eliminam qualquer variação entre as empresas devido às diferenças nos relatos, posição financeira e desempenho. <i>Size</i> - logaritmo de vendas <i>Leverage</i> - rácio de endividamento <i>Profitability</i> - margem de lucro	As subsidiárias integram os princípios baseados nas IFRS nos subsistemas de contabilidade de gestão. Verificou-se uma resposta estratégica das subsidiárias impedindo uma adoção voluntária e eficiente das IFRS na prestação de contas. A empresa mãe deve relacionar a remuneração da gerência da subsidiária com os lucros obtidos da aplicação das IFRS. Aplicando padrões contabilísticos globais no grupo, a eficácia das subsidiárias melhora, contribuindo assim para o progresso económico de uma economia em transição.

Tabela 1- Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível internacional (Cont.)

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
Hellman, Gray, Morris e Haller, (2015).	Adoção obrigatória das IFRS na União Europeia e na Austrália em 2005, examinando se os sistemas de contabilidade ligados à equidade financeira se enquadram nesses padrões.	Os 3 sistemas internacionais de contabilidade e a importância da diversidade contabilística, medindo os efeitos sobre o capital.		Existem diferenças nos sistemas de contabilidade internacionais no momento de adoção das IFRS, apesar dos longos períodos de harmonização, crescimento e convergência contabilística. A divulgação baseada em IFRS aumentou o valor do capital em comparação aos GAAP nacionais. A diversidade contabilística persistirá devido a sistemas legais e regras fiscais locais.
Jang e Rho (2014).	Examinar se as IFRS melhoram a contabilidade como linguagem de negócios; Examinar se as demonstrações financeiras melhoraram sob o regime das IFRS em locais onde não se fala inglês.	Comparação de 57 empresas que adotam IFRS e 943 empresas que não são transparentes nas divulgações.		As demonstrações financeiras baseadas nas IFRS possuem uma legibilidade significativamente menor do que aquelas baseadas em padrões locais. A população minoritária de acionistas e a idade da empresa têm influência positiva na associação entre a adoção das IFRS e a legibilidade das demonstrações financeiras.
Ormrod e Taylor (2006).	Potenciais efeitos das IFRS no capital das empresas cotadas na FTSE do Reino Unido.	Utilização de todas as empresas cotadas na FTSE 100.		Aumento de 39% no lucro total e queda de 23% no património líquido em comparação com os US GAAP.
Jermakowicz (2004).	Análise de regressão para medir a relevância do valor de mercado das empresas DAX-30 na Alemanha.	Dados de 265 observações do período de 1995 a 2004 relativas aos valores do lucro e do capital.		Efeito significativo tanto no capital como no lucro líquido nas demonstrações financeiras consolidadas das empresas cotadas alemãs.
Callao et al., (2007).	Os efeitos causados pela introdução das novas normas sobre comparabilidade e relevância dos relatórios financeiros na Espanha.	Empresas do IBEX-35.		A comparabilidade das demonstrações é afetada negativamente se forem utilizadas as IFRS em simultâneo com as normas locais. Apesar do valor relevante da informação contabilística não ter sido significativamente melhorado no curto prazo com a adoção do IFRS, espera-se que melhore a médio e longo prazo.
Subramanyam (2007).	Efeitos da adoção das IAS nas demonstrações financeiras e respetivas alterações.	Amostra de 80 empresas alemãs que adotam as IAS pela primeira vez durante o período de 1998-2002.		Ajustes significativamente positivos tanto nos valores patrimoniais quanto nos lucros, calculados de acordo com os princípios contabilísticos alemães. Os princípios alemães são mais conservadores e orientados para a obtenção de resultados, enfatizam o princípio da prudência e dos resultados, enquanto que as IAS se focam no justo valor e são mais orientadas para o balanço.

Fonte: Elaboração Própria

Já a nível nacional foram vários os autores que se dedicaram a analisar de que forma estas alterações influenciaram as empresas (ver tabela 2).

De uma forma geral através da análise destes estudos (nacionais e internacionais) podemos afirmar que houve uma mudança positiva com a implementação de um normativo que seja mais exigente, mais rígido e mais preciso. É necessário que a informação que as empresas produzem para o exterior seja fiel e verdadeira e que reflita o verdadeiro valor do capital.

Todos estes estudos permitem concluir que a pressão imposta por cada regime local possui benefícios no que toca às novas mensurações das rubricas e que as aproxima de um valor mais real, um valor de mercado que pode ser comparável entre países. Todas estas implementações visam apenas a convergência para uma harmonização internacional que pretende somente uma comparabilidade mais fácil e correta entre países.

Tabela 2 - Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível nacional

Estudo	Objetivos do Estudo	Conclusões
Carvalho et al., (2010).	Tratamento contabilístico do goodwill no período de transição para as IFRS, nas contas consolidadas de 33 empresas cotadas na Euronext Lisbon.	O reconhecimento de perdas por imparidade foi o ajustamento com maior impacto negativo nos capitais próprios das empresas.
Ferreira et al., (2012).	Seis empresas que até 2009, elaboraram as suas Demonstrações Financeiras segundo o POC.	Aplicação da NCRF 6 – ativos intangíveis originou valores diferentes nas componentes do balanço, demonstração dos resultados e nos valores dos indicadores económico-financeiros devido ao desreconhecimento das despesas de instalação e investigação.
Machado (2012).	Os impactos com a adoção do SNC nas contas das PME portuguesas.	Aumentos nos valores globais nas rubricas do passivo e diminuições nas rubricas de ativos fixos tangíveis, reservas e resultados transitados. Situação que não provocou impacto significativo nos capitais próprios, resultado líquido, nas DF's e rácios destas empresas de excelência por se ter verificado um nível de conservadorismo neutro.

Tabela 2 - Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível nacional (Cont.)

Estudo	Objetivos do Estudo	Conclusões
Luzia et al., (2016).	Estudo sobre 49 entidades cotadas na Euronext Lisbon em 2012.	Adoção de comportamentos homogêneos à indústria pertencente; pressão exercida por empresas de auditoria para a adoção das normas internacionais; existência de uma relação positiva entre a remuneração do CEO e a escolha pelos normativos internacionais, uma vez que, esta opção possui maior rigor e transparência nas contas e existência de uma relação negativa entre a exigência do normativo com a revelação de informação mais comprometedora das empresas.

Fonte: Elaboração Própria

3.2.2 Setor Público

A tabela 3 evidencia diversos autores que estudaram as mudanças de planos contabilísticos ocorridos na Finlândia, República da Irlanda, Malta, Espanha, América Central (Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Panamá e Honduras) e Portugal.

Tabela 3 - Estudos sobre o impacto da transição de planos contabilísticos

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
Oulasvirta, (2012).	Razões que levam a Finlândia a recusar a implementação das IPSAS, uma vez que, obtiveram um olhar negativo sob as mesmas. Comparação com a adoção das IPSAS na UE, principalmente nos países nórdicos.	Documentos produzidos pelo FGAB durante o período de 2000–2009 e os dados de observação desses 9 anos.	.	Alguns países desenvolvidos irão utilizar as IPSAS devido às pressões externas, causando uma gradual e parcial adoção ao invés de uma total adoção. No caso finlandês, a tradição contabilística está bem enraizada, representando forte sedimentação.
Schadewitz e Vieira (2008).	A escolha pela adoção dos princípios de base do acréscimo na República da Irlanda.			Obtenção de informação contabilística mais complexa, consistente resultando numa melhoria aquando da tomada de decisões. Além disso, a introdução do RAB levou a aumentos de custos significativos (na implementação e em uso). As perceções de utilidade das informações de acréscimo aumentam com o tempo à medida que a empresa cresce.

Tabela 3 - Estudos sobre o impacto da transição de planos contabilísticos (Cont.)

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
Christiaens et al., (2014).	Examinar em que medida as IPSAS são adotadas pelos governos locais e centrais em todo o mundo, bem como os fatores que afetaram o diferente nível de adoção.	100 questionários em representação de 59 países/jurisdições em março de 2012 (envolvem 48 acadêmicos, 33 funcionários e 19 consultores financeiros).	GAAP finlandesas e IPSAS.	O modelo de contabilidade finlandês atende melhor às necessidades de informação do setor público do que o modelo apresentado pela IFAC. Apesar de as IPSAS não fornecerem causa suficiente para mudar radicalmente as regras deste país, apontaram algumas deficiências na posição de certas rubricas no balanço.
Jones e Caruana, (2015).	Identificação dos fatores que levaram à decisão da implementação completa das IPSAS.	28 entrevistas semiestruturadas a gestores, preparadores das demonstrações. Documentos das diretivas da UE e relatórios do Eurostat.		A reforma do governo central em Malta foi iniciada de forma a tornar as operações do governo mais econômicas, eficientes e eficazes, fornecendo informações oportunas, precisas e confiáveis sobre a posição financeira e econômica do governo. Os resultados expõem que a razão pela qual as IPSAS serão adotadas é a de simplificar as questões para e com o Eurostat, e não produzir um relatório financeiro que será usado como uma ferramenta de gestão para uma melhor tomada de decisão. A intenção principal é ser credível com a EU.
Leandro et al., (2016).	Avaliar o grau de similaridade da informação financeira desenvolvida pelos governos da América Central a respeito das recomendações estabelecidas pelas IPSAS. Analisar esforços e estratégias desses países no processo de implementação dos padrões.	Demonstrações financeiras consolidadas para o setor público dos 5 países da América Central: Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Panamá e Honduras no período de 2012.	Os componentes das demonstrações financeiras anuais, nomeadamente: Balanço, Demonstração de Resultados, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Alterações no Capital Próprio e Notas às DF's.	A costa rica é o único país da América Central que cumpre os critérios das IPSAS relativos às demonstrações financeiras, apesar de ter sido o último a iniciar o processo de adaptação. El Salvador, Guatemala e Nicarágua, alcançaram os resultados mais pobres, com uma convergência de apenas 60%. No caso do Panamá, embora o processo de introdução das IPSAS ainda não tenha começado, as práticas de reporte estão razoavelmente próximas das recomendações. A existência de planos de ação para a introdução de IPSAS na maioria dos países evidencia o interesse de diferentes governos em iniciar processos de inovação dentro de seus sistemas contábeis nacionais. No entanto, nos casos de El Salvador e Guatemala, esses processos avançaram a uma taxa muito baixa.

Tabela 3 - Estudos sobre o impacto da transição de planos contabilísticos (Cont.)

Estudo	Objetivo do Estudo	Objeto	Variáveis Estudadas	Resultados
Crişana e Fülöp (2014).	Análise das metodologias aplicadas para a preparação das Estatísticas das Finanças Públicas, segundo as GFS e IPSAS.	Entrevistas realizadas a alguns organismos internacionais relevantes sobre as diferenças encontradas entre normativos.		O sistema GFS é usado para análise macroeconómica e as IPSAS são usadas para prestação de contas e tomada de decisões. No entanto, o baixo nível de similaridade entre os normativos é esperado, uma vez que, servem propósitos diferentes. As declarações de GFS servem como suporte para a análise macroeconómica e as estatísticas e declarações apresentadas pelas IPSAS servem como suporte para a tomada de decisões nas entidades do setor público e prestação de contas.
Jorge, Brusca e Nogueira (2016).	Forma como a adoção das IPSAS tem sido considerada e desenvolvida nos países ibéricos, numa perspetiva comparativa-internacional. Reconhecimento das forças motrizes que levaram a esta decisão, os passos que foram ou estão a ser empreendidos no processo, e as vantagens e benefícios que cada país espera obter da adoção e implementação de um sistema baseado nas IPSAS.	Análise documental completa com questionários a membros dos normalizadores de contabilidade do setor público espanhol e português.		Em Espanha, o principal motor para adaptar a contabilidade do sector público às IPSAS tem sido a reforma da contabilidade das empresas, enquanto que em Portugal tem sido a exigência dos credores. As IPSAS tornaram-se referências claras e úteis das informações financeiras de países e entidades públicas, ferramenta poderosa para obter influência na evolução e reforma dos relatórios financeiros do setor público em países que se beneficiam de ajudas financeiras ou empréstimos.

Fonte: Elaboração Própria

Já a nível nacional, Almeida (2017) analisou a aplicação do SNC-AP em 4 entidades públicas piloto, entidades estas que seriam as pioneiras a reportar a implementação do novo normativo. Daqui conclui-se que foi possível obter uma unificação dos planos de contas, uma informação financeira mais atual e comparável e conseqüentemente uma melhoria na tomada de decisões. Gomes et al., (2015) analisaram a implementação na perspetiva dos stakeholders do setor público (OCC, OROC, TC, CNCP, DGO) e verificaram um grande apoio externo beneficiando a posição e credibilidade face aos credores, a possibilidade de conquista de novos clientes e uma maior fiabilidade na produção de indicadores de desempenho.

Nunes et al., (2017) analisou 3 entidades pertencentes ao Sistema Nacional de Saúde (SNS) e os resultados indicaram que empregados com mais de 20 anos de serviço têm preferência pelo atual plano em vigor (POC-MS) e encontram menos vantagens na utilização do novo normativo para a preparação de DF's, reconhecendo, contudo, a qualidade implícita (ver tabela 4).

Tabela 4 - Estudos que retratam as mudanças de normativos a nível nacional

Estudo	Objetivo do Estudo	Conclusões
Almeida (2017).	4 entidades piloto (Câmara Municipal de Ponta Delgada, Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale do Tejo e Reitoria da Universidade de Lisboa) que adotaram o SNC-AP em 2016.	Os grandes benefícios desta implementação baseiam-se na unificação dos três planos de contas, na obtenção de informação mais atual, numa melhor consolidação de contas do Setor Público Administrativo, na comparabilidade dos dados e consequente melhoria na tomada de decisões internas. As desvantagens que se apontam são o esforço, a comunicação e a formação que terá de ser feita a nível nacional para que haja uma harmonização plena.
Gomes et al., (2015).	Analisaram esta implementação através da perspectiva de diferentes stakeholders (OCC, OROC, TC, CNCP, DGO).	Verificaram uma produção de indicadores de desempenho mais fiável e uma reflexão nas demonstrações financeiras dos efeitos a longo prazo das decisões políticas. Este estudo salientou a necessidade que se irá encontrar a nível do apoio externo, o que irá beneficiar a posição e credibilidade face aos credores, a possibilidade de conquista de novos clientes, o crescimento, sendo para isso necessário delinear um compromisso que garanta sucesso.
Nunes et al., (2017).	Análise de 53 entidades pertencentes ao SNS.	os inquiridos com mais de 20 anos de serviço atribuem maior importância ao POC-MS e encontram menos vantagens na utilização do novo normativo para a preparação de DF's, reconhecendo, contudo, a qualidade implícita. Os responsáveis admitem que estão mal preparados para esta implementação devido às dificuldades técnicas existentes na transição e ao facto de pouco saberem sobre este enquadramento. É esperado que a nível de reporte de contas ocorram impactos negativos nas rubricas de ativos e passivos não correntes e positivos nos capitais próprios, situação que se agrava em empresas de maior dimensão.

Fonte: Elaboração Própria

3.3 Síntese das principais conclusões obtidas

Em recurso destas pesquisas, podemos afirmar que a transição que se avizinha trará enormes vantagens no SPA, principalmente a nível de comparabilidade de contas e de harmonização nacional. Serão necessários apoios externos a nível monetário, de formação e sobretudo de cooperação entre os diversos intervenientes. Apesar de ser considerado um sistema de difícil e morosa implementação, é esperado que se alcance uma certa simplicidade de procedimentos e registos contabilísticos, economizando recursos e uniformizando processos. Acreditamos que esta necessária e fundamental etapa conduzirá a um lucrativo destino do setor público, quer a nível nacional, quer a nível de reconhecimento internacional por parte dos EM ou *stakeholders*. De forma genérica pode-se afirmar que os estudos de Matolcsy et al., (2016), Tsalavoutas, André e Evans (2012), Elbakry et al., (2016), Procházka (2017), Jermakowicz (2004) e Callao et al., (2007) recaem sobre o impacto que a mudança de normativos teve nas divulgações por parte das empresas nos seus relatórios económico-financeiros. Em unísono afirmam que a adoção destas normas reduz o número de erros, oferece uma maior comparabilidade, reduz custos de produção de informação e conseqüentemente o risco dos investidores.

Os estudos de Hellman, Gray, Morris e Haller (2015), Jang e Rho (2014), Ormrod e Taylor (2006) e Subramanyam (2007) centram-se no impacto a nível do capital. Concluem que a mudança de paradigma aumenta o valor do capital, o valor da empresa no mercado em que se insere, o lucro total e a performance empresarial.

No que toca ao setor público, e segundo os estudos analisados de Oulasvirta, (2012), Schadewitz e Vieira (2008), Christiaens et al., (2014), Jones e Caruana, (2015), Leandro et al., (2016), Crişana e Fülöp (2014), Jorge, Brusca e Nogueira (2016), Almeida (2017), Gomes et al., (2015), Nunes et al., (2017), apura-se o impacto ocorrido em determinados países aquando da mudança de normativos locais para o normativo internacional com maior poder legislativo. Observa-se que trará, consideravelmente, maior rigor na prestação de contas, correta mensuração do justo valor de cada rúbrica, fornece maior confiança aos investidores/gestores e permite a comparabilidade internacional. As pesquisas são concordantes no facto de se optar por este normativo que proporciona vantagens económicas e financeiras que irão favorecer todos os países e as trocas comerciais entre os mesmos, anulando assim os diversos métodos e particularidades de legislação locais que ainda existem em alguns países.

Parte IV - Impacto da implementação do SNC-AP nos Ativos Intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães

4.1 Objetivo e questões de investigação

O objetivo de uma investigação "*constitui um enunciado declarativo que precisa as variáveis-chave, a população alvo e a orientação da investigação, indicando, conseqüentemente, o que o investigador tem intenção de fazer no decurso do estudo*" (Freixo, 2011, p.164).

Posto isto, o presente trabalho tem como objetivo estudar o impacto da mudança de planos contabilísticos no setor público, mais especificamente perceber quais os principais impactos da implementação do SNC-AP nas contas do Município de Guimarães. Assim sendo, definiram-se duas hipóteses de investigação, que segundo Yin (2003) dirigem a sua atenção para alguma coisa que deve ser examinada no âmbito de um estudo.

Quivy e Campenhoudt (2008) afirmam que "*traduzir o que vulgarmente se apresenta como um foco de interesse ou uma preocupação relativamente vaga num projeto de investigação operacional*" pode de facto conter uma complexidade que nem sempre é fácil de decifrar e requer algum discernimento no momento de reflexão.

Nesta perspetiva, foram então definidas as seguintes questões de investigação:

Q1: Existem impactos positivos causados pela adoção do SNC-AP ao nível de determinadas rúbricas das demonstrações financeiras na Câmara Municipal de Guimarães?

Q2: Este novo plano contabilístico reflete práticas mais conservadoras do que o anterior?

Estas hipóteses são nada mais do que uma resposta conjeturada relativamente ao problema exposto, que tem por base estudos anteriores e análogos. São proposições construídas em resposta a certo problema, a explicar provisoriamente determinado fenómeno e constituem as linhas de orientação em busca do pretendido (Pardal & Lopes, 2011).

4.2 Metodologia

A definição de uma metodologia depende sempre das questões de investigação a responder pelo investigador (Leite, 2016). Neste caso será adotada uma metodologia qualitativa, uma vez que, se vai proceder à descrição e explicação de uma única realidade. Realidade essa que pode ser interpretada de variadas formas dependendo do sujeito que a observa e analisa, o que se traduz numa desvantagem devido à dependência com o investigador.

Como se pretende explicar fenómenos, a razão e o porquê das coisas, esta investigação caracteriza-se como sendo explicativa, que aprofunda os conhecimentos científicos sustentados pelos resultados obtidos. Segundo Andrade (2002, p.20), a pesquisa explicativa define-se como

“um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registar, analisar, classificar e interpretar os fenómenos estudados, procura identificar os fatores determinantes. Esta pesquisa tem por objetivo aprofundar o

conhecimento da realidade, aprofundando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros”.

Tal como as metodologias dependem dos objetivos, os procedimentos utilizados dependem das pesquisas e é neste seguimento que o procedimento aqui utilizado foi o estudo de caso, que se caracteriza como o estudo centrado num único caso, com vista a aprofundar os conhecimentos a respeito de certa matéria (Raupp & Beuren, 2006).

Segundo Yin (2003) citado por Almeida (2017), o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno do ambiente real em que está inserido e pode ser utilizado por investigadores que adotam abordagens de investigação diferentes. Em conformidade com Serrano (2004), o importante é conhecer as realidades concretas nas dimensões reais e temporais à medida que os dados surgem. Possibilita ainda uma compreensão prática da contabilidade em termos da utilização de técnicas, procedimentos e sistemas (Ryan et al., 2002). Será então utilizado como método de investigação um estudo de caso, uma vez que, se pretende compreender o processo de implementação do novo sistema contabilístico português nas Administrações Públicas (SNC-AP), concretamente na Câmara Municipal de Guimarães.

Yin (2009) defende que o estudo de caso é um dos métodos utilizados na metodologia qualitativa, e para tal deverá satisfazer três critérios:

- as questões de investigação deverão ser apresentadas na forma de “como” ou “porquê”;
- não deverá existir por parte do investigador um controlo sobre os eventos;
- o foco da investigação são os acontecimentos atuais.

Como já referido e de acordo com Yin (2005), o método de investigação mais adequado às questões “como”, “porquê” e a situações em que o investigador pretenda analisar fenómenos, é o método do estudo de caso. Este método é muitas vezes criticado pela dificuldade em generalizar a partir dos resultados obtidos. No entanto, a evolução da investigação na contabilidade refere ser possível essa generalização e que a utilização de múltiplas fontes de dados possibilita uma diversificação dos tópicos de análise (Yin, 2004).

Em conformidade com o referido anteriormente, Rodrigues (2015) citando Yin (1994) afirma que quanto maior for o número de fontes de dados a analisar num estudo de caso, maior é a diversificação que o mesmo possui permitindo assim corroborá-lo.

No dizer de Craveiro (2007, p. 203), *“as investigações qualitativas privilegiam a compreensão dos problemas a partir da perspectiva dos sujeitos da investigação. Neste contexto, Bogdan e Biklen (1994) consideram que esta abordagem permite descrever um fenómeno em profundidade através da apreensão de significados e dos estados subjectivos dos sujeitos pois, nestes estudos, há sempre uma tentativa de capturar e compreender as perspectivas e os pontos de vista dos indivíduos sobre determinado assunto”.*

Portanto, a principal preocupação é a compreensão e interpretação dos fenómenos que ocorrem em determinada situação e dos processos utilizados para a obtenção de resultados.

A opção por determinado método influencia a forma como o investigador recolhe e analisa a informação (Robalo et al., 2009, citado por Almeida, 2017).

Numa primeira fase procedeu-se a uma pesquisa de artigos científicos, dissertações, legislação e regulamentação sobre os normativos, tanto a nível nacional como internacional. Analisaram-se os impactos e mudanças de normativos no setor público e privado, criando possíveis expectativas e analogias para com o estudo que se irá desenvolver de seguida.

Posteriormente foram analisadas as implicações das reformas contabilísticas em determinados países, ou seja, após a seleção no âmbito da literatura existente, apresentaram-se os objetivos, as variáveis e as conclusões de cada estudo. Por fim, foi feita uma conclusão geral dos artigos analisados, onde se pôde verificar que os maiores impactos destas mudanças ocorreram nas demonstrações financeiras das entidades.

Relativamente a este estudo de caso procedeu-se a uma análise exaustiva do imobilizado existente nas contas do Município de Guimarães a 31 de dezembro findo, no que toca ao incorpóreo. Foram verificados quais os itens que constituíam esta rúbrica e procedi a uma análise individual dos mesmos. A partir daí retiraram-se conclusões sobre as mudanças que ocorrerão, tanto no reconhecimento como na mensuração de cada item. A tabela seguinte ilustra alguns dos elementos que foram obtidos para análise e verificamos que grande parte do imobilizado incorpóreo (agora classificado como ativo intangível segundo a NCP 3 do Decreto Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro do SNC-AP) será desreconhecido como tal e passará a ser considerado como um gasto no período em que ocorrer (tabela 5).

Esta situação vai causar grandes impactos nas demonstrações financeiras, tais como, a demonstração de resultados, devido ao aumento dos gastos e no balanço devido a uma diminuição do ativo da entidade.

Apesar desta desvantagem, tem-se a consciência de que os bens se encontrarão devidamente classificados e corretamente reconhecidos nas respetivas rúbricas, proporcionando uma “imagem fiel, verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade”, conforme os princípios contabilísticos que a normalização obriga (alínea b) do artigo 6.º do Decreto Lei n.º 192/2015).

Tabela 5 - Alterações na reclassificação das rúbricas em análise

Imobilizado Incorpóreo	Gasto	Ativo Intangível
Estudos técnicos económico-financeiros para criação de empresas	X	
Estudos de viabilidade económica	X	
Levantamentos topográficos e geométricos	X	

Tabela 5 - Alterações na reclassificação das rubricas em análise (Cont.)

Imobilizado Incorpóreo	Gasto	Ativo Intangível
Candidaturas a programas	X	
Mapas de ruído da cidade	X	
Criação de livros e vídeos da cidade	X	
Direitos de raiz de terrenos/ bairros sociais		X
Licenças de softwares		X
Registo de marca “Guimarães 2012”		X
Direitos de utilização de edifícios		X
Registo de propriedade “CM-Gimarães.pt”		X
Registo de logotipo “Guimarães, aqui nasceu Portugal”		X
Site “RAULBRANDAO.PT”		X
Conceção da estrutura gráfica promocional e imagem da incubadora de base rural e bolsa de terras de Guimarães	X	
Conceção, criação da imagem corporativa do projeto “Guimarães cidade verde”	X	
Projetos de especialidade urbanística	X	
Projetos de infraestrutura	X	
Projetos e Estudos Geotécnicos	X	
Projetos de emergência Internos	X	
Conceção de artefactos para merchandising		X

Tabela 5 - Alterações na reclassificação das rubricas em análise (Cont.)

Imobilizado Incorpóreo	Gasto	Ativo Intangível
Projetos de ampliação e remodelação	X	
Licenças de ortofotomapas		X
Registo de propriedades industriais		X
Direitos de superfícies		X
Licenças de serviço de plataformas		X
Projeto de design para guias turísticos	X	

Fonte: Elaboração Própria

A classificação exposta acima foi feita com base nos critérios definidos pela NPC 3 – Ativos Intangíveis do SNC-AP, os quais referem que um ativo intangível é um ativo não monetário, identificável, controlável, não possui substância física, o seu custo tem de ser mensurado com fiabilidade e tem de produzir benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Quando o item não satisfizer estes pressupostos deve ser reconhecido como um gasto e será suportado no período em que ocorrer.

Para ser identificável tem de ser separável da entidade através de venda, transferência, aluguer, licença ou troca. Para ser controlável a entidade tem de o deter e tem de obter benefícios económicos futuros (rendimentos de venda de produtos/serviços).

O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um Ativo Intangível (AI) cessa quando o ativo estiver na condição necessária para operar da forma esperada e a sua vida útil reflete apenas o nível de gastos de manutenção necessários para manter o ativo funcional.

A quantia amortizável de um AI deve ser imputada durante a vida útil começando quando o mesmo está disponível para uso e deve cessar quando ocorrer a sua classificação como detido para venda ou quando for desreconhecido. Um AI deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se esperam benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação (determinado através da diferença entre o produto de alienação e a quantia escriturada do ativo), devendo ser desreconhecido nos resultados quando o ativo for desreconhecido.

Portanto, as rubricas reclassificadas como gastos ocorreram devido à sua exclusão como ativos intangíveis, uma vez que, não satisfazem os critérios para tal, como já referido anteriormente.⁵

⁵ Rodrigues, J. (2016). *Sistema de Normalização contabilística: SNC Explicado*. (6.ª edição). Porto: Porto Editora.

4.3 Apresentação e Análise dos Resultados

Um trabalho académico deve incluir a descrição e avaliação dos métodos de uma investigação que constituem a metodologia (Ryan et al., citado por Leite, 2017). Esta avaliação compreende três passos fundamentais (Quivy & Campenhoudt, 2005):

1. Preparação dos dados;
2. Análise da relação entre as variáveis;
3. Comparação dos resultados obtidos com os esperados, interpretando as diferenças (surtem da comparação entre as hipóteses com a observação das informações).

A análise dos resultados representa o momento em que se retrocede para se obter uma visão geral sobre os dados de forma a colocá-los em perspetiva no estudo como um todo (Swales & Feak, 2004). As análises são apresentadas ao longo do trabalho por meio de tabelas, uma vez que, proporcionam melhores esclarecimentos no que toca às variáveis estudadas, poupando tempo e espaço na sua explicação (Cordeiro, 1999).

Uma vez terminada a apresentação dos dados, toda a informação obtida é analisada, interpretada e comentada com auxílio de algumas tabelas e serão discutidas em relação ao que se avançou na pesquisa. É nesta fase que se denota um aumento de conhecimentos para o autor da pesquisa (Claro, 2016).

Neste seguimento serão apresentados os resultados que se obtiveram da análise feita ao imobilizado do Município a 31 de dezembro findo. Para tal foram preparadas diversas tabelas que permitem uma melhor visualização e perceção do que se está a tratar, dos constituintes de cada rúbrica, da percentagem que lhes corresponde e o respetivo valor contabilístico.

Neste contexto, apresentam-se as rúbricas que constituem o imobilizado nas seguintes tabelas.

Tabela 6 - Descrição do Imobilizado Incorpóreo de acordo com POCAL

Código Contas POCAL	Nº Itens	Incorpóreo	%	Valor
43.1	10	Estudos Técnicos e Económico-Financeiros	0,84	215. 167,45 €
		Planos Estratégicos		
		Projetos Urbanísticos		
		Levantamentos Topográficos		
		Estudos de Viabilidade Económica e sustentabilidade Financeira		
43.2	124	Candidaturas a Programas de Desenvolvimento Urbanístico	10,40	3. 175. 380,44 €
		Estudos Técnico-Científicos		
		Estudos de Competitividade		
		Levantamentos Topográficos		
		Projetos de Infraestruturas		
		Levantamentos Geométricos dos Edifícios Municipais		
		Projetos de Rede de Iluminação Pública		
		Projetos de Reabilitação, Requalificação e Remodelação de Edifícios Públicos e Zonas de Lazer		
		Cartografias Numéricas e Ortofotografia do Concelho de Guimarães		
		Planos de Emergência Internos		
		Projetos de Design, Maquetização, Estudos Gráficos para Elaboração de Livros e vídeos Promocionais		
		Elaboração de Modelos Financeiros de Negócios		
		Conceção de artefactos para Merchadising		
		Levantamentos Cadastrais das Montanhas da Penha		

Tabela 6 - Descrição do Imobilizado Incorpóreo de acordo com POCAL (Cont.)

Código Contas POCAL	Nº Itens	Incorpóreo	%	Valor
43.3	1058	Registo de Logótipos	88,76	5. 044. 904,26 €
		Licenças de Softwares Diversos		
		Direitos de Raiz sobre Prédios Urbanos		
		Sites na Web		
		Renovação de sites		
		Direitos de Superfície sobre Parcelas de Terrenos		
		Conceção de Estruturas Gráficas Promocionais		
		Propriedades Industriais Diversas		
Total	1192		100	8. 435. 452,15 €

Fonte: Elaboração Própria

Como se verifica na tabela anterior, as despesas de instalação representam 0,84% do total do imobilizado, à data do último relato (31 de dezembro findo). Conclui-se que esta é a menor parcela e a que possui menor relevância financeira. É caracterizada por 10 itens e representam 215.167,45€.

As despesas de investigação e desenvolvimento são compostas por 124 itens, que representam 10,4% do total, traduzindo-se em 3.175.380,44€.

Os 1.058 itens da rubrica de Propriedade Industrial e outros direitos cifram-se em 5.044.904,26€ e em termos percentuais correspondem a 88,76%.

De forma superficial podemos afirmar que é provável que a conta 43.3 demonstre maiores impactos com a alteração dos sistemas contabilísticos, visto que o seu valor contabilístico é bastante superior às restantes contas em análise. Em contrapartida, esta aparenta ser a conta que terá uma mensuração mais fidedigna, ou seja, os seus constituintes classificados segundo o POCAL assemelham-se à nova mensuração que o SNC-AP obriga a aplicar.

Análise da conta 43.1 - Despesas de Instalação

As despesas de instalação correspondem às despesas com a constituição e organização da entidade, assim como as despesas relativas à expansão da mesma, nomeadamente, os aumentos de capital e os estudos com projetos neste âmbito de ampliação (Rodrigues, 2016).

Este tipo de gastos são, segundo Pérez (2001), gastos essenciais para o normal funcionamento das entidades e funcionam como um ativo apesar de não possuírem valor realizável nem podem ser vendidos, alugados ou trocados. No entanto, não devem ser classificados como gastos devido à importância que possuem e aos proveitos que lhe estão associados (Ferreira, 2005).

A tabela seguinte desagrega os itens da conta 43.1 e classifica-os segundo os critérios presentes na NCP 3.

Tabela 7 - Despesas de Instalação segundo SNC-AP

Rúbrica	Descrição	Ativo Intangível	Gasto	Valor	%
Despesas de Instalação	Estudos Técnicos Económico-Financeiros		XXX	60. 500,00 €	28,1%
	Planos Estratégicos		XXX	101. 825,62 €	47,3%
	Projetos Urbanísticos	44.5.1		23. 635,54 €	11%
	Levantamentos Topográficos	44.5.2		2. 702,04 €	1,3%
	Estudos de Viabilidade Económica e sustentabilidade Financeira		XXX	26. 504,25 €	12,3%
Total				215. 167,45 €	100%

Fonte: Elaboração Própria

Realça-se que na conta 43.1 os itens que têm um valor percentual do total da rúbrica mais elevado passam a ser considerados como gastos e aqueles que representam cerca de 12,3% do total continuam com a mesma classificação, apesar de fazerem parte da minoria de despesas de instalação. Isto significa que esta rúbrica vai sofrer modificações consideradas, uma vez que, vai ser feita uma reestruturação na mensuração a ser aplicada e apenas incluirá como ativo intangível 12,3% do total em análise. As contas de gastos, até ao momento, já incluem um aumento de 87,7% das despesas de instalação, que engloba principalmente estudos e projetos desenvolvidos pelo município.

Análise da conta 43.2 - Despesas de Investigação e Desenvolvimento

Segundo a NCP 3, a investigação é definida como a pesquisa original e planeada com o objetivo de obter novos componentes científicos ou técnicos. Nesta fase não existe qualquer descoberta nem se sabe se irá existir. Assim, todas as despesas de investigação deverão ser levadas a gastos do período, uma vez que, não se encontram assegurados os benefícios económicos futuros.

A fase do desenvolvimento traduz-se na aplicação das descobertas obtidas derivadas das pesquisas para a produção de materiais, mecanismos, novos processos ou serviços. Logo, se existir viabilidade técnica, estudos de mercado favoráveis a determinados produtos/ mecanismos e a empresa mantiver o interesse na sua criação, todos os dispêndios devem ser capitalizados, ou seja, devem ser classificados como ativos intangíveis.

Seguidamente será apresentada a tabela 8, que indica a nova classificação dos itens da conta 43.2, o valor contabilístico pelo qual estão representados e a percentagem que lhes corresponde.

Tabela 8 - Despesas de Investigação e Desenvolvimento segundo SNC-AP

Rúbrica	Descrição	Ativo Intangível	Gasto	Valor	%
Despesas de Investigação e Desenvolvimento	Candidaturas a Programas de Desenvolvimento Urbanístico		XXX	223. 093,67 €	7,0%
	Estudos Técnico-Científicos		XXX	17. 604,65 €	0,6%
	Estudos de Competitividade		XXX	79. 950,00 €	2,5%
	Levantamentos Topográficos		XXX	983. 284,72 €	31,0%
	Projetos de Infraestruturas		XXX	5. 652,00 €	0,2%
	Levantamentos Geométricos de Edifícios Municipais		XXX	425. 345,61 €	13,4%
	Projetos de Rede de Iluminação Pública		XXX	31. 949,00 €	1,0%
	Projetos de Reabilitação, Requalificação e Remodelação de Edifícios Públicos		XXX	1. 102. 194,07 €	34,7%
	Elaboração de Modelos de Negócios		XXX	6. 088,50 €	0,2%
	Conceção de Artefactos para Merchandising	44.2.1		266. 270,22 €	8,4%
	Levantamentos Cadastrais das Montanhas da Penha		XXX	33. 948,00 €	1,1%
Total				3. 175. 380,44 €	100%

Fonte: Elaboração Própria

De forma bastante notória verifica-se que apenas o item “Conceção de Artefactos para Merchandising” continua com a mesma classificação que o POCAL considerava. Isto significa que, o ativo intangível nesta rúbrica concentra-se nos 8,4% e os restantes 91,6% serão parte integrante dos gastos da DR. Este item inclui ativos como maquetes, produções de conteúdos para exposições de livros sobre o património da Cidade de Guimarães, partes gráficas desenvolvidas para exposições de cartoons, espólios fotográficos, entre outros.

De salientar que as candidaturas submetidas a programas concursais são classificadas como gastos até ao momento em que o Município se torne vencedor de um desses concursos. Ou seja, os gastos podem ser diferidos durante o tempo em que o concurso decorre e, no caso de vitória, esses gastos serão creditados pela conta que surgirá aquando da conceção do novo ativo intangível pelo título de vencedor do programa em questão.

Os itens “Projetos de Reabilitação, Requalificação e Remodelação de Edifícios Públicos” e “Levantamentos Topográficos” representam cerca de 66% do total da rúbrica, isto porque, Guimarães além de ser um Município que fornece infraestruturas de qualidade e inovadoras (mérito da Divisão de Urbanismo e da Divisão de Património Municipal), é uma cidade com um património histórico incomparável (mérito da Divisão de Obras Municipais que ao longo dos anos tem o cuidado de proceder à preservação e conservação do centro histórico e zonas circundantes). Conclui-se que grande parte do orçamento anual é utilizado nestas áreas de planeamento e gestão urbanísticas que favorecem o crescendo turístico de que a cidade é alvo.

Análise da conta 43.3 - Propriedade Industrial e outros direitos

A propriedade industrial tem o objetivo de garantir a utilização de um novo direito exclusivo dos criadores e define todas as patentes, marcas e designs abrangidos por direitos de utilização, comercialização e produção exclusivos.

Além de esta ser a rubrica que possui maior valor contabilístico dentro dos Ativos Intangíveis, segundo o novo normativo cada item vai continuar com a mesma classificação defendida pelo POCAL. Isto é, a nova mensuração a ser aplicada confere com a classificação anteriormente utilizada, originando pequenas alterações a este nível.

Cerca de 99% dos seus componentes continuarão a receber o mesmo tratamento quer a nível de classificação como a nível de mensuração. Isto significa que, o impacto nesta conta será praticamente nulo pelo facto da mensuração ser semelhante na amostra em causa. A rubrica com maior valor contabilístico não sofre alterações praticamente nenhuma com a implementação do SNC-AP e as mudanças que advêm, como se pode observar na tabela seguinte.

Tabela 9 - Propriedade Industrial e outros direitos segundo SNC-AP

Rúbrica	Descrição	Ativo Intangível	Gasto	Valor	%
Propriedade Industrial e Outros Direitos	Registo de Logotipos	44.4.1		25. 006,47 €	0,5%
	Licenças de Softwares Diversos	44.4.2		1. 301. 080,63 €	25,8%
	Direitos de Raiz sobre Prédios Urbanos	44.4.3		3. 423. 116,52 €	67,9%
	Sites e Plataformas na Web ("RAULBRANDAO.PT", CM-GUIMARAES.PT", " GUIMARAES CARPOOLING")	44.4.4		60. 349,36 €	1,2%
	Renovação de Sites		XXX	50. 160,41 €	1,0%
	Direitos de Superfície sobre Parcelas de Terrenos	44.4.5		160. 863,47 €	3,2%
	Direitos de Autor	44.4.6		4. 342,55 €	0,1%
	Conceções de Estruturas Gráficas Promocionais		XXX	7. 195,50 €	0,1%
Propriedades Industriais Diversas ("Guimarães 2012", "Feira Afonsina".)	44.4.7		12. 789,35 €	0,3%	
Total				5. 044. 904,26 €	100,0%

Fonte: Elaboração Própria

De forma genérica, e segundo a literatura existente sobre o tema, os resultados obtidos indicam que seja qual for o tipo de reforma a implementar a nível económico-financeiro num país, as alterações são sempre sentidas e verificadas de diversas formas.

É natural que, dependendo de cada país e do tipo de sistema contabilístico que os mesmos aplicam, assim como, as suas características culturais, religiosas e ideológicas, os impactos serão sentidos e estimados em maior ou menor escala.

É sabido que em Portugal o processo de normalização surge da lei e é dependente do sistema legal, é adotada a corrente *code law* e que ao longo dos anos têm sido feitos esforços para a harmonização internacional. Neste seguimento, o anterior normativo que muito se assemelhava ao POC do setor privado, que por sua vez se assemelhava às IFRS, veio incentivar a

aproximação do POCAL para com as IPSAS. Esta situação permite-nos chegar à conclusão de que a reforma se trata apenas de um afinamento/melhoria ao POCAL, ou seja, uns pequenos ajustamentos para que este se aproxime das normas internacionais, facilitando a comparação económica entre os diversos países.

No caso em análise, e uma vez que, existem semelhanças entre o POCAL e as IPSAS serão apenas diagnosticadas algumas diferenças de reconhecimento e mensuração das rubricas, o que acaba por se tornar numa vantagem.

Verificou-se um impacto relevante nas contas desta entidade nas referidas rubricas de Despesas de Instalação, Despesas de Investigação e Desenvolvimento e Propriedade Industrial e outros direitos em cerca de 87%, 91,6% e 1,1% respetivamente.

Importa referir que esta última conta analisada, Propriedade Industrial e outros direitos, representa em valor contabilístico o maior valor dos ativos intangíveis da entidade e em consequência desta reforma, apenas 1,1% representados por 4.987.548,35€ serão desreconhecidos como tal para serem considerados gastos do período.

Em situação totalmente oposta temos a rubrica de Despesas de instalação que evidenciou um maior impacto em cerca de 87%, representando apenas 188.829,87€ que também serão reconhecidos como gastos.

No que toca à vida útil destes ativos e suas amortizações, as principais mudanças centram-se no facto de aqueles ativos que tiverem vida útil indefinida deixam de ser amortizados e são submetidos a testes de imparidade anualmente.

- Análise do impacto nas demonstrações financeiras

O objeto da contabilidade é o registo e relato das interações e processos, quer gerados dentro como entre as diversas entidades, desde que traduzidos numa mesma unidade monetária. Este relato é feito através da elaboração de DF que se traduz no ato de proporcionar informação sobre os fluxos financeiros, sobre a posição financeira através do balanço, o desempenho através da demonstração resultados e das alterações na posição financeira através da demonstração de fluxos de caixa.

Segundo o ponto 2.1.2 do anexo do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho:

“As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução, por parte do órgão de gestão, dos recursos a ele confiados.”

A informação proporcionada pelos referidos mapas detém grande importância não só no momento da tomada de decisões, como ao longo do desenvolvimento natural da atividade das empresas e, portanto, é fundamental que as mesmas sejam regidas por princípios contabilísticos fiáveis e consistentes aprovados pelos órgãos normalizadores dos países.

O balanço de uma entidade deve apresentar (Rodrigues, 2016):

- Ativos correntes e não correntes com classificações separadas;
- Divulgar as quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a 12 meses para cada linha de item de ativo e de passivo que combine quantias que se espera venham a ser recuperadas ou liquidadas até 12 meses após a data do balanço.

Na Demonstração de resultados, tal como o nome indica, devem ser incluídos nos resultados todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período a menos que a norma exija um diferente método (Rodrigues, 2016).

Como já se referiu anteriormente, e devido à importância associada às demonstrações financeiras, vão ser verificados impactos significativos nas mesmas devido ao aumento dos gastos e à diminuição do ativo intangível. Assim sendo, será apresentada de seguida a tabela 10 que ilustra, de forma clara, o impacto ocorrido no Município através da comparação dos critérios defendidos pelo POCAL e pelo SNC-AP.

Tabela 10 - Alterações no Ativo

	2017- POCAL	2018- SNC-AP
Ativo Não Corrente	681. 879. 018,93 €	677. 402. 843,91 €
Ativos fixos tangíveis	648. 486. 834,42 €	648. 486. 834,42 €
Ativos intangíveis	9. 756. 691,17 €	5. 280. 156,15 €
Investimentos financeiros	23. 635. 493,34 €	23. 635. 493,34 €
Ativo Corrente	211. 078,69 €	211. 078,69 €
Inventários	211. 078,69 €	211. 078,69 €
TOTAL ATIVO	682. 090. 097,62 €	677. 613. 562,60 €

Fonte: Elaboração Própria

Devido ao facto de estarem a ser analisadas as contas de uma entidade pública e por questões de confidencialidade e sigilo profissional, serão utilizados como referência para o ano de 2018 os valores já publicados do ano de 2017, tanto no balanço como na demonstração de resultados (excetuando a rúbrica dos Ativos Intangíveis).

No que toca ao balanço apurámos uma diminuição no ativo da entidade devido ao desreconhecimento que foi feito nesta rúbrica relativo aos ativos intangíveis, segundo os critérios de mensuração do SNC-AP.

Uma vez que, grande parte do imobilizado se encontrava classificado de forma diferente pelo anterior normativo os resultados obtidos já seriam espectáveis. Logo, esta diminuição traduziu-se em cerca de 4.476.535,02€ o que corresponde a 1% do total desta rúbrica.

Assim como também é previsível uma diminuição na demonstração de resultados, nomeadamente, no resultado líquido do período, consequência do aumento dos gastos por parte da referida mensuração.

A diminuição verificada na demonstração de resultados traduziu-se em cerca de 2.492.683,84€ o que corresponde a menos 58% do valor que o Resultado líquido do período tinha em 2017, como podemos constatar na tabela seguinte.

Tabela 11 - Alterações na Demonstração de Resultados

	2017	2018
Vendas	86.664,41 €	86.664,41 €
Serviços prestados	6.818.592,41 €	6.818.592,41 €
Subsídios	58.527.107,32 €	58.527.107,32 €
CMVMC	1.936.160,04 €	1.936.160,04 €
Fornecimentos e serviços externos	19.216.926,63 €	19.216.926,63 €
Gastos com o pessoal	64.134.732,50 €	64.134.732,50 €
Outros rendimentos e ganhos	36.030.997,99 €	36.030.998,99 €
Gastos derivados do desreconhecimento de Imobilizado Incorpóreo		3.155.296,00 €
Outros gastos e perdas	12.112.525,59 €	12.112.525,59 €
EBITDA (Res.antes dep. gastos e imp.)	7.848.673,04 €	4.693.378,04 €
EBIT (Resultado Operacional)	7.848.673,04 €	4.693.378,4 €
Juros e gastos similares suportados	262.803,22 €	262.804,22 €
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS	7.585.869,82 €	4.430.573,82 €
Imposto s/ o rendimento do período	1.593.032,66 €	930.420,50 €
RESULTADO LÍQUIDO PERÍODO	5.992.837,16 €	3.500.153,32 €

Fonte: Elaboração Própria

As diferenças apuradas justificam-se pelas diferenças de classificação de cada normativo, mais concretamente, o aumento dos gastos devido ao desreconhecimento de alguns ativos intangíveis. Enquanto que no POCAL estes faziam parte do imobilizado incorpóreo, segundo a NCP 3 do SNC-AP, são reconhecidos nos resultados como gastos no momento em que ocorrerem, e portanto, esta rubrica sofreu diminuições acentuadas.

4.4 Análise do Índice de Conservadorismo de Gray

Com o objetivo de obter uma resposta à segunda questão de investigação, relativamente ao impacto da adoção do SNC-AP, foi calculado o índice de conservadorismo de Gray de forma a analisar os tipos de práticas subjacentes aos dois modelos contabilísticos em análise.

A literatura existente afirma que a abordagem fortemente conservadora é uma característica dos preparadores da informação financeira, dos países *code law*, enquanto que os países *common law* se revelam menos conservadores. Aliás, este princípio da prudência (inclusão de certo grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, §37 da EC do SNC) foi corroborado pela Diretiva n.º 2013/34/UE do Parlamento e do Conselho de 26 de junho de 2013, que declara que “*afim de assegurar a divulgação das informações comparáveis e equivalentes, os princípios de reconhecimento e mensuração deverão basear-se na continuidade, na prudência e no regime do acréscimo*”.

De acordo com Watts e Zimmerman (1990) o conservadorismo identifica-se com a Teoria Positiva da Contabilidade, que se baseia na previsão e explicação dos fenómenos contabilísticos, uma vez que, prevê factos não observados que servem de suporte aquando da tomada de decisões. Como as organizações devem prestar contas, a qualidade da informação contabilística torna-se fundamental nos estudos dos referidos autores.

A sugestão de Gray (1988) acerca da influência das culturas e padrões associados a sistemas contabilísticos constitui o argumento de suporte da teoria da relevância cultural da contabilidade. Segundo esta teoria, cada cultura cria o seu próprio sistema contabilístico que influencia e determina a forma da preparação dos modelos financeiros (Baydoun & Willett, 1995).

Estas diferenças socioculturais foram destacadas e classificadas em 4 tipos de valores contabilísticos e culturais (Gray, 1988):

- Profissionalismo vs controlo estatutário;
- Uniformidade vs flexibilidade;
- Segredo vs transparência;
- Conservadorismo vs otimismo.

Neste contexto o valor cultural com maior destaque é o conservadorismo que decorre de uma priorização das implicações tributárias na mensuração dos resultados. Por isso, Gray (1980) desenvolveu uma metodologia que conseguisse analisar os impactos destas variáveis nos resultados das empresas medindo os resultados obtidos como conservadores ou otimistas.

Segundo Gray (2001), o conservadorismo pode ser entendido como um comportamento prudente relativo a eventos futuros e incertos. Neste seguimento, foi desenvolvido um índice de mensuração da proporção do conservadorismo contido nos resultados das empresas com base em diferentes práticas contabilísticas. Este índice confronta os resultados obtidos da aplicação de diferentes normas, mensurando a sua significância e materialidade e é calculado através da seguinte fórmula:

$$IC = \frac{1 - (\text{Rúbrica em SNC-AP} - \text{Rúbrica em POCAL})}{\text{Rúbrica em SNC-AP}}$$

Onde:

- IC= Índice de Comparabilidade/ Conservadorismo de Gray

De um modo genérico, este índice tem a vantagem de evidenciar qualquer diferença material entre os números comparados, além de permitir uma análise conjunta das reconciliações de várias empresas ao longo do tempo.

Os valores obtidos da aplicação desta fórmula são analisados da seguinte forma:

- Quando este indicador possui valor inferior a 1 considera-se que existem práticas pouco conservadoras no SNC-AP relativamente ao POCAL;
- Um valor superior a 1 neste indicador traduz maior otimismo relativamente ao POCAL, ou seja, o SNC-AP é mais conservador.;
- Se o valor for igual a 1 verifica-se que estes normativos, de certa forma, se tornam convergentes.

Os resultados obtidos permitirão verificar se na transição do POCAL para o SNC-AP foram adotadas práticas contabilísticas mais ou menos conservadoras nas rubricas analisadas, o que permitirá retirar conclusões no que toca ao impacto da adoção deste novo normativo, nos mesmos.

Os resultados são apresentados em 9 categorias sendo estas agrupadas em pouco conservadoras, neutras e muito conservadoras. Os intervalos das categorias são os seguintes:

- Cat. I: <0,50;
- Cat. II: ≥0,50 e <0,75;
- Cat. III: ≥0,75 e <0,95;
- Cat. IV: ≥0,95 e <1;
- Cat. V: =1;
- Cat. VI: >1 e ≤1,05;
- Cat. VII: >1,05 e ≤1,25;
- Cat. VIII: >1,25 e ≤1,50;
- Cat. IX: >1,50.

Para se verificar qual a categoria em que as três rubricas do Ativo Intangível se encontram, segundo o indicador, apresentamos de seguida a tabela 12 que elucida esta situação.

Importa realçar que as rubricas seguintes, apesar de comparadas segundo os dois normativos nesta pesquisa, o seu conteúdo não é exatamente o mesmo. Isto porque segundo o ponto 11 das notas explicativas do Decreto Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro:

- As despesas de instalação *“correspondem às despesas com a constituição e organização da entidade, assim como as relativas à sua expansão, designadamente despesas com aumento de capital, estudos e projetos”*;

- As despesas de investigação e desenvolvimento “englobam as despesas associadas com a investigação original e planeada, com o objetivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos, bem como as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas, anteriores à fase de produção”;
- Propriedade industrial e outros direitos “inclui patentes, marcas, alvarás, licenças, privilégios, concessões e direitos de autor, bem como outros direitos e contratos assimilados”.

Relativamente ao exposto no anexo I do Decreto lei n.º 192/2015, de 11 de setembro,

- Considera-se desenvolvimento “a aplicação de descobertas derivadas da pesquisa ou outros conhecimentos a um plano ou a conceção para a produção de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou do uso”;
- A pesquisa “é a investigação original e planeada conduzida com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos e compreendê-los”.

Analisando as definições impostas pelos normativos é perceptível verificar que há determinados tipos de despesas que são nada mais nada menos que despesas. Logo, é de esperar que nesta situação também se verifique o mesmo aquando da aplicação do índice de Gray.

Tabela 12 - Índice de Conservadorismo de Gray

Rúbrica	Índice de Gray
Despesas de Instalação	8,16
Despesas de Investigação e Desenvolvimento	11,58
Propriedade Industrial e Outros Direitos	1,01

Fonte: Elaboração Própria

Através do cálculo deste indicador verificamos que os resultados são diferentes em cada uma das rúbricas e cada uma estará incluída numa das categorias acima referidas.

A primeira rúbrica, despesas de instalação, apresenta um índice de 8,16 o que significa que estamos perante a categoria IX (>1,5) e que a aplicação do SNC-AP é bastante conservadora em comparação com a anterior legislação.

A seguinte rúbrica, despesas I&D, apresenta um índice de 11,58 e significa que nos encontramos na mesma categoria da rúbrica anterior, Categoria IX (>1,5), confirmando novamente que o SNC-AP se revela como um normativo mais conservador do que o POCAL.

Por fim, a última rúbrica em análise, propriedade industrial e outros direitos, apresenta um índice bem diferente dos anteriores. Expressa-se em 1,01 e situa-se na Categoria VI (>1 e ≤1,05) a qual também é designada como uma prática contabilística conservadora, no entanto, é a menos conservadora das três em análise.

Daqui podemos concluir que a adoção do novo normativo se traduz numa adoção com práticas contabilísticas mais conservadoras, quando comparadas com as práticas impostas pelo anterior normativo.

Assim, verificam-se diferenças significativas através da mudança de planos contabilísticos e nos Ativos Intangíveis com o cálculo deste índice, permitindo confirmar que realmente existem impactos na transição.

4.5 Síntese geral dos resultados obtidos

Em suma, podemos afirmar que os ativos intangíveis e as demonstrações financeiras sofreram impactos devido à transição do POCAL para o SNC-AP, conforme demonstrado anteriormente. Neste momento verificamos que as questões de investigação propostas inicialmente podem ser respondidas, uma vez que, já foi feita a análise de toda a informação necessária.

A tabela 6 evidencia de forma genérica os itens constituintes do ativo intangível na sua mensuração inicial, ou seja, a mensuração a 31 de dezembro de 2017 segundo os princípios ditados no POCAL. Daqui concluímos que esta rubrica se subdivide em 3 sub rubricas que representam 8.435.452,15€ do total do balanço desta entidade.

De seguida, as tabelas 7,8 e 9 analisam de forma mais detalhada as mudanças que irão ocorrer com a alteração dos normativos em cada uma destas sub rubricas. Conclui-se que:

- as Despesas de Instalação sofrerão uma diminuição de 88%;
- as Despesas de Investigação e Desenvolvimento sofrerão uma diminuição de 91,6%;
- a propriedade Industrial e outros direitos sofrerão uma diminuição de 1,1%.

A tabela 10 apresenta as mudanças que ocorrem no balanço, mais concretamente, no ativo da entidade. Como é de esperar, devido à abrupta queda ocorrida nos ativos intangíveis, também se verificou no balanço a descida que é consequência dos diferentes métodos de reconhecimento, reclassificação e mensuração dos ativos segundo os normativos.

Em contrapartida, na demonstração de resultados verifica-se um aumento dos gastos, que advêm do desreconhecimento como demonstrado pela tabela 11.

Em suma, tendo por base a anterior análise, apesar de duas das sub rubricas apresentarem diminuições nos seus valores, existem impactos positivos com a adoção do SNC-AP. Estes impactos são justificados pelo simples facto de que a sub rubrica Propriedade Industrial e outros direitos representar 88,76% do total dos ativos intangíveis. Ou seja, como esta entidade tem um maior número de itens na sub rubrica Propriedade Industrial e outros direitos do que nas restantes, e esta foi a que teve menor alteração segundo a análise acima referida, conclui-se que ocorreu um impacto positivo com a alteração de normativos.

Por outro lado, ocorreu um aumento de gastos na demonstração de resultados que durante o ano de 2018 deve ser compensado para que o impacto seja minimizado e controlado. Desta forma, a questão de investigação 1 foi respondida de forma positiva.

Como já referido, as investigações baseadas em estudos de caso nesta temática recorrem preferencialmente à utilização do índice de conservadorismo de Gray. Este indicador permite

obter e avaliar a mensuração da proporção do conservadorismo contido nos resultados das empresas com base em diferentes práticas contabilísticas.

No caso em análise, concluímos que:

- A rubrica despesas de instalação apresenta um índice de 8,16;
- A rubrica despesas I&D apresenta um índice de 11,58;
- A rubrica propriedade industrial e outros direitos apresenta um índice de 1,01.

Isto significa que, na primeira situação, estamos perante a categoria IX ($>1,5$) e que a aplicação do SNC-AP é bastante conservadora em comparação com a anterior legislação.

Na segunda situação, verificámos a mesma categoria da rubrica anterior, Categoria IX ($>1,5$), confirmando novamente que o SNC-AP se revela como um normativo mais conservador do que o POCAL.

A última situação enquadra-se na Categoria VI (>1 e $\leq 1,05$) a qual também é designada como uma prática contabilística conservadora, no entanto, é a menos conservadora das três em análise.

Em suma, a adoção do novo normativo caracteriza-se, segundo este indicador, como um plano mais conservador do que o anterior, o que vem de encontro à segunda questão de investigação à qual se responde de forma positiva. Ou seja, o novo plano contabilístico reflete práticas contabilísticas mais conservadoras do que o anterior.

Conclusões

A parte prática do relatório, isto é, o estágio desenvolvido na Câmara Municipal de Guimarães permitiu-me desenvolver competências profissionais e pessoais num contexto de trabalho. Tive o privilégio de poder contactar com diversas pessoas influentes que fazem parte desta entidade, o que me permitiu aprender e pôr em prática muitos dos conteúdos lecionados em sala de aula ao longo da minha licenciatura e também do mestrado. Reconheço que tive muita sorte no que toca à minha querida orientadora, Dra. Marisa Neto, que sempre me apoiou durante este processo e foi uma grande mentora. Muito do que aprendi foi graças a si. O estágio tornou-se num grande ponto de partida para a elaboração deste relatório e clarificou muitos dos processos utilizados para a sua redação. Na verdade, o objetivo de me ter proposto à realização de um estágio curricular centrou-se no facto de me proporcionar melhores oportunidades e ideias pré-concebidas no momento em que iniciasse este relatório.

Neste seguimento, as principais tarefas realizadas concentraram-se essencialmente na codificação de rubricas em POCAL para SNC-AP, contagem e inventariação física do stock existente em armazém, preparação de demonstrações orçamentais para o ano de 2018, inventariação, transferência e abate de bens, registo de sinistros, emissão de guias de receita e arquivo de documentação.

Em suma, a realização deste estágio foi sem dúvida alguma uma mais valia, não só para a elaboração do relatório, mas também para o enriquecimento que obtive ao longo destes 6 meses a diversos níveis.

Relativamente à parte mais científica do trabalho foi feita uma vasta pesquisa bibliográfica acerca das normas internacionais e nacionais de contabilidade. Analisou-se de forma genérica quais os seus princípios e constituintes, de seguida pesquisei artigos e dissertações que focassem os impactos da transição de normativos contabilísticos, quer a nível internacional, como a nível nacional. Por fim, foi analisado o estudo de caso em questão relativamente ao impacto da mudança do normativo nas contas da Câmara Municipal de Guimarães, no que aos ativos intangíveis se refere.

Nos últimos 20 anos, assistiu-se a um movimento internacional com vista à harmonização da contabilidade pública, conduzindo à publicação de 32 Normas Internais de Contabilidade, as IPSAS (IFAC,2008). A diversidade de reformas dos sistemas contabilísticos e a necessidade crescente de responsabilidade financeira e política exigem um sistema mais amplo e completo (Grossi & Pepe, 2009). Segundo Christiaens et al., (2010), *“não há dúvida que o sucesso das IPSAS depende fortemente da forma como se divulgam as suas forças e se enfatizam as condições necessárias para a sua implementação”*.

Apesar do ambiente favorável para a introdução destas normas em diversos países e das fortes pressões institucionais para a execução destas mudanças, várias foram as críticas relativamente a esta adoção no setor público, uma vez que, as IPSAS se baseiam nas IFRS e existe uma incompatibilidade com o modelo de *Accountability Reporting*.

Em Portugal, também surgiu a necessidade de criar um referencial com um conjunto de normas e regras idênticas nas entidades públicas e a aproximação que se verifica com a contabilidade empresarial torna-se uma mais valia para a comparabilidade e consolidação da informação financeira.

É fundamental que, além das próprias entidades, a DGO esteja preparada e motivada para receber a informação das entidades públicas, forneça informação e formações nesta área, estabeleça os direitos, deveres e responsabilidades implícitas à nova profissão de Contabilista Público. A definição deste cargo requer que sejam criados padrões importantes e definidas determinadas competências, uma vez que, estão sujeitos a enormes responsabilidades, e, portanto, não deverá ser uma pessoa ao acaso a desempenhar este tipo de funções.

É também notória a ausência de apoio e incentivo por parte das entidades competentes, assim como o esclarecimento de dúvidas e a falta de formação para implementação deste normativo. Verificou-se que não correu da melhor forma a implementação por parte das entidades piloto, devido a todos os inconvenientes e obstáculos que surgiram durante o processo, mas o facto de se continuar a ignorar o que se vê, não favorece nem altera a situação.

De facto, trata-se do 2º ano consecutivo em que é novamente adiada esta reforma e é expectável que em 2019 o processo tome um rumo bem diferente do que se verifica até à data.

Com o objetivo de identificar e analisar o impacto da implementação do novo normativo no setor público, foram analisadas as demonstrações financeiras e a rúbrica dos Ativos Intangíveis da Câmara Municipal de Guimarães a 31 de dezembro de 2017. Para isso, foram desenvolvidas duas questões de investigação:

Q1: Existem impactos positivos causados pela adoção do SNC-AP ao nível de determinadas rúbricas das demonstrações financeiras na Câmara Municipal de Guimarães?

Q2: Este novo plano contabilístico reflete práticas mais conservadoras do que o anterior?

Uma vez que, o principal foco desta investigação se centra na rúbrica dos Ativos Intangíveis, foi feita uma análise detalhada a cada um dos itens que os constitui. Verificou-se que existem impactos positivos causados pela adoção do SNC-AP na Câmara Municipal de Guimarães porque as alterações em determinadas rúbricas assumem valores que não causam prejuízos consideráveis nas contas da entidade.

Como forma de obter uma resposta à segunda questão, foi aplicado às respetivas rúbricas o Índice de Conservadorismo de Gray que apura a relação entre os valores obtidos através da comparação de diferentes normativos. Ou seja, avalia as diferenças entre os normativos classificando-as segundo determinados critérios em: conservador, otimista ou neutro.

Através do cálculo deste indicador foram obtidos os seguintes resultados:

- A primeira rúbrica - despesas de instalação apresenta um índice de 8,16 significando que a aplicação do SNC-AP é bastante conservadora em comparação com a anterior legislação;
- A segunda rúbrica - despesas de Investigação e Desenvolvimento apresenta um índice de 11,58 significando que o SNC-AP se revela como um normativo mais conservador do que o POCAL;

- A última rúbrica em análise - propriedade industrial e outros direitos apresenta um índice de 1,01 significando uma prática contabilística conservadora, no entanto, é a menos conservadora das três em análise.

Assim, confirma-se que a adoção do novo normativo se traduz numa adoção com práticas contabilísticas mais conservadoras comparadas com as práticas impostas pelo anterior normativo.

Este estudo contribui para uma melhor compreensão dos impactos provocados pelas mudanças de práticas contabilísticas nas demonstrações financeiras. Neste caso, analisou-se o impacto da alteração do plano contabilístico no setor público, mais concretamente, nas demonstrações financeiras da Câmara Municipal de Guimarães.

Contribui também para um aumento de novas evidências empíricas sobre estas temáticas, tanto a nível internacional, como a nível nacional. Aliás, pode-se afirmar que este estudo é um dos primeiros estudos que existem em Portugal, não só relativamente ao SNC-AP, mas também relativamente ao impacto da transição de normativos do setor público que está a ocorrer no nosso país.

É também um contributo para a CNC que tem como missão a melhoria da qualidade da informação financeira e a emissão de normas contabilísticas, e pode servir de previsão sobre o que poderá acontecer a nível nacional no momento da adoção do SNC-AP.

O facto de os estudos de caso serem considerados investigações de menor valor científico, devido à sua abordagem intuitiva e ao fato de ter associado um certo grau de subjetivismo, não deixam de estar enquadrados nas investigações científicas em contabilidade. Na verdade, tem-se verificado um aumento deste tipo de estudos na área das ciências sociais nos últimos anos, o que significa que os estudos qualitativos têm cumprido os seus objetivos e têm obtido maior número de seguidores.

Tal como referido por outros investigadores, a utilização do índice de Conservadorismo de Gray contém limitações, uma vez que, apenas refere as divergências entre as práticas contabilísticas em comparação sem identificar se as mesmas são relevantes para a avaliação da entidade e o seu cálculo pode dar origem a valores elevados caso o denominador seja próximo de zero.

Como forma de contornar as referidas limitações, este estudo teve por base uma vasta pesquisa à literatura existente sobre os temas abordados. Importa salientar que a procura se tornou um pouco complicada devido ao reduzido número de publicações de determinadas matérias, principalmente a nível nacional. Estas limitações transformaram-se em barreiras que tentaram ser sempre ultrapassadas da melhor forma, recorrendo a uma procura mais exaustiva e profunda. Em suma, podemos concluir que os objetivos traçados e definidos inicialmente foram concluídos com sucesso. O trabalho desenvolvido caracterizou-se como sendo de permanente procura e motivador, uma vez que, se ansiava pela descoberta dos verdadeiros impactos na entidade e nas suas demonstrações financeiras.

Sugerem-se como possíveis investigações futuras o aperfeiçoamento do modelo de análise utilizado, a adaptação dos mesmos, mas a outro tipo de entidades do setor público em que se utilizam outros tipos de planos contabilísticos (POC-E, POC-MS, POC-ISSSS) e ainda a

utilização do mesmo modelo noutras Câmara Municipais Portuguesas. Seria igualmente interessante analisar a implementação da mesma norma do SNC-AP num outro município, ou até analisar as restantes normas de contabilidade pública.

Referências Bibliográficas

- Alegria, M., Ribeiro, N., & Nogueira, S. (2014). *Impacto da adoção do sistema de normalização contabilística – entidade do setor não lucrativo (SNC-ESNL) nas Santas Casas da Misericórdia: estudo de caso*. Instituto Politécnico de Bragança, Bragança.
- Ali, A., Akbar, S., & Ormrod, P. (2016). Impact of International Financial Reporting Standards on the Profit and Equity of AIM listed Companies in the UK. *Accounting Forum*, 40(1), 45-62. doi: 10.1016/j.accfor.2015.12.001
- Almeida, J. (2017). *A preparação da transição de POCAL para SNC-AP: motivações e preocupações*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.
- Almeida, R. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. Dissertação de mestrado. Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.
- Andrade, M. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. (5). São Paulo: Atlas.
- Anes, V. (2014). *Contabilidade Pública autárquica, Estágio na Unus- Contabilidade, consultoria Fiscal e empresariais, Lda*. Relatório de estágio. Bragança, Instituto Politécnico de Bragança.
- Arruda, M. (2013). *Impacto das diferenças entre as normas contábeis brasileiras e internacionais nos indicadores de desempenho das companhias brasileiras listadas na NYSE*. Dissertação de pós-graduação. Universidade Federal de Itajubá, Itajubá.
- Artigo 16.º, n.º 3, da Diretiva 2011/85/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de novembro de 2011.
- Barbosa, A. (2012). *Estágio Profissional: Câmara Municipal da Trofa*. Relatório de estágio. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.
- Beuren, I., Theiss, V., & Ana, S. (2013). Conservadorismo Contábil no Reconhecimento de Ativos Intangíveis em Fase de Pesquisa e Desenvolvimento: Um Estudo em Empresas da BM&FBovespa. *Contabilidade, Gestão e Governança- Brasília*, 16(1), 98-111.
- Buchweitz, M., et. al. (2018). Além de Watts e Zimmerman: a Percusao da Teoria Positivista da Contabilidade nos Estudos de Dumarchey e a Influência dos Autores na Literatura Contábil Permanente no Brasil. *Comunicação apresentada no III Congresso de Contabilidade da UFRGS*. Brasília, Brasil.
- Callao, S., Jarne, J., & Laínez, J. (2007). Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16. 148-178. doi: 10.1016/j.intaccudtax.2007.06.002
- Caruana, J., & Jones, R. (2014). Central government accounting reform in Malta: is it just an illusion? *Bank of Valletta Review*, 49, 51-78.
- Carvalho, A., & Carreira, J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *Comunicação apresentada no XVII Encontro AECA*. Bragança, Portugal.

Carvalho, C., Rodrigues, A., & Ferreira, C. (2010). Imparidade do goodwill na transição para a IFRS 3: o caso Português. Universidade de Aveiro, Aveiro.

Carvalho, J., & Nogueira, S. (2007). O sistema de informação contabilística da administração pública portuguesa segundo a perspetiva de “especialistas”: estudo empírico. *Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior*, pp. 1-25.

Christiaens, J., et al. (2015). The effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison. *International review of administrative sciences*, 8(19), 158-177. Doi: 10.1177/0020852314546580

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *Internacional Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.

Claro, C. (2016). Análise e discussão dos resultados. Acedido a 8 de agosto de 2018, em <http://www.delalube.com/pesquisa/?p=385>

CNC (2013). *Sistema de Normalização Contabilística*. Acedido a 29 de agosto, em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/SNC_EC.pdf

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. A adequação das IPSAS para os Estados-Membros. Acedido a 20 de março de 2018, em <https://eur-lex.europa.eu>.

Connolly, C., & Hyndman, N. (2010). Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. *Management Accounting Research*, 22, 36-45. doi: 10.1016/j.mar.2010.10.008

Costa, J. (2008). *O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.

Craveiro, M. (2007). *Formação em contexto: um estudo de caso no âmbito da pedagogia da infância*. Tese de doutoramento. Universidade do Minho, Braga.

Decreto-Lei n. °155/92 de 28 de julho, Diário da República, 1 Série A, n. °172, 28 de julho de 1992, que estabelece o regime de administração financeira do estado.

Decreto-Lei n. °158/2009 de 13 de julho, Diário da República, 1 Série, n. °133, 13 de julho de 2009. Decreto-Lei n. °16/93 de 23 de janeiro, Diário da República, 1 Série A, n. °19, 23 de janeiro de 1993, que aprova o SNC e revoga o POC.

Decreto-Lei n. °192/2015 de 11 de setembro, Diário da República, 1 Série, n. °178, 11 de setembro de 2015, que aprova o Sistema Normalização Contabilística da Administração Pública.

Decreto-Lei n. °194/2009 de 20 de agosto, Diário da República, 1 Série, n. °161, 20 de agosto de 2009, que estabelece o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos.

Decreto-Lei n. °232/1997 de 3 de setembro, Diário da República, 1 Série A, n. °161, 3 de setembro de 1997, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n. °54/99 de 22 de fevereiro, Diário da República, 1 Série A, n. °44, 22 de fevereiro de 1999, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo I, artigo 1.º, Diário da República, 2ª série, nº253, 31 de dezembro de 2013, que define a estrutura interna dos serviços do Município de Guimarães.

Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo II, artigo 9.º, Diário da República, 2ª série, nº253, 31 de dezembro de 2013, que define a estrutura interna dos serviços do Município de Guimarães.

Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo III, artigo 25.º-27.º e artigo 37.º, Diário da República, 2ª série, nº253, 31 de dezembro de 2013, que define a estrutura interna dos serviços do Município de Guimarães.

Despacho n.º 16970-A/2013, Parte H, Capítulo IV, artigo 40.º-42.º, Diário da República, 2ª série, nº253, 31 de dezembro de 2013, que define a estrutura interna dos serviços do Município de Guimarães.

Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013, Jornal Oficial da União Europeia, L. 182/19, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.

Domingues, C. (2014). *A Guarda Nacional Republicana e as redes sociais: Usos, Potencialidades e Riscos*. Relatório científico. Academia Militar, Lisboa.

Elbakry et al, (2017). Comparative evidence on the value relevance of IFRS-based accounting information in Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 10-30. doi: 10.106/j.intaccudtax.2016.12.002

Fernandes, J. et al. (2017). Implantação das normas internacionais de contabilidade: Estudo comparativo entre Brasil e Portugal. *Comunicação apresentada no XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Aveiro, Portugal.

Ferreira, C. (2013). *Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS*. Dissertação de mestrado. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa.

Ferreira, H. (2011). *Impacto da adoção da NCRF 6 “ativos Intangíveis” do SNC*. Dissertação de mestrado. Universidade de Aveiro, Aveiro.

França, A. (2013). O impacto das IPSAS na investigação em contabilidade pública nos últimos cinco anos: Financial Accountability and Management. Instituto Universitário de Lisboa: Lisboa.

Freixo, M. (2011). *Metodologia Científica: Fundamentos, métodos e técnicas*. (3.ª edição). Lisboa: Instituto Piaget.

Gomes, P., carvalho, J., & Fernandes, M. (2015). As consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade pública na contabilidade de custos: o caso português. *Comunicação apresentada no XII Congresso Brasileiro de Custos*. Foz do Iguaçu, Brasil.

Gomes, P., Fernandes, M., & Carvalho, J. (2015). O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. *Comunicação apresentada no Congresso dos TOC 20 anos*. Lisboa, Portugal.

Gonçalves, A., & Quinaz, L. (2013). Contabilidade nas entidades do Setor Público: Transparência, Accountability e Controlo Financeiro. *Revista Revisores Oficiais de Contas*, 63, 42-55.

- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): Revisão da literatura. *Revista evidênciação contábil & finanças*, 5(2), 121-143. <http://dx.doi.org/10.18405/recfin20170208>
- Gouveia, H. (2012). *A imagem da região centro junto dos seus habitantes*. Dissertação de mestrado. Instituto Português de Administração de Marketing, Lisboa.
- Grenha, C., Cravo, D., Batista, L., & Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: Texto.
- Hellman, M., et al. (2015). The persistence of international accounting differences as measured on transition to IFRS. *Accounting and Business Research*, 45(2), 166-195. doi:10.1080/00014788.2014.987202
- INPI (2017). *Propriedade industrial*. Acedido a 8 de agosto, em <https://justica.gov.pt/registos/propriedade-industrial>
- Jang, M., & Rho, J. (2016). IFRS adoption and financial statement readability: Korean evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 23(1), 22-42. doi:10.1080/16081625.2014.977306
- Jermakowicz, J., Prather-Kinsey, I., & Wulf. (2007). The value relevance of accounting income reported by DAX-30 German companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 18(3), 151-91. doi: 10.1111/j.1467-646X.2007.01011.x
- Jones, R., & Caruana, J. (2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4),745-762. doi:10.1177/0020852315576705
- Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. (2016). Translating IPSAS into national standards: a comparison between Spain and Portugal. *Comunicação apresentada no XVII Encontro AECA*. Bragança, Portugal
- Josee, C. (2018). *Contabilidade Financeira*. Acedido a 22 de março de 2018, em <https://www.docsity.com/pt/contabilidade-financeira-3/2742016/>
- Landro, C., Caba-Pérez, M., & López-Fernandes, A. (2015). The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2):265-283. doi:10.1590/0034-7612131665
- Lei n. °151/2015 de 11 de setembro, Diário da República, 1 Série, n. °178, 11 de setembro de 2015.
- Lopes, P., & Viana, R. (2008). The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies. Working papers,285, 13-15. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.
- Lourenço, I., & Branco, M. (2015). Principais consequências da adoção das IFRS: análise da literatura existente e sugestões para investigação futura. *R. Cont. Fin. – USP, São Paulo*, 1-14. doi:10.1590/1808-057x201500090
- Luzia, M., Fernandes, J., & Gonçalves, C. (2016). Opção SNC versus NIC: empresas-mãe das entidades cotadas no mercado de ações de Lisboa. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, 28, 68-86. doi:10.18089/DAeJ.2016.28.5

- Machado, J. (2012). *Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal*. Dissertação de mestrado. Universidade do Minho, Braga.
- Marques, M. (2017). Contabilidade pública e as IPSAS em Portugal: O sistema de normalização contabilística para as administrações públicas. *XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Porto, Portugal.
- Matolcsy, A., Weber, J., & Wells, P. (2016). The cost of implementing new accounting standards: The case of IFRS adoption in Australia. *Australian Journal of Management*, 41(4), 611-632. doi: 10.1177/0312896216649015
- Nijam, H., & Jahfer, A. (2016). IFRS adoption and financial reporting quality: a review of evidences in different jurisdictions. *International Letters os Social and Humanistic Sciences*, 69, 93-106. doi: 10.18052/www.scipress.com/ILSHS.69.93
- Nunes, C., Fernandes, J., & Gonçalves, C. (2017). A aplicação do SNC-AP nas entidades do Serviço Nacional de Saúde. *Dos algarves: A multidisciplinar e-journal*, 29, 49-63. doi: 10.18089/DAMej.2017.29.3
- Oulasvirta, L. (2012). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285. doi: 10.1016/j.cpa.2012.12.001
- Pires, A. (2013). *Sebenta de Contabilidade financeira I*. pp.6-7.
- Pires, A., & Rodrigues, P. (2017). Información Corporativa. Claves para un crecimiento sostenido en un entorno digital. *Comunicação apresentada no XIX Congresso AECA Internacional*. Santiago de Compostela, Espanha.
- Podario, M. (2014). Relatório de estágio: Câmara Municipal do Sabugal. Relatório de estágio. Instituto Politécnico da Guarda: Guarda.
- Portaria n. °1253/2009 de 14 de outubro, Diário da República, 1 Série, n. °240, 14 de outubro.
- Pou Díaz, J. (1995). "Concepto de la contabilidad pública" in Intervención General de la Administración del Estado. *Manual de Contabilidad Pública*, pp. 27-50. Madrid.
- Procházka, D. (2017). *The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A case Study of Management Accounting of Private Czech Companies*. *Contemporary economics*, 4, 443-457. Doi: 150.5709/ce.1897-9254.255
- PwC (2010). A adoção do Sistema de normalização Contabilística (SNC): caminho da convergência internacional. Corporate governance & reporting. Acedido a 8 de agosto, em <https://www.pwc.pt/pt/corporate/imagens/snc-set-09.pdf>
- Quirós, J., & Afonso, S. (2007). Despesas de instalação: Activo, custo do exercício ou redução do capital próprio. Acedido a 25 de agosto, em <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2233247.pdf>
- Raupp, F., & Beuren, I. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais: Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. (3). São Paulo: Atlas.
- Răzvan, C. (2017). *Public Sector Accounting Harmonization in European Context*. Tese de doutoramento. Cluj Napoca, Universitatea Babes-Bolyai.

Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, L. 243/1.

Ribeiro, A. (2017). SNC-AP: tornar o bom amigo do ótimo. Acedido a 22 de março de 2018, em <https://www.publico.pt/2017/09/14/economia/opiniao/sncap-tornar-o-bom-amigo-do-otimo-1785296>

Ribeiro, I. (2010). *Impacto das Normas contabilísticas e de Relato Financeiro nas empresas Portuguesas, de acordo com a perceção dos TOC's*. Dissertação de mestrado. Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa.

Ribeiro, M. (2015). *O impacto da adoção das IPSAS em três autarquias portuguesas- Valpaços, albufeira e Sintra*. Dissertação de mestrado. Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Ribeiro, N. (2017). *Sebenta de Contabilidade e Finanças Públicas Avançadas*.

Rodrigues, C. (2015). *A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de Caso – Distrito de Lisboa*. Dissertação de mestrado. Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal.

Rodrigues, C. (2016). Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): o caso de uma entidade do setor público. *OCC*, pp.1-24.

Rodrigues, J. (2016). *Sistema de Normalização contabilística: SNC Explicado*. (6.ª edição). Porto: Porto Editora.

Rodrigues, L., Guerreiro, M., & Silva, S. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: Uma análise institucional. *Comunicação apresentada no XVII Encontro AECA*. Bragança, Portugal.

Rosa, S. (2017). A transição de POCAL para SNC-AP e Impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. Acedido a 22 de março de 2018, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/78/Contabilidade2.pdf>

Rua, S. (2017). Os ativos fixos tangíveis: estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados. *European Journal os Applied Bussiness and Management, Special Issue*, 1-18.

S.n. (2018). Guimarães – Cidade europeia do Desporto em 2013. Acedido a 19 de março de 2018, em <http://www.tempolivre.pt/pub/index.aspx?view=instalacoes&cat=7&subview=noticias&id=531>.

S.n., (2018). Dados Históricos. Acedido a 19 de março de 2018, em <https://www.cm-guimaraes.pt/pages/248>.

Santos, E. (2015). Impacto total da implementação do IFRS no lucro e patrimônio líquido das empresas brasileiras. *Base- Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 12(3), 225-241. doi:10.4013/base.2015.123.05

Santos, P., & Pinho, C. (2014). A adoção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Setor Público Administrativo? *Comunicação apresentada no XVI Congresso AECA*. Leiria, Portugal.

Saraiva, H., Alves, M., & Gabriel, V. (2015). As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência em Portugal. *De computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 12(22), 172-204. Doi:10.26784/issn.1886-1881.v12i22.32

Sarmento, J. (2016). *A Nova Lei de Enquadramento Orçamental (2)*. Coimbra: Edições Almedina.

- Silva, C., & Costa, T. (2008). *A Contabilidade Analítica no POCEducação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos*. *Revista TOC-95*, pp. 39-49.
- Silva, M., et al. (2015). Uma abordagem da Teoria Positiva da Contabilidade aplicada no Setor Público. *Revista de Administração e Contabilidade*, 7(1), 99-116.
- Silva, M., Rua, S., & Quesado, P. (2016). *O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis: SNC versus SNC-AP*. Barcelos, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.
- Subramanyan, K., & Hung, M. (2007). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: the case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12(4). doi: 10.1007/s11142-007-9049-9
- Tsalavoutas, I., André, P., & Evans, L. (2010). The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece. *The British Accounting Review*, 44, 262-277. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2012.09.004>
- UCCLA (2018). *União das Cidades Capitais de Língua Portuguesa*. Acedido a 19 de março de 2018, em <http://www.uccla.pt/membro/guimaraes>.
- Vaz, A., (2016). A contabilidade pública em Portugal – A evolução contabilidade pública. *Comunicação apresentada no XVII Encontro AECA*. Bragança, Portugal.