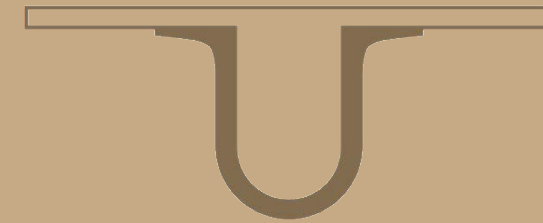




UNIVERSIDADE DE  
COIMBRA



Joelma Karine Rodrigues Sena Castro

## A TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP: ESTUDO DE CASO SASUC

Trabalho de projeto no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças orientada pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino e apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Dez de 2018

FEUC – Faculdade de Economia

# A TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP: Estudo de Caso SASUC

Joelma Karine Rodrigues Sena Castro

Trabalho de Projeto no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças orientada pela Professora  
Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e apresentada à Faculdade de Economia.

Dezembro, de 2018



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA



## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de prestar o meu agradecimento e reconhecimento a todos os que de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização do presente trabalho de mestrado em Contabilidade e Finanças.

À minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, pela exigência, compreensão, trabalho e dedicação. Pela atenção, tempo desprendido, e pelo encorajamento ao decorrer do trabalho.

Aos SASUC, pela aprovação da realização do projeto nos estabelecimentos, pela disponibilização dos documentos e informações necessárias. Agradeço ainda a ajuda, colaboração e disponibilidade prestada pelos funcionários, principalmente das áreas financeira e tesouraria. Em especial agradeço a funcionária Vanízia Soares, pelo tempo dedicado, pela atenção tanto a quando da recolha dos documentos e informações, como também a ajuda na revisão final.

Saliento ainda o auxílio prestado por parte das seguintes entidades: Biblioteca Geral da Universidade de Coimbra, Bibliotecas da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Por último, mas não menos importante, gostaria de deixar os meus agradecimentos à minha mãe por estar sempre presente, por encorajar e motivar, ao meu irmão, a minha cunhada, a minha prima-irmã e a toda família por sempre acreditarem. Dedico a última palavra de agradecimento ao meu namorado Vádim Santos, e amigos, em especial Nelson Évora, sem os quais não conseguiria realizar e finalizar o trabalho.

## RESUMO

A evolução da contabilidade pública em Portugal, designadamente relativa à harmonização contabilística, através da aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), legalmente aprovado em 2015, conheceu uma nova fase, de grande aproximação às normas internacionais. O SNC-AP é um normativo que tem como intuito corresponder a exigências relacionadas com o planeamento, a prestação de contas e o controlo financeiro das entidades públicas, além de estar alinhado com as IPSASs e com o SNC empresarial.

Apenas neste ano de 2018, o SNC-AP inicia a sua implementação, exigindo a aplicação por todas as entidades públicas (excetuando as autarquias locais, que iniciarão em 2019) e consequentemente pelos SASUC. Neste sentido, este trabalho teve como intuito auxiliar os SASUC na implementação do SNC-AP, através de um aprofundamento do estudo da aplicação deste novo normativo ao caso concreto. Mais especificamente, o objetivo do projeto foi aprofundar o conhecimento sobre o SNC-AP, mostrando as diferenças e as alterações na contabilização e na prestação de contas dos SASUC, face ao normativo anterior, o POC-Educação. O desenvolvimento do projeto, relativo à análise prática, centrou-se na contabilização e prestação de contas das principais receitas e rendimentos dos SASUC – receita na perspetiva da contabilidade orçamental e rendimento na perspetiva da contabilidade financeira.

Assim, o projeto utilizou uma abordagem essencialmente qualitativa e tendo como estudo de caso ilustrativo a entidade SASUC. Foram utilizadas análises de documentos da entidade e observação participativa, entre outros instrumentos de recolha de dados, para se obter, de forma mais viável, a informação utilizada para elaborar as contabilizações e as demonstrações orçamentais e financeiras ilustrativas, apresentadas na parte prática.

Entre as principais conclusões deste estudo destacam-se a possibilidade de compreender quais as principais alterações que deverão ocorrer no que concerne à contabilização e à prestação de contas, possibilitando aos SASUC antever e preparar-se para, no contexto das receitas (perspetiva orçamental) e dos rendimentos (perspetiva financeira), as mudanças necessárias a realizar para o cumprimento do SNC-AP. Contribui para um melhor entendimento das mudanças que a implementação do SNC-AP acarreta, consequentemente procurando melhorar a transição da aplicação de um normativo para os SASUC. Em particular, contribuiu como uma forma exemplificativa de compreender o que será preciso realizar no contexto real, ou ainda como uma visão antecipada, onde se poderá observar, de forma mais próxima, os erros que poderão ser cometidos, ou qual a melhor estratégia a utilizar para a implementação, ou ainda os pontos que requerem um maior cuidado. Apesar de ter um enfoque nas receitas e rendimentos, poderá ser alargado

a outras áreas da contabilidade pública, podendo ajudar tanto os SASUC como outras entidades a compreenderem melhor as alterações requeridas. Numa reflexão crítica, acredita-se que a elaboração deste estudo permitiu ao autor um entendimento melhor sobre a situação atual da contabilidade pública, tanto a nível nacional como internacional, nomeadamente na compreensão sobre as causas e consequências da implementação do novo normativo SNC-AP em Portugal.

**Palavras-chave:** contabilidade pública; reformas; harmonização internacional; ação social universitária.

## **ABSTRACT**

Portugal's public accounting evolution, in particular regarding accounting harmonization, through the approval of the System of Accounting Standards for Public Administrations (SNC-AP), legally approved in 2015, has reached a new stage, closely aligned with international standards. The SNC-AP is a regulation that is intended to meet requirements related the planning, accountability and financial control of public entities, in addition to being in line with IPSASs and the corporate SNC.

Only in this year 2018, the SNC-AP begins its implementation, requiring application by all public entities (except local authorities, which is design to start in 2019) and consequently by SASUC. This work had the purpose to help SASUC in the implementation of the SNC-AP, through a detailed study of the application of this new normative to an concrete case.

The objective of the project was to deepen the knowledge of the SNC-AP, showing the differences and the changes between it and the previous normative, the POC-Education, regarding SASUC's accounting and accountability. The project development, regarding the pratical analysis, was focused on the accounting and reporting of the main revenues and income of the SASAC - revenue from budgetary accounting perspective and income from financial accounting perspective.

Thereby, the project used an essentially qualitative approach and had SASUC entity as a illustrative case study. Analyzes of the entity's documents ,an participatory observation and among others data collection instruments, were used to obtain a more feasible way, the information used to prepare the accounting, the illustrative budgetary and financial statements presented in the practical part.

The main conclusions of this study are the possibility of understanding the main changes that should occur regarding accounting and accountability, enabling SASUC to be aware and prepared for, in the context of revenues (budgetary perspective) and incomes (financial perspective), the necessary changes to be made to comply with the SNC-AP. It contributes to a better understanding of the changes that the implementation of SNC-AP entails, consequently seeking to improve the transition from the application of one normative to another in SASUC. In particular, it has contributed as an exemplary way of understanding what will need to be done in the real context, or foreseen closely the errors that may be committed, as well as the best strategy to use for implementation and the points that requires greater attention. Although, the focus is on revenues and revenues, it could be extended to other areas of public accounting that could help both SASUC and other entities to better understand the changes required. In a critical reflection, the preparation of this study allowed the author to have a better understanding of the current situation of public accounting, both nationally and internationally, namely the

understanding of the causes and consequences of SNC-AP's ongoing implementation regulation in Portugal.

**Keywords:** public accounting; reforms; international harmonization; SNC-AP; university social action

## ÍNDICE

1.	Introdução .....	3
1.1	Enquadramento, justificativa e relevância do tema .....	3
1.2	Objetivos e delimitação do âmbito do projeto .....	5
1.3	Aspetos metodológicos.....	6
1.4	Estrutura do relatório .....	8
	Parte I – Enquadramento Teórico e Normativo .....	10
2.	Contabilidade Pública .....	11
2.1	Harmonização da Contabilidade no Sector Público .....	11
2.2	Evolução da Contabilidade Pública em Portugal.....	17
3.	Normativos Contabilísticos aplicados aos SASUC .....	23
3.1	POC-Educação – Breve revisão .....	23
3.2	SNC-AP – Receita e Rendimento .....	28
3.3	Comparação entre os normativos: principais alterações.....	47
3.3.1	Contabilidade Orçamental.....	48
3.3.2	Contabilidade Financeira .....	52
	Parte II – Estudo de caso .....	60
4.	Enquadramento dos SASUC.....	61
4.1	Evolução histórica da orgânica dos SASUC .....	61
4.2	Ação Social na Universidade de Coimbra: medidas de apoio .....	64
4.3	Análise Orçamental e Financeira dos Recursos .....	66
5.	Aplicação e análise do SNC-AP: Contabilização e Mapas de Prestação de Contas.....	69
5.1	Perspetiva Orçamental – Receita: Contabilização e Demonstrações Orçamentais.....	70
5.1.1	Orçamento Inicial .....	70
5.1.2	Alterações Orçamentais .....	76
5.1.3	Execução Orçamental .....	81
5.1.4	Demonstração do Desempenho Orçamental (DDO) .....	90
5.2	Perspetiva Financeira – Rendimento .....	97
5.2.1	Demonstração dos Resultados (por natureza) .....	97
5.2.2	Balanço .....	108
5.2.3	Demonstração dos Fluxos de Caixa .....	112



---

6.	Conclusão e Reflexão Crítica.....	116
7.	Referências Bibliográficas.....	121
Anexo A	– Contabilização Alimentação – Senha Social – SASUC (POC-E).....	126
Anexo B	– Contabilização Subsídio com condição – SASUC (POC-E).....	127
Anexo C	– Protocolo “Sistemas de Apoio à Modernização e Capacitação da Administração Pública” .	130

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Tipos de transações sem contraprestação .....	42
Figura 2: Classificação do influxo de recursos .....	43
Figura 3: Organograma dos SASUC.....	63
Figura 4: Estrutura das fontes de Receita Própria – 2016 .....	68
Figura 5: 7.7.2 Orçamento Receita (POC-E).....	72
Figura 6: Orçamento e Plano Orçamental Plurianual - Receita (SNC-AP).....	72
Figura 7: Alterações Orçamentais- Receita (Mapa 8.3.1. do POC-E) .....	77
Figura 8: Alterações Orçamentais Receita (SNC-AP) .....	78
Figura 9: Mapa 7.2 Controlo Orçamental – Receita (POC-E) .....	85
Figura 10: Demonstração de execução orçamental da receita (SNC-AP).....	85
Figura 11: Fluxos de caixa (Mapa 7.3 do POC-E) .....	91
Figura 12: Demonstração do Desempenho Orçamental (SNC-AP).....	92
Figura 13: Detalhe do saldo para a gerência seguinte: Fluxo de caixa (POC-E) vs. Demonstração do Desempenho Orçamental (SNC-AP) .....	92
Figura 14: Demonstração dos Resultados por Natureza – POC-E .....	104
Figura 15: Demonstração dos Resultados por Naturezas – SNC-AP.....	104
Figura 16: Balanço: POC-E vs. SNC-AP .....	110

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: A adoção dos princípios contábeis internacionais (IPSASs) .....	16
Quadro 2: Conceitos Orçamentais – Receita .....	31
Quadro 3: Classe 0 – Contabilidade Orçamental .....	33
Quadro 4: Execução orçamental receita – contabilização das transações previstas .....	34
Quadro 5: Classe 7 – Rendimentos – SNC-AP .....	39
Quadro 6: Contabilização dos Rendimentos com e sem contraprestação .....	45
Quadro 7: Principais diferenças terminológicas entre o POC-E e o SNC-AP .....	47
Quadro 8: Diferenças entre o POC-E e o SNC-AP – Contabilidade Orçamental .....	48
Quadro 9: Comparação POC-E vs. SNC-AP: Classe 0 – Receita .....	50
Quadro 10: Rúbricas Orçamentais – Receita .....	52
Quadro 11: Diferenças entre o POC-E e o SNC-AP – Contabilidade Financeira .....	52
Quadro 12: Comparação Classe 7 – Rendimentos - POC-E vs. SNC-AP .....	58
Quadro 13: Indicadores das Medidas de Apoios Sociais Indiretos .....	65
Quadro 14: Origem dos Fundos .....	66
Quadro 15: Vendas e Serviços Prestados (Receitas Próprias Arrecadadas) .....	67
Quadro 16: Principais agregados e indicadores financeiros .....	68
Quadro 17: Receitas a serem analisadas .....	70
Quadro 18: Orçamento Inicial – Receita (POC-E vs. SNC-AP) .....	71
Quadro 19: Contabilização do Orçamento Inicial – Receitas Próprias dos SASUC .....	73
Quadro 20: Receitas Próprias dos SASUC – Rúbricas Orçamentais do SNC-AP .....	74
Quadro 21: Orçamento e Plano Orçamental Plurianual – Receita dos SASUC 2016, em SNC-AP .....	75
Quadro 22: Orçamento da Receita para 2016 – combinação do modelo SNC-AP com Fontes de Financiamento .....	75
Quadro 23: Alterações Orçamentais – Receita (POC-E vs. SNC-AP) .....	76
Quadro 24: Contabilização Alterações Orçamentais em SNC-AP – Receitas Próprias dos SASUC .....	78
Quadro 25: Demonstração de alterações orçamentais da Receita em SNC-AP – SASUC (2016) .....	80
Quadro 26: Registo da Contabilização da Receita: POC-E .....	81
Quadro 27: Registo da Contabilização da Receita: SNC-AP .....	81
Quadro 28: Contabilização da Execução Orçamental – Receitas Próprias dos SASUC (2016) .....	82
Quadro 29: Comparação Mapa 7.2 (POC-E) e Demonstração de execução orçamental da Receita (SNC-AP) .....	86
Quadro 30: Demonstração de execução orçamental da Receita em SNC-AP – SASUC (2016) .....	88
Quadro 31: Demonstração do Desempenho Orçamental em SNC-AP – SASUC (2016) .....	95
Quadro 32: Contabilização de Transferências e subsídios com Condições (obtidos) .....	97
Quadro 33: Contabilização do Rendimento – Alimentação (Senha Social) POC-E .....	101
Quadro 34: Contabilização do Rendimento – Alimentação (Senha Social) SNC-AP .....	101
Quadro 35: Contabilização do Rendimento – Subsídio com Condições POC-E .....	102
Quadro 36: Contabilização do Rendimento – Subsídio com Condições SNC-AP .....	102

## **SIGLAS E ACRÓNIMOS**

CE - Comissão Europeia

CEE - Comunidade Económica Europeia

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública

CNCP - Comité para a Normalização Contabilística Pública

CP - Contabilidade Pública

DDO - Demonstração do Desempenho Orçamental

DFC - Demonstração de Fluxos de Caixa

DGO - Direção Geral de Orçamento

EC - Estrutura Conceptual

EPSAS - European Public Sector Accounting Standards

FEE - Fédération des Experts Comptables Européens

IASB - International Accounting Standards Board

IES - Instituições de Ensino Superior

IFAC - Internacional Federation of Accounts

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - International Financial Reporting Standards

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

LCPA - Lei do Compromissos e Pagamentos em Atraso

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

NCP - Normas de Contabilidade Pública

NCP-PE - Norma de contabilidade pública para pequenas entidades

NGP - Nova Gestão Pública

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PASEP - Programa de Apoio Social a Estudantes através de atividades de tempo parcial

PCM - Plano de Contas Multidimensional

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

PwC - PriceWaterhousecoopers

RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado

RG - Regulamento Geral

RIJES - Regime Jurídico das Instituições do Ensino Superior

SASUC – Serviços de Ação Social da Universidade de Coimbra

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

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

SPA - Sector Público Administrativo

UC - Universidade de Coimbra

UE - União Europeia

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Enquadramento, justificativa e relevância do tema

Nos últimos anos a Contabilidade Pública (CP), tem sido alvo de várias reformas originadas sobretudo pelo processo de harmonização internacional, inicialmente abordado em 1904, no contexto da contabilidade empresarial (Tua Pereda, 2000), mas que recentemente se estendeu também à contabilidade das entidades do sector público. O foco deste processo de harmonização, que até há poucos anos tinha sido para a contabilidade empresarial, foi direcionado também para a Contabilidade Pública para a qual, no final dos anos 90, se começaram a emitir normas internacionais (Pina et al., 2009). A partir de 1980 a Contabilidade Pública deparou-se com uma das reformas mais marcantes, que se baseou na mudança da contabilidade em regime de caixa para o regime de acréscimo, fruto também do que ficou conhecido como a Nova Gestão Pública (NGP) (Botelho e Lima, 2015).

O processo de reforma acabou por resultar na emissão e, em alguns casos, já implementação, de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), preparadas com base nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) para a contabilidade empresarial (Pina et al., 2009; Rodrigues e Alves, 2016; Nogueira et al., 2017). Atualmente, na União europeia (EU) o EUROSTAT está a basear-se e a adaptar as IPSASs conforme suas particularidades, para a preparação das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSASs) (Pontoppidan e Brusca, 2016). Já no contexto de Portugal, a Contabilidade Pública percorreu um longo caminho que se pode dizer, se iniciou em 1143 com a fundação da nacionalidade. O percurso da Contabilidade Pública neste país passa por marcos históricos, tanto no contexto normativo, como no contexto da sua aplicação.

Desde sempre o orçamento e a contabilidade orçamental têm uma importância histórica notável, remetendo a sua história mais recente ao século XIX e à legislação contida nos códigos administrativos, em que alguns dos princípios de então se mantêm até aos dias de hoje (Jorge, 2003).

Em sequência, e até 1990, o sistema contabilístico era assente na base de caixa e utilizava o método unigráfico. A partir de 1990 iniciou-se um processo de adoção da base de acréscimo e da digrafia, com a introdução da contabilidade financeira, que começou

com a Lei de Bases da Contabilidade Pública e terminou com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997, posteriormente adotado para vários subsectores da Administração Pública, incluindo a educação, com a aprovação do POC-Educação em 2000. O POCP criou a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP) (Nogueira e Carvalho, 2006; Almeida, 2017; Gonçalves et al., 2017).

Mais recentemente foi aprovada a Lei 8/2012, de 21 de fevereiro Lei do Compromissos e Pagamentos em Atraso, e extinta a CNCAP, alterando-se o funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), integrando um Comité para a Normalização Contabilística Pública (CNCP) Decreto-Lei 134/2012, de 29 de junho, com atribuições e competências de normalização para o sector público. Entre as várias mudanças ocorridas em Portugal no contexto da Contabilidade Pública, destaca-se recentemente um novo marco com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), sistema este que, aquando da sua criação, teve o intuito de corresponder a exigências relacionadas com o planeamento, a prestação de contas e o controlo financeiro. Procurou-se também que fosse coerente com as IPSASs e com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aplicado pelo sector privado (Almeida, 2017).

Devido à evolução contabilística em Portugal, designadamente relativa à harmonização, verifica-se uma vasta literatura relativamente à contabilidade empresarial, e uma carência de estudos respeitantes à contabilidade pública (Duarte, 2010). Por outro lado, o SNC-AP só neste ano de 2018 está a começar a sua implementação; logo, o curto período de tempo de vigência do SNC-AP justifica a maior carência de estudos, apesar de existirem já alguns estudos sobre a implementação das IPSASs em Portugal (e.g. Jesus, 2009; Cunha, 2011) e até sobre as experiências piloto com o SNC-AP (e.g. Nogueira et al., 2017).

Levando em conta estes aspetos, crê-se que este trabalho tem alguma relevância, contribuindo para os estudos realizados sobre a Contabilidade Pública em Portugal, em particular já em contexto SNC-AP.

Como referido, a entrada em vigor do SNC-AP é um novo marco e um grande desafio da reforma da Contabilidade Pública em Portugal. Devido à importância atribuída ao SNC-AP e às mudanças que se entendem consideráveis face ao sistema anterior baseado

---

no POCP, é imprescindível o interesse em obter mais conhecimento sobre os desafios da implementação deste novo normativo. A oportunidade de ter desenvolvido uma experiência profissional numa entidade pública, proporcionou um contacto próximo com um cenário real para o SNC-AP, permitindo ensaiar a sua implementação e, assim, contribuir para ajudar com esta e para perceber na prática as particularidades do novo normativo.

A entidade em questão foram os Serviços de Ação Social da Universidade de Coimbra (SASUC), entidade pública à qual cabe desenvolver a ação social universitária no âmbito da Universidade de Coimbra (UC), criada pelo Decreto-Lei nº 47303, de 7 de novembro de 1966. OS SASUC têm como missão primordial (artigo 28º dos Estatutos da Universidade de Coimbra) o apoio aos estudantes, concretizado em atribuições de apoios diretos, como bolsas de estudos e auxílios de emergência, assim como serviços indiretos de apoio social, como prestação de serviços de alimentação, alojamento, serviços de saúde e gestão da segurança no trabalho, e serviços de apoio à infância. No contexto do novo normativo contabilístico, a entidade ficou abrangida pela exigência de aplicação do SNC-AP a partir do início deste ano de 2018.

Dado que a experiência profissional decorreu no início de 2017, ao mesmo tempo que os SASUC estavam a embarcar na reforma, esta entidade foi uma boa escolha para desenvolver este trabalho, com enfoque no aprofundamento do conhecimento sobre a implementação do SNC-AP.

## **1.2 Objetivos e delimitação do âmbito do projeto**

Considerando o apresentado anteriormente, este trabalho pretende contribuir para o enriquecimento científico no domínio da reforma da Contabilidade Pública em Portugal relativamente ao SNC-AP, além de procurar ser uma mais-valia para os SASUC neste trajeto. Assim, o trabalho teve como objetivo mais geral auxiliar os SASUC na implementação do SNC-AP, através de um aprofundamento do estudo da aplicação do SNC-AP ao caso concreto. Mais especificamente, pretendeu-se aprofundar o conhecimento sobre o SNC-AP, mostrando as diferenças e as alterações na contabilização e na prestação de contas dos SASUC, face ao normativo anterior, o POC-Educação. Por restrições de tempo

---



para desenvolvimento do projeto, a análise prática centrou-se na contabilização e prestação de contas das principais receitas e rendimentos dos SASUC – receita na perspetiva da contabilidade orçamental e rendimento na perspetiva da contabilidade financeira.

A escolha pela perspetiva das receitas e rendimentos deve-se a vários fatores. O primeiro está ligado a particularidades da Administração Pública, onde a principal fonte de receitas públicas deriva principalmente da cobrança de impostos, considerados rendimentos sem contraprestação. A segunda está ligada ao facto de que, com evolução da sociedade, as exigências relativas aos serviços públicos prestados, assim como à utilização que é dada às receitas para prestar estes serviços, tornou-se maior (Pinto e Santos, 2005, *apud* Ferreira, 2013). A terceira relaciona-se com as características da entidade analisada no trabalho, os SASUC, na qual a receita é parte integrante e muito importante do dia a dia da entidade, onde a apresentação do seu projeto de orçamento tem como base relevante a suas receitas próprias.

Por fim e não menos importante, o enfoque na receita e no rendimento considera também a necessidade de se disporem de dados para a análise prática, naturalmente derivados dos elementos da contabilidade da entidade e ainda de acompanhamento técnico pela entidade. No momento da realização desta análise, existiram algumas restrições deste acompanhamento e de acesso a certos dados. Essas restrições estão ligadas a pendências como por exemplo, a *“regularização do processo de transferência de todo o património imobiliário para a Universidade de Coimbra, e posterior cedência aos Serviços de Ação Social de todos os imóveis (terrenos e edifícios) utilizados na sua atividade operacional”* (SASUC, 2017), entre outras que fazem com que não seja viável um estudo em outras áreas, designadamente na perspetiva da despesa e gasto.

### **1.3 Aspetos metodológicos**

Para a realização do trabalho optou-se por uma metodologia de orientação qualitativa, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos. O método de investigação escolhido foi o estudo de caso, método que herda as características da investigação qualitativa (Meirinhos e Osório, 2010). Outro motivo para a escolha do estudo de caso

---

reside no facto de que o enfoque do trabalho estar na tentativa de responder a questões voltadas para a implementação de um novo normativo contabilístico, que requerem análise do fenómeno mais aprofundadamente e, portanto, em situação de maior proximidade. Assim, neste caso particular, com o intuito de se conhecer o “como”, opta-se pelo estudo de caso (Yin, 1994), a fim de se conhecer melhor como será a implementação do novo normativo SNC-AP na entidade em estudo SASUC.

Para o autor Yin (2005) *apud* Meirinhos e Osório (2010), poucos estudos de caso terminarão exatamente como foram planeadas no início, pois, o estudo pode modificar-se consoante novas informações ou constatações relevantes que foram recolhidas, mas essas modificações não significam alteração de questões iniciais da investigação. Nesse sentido, no estudo que se pretende realizar, há que ter em conta que, dado que o estudo recai sobre um novo normativo contabilístico, as informações recolhidas ao decorrer do estudo poderão ter um impacto importante, não só informações recolhidas da entidade como informações sobre o normativo em si, e.g. eventuais adiamentos.

Caracterizando o estudo de caso de acordo com a aplicação, segundo Yin (2001), existem pelo menos cinco aplicações diferentes de entre as quais, para o trabalho achou-se mais pertinente o estudo de caso Ilustrativo. A aplicação assim consiste no facto de o estudo de caso poder ilustrar certos tópicos dentro de uma avaliação. Essa forma de aplicação foi utilizada particularmente para a realização da parte prática deste trabalho, onde o objetivo é exemplificar, com base nos dados da entidade e focando a receita e rendimento, como seriam as contabilizações e demonstrações no contexto no SNC-AP.

De acordo alguns autores (e.g., Dooley, 2002; Fragoso, 2004; Yin 2005) referenciados no trabalho de Meirinhos e Osório (2010) há que se ter em conta se os métodos e técnicas de recolha de informação são suficientes e pertinentes, o que significa que a recolha e organização dos dados podem ser de múltiplas fontes e de forma sistemática. Ainda como um ponto forte, o estudo de caso possibilita a utilização de várias fontes de evidência.

Seguindo essa ideia, na recolha de dados foram utilizadas várias fontes, a começar por documentos da entidade (relatórios institucionais, balancetes, mapas de prestação de contas, registos internos da entidade, comunicados, dossiers, faturas, documentos da tesouraria com informação das receitas-recebimentos, entre outros documentos oficiais da entidade), com o objetivo de obter dados fiáveis que auxiliassem numa análise do sistema contabilístico da entidade e numa simulação das alterações que ocorrerão nos registos contabilísticos e nas demonstrações orçamentais e financeiras da prestação de contas anual. Adicionalmente, recorreu-se a reuniões informais com pessoas responsáveis das áreas em estudo (e.g., diretora financeira da entidade, responsável pela tesouraria, responsável pela contabilidade, técnica superior da contabilidade, funcionários da entidade que de alguma forma interagem com as áreas em estudo). Ainda na perspetiva do papel do investigador, recolheu-se dados através de uma observação participante, técnica frequente na investigação qualitativa (Meirinhos e Osório, 2010).

Além destas fontes, para a parte teórica do trabalho recorreu-se a documentos bibliográficos que abordam o tema, internet (e.g., documentos, vídeos, aulas, entre outros, online).

#### **1.4 Estrutura do relatório**

Para a realização dos objetivos propostos, o trabalho está estruturado em duas partes principais, para além desta Introdução (Capítulo 1) e da Conclusão e Reflexão Crítica (Capítulo 6).

A primeira parte consiste no enquadramento teórico e normativo do trabalho e está dividida em dois capítulos – o Capítulo 2 apresenta um enquadramento teórico e normativo da Contabilidade Pública particularizando o caso de Portugal, com o intuito de introduzir o tópico da harmonização internacional e apresentar as principais reformas ocorridas na Contabilidade Pública neste país; o Capítulo 3 apresenta os normativos contabilísticos que se aplicam aos SASUC, designadamente o POC-Educação e atualmente o SNC-AP, numa perspetiva comparativa, procurando realçar diferenças e pontos em comum entre os dois normativos, com enfoque particular na Receita e no Rendimento.

Na segunda parte será apresentado o Estudo de Caso, encontrando-se também dividida em dois capítulos – no Capítulo 4 será caracterizada a entidade objeto do estudo (breve evolução histórica, descrição das suas principais atividades e breve análise da situação orçamental e financeira); no Capítulo 5, será apresentado o estudo técnico propriamente dito, simulando registos contabilísticos e impacto nas demonstrações orçamentais e financeiras, de operações reais de receita e rendimento, procurando mostrar as diferenças e mudanças a nível da contabilização e apresentação dos mapas contabilísticos, do POC-Educação para o SNC-AP.

Finalmente, no Capítulo 6 apresentam-se as principais conclusões e procede-se a uma reflexão crítica, baseada no período de estudo no Mestrado em Contabilidade e Finanças da FEUC e no trabalho desenvolvido na entidade SASUC.

## **PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO**

## 2. CONTABILIDADE PÚBLICA

### 2.1 Harmonização da Contabilidade no Sector Público

O rápido crescimento económico global fez com que existisse necessidade de harmonização internacional das normas de contabilidade, nomeadamente na contabilidade empresarial. De acordo com Tua Pereda (2000), foi em 1904 que se começou a abordar esta temática, num congresso mundial de profissionais de contabilidade em San Luís, nos Estados Unidos. Segundo o mesmo autor, o período de 1959 a 1970 foi marcado pela regulamentação profissional num contexto nacional; só posteriormente, já na década dos anos setenta, a harmonização da contabilidade começou a ser levada para um contexto internacional, apoiada por organismos profissionais entretanto constituídos, como o *International Accounting Standards Board* (IASB) e a *Internacional Federation of Accounts* (IFAC) (Tua Pereda, 2000).

No sector público, a problemática da harmonização internacional terá começado bastante mais tarde, tendo surgido associada à NGP e à proximidade com a contabilidade empresarial, que tem implicado a adoção da contabilidade em regime de acréscimo. O facto de os países estarem associados em comunidades internacionais, e.g. UE, para os quais têm que reportar contas, implica o uso de normativos contabilísticos harmonizados. Outro exemplo é o caso dos países em desenvolvimento que recebem ajudas de financiadores internacionais, os quais exigem reporte numa linguagem contabilística comum (Brusca et al., 2015). Neste contexto, no final dos anos noventa começaram a ser desenvolvidas normas internacionais para a contabilidade pública, copiadas das IFRSs, inicialmente pelo *Public Sector Committee* da IFAC (entre 1997 e 2003), que mais tarde deu origem ao *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Ao abordar a temática da harmonização da contabilidade, há que se considerar atentamente os conceitos associados, pois o não esclarecimento dos mesmos pode levar a uma análise errónea, tanto da metodologia como dos resultados obtidos nos estudos realizados (Tay & Parker, 1990). Conceitos como a *harmonização* e *normalização* podem ser considerados como tendo um mesmo início, mas são, de facto diferentes. Enquanto a normalização aponta para uniformização de princípios, regras e práticas, a harmonização aponta para um processo de redução das diferenças (Mussari, 2014). Nesse sentido a

---

harmonização e normalização são conceitos interligados, pois acabam por ter um mesmo objetivo final – de ultrapassar as diferenças. Segundo Mussari (2014, p. 306), “normalização não é uma questão de processo, mas de progresso, que requer um propósito, um objetivo a ser alcançado no final de um caminho”<sup>1</sup>, enquanto que, “na harmonização, o que importa é o processo, não o progresso, entendido no sentido tradicional de uma aproximação progressiva à linha de chegada”<sup>2</sup> (Mussari, 2014, p. 304). Rodrigues e Guerreiro (2004, p. 9) referem também que “a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global”, distinguindo-se em relação à harmonização que definem como “um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global”.

O processo de harmonização que, como referido, começou pela contabilidade empresarial, é estendido posteriormente à contabilidade pública (Pina et al., 2009). Embora os sistemas da contabilidade pública e da contabilidade empresarial difiram, o facto da primeira seguir os passos da segunda, designadamente nas reformas mais recentes, com a adoção do regime de acréscimo, representa uma certa aproximação, ainda que os sistemas de informação económico (contabilidade de custos), financeiro e orçamental diverjam no processo de harmonização (Nogueira e Ribeiro, 2007), nomeadamente porque em muitos países a contabilidade orçamental ainda assenta no regime de caixa.

Partindo desse ponto, a necessidade de harmonização contabilística do sector público é reforçada, nomeadamente no contexto da UE principalmente quando se constataram elevados valores de dívidas públicas externas e crise financeira, que evidencia a importância de ter um sistema contabilístico mais completo (e.g. regime de acréscimo) e mais fiável. A preocupação com a falta de transparência nas finanças públicas e a fraca gestão, dando lugar a dúvidas relativas à capacidade dos governos, aumenta a crescente realização da importância da sustentabilidade das finanças públicas baseadas numa boa gestão financeira, apoiada num sistema de contabilidade e relato apropriado ao sector público (PwC, 2015).

---

<sup>1</sup> Tradução livre da autora. No original “Standardization is not a matter of process, but of progress, which requires a purpose, a goal to be reached at the end of a path” (Mussari, 2014, p.306).

<sup>2</sup> Tradução livre da autora. No original “In harmonizing, what matters is the process, not the progress, understood in the traditional sense of a progressive approach to the finish line” (Mussari, 2014, p.304).

Desde 1980, o sector público vem sendo alvo de algumas reformas com o intuito de obter uma maior eficiência e uma maior responsabilidade na prestação de serviços. No que respeita à contabilidade, estas reformas têm-se concentrado na mudança da contabilidade de caixa para uma contabilidade de acréscimo, dentro de uma corrente de reforma chamada de NGP. A contabilidade de acréscimo retrata um método que representa, de forma mais apropriada, o desempenho económico das entidades através dos resultados (Botelho e Lima, 2015).

As reformas no sentido da introdução do regime do acréscimo, que têm acontecido internacionalmente, podem dizer-se que têm sido o principal ponto comum no processo de harmonização da Contabilidade Pública a nível internacional (IPSASB, 2017a, 2017b).

A mudança para a contabilidade de acréscimo na Contabilidade Pública tem sido analisada por vários autores, em perspetivas diferentes, abrangendo desde análises mais técnicas, a análises comportamentais dentro do sector público. Esses estudos têm tido como intuito auxiliar e compreender melhor a mudança do regime caixa para o regime de acréscimo (Pina et al., 2009; Hyndman e Connolly, 2011; Becker et al., 2014). Constata-se ainda o interesse de grandes economias mundiais para adoção do regime de acréscimo, o que evidencia a sua importância relativamente ao alcance dos objetivos da NGP (Botelho e Lima, 2015).

Impulsionados pelo quadro mais amplo da NGP, os países da UE reformaram o seu sistema de Contabilidade Pública para a contabilidade financeira em regime de acréscimo (Nogueira et al., 2017). Assim, a contabilidade de acréscimo, no contexto europeu, é resultado do interesse em melhorar o controle e monitorização da situação e desempenho financeiro entre os governos centrais e regionais (Pina et al., 2009). Estes países têm procurado uma função semelhante da contabilidade de acréscimo no sector público como no sector empresarial (Pina et al., 2009).

A adoção de uma contabilidade baseada em acréscimo tem sido bastante controversa. Alguns estudos apontam que com a sua adoção espera-se melhor informação financeira para o uso interno e externo das organizações públicas, assim como uma melhor transparência, avaliação do desempenho das administrações públicas e responsabilização dos gestores públicos. Outros estudos realçam que o modelo baseado no regime de caixa

---



é mais apropriado ao sector público, dadas as atividades desenvolvidas e o objetivo final do sector público, que não é a geração de lucro, mas o fornecimento de um serviço público, pelo que a base de acréscimo resulta numa transparência enganosa e disfuncional (Biondi e Soverchia, 2014). Contudo, mesmo com ressalvas e críticas, tanto de académicos como de profissionais, nos últimos anos a contabilidade de acréscimo foi adotada no sector público pela maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (Pina et al., 2009).

Vários organismos internacionais têm estado na base do processo de harmonização contabilística, designadamente organismos como o IASB, a OCDE, a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e a IFAC a que, particularmente para o sector público, está associado o IPSASB (Rodrigues e Alves, 2016). Nesse contexto, a UE com seu esforço de modernização, perseverou na busca de um melhor funcionamento e uma maior responsabilização dos Estados-Membros (Biondi e Soverchia, 2014). Assim, a harmonização contabilística é vista hoje como fazendo parte dos objetivos da UE, objetivo este que tem sido alcançado com a utilização de diversos instrumentos, tais como as Diretivas, as Comunicações e os Regulamentos. O uso regrado desses instrumentos condiz com diferentes etapas no processo de harmonização contabilística prosseguido pela UE. Segundo Rodrigues e Guerreiro (2004), neste processo ocorreram três etapas: a primeira etapa das “Diretivas” (1970 – 1990), a segunda etapa das “Comunicações” (1990 – 1995) e terceira etapa dos “Regulamentos” (1995 até à atualidade). Fazendo uma atualização e adaptação destas etapas, Saraiva et al. (2014, p. 9) apresentam as seguintes:

- *“1970-1995 – primeira etapa - “Diretivas”, com enfoque na área da contabilidade;*
- *1995-2000 – segunda etapa - “Comunicações”, como meio para analisar e criar a estratégia para a harmonização;*
- *Após 2000 – terceira etapa - “Regulamentos”.”*

Em geral, a harmonização contabilística do sector público na UE, designadamente através da implementação do regime de acréscimo, mesmo apresentando diferentes resultados a níveis de implementação nos diferentes países (Pina et al., 2009; Hyndman e Connolly, 2011; PwC, 2015), pode dizer-se como sendo de nível elevado, já que há uma

---

---

grande adesão dos países à implementação daquele regime contabilístico. Pina et al. (2009) atribuem esta forte adesão ao facto de que a implementação do regime contabilístico em base de acréscimo não exige a introdução de mudanças organizacionais profundas e proporciona maior capacidade de resposta às exigências democráticas dos cidadãos, designadamente incrementando a transparência e *accountability*, o que não era observado com as demonstrações orçamentais tradicionais, baseadas no regime de caixa.

A contabilidade financeira de acréscimo não deve ser vista apenas como um meio para melhorar os processos de gestão e de tomada de decisão, mas como objetivo de aumentar a transparência financeira e a prestação de responsabilidades (*accountability*). Por conseguinte, muitos países, por todo o mundo, embarcaram recentemente num processo de reforma na contabilidade do sector público, introduzindo contabilidade financeira em regime de acréscimo, e adotando princípios gerais da contabilidade empresarial. Este processo mais alargado de harmonização internacional da Contabilidade Pública, tem sido conseguido particularmente pela adoção das IPSASs emitidas pelo IPSASB (Pina et al., 2009; Jorge et al., 2016; Rodrigues e Alves, 2016; Nogueira et al., 2017;).

As IPSASs são normas contabilísticas internacionais de elevada qualidade para serem usadas pelas entidades do sector público em todo o mundo, particularmente na preparação de relatórios financeiros de finalidade geral (Rodrigues e Alves, 2016; IPSASB, 2017a). As IPSASs podem melhorar a "qualidade da informação financeira e facilitar a comparação entre governos e organizações" (PwC, 2013, p. 1)<sup>3</sup>. Tomadas como referência, poderão ser uma oportunidade para a UE melhorar os sistemas contabilísticos do sector público, mesmo que a sua implementação traga alguns obstáculos a ultrapassar (Jorge et al., 2016).

O desenvolvimento das IPSASs pode ser dividido em três fases, sendo a Fase 1 (1997-2002) o desenvolvimento das IPSASs 1 a 20 (muito próximas às IFRSs), a Fase 2 (2003-2010) na qual se emitiram as IPSASs 21 a 24 e, por fim, a Fase 3 (desde 2010), em que se ressalta o desenvolvimento da Estrutura Conceptual (EC) para o sector público publicada em 2014, e onde tem existido um relevo para os assuntos específicos do sector público e,

---

<sup>3</sup> Tradução livre da outora. No original "quality of financial information and facilitates comparison across governments and organisations." (PwC, 2013, p. 1)

assim, modificações nas IPSASs já existentes (Nunes et al., 2016). Neste processo, desde 1997 até 2017 foram então desenvolvidas e publicadas 40 IPSASs para a contabilidade e relato financeiro em base de acréscimo e uma IPSASs para a contabilidade e relato financeiro em base de caixa (IPSASB, 2017a, 2017b). Embora o orçamento e a contabilidade orçamental não sejam abrangidos, o tema é abordado por uma das IPSASs – a *IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements* (IPSASB, 2017a).

Dado que muitas IPSASs têm sido derivadas das IFRSs e o processo de convergência com estas continua (IPSASB, 2018), pode dizer-se que se procura uma harmonização contabilística internacional alargada, inclusive aproximando, se não mesmo convergindo, a Contabilidade Pública com a empresarial.

Neste período de desenvolvimento, publicação e adoção por vários países e entidades supranacionais, muitos foram os estudos realizados sobre a implementação das IPSASs (Nogueira et al., 2017). Jorge et al. (2016) e posteriormente Nogueira et al. (2017), apresentam uma visão geral da implementação destas normas nos Estados membros da UE, tornando visível a amplitude da sua implementação e do seu interesse; apenas alguns não planeiam adotar estas normas, conforme apresentado no Quadro 1. Assim, os autores concluem que, embora a importância reconhecida às IPSASs no contexto da harmonização contabilística do sector público, por alguns países europeus, outros não mostram interesse nestas normas.

Quadro 1: A adoção dos princípios contábeis internacionais (IPSASs)

	<b>Reforma em andamento para se adaptar às IPSASs</b>	<b>Reforma em andamento para obter uma harmonização interna</b>	<b>Reforma em curso inspirada nas IPSASs</b>
Alemanha	Não	Não	Não
Áustria	Sim	Sim	sim
Bélgica	Diferenças por região	Diferenças por região	Apenas entidades locais flamengas
Dinamarca	Não	Não	Não
Espanha	Sim	Não	Sim
Finlândia	Não	Não, já realizado	Não
França	Sim	Sim	Sim
Grécia	Não	Sim	Não
Itália	Não	Sim	Não
Países Baixos	Não	Não	Não

---

Portugal	Sim	Sim	sim
Suécia	Não	Não	Até certo ponto
Suíça	Sim, parcialmente	Sim	Sim
Reino Unido	Não	Não	Não

---

Fonte: Adaptado de Brusca et al. (2015)

Nos últimos anos, a UE, no contexto das IPSASs, deparou-se com uma questão, de qual caminho seria mais viável se implementar as IPSASs diretamente ou se necessária uma adaptação particular para o contexto europeu, tendo seguido o segundo caminho (Mussari, 2014; Jorge et al., 2016)

Tendo como objetivo a adaptação das IPSASs, a Comissão Europeia (CE) decidiu desenvolver EPSASs, normas europeias de contabilidade do sector público, que tomarão como referência as IPSASs. Neste sentido, foi criado no âmbito do Eurostat, um grupo de trabalho para desenvolver as EPSASs<sup>4</sup>.

## 2.2 Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

Dentro de contexto de mudanças vivenciadas pela UE na harmonização contabilística do sector público, esta secção centra-se no contexto de Portugal que, por sua vez, também teve suas mudanças e eventos relevantes, acompanhando as tendências internacionais.

Como referido, a Contabilidade Pública em Portugal teve seu percurso iniciado em 1143, com a fundação da nacionalidade. Durante séculos vários foram os acontecimentos marcantes, destacando-se, nos anos mais recentes, a introdução da contabilidade financeira em regime de acréscimo e digráfica, nos anos 90 do Século XX (em sequência da NGP) e o último facto relevante, o novo modelo contabilístico a ser usado na administração pública, adaptado das IPSASs, o SNC-AP, que entra em vigor este ano de 2018 (Gonçalves et al., 2017).

A história da Contabilidade Pública neste país pode ser dividida por vários períodos, tendo em conta acontecimentos no passado, presente e futuro (Gonçalves et al., 2017), dispostos por anos considerados mais relevantes (Ferreira, 2010).

---

<sup>4</sup> <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/government-accounting>

Vários estudos distinguem quatro períodos importantes no processo: antes de 1990, entre 1990 e 1997, de 1997 a 2015 e o período a partir de 2015 (Jorge, 2003; Pinho, 2014; Gonçalves et al., 2017).

Levando em conta a síntese cronológica apresentada por Gonçalves et al. (2017) e informação disponível em vários outros estudos, documentos e livros (destacando Cravo et al., 2002; Nogueira e Carvalho, 2006; Nogueira e Ribeiro, 2007; Saraiva et al., 2014; Saraiva et al., 2015; Jorge et al., 2016; Nogueira et al., 2017), e ainda na legislação apropriada, apresenta-se a seguir um resumo dos acontecimentos relevantes desses períodos.

### **Antes de 1990**

No período que antecede 1990, a Contabilidade Pública portuguesa era fundamentalmente orçamental. O sistema contabilístico era em base de caixa e utilizava-se o método unigráfico. O objetivo principal dessa contabilidade era servir o Governo relativamente ao controlo orçamental, mais especificamente demonstrar a execução do orçamento e o cumprimento da lei. Este sistema de Contabilidade Pública era também designado de 'Contabilidade Administrativa', uma vez que as principais regras e princípios estavam definidos em Códigos Administrativos, que remontavam aos Séculos XVIII e XIX (Jorge, 2003).

Cabe ressaltar que em 1974 houve um maior estímulo às reformas, com a democratização do país após o período da ditadura, reformas que se iniciaram particularmente após a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia em 1986 (Nogueira e Carvalho, 2006;)

Nos anos mais recentes deste período, as contas anuais de uma entidade pública consistiam em uma contabilidade essencialmente orçamental (estruturada numa base de caixa), fazendo parte de um modelo tradicional da "fase legalista". Era utilizado o método de registo unigráfico para registo dos movimentos da tesouraria e operações dos fluxos financeiros. Ainda neste período as obrigações e direitos eram reconhecidos a quando da entrada ou saída efetiva dos valores monetários (Nogueira e Carvalho, 2006).

### **Entre 1990 e 1997**

A evolução no período entre 1990 e 1997 pode ser marcada pela publicação de três leis que definem as regras para a gestão orçamental, de tesouraria, económica e patrimonial dos organismos da Administração Pública. Em 1989 houve a revisão da Constituição, que originou uma abertura maior ao sistema económico, com impacto nas regras de elaboração do orçamento do Estado. Posteriormente em 1990, publica-se a Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública), com o objetivo de definir o regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central, o controlo orçamental, a contabilização das receitas e despesa e as regras da execução orçamental.

Em sequência da Lei de Bases em 1992, o Decreto-lei nº 155/92, de 28 de julho, lança a Regulamentação do novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), que instituiu dois regimes contabilísticos, consoante a autonomia das entidades públicas: regime geral de autonomia administrativa, com contabilidade orçamental de caixa; regime excepcional de autonomia administrativa e financeira, além da contabilidade orçamental de caixa, obrigou à contabilidade patrimonial de acréscimo, sendo obrigatório a utilização de um sistema de contabilidade que se enquadrasse no então Plano Oficial de Contabilidade (POC). Também se introduziu a contabilidade de compromissos, complementada pela contabilidade analítica. Foi dada uma maior atenção as despesas públicas, adotando-se um novo sistema de pagamentos, competência da Direção Geral de Orçamento (DGO), para autorização de liberação de créditos exigindo conformidade legal, regularidade financeira, eficácia e eficiência das despesas, sob o regime duodecimal. Definiram-se as tipologias de controlo orçamental, sistemático e sucessivo, considerando três formas: autocontrolo, controlo interno e controlo externo.

A partir de uma imposição, para alguns organismos, de contabilidade próxima do então POC empresarial, foram aprovados planos de contabilidade para a Saúde e Segurança Social, e fez-se proposta de um plano para as Instituições do Ensino Superior. No contexto da Administração Local, houve uma proposta de regime contabilístico para os serviços municipalizados.

### **Entre 1997 e 2015**

Após 1997, Portugal deu passos maiores em direção à NGP, sendo que, no âmbito do sistema contabilístico público, foi aprovado o POCP (Decreto-lei nº 232/97, de 3 de setembro), institucionalizando a base de acréscimo e sendo um marco na harmonização da Contabilidade Pública a nível nacional; as propostas e diversos planos existentes foram substituídos. O POCP além de avançar a reforma em curso, começada com a Lei de Bases, constituiu um instrumento necessário para um sistema contabilístico que se enquadrava nas necessidades da NGP. Este Plano acabou por definir-se como um conjunto de princípios e regras com a finalidade de facilitar a harmonização interna e a consolidação das contas do sector público administrativo, com o intuito principal de criar condições para a integração de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna.

Posteriormente a 1997 foram aprovados várias leis e portarias derivadas e complementares ao POCP, começando-se em 1998 com o Decreto-lei nº 68/98 de 3 de setembro, que aprovou a CNCAP. Seguiram-se diversos planos de contabilidade sectoriais: Decreto-lei nº 54A/99, de 22 de fevereiro – POCAL (Autarquias Locais), Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro – POC-E (Educação), Portaria nº 898/2000, de 28 de setembro – POC-MS (Saúde), e Decreto-lei nº 12/2002, de 25 de janeiro – POC-SSSS (Segurança Social); e ainda a Portaria nº 671/2000, de 17 de abril, que aprovou o CIBE (Cadastro e Inventário do Bens do Estado).

Em 2002 é ainda aprovado o Decreto-lei nº 26/2002, de 14 de fevereiro, que estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas, assim como a estrutura das classificações orgânicas aos organismos que integram Administração Central. Este diploma harmoniza as classificações orçamentais para todas as entidades da Administração Pública.

Mais recentemente, outros marcos legais tiveram também impacto na Contabilidade Pública. Em 2012 a Lei nº 8/2012 Lei do Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA) (regulamentada pelo Decreto-lei nº 127/2012 de 21 de junho<sup>5</sup>), que trouxe

---

<sup>5</sup> Esse decreto-lei foi, entretanto, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012 de 20 de dezembro e 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-lei n.º 99/2015, de 2 de junho.

o controlo da execução orçamental, particularmente da despesa pública, onde o princípio fundamental se baseia no facto de que a execução orçamental não pode conduzir a acumulação de pagamentos em atraso. Assim, a LCPA visa controlar a dívida dos organismos do sector público, diminuir o prazo de pagamento a fornecedores, conseguir um maior controle dos compromissos plurianuais e responsabilizar e sancionar os responsáveis pela contabilidade aquando do não cumprimento da lei.

Finalmente, o Decreto-lei nº 134/2012 de 29 de junho, estabelece uma nova CNC, na qual foram integradas as atribuições e competências de normalização para o sector público antes pertencente à então CNCAP extinta em 2011. Dentro da nova CNC, cabe ao CNCP emitir normas de Contabilidade pública, designadamente adaptando as IPSASs do IPSASB.

### **Após 2015**

Em 2015, uma nova viragem ocorreu na Contabilidade Pública portuguesa, abrangendo o orçamento e a contabilidade orçamental, financeira e de custos.

Após oito revisões (a última em 2014), a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) de 1991 foi revogada, publicando-se uma nova LEO (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro), que estabelece os princípios e as regras orçamentais aplicáveis ao sector das administrações públicas, o regime do processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, bem como as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira, respeitantes ao perímetro do subsector da administração central e do subsector da segurança social.

Quanto à Contabilidade Pública, finalmente caminha-se para uma harmonização internacional, com a CNC a elaborar um sistema contabilístico que responde as “exigências de um adequado planeamento, prestação de contas e controlo financeiro” (Gonçalves et al., 2017), coerente com as IPSASs (e eventualmente com as futuras EPSASs) e com o SNC aplicado pelo sector privado (contabilidade empresarial). O SNC-AP foi aprovado com o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Esse novo passo no processo de reforma da Contabilidade Pública em Portugal parecer decorrer principalmente da situação económica deparada pelo país nos últimos

---



anos, onde alguns fatores como a crise financeira (particularmente o facto de Portugal estar sob resgate de 2011 a 2015), o sistema de contabilidade do sector público ser fragmentado e, na visão dos credores e outros *stakeholders*, insuficiente e, por fim, o diagnóstico sobre as práticas e processos de gestão pública realizada pelo Governo com o apoio de parceiros internacionais, no qual conclui que o sistema contabilístico incompleto teria várias fragilidades, conduziram à aprovação do SNC-AP (Jorge et al., 2016; Gonçalves et al., 2017).

Por outro lado, com a adoção do SNC por empresas públicas, sendo que algumas adotam diretamente as IASs/IFRSs, aparece uma discrepância que afeta a consolidação de contas do sector público, sendo que o SNC-AP surgiu também com o intuito de resolver esses problemas (Pinho, 2014).

Inicialmente previsto entrar em vigor no início de 2017, a implementação do SNC-AP acabou por ser adiada para 2018 e, para as autarquias, para 2019, de acordo, respetivamente, com o Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, que altera o regime da administração financeira do Estado e do SNC-AP e com o despacho do Secretário de Estado das Autarquias Locais, de 28 de dezembro de 2017.

### **3. NORMATIVOS CONTABILÍSTICOS APLICADOS AOS SASUC**

Seguindo os objetivos deste estudo, é importante, como ponto prévio, perceber o significado da Receita e do Rendimento no contexto da Administração Pública. A Receita é “qualquer recurso, em princípio uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo” (Dicionário Jurídico da Administração Pública, 1996, Volume VII, pág 28). “Rendimentos são aumentos do património líquido da entidade pública, que não sejam resultados de contribuições para o património líquido”, segundo o parágrafo §103 a EC do SNC-AP. Logo, a Receita associa-se a um fluxo financeiro, enquanto que o Rendimento a um fluxo económico.

Considerando esta distinção, nos pontos seguintes apresentam-se os normativos contabilísticos que têm sido aplicados aos SASUC, começando com o POC-Educação e seguindo com o SNC-AP que entrará em vigor no corrente ano de 2018.

#### **3.1 POC-Educação – Breve revisão**

A existência do POC-Educação (aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro) é justificada pela especificidade e dimensão do sector público e a diversidade das entidades que o constituem (Jesus, 2009; Pinho, 2014). Neste sentido, justifica-se a criação de um plano sectorial para o Sector da Educação (POC-E) (Cravo et al., 2002). O POC-E vem criar as condições com vista a colmatar as deficiências de informação contabilística sentidas anteriormente no sector em questão (Almeida e Marques, 2003).

Com efeito, o POC-E trás aspetos inovadores e especificidades, como a consolidação de contas dos grupos públicos e a “obrigação da existência de um sistema de controlo interno que inclua um plano de organização interno, políticas, métodos técnicas e procedimentos de controlo, de forma a garantir a fiabilidade da informação apresentada” (Pinho, 2014, p. 23).

Relativamente à abrangência do POC-E, em concordância com n.º 1 e n.º 2 do artigo 2º da Portaria n.º 794/2000, o POC-E aplica-se “(...) a todos os serviços e organismos

do Ministério da Educação, bem como os organismos autónomos sob tutela que não tenham natureza forma e designação de empresa pública”; aplica-se ainda a:

“(…) organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades”.

Já em relação à estrutura, o POC-E, tal como o POCP, integra diferentes subsistemas de contabilidade, a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica (Jesus, 2009), sendo que apenas os dois primeiros estão no escopo deste estudo.

A contabilidade orçamental utiliza a Classe 0 de contas, designada por ‘Contas do Controlo Orçamental e Ordem’, na qual se registam todas as operações de gestão e de controlo orçamental, destacando-se, neste trabalho, as fases de realização da receita (Jesus, 2009; Ferreira, 2013). Cabe ainda ressaltar que as contas dessa classe são desagregadas conforme a classificação económica das receitas (e despesas), podendo, em simultâneo, ser agrupados segundo outros critérios por exemplo por projetos, fontes de financiamento, etc. (nota 2.6.5 do POC-Educação). A Classe 0 inclui a movimentação relativa à execução da receita, que se traduz nas operações de Aprovação, Alterações, Liquidação e Recebimento ou Cobrança (Cravo et al., 2002).

Devido à necessidade da harmonização contabilística de todos os planos sectoriais aplicados ao sector público, o POC-E segue a mesma lógica contabilística do POCP, designadamente utilizando o registo na ‘Conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento’, que serve como ligação entre a contabilidade orçamental e patrimonial, na qual registam os movimentos relativos às fases da receita (liquidação, recebimento), que tenham reflexo na contabilidade patrimonial (Cravo et al., 2002; Jesus, 2009).

A Contabilidade Patrimonial (Financeira) regista todas as “operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição, permitindo a este sistema obter informação da situação económica, financeira e o seu valor patrimonial” (Ferreira, 2013, p. 22). Os registos na Contabilidade Patrimonial usam as contas das Classes 1 a 8 (exceto a conta 25 que se encontra no subsistema orçamental e é também

desagregada de acordo com a classificação económica da receita, e da despesa), destacando-se as Classes 7 – Proveitos e Ganhos, e 8 – Resultados.

O POC-E previa dois regimes contabilísticos, o regime geral e o simplificado. A diferença entre os dois regimes, quanto à sua aplicação, reside no fato de que a aplicação do regime simplificado é apenas para os serviços ou organismos que cumulativamente reúnam algumas condições, tais como (Cravo et al., 2002, p. 361):

- a) Estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas;
- b) Não estejam dotados de autonomia administrativa e financeira;
- c) Estejam integrados num grupo público;
- d) A entidade-mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.

Tendo como base o regime geral, seguido pelos SASUC, o POC-E requeria a preparação dos seguintes documentos previsionais (a, b e c) e de prestação de contas (alíneas seguintes), de forma geral (Cravo et al., 2002):

- a. Plano de atividades;
- b. Plano plurianual de investimentos e mapa de execução anual;
- c. Orçamento;
- d. Balanço;
- e. Demonstração dos Resultados por Naturezas<sup>6</sup>;
- f. Mapas de Execução Orçamental (Mapa de controlo orçamental de Receita e de Despesa);
- g. O Mapa de Fluxos de Caixa;
- h. Mapa da situação financeira<sup>7</sup>;
- i. Os Anexos às demonstrações financeiras (Caracterização da entidade, Notas ao balanço e à demonstração dos resultados, Notas sobre o

---

<sup>6</sup> Devido a contabilidade analítica desenvolvida no POC-E, é exigida também a elaboração da Demonstração dos Resultados por funções. A sua elaboração permitia a análise dos custos por funções, produtos, serviços e instrumentos financeiros (Nogueira, 2005).

<sup>7</sup> Mapa de utilização facultativa (mapa 7.4 do POC-E). Este mapa mostra, entre outra informação, os valores das dívidas por cobrar e por pagar, bem como o saldo de caixa e depósitos no final do período.

---

processo orçamental e respetiva execução, Notas sobre a Contabilidade Analítica);

- j. O Relatório de Gestão; e
- k. O Parecer do Órgão Fiscalizador.

As demonstrações podem ser divididas por três tipos diferentes – o Balanço e a Demonstração dos Resultados, da contabilidade patrimonial, e os Mapas de Execução e de Fluxos de Caixa, da contabilidade orçamental. Os anexos às Demonstrações Financeiras podem ser englobados tanto na contabilidade orçamental como na contabilidade financeira, conforme os elementos que abrangem (Coelho, 2014).

Relativamente à Receita e ao Rendimento, importa realçar algumas demonstrações e mapas de acordo com a estrutura do POC-E, onde estes elementos são particularmente evidenciados:

- a. Balanço (5)<sup>8</sup>;
- b. Demonstração dos Resultados – Proveitos e ganhos (6);
- c. Mapas de Execução Orçamental (7):
  - ✓ Controlo Orçamental – Receita (7.2);
  - ✓ Fluxos de Caixa (7.3);
  - ✓ Orçamento – Receita (7.7.2).
- d. Anexos às Demonstrações Financeiras (notas sobre o processo orçamental e respetiva execução):
  - ✓ Mapa das Alterações Orçamentais – Receita (8.3.1-2);
  - ✓ Transferências Correntes – Receita (8.3.4-4);
  - ✓ Transferências de Capital – Receita (8.3.4-5);
  - ✓ Subsídios obtidos (8.3.4-6).

Relativamente ao Quadro e Código de Contas, as dez classes de contas consideradas no POC-E podem ser separadas, sendo que as Classe 1 a 5 abrangem as contas

---

<sup>8</sup> Os números entre parênteses correspondem à codificação dos mapas no POC-E.

do Balanço, as Classes 6 a 8 as contas da Demonstração dos Resultados, a Classe 0 a contas do controlo orçamental e de ordem, e a Classe 9 a contas para a contabilidade analítica.

Mesmo tendo uma grande abrangência na sua implementação, de acordo com alguns autores apontados no estudo de Pinho (2014), o POC-E não se implementou na plenitude dos três sistemas contabilísticos, destacando-se a dificuldade na implementação da contabilidade analítica devido à sua complexidade, dificuldade da avaliação do património, além de falta de recursos humanos com formação necessária.

De acordo com as especificações do POC-E, os SASUC como referido anteriormente, aplicavam o POC-E de acordo com o regime geral, dado que são um organismo dotado de personalidade jurídica e administração autónoma<sup>9</sup>. Sendo abrangidos pelo POC-E, a sua contabilidade e prestação de contas obedecia ao exigido não só pelo POC-E, mas também como pelas instruções do Tribunal de Contas e as normas e princípios contabilísticos geralmente aceites (SASUC, 2017). Nesse sentido, tendo em conta os mapas e demonstrações exigidos pelo POC-E e os objetivos do estudo seguem os quais foram utilizados como fonte de informação para a elaboração deste trabalho:

- a) Balanço (5)
- b) Demonstração de Resultados (6)
- c) Controlo Orçamental – Receita (7.2)
- d) Fluxo de Caixa (7.3)
- e) Orçamento – Receita (7.7.2)
- f) Caracterização da entidade (8.1)
- g) Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza (8.2)
- h) Alterações Orçamentais (8.3.1 – 2)
- i) Transferências correntes – Receita (8.3.4 – 4)
- j) Relatório Gestão (13)

---

<sup>9</sup> “Os SASUC são uma pessoa coletiva dotada de autonomia administrativa e financeira, nos termos e âmbito definidos por lei e pelos estatutos da Universidade de Coimbra. Estão sujeitos à tutela do Ministério da Ciência Tecnologia e Ensino Superior e consolidam as contas com a Entidade-Mãe Universidade de Coimbra” (SASUC, 2017).

---

### **3.2 SNC-AP – Receita e Rendimento**

O SNC-AP, conforme se depreende do apresentado anteriormente, foi desenvolvido de forma consistente com o SNC empresarial e com as IPSASs, e revoga o POCP e os planos sectoriais deste derivado (Gonçalves et al., 2017). Segundo os termos do artigo 6º do Decreto-lei n.º 192/2015 de 3 de setembro, o SNC-AP permite aos governos e às entidades a que se aplica, o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, nomeadamente:

- evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e
- proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

O SNC-AP, tal como o POCP, abrange três subsistemas contabilísticos: Contabilidade Orçamental, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão, sendo aplicável a todos os “serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” (Nunes et al., 2016, p. 14). Os três

subsistemas terão como função o controle dos créditos orçamentais (contabilidade orçamental), a transparência da situação financeira das entidades e base para as contas nacionais (contabilidade financeira) e a estimativa dos custos das políticas públicas e fixação de taxas e preços (contabilidade de gestão), proporcionando informações orçamentais, económico-financeiras e operacionais sucessivamente. Relativamente à base contabilística, a contabilidade financeira e a de gestão baseiam-se no regime de acréscimo, enquanto que a contabilidade orçamental assenta no regime de caixa na elaboração do orçamento, e caixa modificada na execução (Nunes et al., 2016).

O diploma legal que aprovou o SNC-AP, Decreto-Lei N.º 192/2015, de 11 de setembro no artigo 5º, estipula, para as entidades de menor dimensão e risco orçamental, um regime simplificado de contabilidade pública, tendo sido concretizado através da Portaria nº218/2016 de 9 de agosto (Nunes et al., 2016). Segundo Nunes et al. (2016), pode-se fazer uma separação entre as entidades que são abrangidas pelo regime simplificado e as do regime geral, de acordo com a despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas. Pelo regime simplificado temos dois tipos de entidades: as “microentidades” que de acordo com a classificação acima referida, têm um valor de despesa paga menor ou igual a € 1.000.000, e as “pequenas entidades” que têm um valor de despesa paga maior a € 1.000.000 e menor ou igual a € 5.000.000. E pelo regime geral estão as entidades com o valor superior a € 5.000.000.

Ainda de acordo com essa classificação, Nunes et al. (2016) apontam os instrumentos do normativo que serão utilizados por cada uma dessas entidades:

- a) Microentidades: NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, Divulgação do inventário do património;
- b) Pequenas entidades: Norma de Contabilidade Pública para Pequenas Entidades (NCP-PE), NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, Divulgação do inventário do património e a NCP 27 – Contabilidade de Gestão, Plano de Contas Multidimensional (PCM); e
- c) Regime geral: EC, NCPs, PCM.



De acordo com alguns autores (e.g., Nunes et al., 2016; Gonçalves et al., 2017) e o próprio Decreto Lei 192/2015 de 11 de setembro, o SNC-AP assenta em alguns pilares, sendo eles:

- **EC da informação financeira pública;**
- **Normas de Contabilidade Pública** (NCP) baseadas nas IPSASs e no SNC – sendo 27 NCP, entre as quais uma de Contabilidade de Gestão (NCP 27), uma de Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26) e vinte e cinco de Contabilidade Financeira (NCP 1 a NCP 25);
- Norma de contabilidade pública para pequenas entidades – NCP-PE (regime simplificado);
- **Plano de Contas Multidimensional** (PCM) e notas explicativas;
- **Modelos de demonstrações orçamentais;**
- **Modelos de demonstrações financeiras;**
- Manual de Implementação<sup>10</sup>.

Tendo em conta os pilares mencionados, pode fazer-se uma divisão entre a contabilidade orçamental e a financeira, dentro do contexto da Receita e do Rendimento, como parece adequado ao presente estudo. Assim, na Contabilidade Orçamental aborda-se a norma de contabilidade pública referente e as demonstrações orçamentais (*NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental*) e na Contabilidade Financeira serão abordados a EC, o PCM, as normas de contabilidade pública relevantes, assim como as demonstrações financeiras (*NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras*, *NCP 13 – Rendimento de Transações com Contraprestação* e *NCP 14 – Rendimento de Transações sem Contraprestação*).

---

<sup>10</sup> Elaborado pelo CNCP da CNC, onde são estabelecidos um “conjunto de orientações práticas consubstanciadas em clarificações, interpretações, explicações, detalhes, modelos e exemplos que ... sejam úteis [na preparação da] informação financeira e orçamental e [no relato] para a generalidade dos utilizadores” (CNC, 2016).

---

### Contabilidade Orçamental – Receita

A Contabilidade Orçamental visa permitir o registo detalhado do processo orçamental, desde a elaboração do orçamento, respetiva execução e prestação de contas, bem como relatar o desempenho orçamental (Nunes et al., 2016). No SNC-AP o subsistema da contabilidade orçamental foi abordado separadamente na NCP 26, cabe ainda ressaltar que não existe nenhuma IPSASs que “contemple os requisitos para a escrituração de uma contabilidade orçamental de acordo com o método das partidas dobradas, tal como Portugal tem tradição nos seus planos de contabilidade pública em vigor e na NCP 26 do SNC-AP” (Nunes et al., 2016, p. 19). Assim, a NCP 26 estabelece regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais, componentes principais do relato orçamental de uma entidade, de forma a assegurar a comparabilidade com os anos anteriores ou com outras entidades, com o objetivo principal de regular a contabilidade orçamental.

A escrituração de todo o processo orçamental é tratada numa Classe 0 – Contabilidade Orçamental, que é nova face ao contexto do POCP e dos planos sectoriais, designadamente do POC-E. Nesta classe há o registo do orçamento inicial, alterações orçamentais, execução orçamental para a receita (e despesa), incluindo o direito a receber (obrigação a pagar), obtendo assim uma informação mais compreensível para efeitos de controlo e de gestão a partir da análise do balancete da Classe 0. Elimina-se, portanto, a anterior existente conta 25, mas as contas da Classe 0 continuam a ser desagregadas nos classificadores orçamentais, nomeadamente considerando a classificação económica da receita e da despesa.

No novo normativo NCP 26, são introduzidos e detalhados vários conceitos referentes à Receita, resumidos no Quadro 2.

Quadro 2: Conceitos Orçamentais – Receita

Termo	Definição
Alterações Orçamentais modificativas	Alteração que procede à inscrição de uma nova natureza de receita, ou da qual resulta o aumento do montante global da receita, face ao orçamento que esteja em vigor.
Alterações Orçamentais Permutativas	Alteração que procede à inscrição da composição do orçamento da receita, mantendo constante o seu montante global.

Liquidação Receita	Direito que se constitui em contas a receber do qual se espera influxos de caixa futuros.
Recebimento	Influxos de caixa ou entradas em espécie no património da entidade, devendo neste último caso a entidade reconhecer o influxo de caixa pela regularização da dívida, simultaneamente, um efluxo de caixa no valor da dívida pela aquisição virtual do bem.
Receitas Correntes	Incidem sobre o património não duradouro da entidade, provêm de ganhos do período orçamental e esgotam-se no período de um ano, se renovam em todos os períodos de relato por regra geral.
Receitas de Capital	Alteram o património duradouro da entidade, são cobradas ocasionalmente, ou seja, têm m carácter transitório, e regra geral são associadas a uma diminuição do património duradouro ou aumento dos ativos e passivos de médio/longo prazos.
Receita Efetiva	Quantias recebidas que aumentam o caixa e equivalentes de caixa, sem gerarem obrigações orçamentais.
Receita Total	Receita efetiva adicionada a receita resultante de ativos e passivos financeiros orçamentais e do saldo da gerência anterior expurgado da componente de operações de tesouraria.
Saldo Corrente	Diferença entre receitas correntes e despesas correntes.
Saldo de Capital	Diferença entre receitas de capital e despesas de capital.
Saldo de gerência	Saldo de caixa apurado à data de relato, decompõe-se em saldo de operações orçamentais e saldo de operações de tesouraria.
Saldo global	Diferença entre receita efetiva e despesa efetiva.
Saldo primário	Diferença entre receita efetiva e despesa efetiva deduzida dos juros.

Fonte: Adaptado de Nunes et al. (2016)

As receitas públicas, tendo em conta os preceitos definidos na LEO (estabelecidos na Lei nº 151/2015 de 11 de setembro, artigo 52º), devem ser legais (ou seja, ter correta inscrição e classificação orçamental), podendo ser liquidadas (ter montante determinado pelo Estado ou entidade pública para ser cobrado) e cobradas (quantia entrada nos cofres) apenas se estiverem previstas no orçamento, na adequada classificação, podendo exceder o valor previsto (o orçamento da receita estabelece uma ‘previsão’ e não uma ‘dotação’).

Os sistemas orçamentais classificam a receita de acordo com a natureza económica e as fontes de financiamento, sendo que essas classificações podem ter diferentes níveis de detalhe. As receitas são mensuradas pelo custo documentalmente comprovado e sempre pelo valor nominal da quantia a receber (Nunes et al., 2016; NCP 26).

O orçamento da receita, de acordo com Nunes et al. (2016), passa a ter uma importância redobrada no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP (baseado na NCP 26), não apenas porque todo o ciclo é abrangido pela contabilidade orçamental dando

uma informação mais compreensível, independente de estornos e correções, mas porque “a conta 014 Previsões por liquidar facilitará o cálculo de um indicador avançado da execução orçamental da receita, ao apurar-se o quociente entre o saldo daquela conta e os saldos da conta 011 Previsões iniciais e 012 Previsões corrigidas” (Nunes et al., 2016, p. 30).

No que se refere à execução orçamental, o ciclo orçamental da receita deverá obedecer a algumas fases, nomeadamente, inscrição da previsão de receita, liquidação e recebimento, contendo ainda algumas modificações como anulações, reembolsos e restituições (Nunes et al., 2016). Cabe ressaltar ao que se refere a uma inovação trazida pelo SNC-AP as contas a transitar e a dos exercícios futuros. A contas a transitar no sentido das receitas, a conta 0154 – Liquidações a transitar de acordo com a NCP 26, destina-se a acolher a débito o montante das liquidações que, à data de relato, ficaram por cobrar. Debita -se, durante o processo de encerramento da contabilidade orçamental, oferecendo assim informações relativos as Receitas por cobrar no final do período. Após o encerramento do período contabilístico, o balancete analítico da contabilidade orçamental evidenciará através destas contas as liquidações que terão de ser integradas no orçamento do período contabilístico seguinte. Para os efeitos futuros no orçamento, o NCP 26 abrange as receitas e despesas, onde as receitas de períodos futuros é dividida entre as contas 031 – Orçamento de receitas de períodos futuros e 032 – Liquidações. As contas são desdobradas em cinco subcontas contemplando assim os quatro períodos seguintes ao período e o período após, caso exista contratos.

O Quadro 3 mostra as contas da Classe 0 apresentadas na NCP 26, para serem usadas nas operações de registo das diferentes fases da receita.

Quadro 3: Classe 0 – Contabilidade Orçamental

01 Receita do período corrente		03 Receita de períodos futuros	
<b>01</b>	<b>Receita</b>	<b>031</b>	<b>Orçamento</b>
<b>011</b>	<b>Previsões Iniciais</b>	0311	Período (n+1)
<b>012</b>	<b>Previsões Corrigidas</b>	0312	Período (n+2)
<b>013</b>	<b>Modificações</b>	0313	Período (n+3)
<b>0131</b>	Reforços	0314	Período (n+4)
01311	Reforços em Previsões Corrigidas	0315	Períodos seguintes

01312	Reforços em Previsões por Liquidar	<b>032</b>	<b>Liquidações</b>
<b>0132</b>	Anulações	0321	Período (n+1)
01321	Anulações em Previsões Corrigidas	0322	Período (n+2)
01322	Anulações em Previsões por Liquidar	0323	Período (n+3)
<b>0133</b>	Créditos especiais	0324	Período (n+4)
01331	Créditos especiais em Previsões Corrigidas	0325	Períodos seguintes
01332	Créditos especiais em Previsões por Liquidar		
<b>014</b>	<b>Previsões por corrigir</b>		
<b>015</b>	<b>Liquidações</b>		
0151	Liquidações Transitadas		
0152	Liquidações Emitidas		
0153	Liquidações Recebidas		
0154	Liquidações a transitar		
<b>016</b>	<b>Liquidações Anuladas</b>		
0161	Liquidações transitadas anuladas		
0162	Liquidações Emitidas Anuladas		
0163	Liquidações Recebidas Anuladas		
<b>017</b>	<b>Recebimentos</b>		
0171	Recebimentos do período		
0172	Recebimentos de períodos findos		
0173	Recebimentos diferidos		
<b>018</b>	<b>Reembolsos e restituições</b>		
0181	Reembolso e restituições emitidos		
0182	Reembolso e restituições pagos		

Fonte: NCP 26

O Quadro 4 apresenta as principais operações da receita, indicando as contas da contabilidade orçamental usadas para a respetiva contabilização.

Quadro 4: Execução orçamental receita – contabilização das transações previstas

Descrição	Débito	Crédito
Aprovação do orçamento	011 Previsões iniciais	012 Previsões corrigidas
Transferência para previsões por liquidar	014 Previsões por liquidar	011 Previsões iniciais
Liquidação	0152 Liquidações emitidas	014 Previsões por liquidar

Recebimento do período	0171 Recebimento período	0153 Liquidações recebidas
Recebimento de períodos findos	0172 Recebimento períodos findos	0153 Liquidações recebidas
Recebimento retidos por terceiro	0173 Recebimentos diferidos	0153 Liquidações recebidas
Utilização do recebimento retido	0171/0172 Recebimento período/per. Findos	0173 Recebimentos diferidos
Anulação de liquidação do período	0162 Liquidações emitidas anuladas 014 Previsões por liquidar	0152 Liquidações emitidas 0163 Previsões por liquidar anuladas
Anulação de liquidação de períodos findos	0161 Liquidações transitadas anuladas 014 Previsões por liquidar	0151 Liquidações transitadas 0163 Previsões por liquidar anuladas
Reembolsos e restituições	0153 Liquidações recebidas 0182 Reembolsos e restituições pagos	0181 Reembolsos e restituições emitidos 0171/0172 Recebimento período/per. Findos

Fonte: Baseado em Nunes et al. (2016)

A NCP 26 também abrange os elementos do relato orçamental. As demonstrações orçamentais são, nos termos da NCP 26 (§40), representações estruturadas da execução e desempenho orçamental da uma dada entidade pública, tendo como objetivo principal proporcionar informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental. De acordo com (Nunes et al., 2016), o relato orçamental proporciona informações referentes aos recursos obtidos e usados de acordo com orçamento aprovado por lei. Nesse sentido, a NCP 26, de acordo com o capítulo 11 — Componentes das demonstrações orçamentais (parágrafos §§46-48), abrange um conjunto de demonstrações orçamentais para as contas individuais, quer na perspetiva da receita, quer na da despesa (realce daquelas onde a receita é um elemento relevante, quer na perspetiva previsional, quer na de relato).

Demonstrações Previsionais:

- a. O **Orçamento**, enquadrado num plano orçamental plurianual;
- b. O Plano Plurianual de Investimentos (PPI);

Demonstrações de relato:

- a. **A Demonstração do Desempenho Orçamental (DDO);**

- b. **A Demonstração de execução orçamental da Receita;**
- c. A Demonstração de execução orçamental da Despesa;
- d. A Demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimentos; e
- e. O anexo as demonstrações orçamentais: **Alterações orçamentais da receita**, Alterações orçamentais da despesa, Alterações ao plano plurianual de investimentos, Operações de tesouraria, Contratação administrativa, Transferências e subsídios (**transferências e subsídios – receita** transferências e subsídios – despesa), outras divulgações.

Indo ao encontro dos objetivos do trabalho, cabe ressaltar algumas informações acerca de algumas demonstrações. Assim sendo, no referente às demonstrações previsionais, o Orçamento, de acordo com a análise realizada à demonstração apresentada na NCP 26, apresenta as previsões para receita e despesa, tendo em conta um plano plurianual. Já sobre as demonstrações de relato, a NCP 26, parágrafo §43 alínea (c) explica que a DDO evidencia “importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período contabilístico, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria”. Também evidencia os saldos (gerência anterior e para gerência seguinte, saldo global, saldo corrente, saldo de capital e saldo primário). Já a Demonstração de Execução Orçamental da Receita fornece informação para controlar todas as fases da execução do orçamento da receita (liquidações), incluindo informação relativa às previsões corrigidas. A Demonstração das Alterações Orçamentais da Receita visa demonstrar as alterações ocorridas nas rúbricas da receita no período do relato. Por fim, o mapa das Transferências e subsídios – receita, objetiva relatar informação detalhada respeitante a transferências e subsídios correntes e de capital, concedidos e obtidos.

### **Contabilidade Financeira – Rendimento**

Ao abordar a contabilidade financeira do SNC-AP, há que se referir a EC (Anexo I do Decreto-lei nº192/2015, de 11 de setembro) baseada na EC do IPSASB (2014), que orienta a definição e implementação das IPSASs. A EC do SNC-AP define os conceitos

---

presentes nas NCPs aplicáveis à preparação e apresentação das demonstrações e relatórios financeiros no sector público, sendo assim aplicável apenas ao subsistema da contabilidade financeira (NCP 1 a NCP 25) (Nunes et al., 2016).

A EC contempla, além da definição dos elementos das demonstrações financeiras e respetivos critérios de reconhecimento e mensuração, uma Introdução, onde são explicadas as características distintivas do sector público (face ao contexto empresarial) em relação ao relato financeiro de finalidade geral.

Muitas destas especificidades resultam do facto de, como realçado anteriormente, o principal objetivo das entidades públicas ser prestar serviços públicos e não gerar lucro (Carvalho e Simões, 2016; Almeida, 2017). Por outro lado, a principal fonte de receita de muitas entidades do sector público deriva de impostos (Ferreira, 2013), que são consideradas ‘transações sem contraprestação’, em que, como se verá na NCP 14, uma entidade recebe/dá valor de uma outra entidade sem dar/receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

Ainda de acordo com os últimos capítulos da EC do SNC-AP, referente à definição dos elementos das demonstrações financeiras, e ao seu reconhecimento e mensuração, entende-se destacar alguns pontos relevantes referentes ao Rendimento.

O rendimento, elemento particular da demonstração dos resultados, de acordo com a EC (parágrafo §103), é definido como “aumentos no património líquido, que não sejam resultantes de contribuições para o património líquido”. Este elemento pode ter origem em transações com ou sem contraprestação, ou em outros eventos (e.g., alterações de preços, oscilações (não realizadas), positivas ou negativas, nos valores de ativos e ou passivos, a realização de ativos através da sua depreciação ou amortização e a erosão do potencial de serviço ou dos benefícios económicos futuros através da ocorrência da situação de imparidade), podendo surgir de transações individuais ou grupos de transações (Nunes et al., 2016).

O Anexo III do Decreto-lei nº192/2015, de 11 de setembro abrange também um PCM, segundo o qual, de forma normalizada, sistemática e consistente, se assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos. Tem como particular propósito, apoiar os registos e elaboração das demonstrações na contabilidade financeira, a elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e o cálculo das

---



---

respetivas depreciações e amortizações, apoiar a elaboração do Relatório de Gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas e apoiar a preparação das Contas Nacionais, no que respeita às grandezas das Administrações Públicas (Nunes et al., 2016), o que mostra a sua multidimensionalidade, ao incluir a contabilidade orçamental (naturezas das despesas e receitas)<sup>11</sup>, a contabilidade financeira, as contas nacionais e o cadastro de bens e direitos.

O PCM adota uma estrutura de contas consistente com as do SNC, mas com algumas contas específicas para o sector público. Além disso, o PCM permite uma desagregação das contas principais conforme as necessidades de cada sector, e é constituído por (Nunes et al., 2016):

- a. Um quadro síntese de contas das Classes 1 a 8 destinadas a registar transações e acontecimentos na contabilidade financeira em base de acréscimo e que podem também servir, no futuro, para classificar as operações por natureza na contabilidade orçamental em base de caixa modificada;
- b. Uma lista codificada de contas (Código de Contas) das Classes 1 a 8;
- c. Um quadro de correspondência entre as rúbricas orçamentais<sup>12</sup> e as contas do PCM, caso estas venham a ser adotadas na contabilidade orçamental para classificar as operações por natureza;
- d. Um quadro de correspondência entre as contas do PCM e as principais contas do SEC;
- e. Um classificador de entidades (Classificador complementar 1);
- f. Um classificador de bens e direitos para efeito de cadastro e respetivas vidas úteis (Classificador complementar 2).

---

<sup>11</sup> Todavia, o PCM acabou por não se usado para esta finalidade, já que, para a contabilidade orçamental, "(...) os classificadores em vigor, como é o caso do Decreto Lei nº 26/2002, irão manter-se em 2018." (<https://www.unileo.gov.pt/informacoes>)

<sup>12</sup> Assim como acontece para as demonstrações financeiras, onde existe um conjunto de rúbricas, com a finalidade de elaboração de algumas demonstrações (balanço, demonstração dos resultados, demonstração dos fluxos de caixa), também foram normalizadas rúbricas orçamentais, para as respetivas demonstrações, que são resultado da agregação de diferentes classificações económicas (R para receitas e D para despesas), presentes no Decreto-Lei nº. 26/2002, de 14 de fevereiro (Nunes et al., 2016).

O PCM apresenta para os rendimentos da Classe 7 – Rendimentos (Quadro 5). Esta classe abrange todos as contas dos rendimentos referentes ao período do relato e estão organizados por natureza (PCM).

Quadro 5: Classe 7 – Rendimentos – SNC-AP

<b>Código de Contas</b>	<b>Discrição</b>
<b>70</b>	<b>Impostos, contribuições e taxas</b>
701	Impostos Diretos
702	Impostos Indiretos
703	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistema de saúde
704	Taxas, multas e outras penalidades
<b>71</b>	<b>Vendas</b>
711	Mercadorias
712	Produtos acabados e intermédios
713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
714	Ativos biológicos
717	Devolução de vendas
<b>72</b>	<b>Prestações de serviços e concessões</b>
<b>73</b>	<b>Variações nos inventários da produção</b>
<b>74</b>	<b>Trabalhos para a própria entidade</b>
<b>75</b>	<b>Transferências e subsídios correntes obtidos</b>
<b>76</b>	<b>Reversões</b>
<b>77</b>	<b>Ganhos por aumentos de justo valor</b>
<b>78</b>	<b>Outros rendimentos e ganhos</b>
781	Rendimentos suplementares
782	Descontos de pronto pagamento obtidos
783	Recuperação de contas a receber
784	Ganhos em inventários
785	Rendimentos e ganhos em entidades controladas associadas e empreendimentos conjuntos
786	Rendimentos e ganhos nos restantes ativos financeiros
787	Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros
788	Outros
<b>79</b>	<b>Juros, dividendos e outros rendimentos similares</b>

Das contas principais da Classe 7, destacam-se as que registam os rendimentos de provenientes de acordo com as notas de enquadramentos do PCM (Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho):

- **70 – Impostos, contribuições e taxas:** impostos, contribuições e taxas, que são reconhecidos a base do acréscimo;
- **71 – Vendas:** vendas de ativos abrangidos nos termos da NCP 13;
- **72 – Prestações de Serviços e Concessões:** trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade, sua contabilização obedece a NCP 13;
- **73 – Variação nos Inventários da produção:** regista diferenças entre os inventários no fim e no início do período dos produtos acabados e intermediários, subprodutos, resíduos e refugos e dos produtos e trabalhos e curso, sendo essa diferença valorizada pelo método de custeio de produção;
- **74 – Trabalhos para a própria entidade:** trabalhos realizados pela entidade para si mesma, sob a sua administração direta, aplicando os meios próprios ou adquiridos para efeito e que se destinam aos seus ativos não correntes ou que sejam repartidos por vários períodos;
- **75 – Transferências e subsídios correntes obtidos:** transferências correntes e recursos financeiros auferidos sem qualquer contraprestação, que são destinados à cobertura dos gastos correntes (específicos ou que tenham afetação preestabelecida) de acordo com a NCP14;
- **76 – Reversões:** registo dos desconhecimentos (anulação ou diminuição) da depreciação, amortização, perdas por imparidade e provisões, sendo creditadas por contrapartidas dessas contas;
- **77 – Ganhos por aumentos de justo valor:** ganhos por aumentos do justo valor em instrumentos financeiros, investimentos financeiros, propriedades de investimentos e dos ativos biológicos. Sendo as variações do justo valor reconhecidas diretamente nos resultados de acordo com a NCP 18, 8 e 11;

- **78 – Outros rendimentos e ganhos:** ganhos inerentes ao valor acrescentando das atividades que não fazem parte dos objetivos principais da entidade;
- **79 – Juros dividendos e outros rendimentos similares:** juros obtidos, dividendos e outros rendimentos similares recebidos por depósitos, empréstimos concedidos e outras aplicações financeiras (por norma) e também as diferenças de cambio favoráveis associadas à atividade de financiamento.

Em relação às NCPs incluídas no subsistema da contabilidade financeira, é de ressaltar a NCP 13 (derivada da IPSAS 9) e a NCP 14 (derivada da IPSAS 23), ambas as normas abordam o Rendimento, mas em perspetivas diferentes: a NCP 13 aborda os rendimentos provenientes das transações com contraprestação e a NCP 14 aborda os rendimentos provenientes das transações sem contraprestação.

As NCP 13 (parágrafo §10) e NCP 14 (parágrafo §6), trazem conceitos relevantes para Administração Pública, as transações com contraprestação e as sem contraprestação, sendo que, segundo as normas, são definidos como: resultam

- a. Transação com contraprestação – transação pela qual uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca o valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos); e
- b. Transação sem contraprestação – transação que não seja transação com contraprestação, na qual a entidade recebe valor de outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

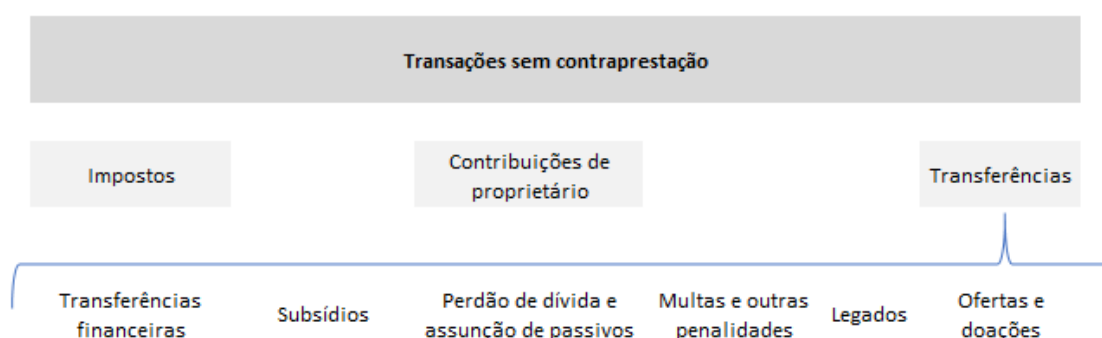
A norma NCP 13 é aplicada na contabilização do rendimento proveniente de transações e acontecimentos, como prestações de serviços, venda de bens, ou uso por terceiros de ativos. Na distinção entre rendimentos abrangidos pela NCP 13 e NCP 14, é

---

importante ter-se em consideração a substância das transações em vez da sua forma legal (Nunes et al., 2016). O reconhecimento do rendimento (ganho) segundo esta norma, é realizado quando for provável que fluam para a entidade os benefícios e económicos futuros ou potencial de serviço, e estes benefícios possam ser mensurados com fiabilidade. Por outro lado, a mensuração deste tipo de rendimentos com contraprestação deverá ser efetuada pelo justo valor (quantia pelo qual o ativo pode ser trocado ou passivo liquidado, numa transação em que não há relacionamento entre as partes dispostas a negociar) da retribuição recebida ou a receber, tendo em conta as quantias dos descontos comerciais e das quantidades recebidos (Nunes et al., 2016)

A NCP 14, por sua vez, é uma norma de grande relevância para o sector público, já que a maior parte dos rendimentos deste sector são provenientes de transações sem contraprestação (Nunes et al., 2016). Segundo os parágrafos §7-8 desta norma, existem dois tipos de transação sem contraprestação: 1) a transação na qual a entidade recebe recursos, mas não dá em retorno nenhuma retribuição ou apenas uma retribuição simbólica; e 2) a transação na qual a entidade dá em retorno uma retribuição direta pelos serviços recebidos, mas o valor não se aproxima do justo valor que deveria proporcionar relativamente aos recursos recebidos. Estas transações podem ter diferentes fontes, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1: Tipos de transações sem contraprestação

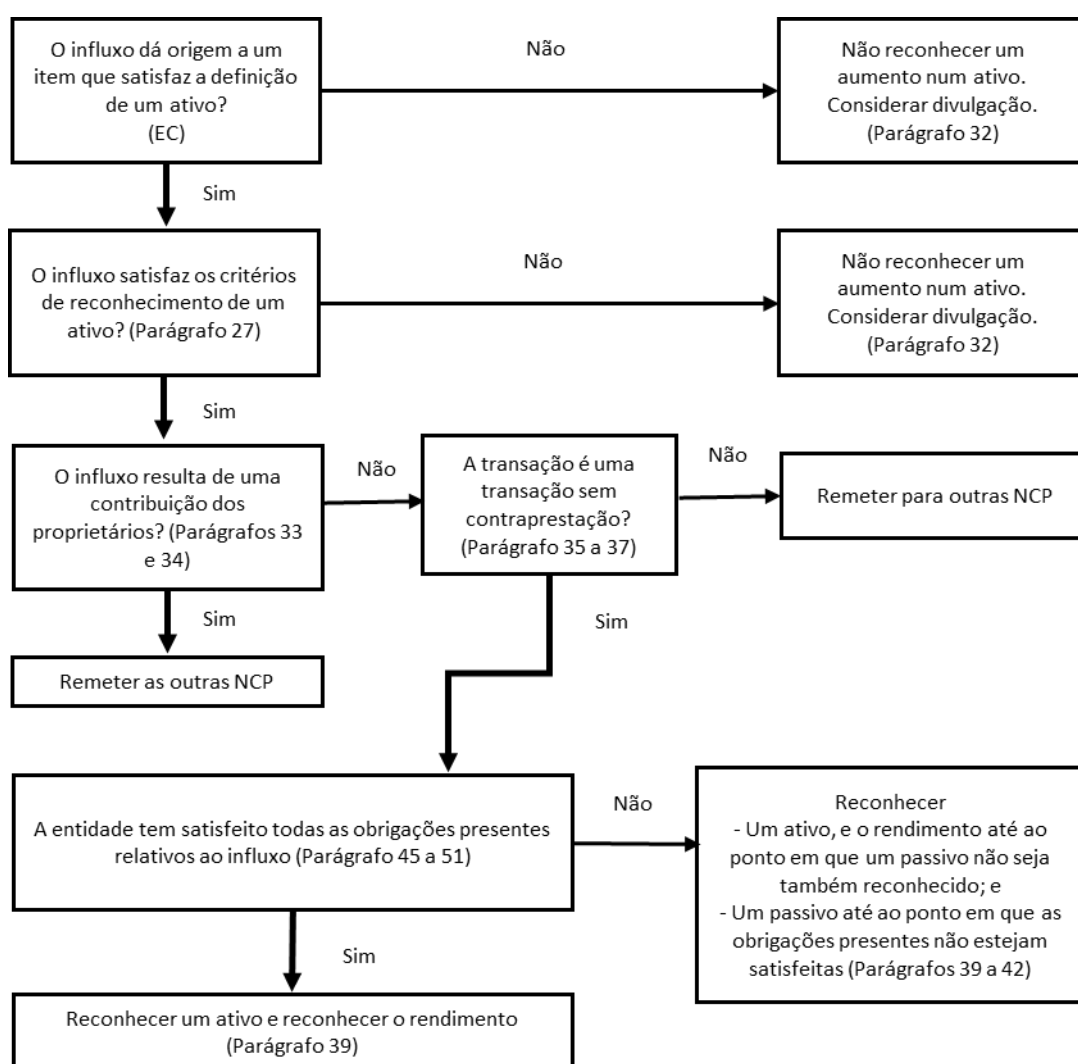


Fonte: Nunes et al. (2016, p. 202)

No contexto do reconhecimento inicial, a NCP 14 impõe que o reconhecimento de um influxo proveniente de uma transação sem contraprestação, reconhecido como ativo

(reconhecimento do ativo só poderá existir quando obtido o controlo dos recursos que satisfaçam a definição de um ativo e se satisfaçam os restantes critérios de reconhecimento), deve ser, em princípio, reconhecido como rendimento. Esse rendimento deverá ser mensurado pela quantia (justo valor ou melhor estimativa à data de aquisição) do aumento no ativo reconhecido. Nesse sentido a norma também apresenta um fluxograma para auxiliar a classificação de influxo de recursos, conforme se apresenta na Figura 2.

Figura 2: Classificação do influxo de recursos



Fonte: NCP 14, §26.

Outro ponto importante de ressaltar é relativo às transferências de ativos, designadamente os que na Figura 1 se enquadram nas transferências financeiras e

subsídios – o seu reconhecimento contabilístico pode ser diferenciado, de acordo com as especificações da lei, do regulamento ou do acordo. Essas especificações podem ser condições e/ou restrições. Assim sendo, havendo cláusulas (acordo, leis, regulamentos) impostas por terceiros acerca do uso de dado ativo recebido, essas cláusulas são consideradas especificações (Nunes et al., 2016). As condições e as restrições têm exigências parecidas no sentido em que ambas, no reconhecimento inicial, exigem que a entidade use ou consuma os benefícios futuros ou potencial de serviço existente num ativo de uma determinada maneira (obrigação de desempenho), mas apenas as condições exigem que esse benefício seja devolvido ao cedente, em caso de serem violadas (Carvalho e Simões, 2016). No respeitante à natureza da condição, esta pode ser satisfeita progressivamente ou apenas ser concretizada com a ocorrência de um acontecimento particular futuro, o que determina o reconhecimento do rendimento (CNC, 2017). Assim, nas transferências com condições, reconhece-se o ativo e o passivo (rendimento a reconhecer), e à medida que as condições se cumprirem, reduz-se ou extingue-se o passivo e reconhece-se, imediata ou progressivamente, o rendimento ou aumento do Património Líquido (CNC, 2016; Nunes et al., 2016). No caso de não cumprimento das condições, a entidade deverá proceder ao reconhecimento do incumprimento da condição (mudando a conta do passivo) e, quando pagar, ao reconhecimento da devolução do valor, de acordo com as condições acordadas (redução simultânea do ativo e do passivo).

Nas transferências apenas com restrições reconhece-se o ativo, e em contrapartida, imediatamente, ou o rendimento ou o aumento do Património Líquido (Carvalho e Simões, 2016).

A contabilização, nas duas normas, NCP 13 e NCP 14, independentemente da natureza da transação, com ou sem contraprestação, de forma generalizada, abrange as contas resumidas no Quadro 6, sendo que os rendimentos provenientes de transações com contraprestação não estão sujeitos nem a restrições nem a condições e geralmente são contabilizados na classe 7, podendo ser diferidos para cumprimento do regime do acréscimo.

Quadro 6: Contabilização dos Rendimentos com e sem contraprestação

Descrição	Débito	Crédito
Reconhecimento do rendimento (s/ condições)	21/27 – Clientes, contrib. e utentes/Outras contas a receber e a pagar	7/59 – Rendimentos/Outras variações no património líquido
Diferimento do rendimento sujeito a condições) (1)	201 – Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	28 – Diferimentos
Reconhecimento do rendimento (c/ condições) (2)	28 – Diferimentos	7/59 – Rendimentos/Outras variações no património líquido
Recebimento Cliente ou Outro devedor	12 – Depósitos à ordem	201/21/27 – Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos/Clientes, contrib. e utentes/Outras contas a receber e a pagar

Fonte: Adaptado Nunes et al. (2016).

Quanto ao relato do Rendimento, importa ter em conta o relato financeiro em geral.

O relato financeiro do SNC-AP, para uma entidade pública individual, é enquadrado pelas NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras (derivada das IPSASs 1 e 2), NCP 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros (derivada da IPSAS 3), NCP 17 – Acontecimentos após a data do relato (derivada da IPSAS 14), NCP 20 – Divulgação de Partes Relacionadas (derivada da IPSAS 20) e NCP 25 – Relato por Segmentos (derivada da IPSAS 18). Deve-se ainda considerar o que consta na LEO, no decreto-lei anual de execução do Orçamento do Estado, e na Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, Lei de Organização e Processo (LOPTC) e instruções associadas, emitidas pelo Tribunal de Contas (Nunes et al., 2016).

A NCP 1, nesse sentido, vem com o intuito de facilitar a consolidação de contas das entidades públicas, podendo essas usar demonstrações financeiras semelhantes às usadas no sector empresarial (Nunes et al., 2016). Esta norma, a partir do §44, estabelece a estrutura e conteúdo de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade pública, nomeadamente (realce das demonstrações financeiras onde o rendimento está refletido, de forma direta ou indireta):

- **Balanço;**
- **Demonstração dos Resultados por Naturezas;**



- **Demonstração das Alterações do Património Líquido;**
- Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- Anexos às demonstrações financeiras (notas abrangendo um resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas, sendo as **notas 13 e 14 relativas, respetivamente, aos rendimentos de transações com e sem contraprestação**).

De acordo com a NCP 1, o Balanço apresenta os ativos e passivos classificados em correntes e não correntes, evidenciando o património líquido, no qual consta, entre outros, o valor dos resultados transitados, resultados do período e outras variações no património líquido que podem incluir rendimentos (e.g. subsídios ao investimento). A Demonstração dos Resultados por Natureza exige que todos os itens dos rendimentos (e gastos) reconhecidos num período sejam incluídos na determinação do resultado do período<sup>13</sup>. Já a Demonstração das Alterações no Património Líquido evidencia (NCP 1, parágrafo §63): o resultado do período, os rendimentos (e gastos) do período reconhecidos diretamente no património líquido, e o total dos rendimentos (e gastos) do período, mostrando separadamente as quantias totais atribuídas aos proprietários da entidade que controla e aos interesses minoritários.

As demonstrações financeiras devem apresentar a posição financeira (Balanço) e suas alterações (Demonstrações das Alterações no Património Líquido), o desempenho financeiro (Demonstrações dos Resultados por Naturezas) e os fluxos de caixa da entidade (Demonstração de Fluxos de Caixa – DFC) (Nunes et al., 2016). Conforme referido na NCP 1 (parágrafos §28-43), as demonstrações financeiras baseiam-se nos princípios da comparabilidade, consistência, materialidade e agregação, compensação e continuidade.

---

<sup>13</sup> “(...) a menos que outra NCP exija de outra forma. Outras NCP exigem que alguns itens (tais como aumentos e diminuições de revalorizações e algumas diferenças cambiais) sejam reconhecidos diretamente como alterações no património líquido” (NCP 1, parágrafo § 60).

---

### 3.3 Comparação entre os normativos: principais alterações

Nesta seção faz-se uma breve comparação dos dois normativos, apontando as principais diferenças e semelhanças, com o intuito de se conseguir um melhor entendimento das mudanças a ocorrer com a transição. Dado o enfoque do trabalho, também nesta comparação se dará mais realce às mudanças que afetam a Receita e Rendimento.

Primeiramente é necessário apontar algumas alterações nas terminologias existentes entre o antigo normativo e o novo, alterações essas sumariadas no Quadro 7.

Quadro 7: Principais diferenças terminológicas entre o POC-E e o SNC-AP

POC-E	SNC-AP
Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Financeira
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativo intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativo fixo tangíveis
Investimento financeiros em imóveis	Propriedade de investimento
Provisões (para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Fonte: Adaptado de Carvalho e Carreira (2016)

Além dessas alterações, o SNC-AP traz algumas alterações nos subsistemas de Contabilidade Orçamental e de Contabilidade Financeira, resumidas nos Quadros 8 e 11 que serão apresentadas nos pontos 3.3.1 – Contabilidade Orçamental e 3.3.2 sucessivamente.

### 3.3.1 Contabilidade Orçamental

No que concerne a Contabilidade Orçamental, verifica-se que os objetivos são idênticos nos dois normativos, baseando-se na informação do orçamento da receita (e despesa), sua previsão, modificações, execução e saldos (Caiado, Carvalho, Silveira, e Simões, 2017).

Quadro 8: Diferenças entre o POC-E e o SNC-AP – Contabilidade Orçamental

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Receita)
<b>Classe 0</b>	<p>Classe 0 e a conta 25 contemplam as fases da receita e despesa (exceto direito e obrigação), fazendo uma ligação com a contabilidade financeira.</p> <p>Existência de contas para informação acerca do reflexo orçamental da despesa e compromissos de exercícios futuros.</p>	<p>Acompanhamento de <u>todas as fases da receita e despesa</u> na Classe 0; Eliminação da conta 25.</p> <p>Autonomização das operações de tesouraria.</p> <p>Definição das contas específicas para contabilidade orçamental e conjunto de <u>passivos contingentes</u>.</p> <p>Existência de contas para informação acerca do reflexo orçamental da <u>receita</u> e despesa <u>em períodos económicos futuros</u>.</p>	<p>O balancete da classe 0, além de validar o conteúdo das DOs, que pelo POC-E era inviável, torna-se mais uma ferramenta de apoio à tomada de decisão.</p> <p>As DOs da NCP26 apresentam informação de fácil compreensão, dado o grau de agregação das rúbricas diferentemente do que acontecia no POC-E.</p> <p>Possibilidade de, com o novo normativo, constituir um balancete do conteúdo orçamental como instrumento de verificação.</p> <p>As contas das alterações orçamentais que antes eram apresentadas permanentemente saldadas, tendo que se fazer a leitura dos valores acumulados a débito e crédito, para se ter o valor das mesmas, no novo normativo permitem agora obter</p>	<p>Possibilidade de acompanhamento de todas as fases da receita.</p> <p>Conhecimento do montante das liquidações emitidas por natureza, montante a cobrar, montante das liquidações anuladas, receita cobrada líquida, montante dos reembolsos e restituições e receita liquidada que transita para o período seguinte.</p> <p>Dispõe de um indicador (receitas por cobrar) capaz de verificar previamente à fase da cobrança, o montante da receita a cobrar.</p> <p>A falta de informação existente no POC-E referente ao reflexo orçamental das liquidações que</p>

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Receita)
			diretamente estes valores.	dão origem a recebimentos em períodos económicos futuros, é preenchida pelo SNC-AP com as contas 03 - Receita de períodos futuros e suas subcontas.
<b>Demonstrações Orçamentais individuais de relato (previsionais e históricas)</b>	Orçamento anual; Mapa de execução orçamental da receita; Mapa de execução orçamental da despesa; Mapa dos fluxos de caixa; Mapa da situação financeira; Mapa de descontos e retenções; Mapa de desenvolvimento das despesas com pessoal; Anexo às DOs.	Orçamento enquadrado num plano plurianual; Plano plurianual de investimentos (PPI); Demonstração de Execução da Receita; Demonstração de Execução da Despesa; Demonstração de Execução Anual do PPI; Demonstração de Desempenho Orçamental; Anexo às DOs.	Definição de uma demonstração para o Orçamento e Plano Plurianual;  Melhoria nas Demonstrações de Execução Orçamental (Receita/Despesa/PPI);  O PPI passará a ser aplicado a todas as entidades públicas;  Criação da Demonstração do Desempenho Orçamental (cálculos de vários indicadores orçamentais).  O saldo de gerência será apresentado na Demonstração do Desempenho Orçamental e não mais no mapa dos fluxos de caixa, conforme é feita no POC-E.	O saldo apresentado no balancete da Classe 0 tem correspondência direta com colunas nas Demonstrações de Execução Orçamental da receita (previsões corrigidas, liquidações emitidas, anuladas, recebimentos do período), contrariamente ao POC-E, já que não existiam contas de liquidações, liquidações anuladas e reembolsos e restituições, que apresentam montantes por natureza da receita.

Fonte: POC-E; SNC-AP; Cravo et al. (2002); Pinho (2014); Carvalho e Carreira (2016); Nunes et al. (2016); e Caiado et al. (2017).

No que se refere à estrutura e terminologia da nova Classe 0, inclui todas as fases do ciclo da receita diferentemente do POC-E. Com isso a Classe 0 passa a registar todos os registos contabilísticos das transações e outros acontecimentos (Caiado et al., 2017), conforme detalhado o Quadro 9.

Quadro 9: Comparação POC-E vs. SNC-AP: Classe 0 – Receita

POC-Educação	SNC-AP
Contas do Controlo Orçamental e de ordem	Plano de Contas da Contabilidade Orçamental
<b><u>Registo da Receita do período</u></b>	
<b>03 Receita</b>	<b>01 Receita</b>
<b>031 Previsões iniciais</b>	<b>011 Previsões Iniciais</b>
<b>032 Revisões de previsões</b>	<b>012 Previsões Corrigidas</b>
0321 Reforços	<b>013 Modificações</b>
0322 Anulações	<b>0131</b> Reforços
<b>Reforços - Créditos</b>	01311 Reforços em Previsões Corrigidas
<b>033 especiais</b>	01312 Reforços em Previsões por Liquidar
<b>034 Previsões corrigidas</b>	<b>0132</b> Anulações
	01321 Anulações em Previsões Corrigidas
<b>251 Cobrança<sup>14</sup></b>	01322 Anulações em Previsões por Liquidar
	<b>0133</b> Créditos especiais
	01331 Créditos especiais em Previsões Corrigidas
	01332 Créditos especiais em Previsões por Liquidar
	<b>014 Previsões por corrigir</b>
	<b>015 Liquidações</b>
	0151 Liquidações Transitadas
	0152 Liquidações Emitidas
	0153 Liquidações Recebidas
	0154 Liquidações a transitar
	<b>016 Liquidações Anuladas</b>
	0161 Liquidações transitadas anuladas
	0162 Liquidações Emitidas Anuladas
	0163 Liquidações Recebidas Anuladas
	<b>017 Recebimentos</b>
	0171 Recebimentos do período
	0172 Recebimentos de períodos findos
	0173 Recebimentos diferidos

<sup>14</sup> A conta 25 não faz parte da Classe 0 no POC-E, mas sendo uma das fases do registo da receita (dentro da contabilidade orçamental) foi inserida no quadro para melhor compreensão.

	<b>018 Reembolsos e restituições</b>	
	0181	Reembolso e restituições emitidos
	0182	Reembolso e restituições pagos
	<b><u>Receita de períodos futuros</u></b>	
Não são objeto de registo	<b>03 Receita de períodos futuros</b>	
	031	Orçamento
	032	Liquidações

O SNC-AP traz outra inovação em comparação ao POC-E, que se concentra na normalização das rúbricas (Receita e Despesa) para as demonstrações orçamentais, que serão assim mais sintéticas. As novas rúbricas para a receita (apresentados no Quadro 11) têm correspondência com o classificador económico (Decreto-lei 26/2002, de 14 de fevereiro, ainda em vigor) e encontram-se normalizadas para o Orçamento e Plano Orçamental Plurianual e para as demonstrações do relato orçamental individual. Segundo Caiado et al. (2017), a classificação económica para as receitas (e despesas) é mais relevante para a contabilidade orçamental, já que obriga à associação de todas as fases da receita (e despesa) ao classificador económico, pelo que consequentemente todas as demonstrações orçamentais são apresentadas por essa classificação económica. Para Nunes et al. (2016), o orçamento da receita passa, assim, a ter uma importância maior no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP, não apenas pelo fato do ciclo da receita ser suportado pelas contas da contabilidade orçamental, incluindo os efeitos em períodos futuros, mas também porque a conta “014 – Previsões por liquidar” irá facilitar no cálculo de um indicador avançado da execução orçamental da receita (quociente entre saldo da conta “014 – Previsões por liquidar” e saldo das contas “011 – Previsões iniciais” e “012 – Previsões corrigidas”, que pode indicar eventual inflação orçamental (Nunes et al., 2016).

Os autores também enfatizam o fato de que o SNC-AP tem como objetivo, no futuro revogar o classificador económico atual e substituí-lo pelas contas das Classes 1 a 7 do PCM, com as quais poderão ser obtidas as demonstrações orçamentais, financeiras e outros relatórios.

Quadro 10: Rúbricas Orçamentais – Receita

Rúbrica	Designação	Rúbrica	Designação
	<b>Receita Corrente</b>		<b>Receita de capital</b>
R1	Receita Fiscal	R8	Venda de bens de investimento
R1.1	Impostos diretos	R9	Transferências de Capital
R1.2	Impostos indiretos	R91	Administrações Públicas
R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde	R92	Exterior - UE
R3	Taxas, multas e outras penalidades	R93	Outras
R4	Rendimentos de propriedade	R10	Outras receitas de capital Reposição não abatidas aos pagamentos
R5	Transferências Correntes	R11	Receita com ativos financeiros
R51	Administrações Públicas	R12	Receita com passivos financeiros
R52	Exterior - UE	R13	
R53	Outras		
R6	Venda de bens e serviços		
R7	Outras receitas correntes		

Fonte: NCP 26

Em suma, o novo normativo traz uma contabilização numa outra perspetiva e mais completa que no normativo anterior, consequência da nova Classe 0, assim como novas demonstrações e melhorias nas demonstrações e mapas existentes em comparação ao POC-E. O desenvolvimento destas, destacando a perspetiva da Receita, será apresentado mais adiante no estudo de caso, acompanhado de exemplos ilustrativos.

### 3.3.2 Contabilidade Financeira

Assim como o Quadro 8 evidencia com mais detalhes a comparação entre os dois normativos na perspetiva da contabilidade orçamental, o Quadro 11 também saliente as diferenças na ótica da contabilidade financeira.

Quadro 11: Diferenças entre o POC-E e o SNC-AP — Contabilidade Financeira

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Rendimento)
<b>Estrutura Concetual</b>	Não contempla uma estrutura conceitual, embora aborde alguns conceitos e	Abrange uma Estrutura Concetual, idêntica à das normas internacionais.	O POC-E, embora não contemple uma estrutura concetual, define critérios de valometria nas	A EC no SNC-AP, no que se refere aos rendimentos, apresenta a sua definição e faz menção às suas origens

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Rendimento)
	princípios contabilísticos.		<p>áreas contabilísticas de imobilizações, existências, dívidas de e a terceiros e disponibilidades.</p> <p>No POC-E não estão contempladas as características qualitativas de informação financeira, nem as definições dos elementos das DFs.</p> <p>Embora o POC-E não consagre o princípio da substância sobre a forma como princípio geralmente aceite, diferentemente do SNC-AP, o mesmo é utilizado no POC-E na contabilização de bens em regime de locação financeira e na cedência de imobilizado com horizonte temporal de retorno.</p>	<p>podendo ser em transações com ou sem contrapestração.</p> <p>Os resultados do período mencionados na EC do SNC-AP, são assim derivados da diferença entre os rendimentos e os gastos, reconhecidos nesse período.</p>
<b>Plano de Contas</b>	Classes 1 a 8	Abrange o PCM um único plano a ser usado para a contabilidade		Relativamente à Classe 7 – Rendimentos, antes pelo POC-E era denominada como “Proveitos e ganhos”. Nesta classe existem algumas diferenças terminológicas e de



<b>Tópico</b>	<b>POC-E</b>	<b>SNC-AP</b>	<b>Observação geral</b>	<b>Observação (Rendimento)</b>
		orçamental e financeira <sup>15</sup> .		numeração de contas, além do desdobramento de algumas contas, e.g. conta 71 – Vendas e Prestação de serviços no POC-E, que no SNC-AP está dividida entre duas contas, 71 – Vendas e 72 – Prestações de Serviços e Concessões. Foram ainda adicionadas outras contas que antes não constavam no POC-E, e.g. conta 73 – Variações nos inventários da produção e 76 – Reversões.
<b>Transações com contraprestação e sem contraprestação</b>	Não há distinção entre os proveitos destes tipos de transações.	NCP 13 e NCP 14 distinguem como reconhecer e mensurar os rendimentos destes tipos de transações.	O POC-E não contempla requisitos específicos para a contabilização de rendimentos de transações sem contraprestação, e não faz diferenciação entre transações com ou sem contraprestação.	Apesar de não haver requisitos específicos para reconhecer e mensurar os rendimentos de transações sem contraprestação, no POC-E já há contas de rendimentos provenientes de Impostos e taxas (conta 72) e transferências e subsídios obtidos (contas 2745, 74 e 575).
<b>Património Artístico, Histórico e Cultural</b>	Regras de Valometria e reconhecimento	NCP 3 e NCP 5 (Património Histórico Tangível e Intangível respetivamente)	No SNC-AP é dada à entidade a opção de reconhecer e mensurar o património histórico, havendo	

<sup>15</sup> Dado que o classificador económico das receitas e despesas públicas, Decreto-lei nº 26/2002, de 1 de fevereiro (e posteriores alterações) não foi revogado, o PCM acabou por, até à data, ainda não ser usado na contabilidade orçamental.

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Rendimento)
				contas específicas nos ativos fixos tangíveis e intangíveis para os bens de domínio público.
<b>Demonstrações financeiras</b>	Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo às Demonstrações Financeiras.	Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Demonstração das Alterações no Património Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexos às DFs.		Alteração dos modelos de Balanço, Demonstração dos Resultados, e criação de novas demonstrações como a Demonstração das Alterações no Património Líquido e a DFC (atividades operacionais, de financiamento e de investimento).

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Rendimento)
<p><b>Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas e erros</b></p>	<p>Princípio da consistência</p>	<p>NCP 2 e na Estrutura Concetual, ligada à característica da comparabilidade.</p>	<p>No referente às políticas contabilísticas, a NCP 2 especifica que na ausência de uma NCP que se aplique a uma transação (acontecimento ou condição) específica, o órgão de gestão deverá considerar a aplicação de acordo com algumas fontes, sendo estas pela ordem indicada: os requisitos e orientações das NCPs que tratam assuntos similares e relacionadas, e os critérios de reconhecimento e mensuração dos rendimentos em outras NCPs.</p>	<p>Relativamente as alterações em estimativas contabilísticas, que podem ser relativas a rendimentos, de acordo com a NCP 2, a alteração numa estimativa contabilística pode afetar os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros, como efeitos de uma alteração que seja reconhecida no rendimento corrente. As alterações de política ou erros, obrigam a re-expressão de valores com efeitos retroativos nas DFs.</p>
<p><b>Acontecimento após data de relato</b></p>	<p>Não contempla</p>	<p>NCP 17</p>		<p>Alguns acontecimentos após o relato podem dar lugar a ajustamentos (ajustes as quantias reconhecidas nas DFs ou reconhecimentos de itens que não foram reconhecidos antes), tal como, por exemplo, o reconhecimento do rendimento de ativos vendidos antes da data de relato.</p>
<p><b>Divulgação de partes relacionadas</b></p>	<p>Nota 8.2.16 do Anexo</p>	<p>NCP 20</p>	<p>A nota do POC-E já exigia divulgação da designação e</p>	

Tópico	POC-E	SNC-AP	Observação geral	Observação (Rendimento)
			sede das entidades participadas, com indicação da parcela detida, bem como dos capitais próprios ou equivalente e do resultado do último exercício em cada uma dessas entidades, com menção desse exercício.	
<b>Relato por Segmentos</b>	Nota 8.2.35 do Anexo	NCP 25	O SNC-AP contempla uma norma que permite claramente às entidades prestarem contas por “áreas de negócio”.	A nota do POC-E definia apenas que a entidade deveria divulgar a repartição do valor líquido das vendas e das prestações de serviços registados na conta 71-Vendas e prestação de serviços por atividade e por mercados (interno e externo), na medida em que tais atividades e mercados fossem consideravelmente diferentes.

Fonte: SNC-AP; POC-E; e Pinho (2014); Carvalho e Carreira (2016); e Nunes et al. (2016)

Como referido, uma das grandes diferenças entre os dois normativos no contexto da contabilidade financeira, está no fato de que o POC-E não possui uma estrutura conceptual para a informação financeira pública, embora contemple alguns princípios contabilísticos. Contudo, o objetivo da Contabilidade Financeira do SNC-AP aproxima-se do que estava definido para a Contabilidade Patrimonial do POC-E: mostrar a posição financeira (antes situação patrimonial), o desempenho financeiro (antes os resultados) e as alterações na posição financeira, de uma entidade pública.

Ainda outra inovação relevante trazida pelo SNC-AP em comparação ao POC-E, está ligada à criação de um único plano de contas para todos os sectores, o PCM, e que, como referido também substitui o CIBE.

O PCM, como já referido, abrange a Classe 7 – Rendimentos, o que, também como as outras classes, teve algumas alterações em comparação ao normativo anterior, para se aproximar ao plano de contas do SNC empresarial, conforme apresentado no Quadro 12.

Quadro 12: Comparação Classe 7 – Rendimentos - POC-E vs. SNC-AP

POC-E	SNC-AP
Classe 7 - Proveitos e Ganhos	Classe 7 - Rendimentos
	70 Impostos, contribuições e taxas
71 Vendas e prestações de serviços	71 Vendas
72 Impostos e taxas	72 Prestações de serviços e concessões
73 Proveitos e suplementares	73 Variações nos inventários da produção
74 Transferências e subsídios correntes obtidos	74 Trabalhos para a própria entidade
75 Trabalhos para a própria entidade	75 Transferências e subsídios correntes obtidos
76 Outros proveitos e ganhos operacionais	76 Reversões
	77 Ganhos por aumentos de justo valor
78 Proveitos e ganhos financeiros	78 Outros rendimentos e ganhos
79 Proveitos e ganhos extraordinários	79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

Fonte: PCM; NCP 1; e POC-E

A Classe 7, existente no plano de contas dos dois normativos, apresenta o conteúdo dos rendimentos da contabilidade financeira, organizados segundo a sua natureza. Pelo SNC-AP os rendimentos são principalmente (mas não exclusivamente) reconhecidos pelas NCP 13 e NCP 14. Como referido, as mudanças trazidas pelo novo normativo implicam também algumas alterações na estrutura e conteúdos das contas desta classe. Neste sentido, pelo Quadro 12, podemos verificar que algumas contas tiveram o seu desdobramento em contas separadas, houve uma alteração na ordem das contas, além da introdução de contas novas derivada de novos conceitos e critérios do novo normativo (e.g., introdução do conceito e forma de contabilização pelo justo valor).

Relativamente às demonstrações financeiras, como já observado, o SNC-AP em relação ao POC-E faz algumas melhorias nas demonstrações já existentes, como no Balanço e na Demonstração dos Resultados (por natureza), além de criar novas demonstrações, como foram os casos das Demonstração das Alterações no Património Líquido e Demonstração dos Fluxos de Caixa. Para o presente estudo é mais relevante analisar, em comparação ao POC-E, as demonstrações onde os rendimentos possam ter impacto direto ou indireto, como a Demonstração dos Resultados e o Balanço e, de forma mais sucinta, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, já que é uma demonstração nova na contabilidade financeira do SNC-AP e que abrange os recebimentos, consequentes dos rendimentos.

O desenvolvimento destas demonstrações será apresentado mais adiante no estudo de caso, acompanhado de exemplos ilustrativos.

## **PARTE II – ESTUDO DE CASO**

## **4. ENQUADRAMENTO DOS SASUC**

### **4.1 Evolução histórica da orgânica dos SASUC**

Em novembro de 1966, pelo Decreto-Lei nº47303, foram criados os SASUC, consagrados, de acordo com Vaz (2009, p. 22), como:

(...) organismos dotados de personalidade jurídica e governo autónomo, sem prejuízo da faculdade que assistia ao Reitor da Universidade de Coimbra, na dependência do qual estavam sedeados, de lhes dar instruções para o seu bom funcionamento e perfeita realização dos seus fins.

Até os anos 80, deu-se a criação de uma “panóplia diversificada de estrutura de apoio social, com orgânicas e competências próprias, que não traduziam uma política de ação social uniforme e concertada” (Vaz, 2009, p. 23). Os serviços, assim, funcionavam na direta dependência da Reitoria da UC e eram financiados pelo Ministério da Educação, através do Instituto de Ação Social Escolar.

Posteriormente, com a publicação do Decreto-Lei nº132/80, de 17 de maio, a estrutura orgânica dos SASUC teve sua base delimitada, passando a instituir-se como pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, na direta dependência do Ministério de Educação. Este enquadramento durou apenas até 1993, quando o diploma de 1980 foi revogado pelo Decreto-Lei nº129/93, de 22 de abril, o qual estabeleceu as bases da política de ação social no Ensino Superior, enquadrando o desenvolvimento dos SASUC nas respetivas instituições de ensino. Assim, a partir de então, a UC tem o poder para definir o modelo de gestão a adotar e a escolha dos instrumentos mais adequados para executar a política definida pelo Governo (Ministério de Educação).

O Regime Jurídico das Instituições do Ensino Superior (RIJES) (Lei nº62/2007, de 10 de setembro) acaba por fazer novamente algumas mudanças no enquadramento dos SASUC, segundo o Relatório de Gestão 2012 (SASUC, 2013, p. 5) tais como a determinação da:

(...) autonomia administrativa e financeira dos Serviços, dentro dos termos e âmbito definidos pela lei e pelo estatuto da instituição de ensino superior a que estivessem adstritos, sendo sujeitos à fiscalização exercida por fiscal único e as suas contas consolidadas com as da instituição.



Com estas mudanças, o RIJES veio a revogar os artigos 12 e 17 do Decreto-Lei nº129/93, de 22 de abril, passando os SASUC a serem gerido por um administrador, sem competências próprias (apenas as delegadas pelo Reitor), deixando de ter um órgão coletivo de gestão (Concelho Administrativo).

Neste contexto, em 2010 é criado o primeiro Regulamento Orgânico dos SASUC<sup>16</sup>, regulamento cujas condições de criação se baseiam nos Estatutos da UC, entretanto publicados em 2008<sup>17</sup>. O Regulamento acaba por estruturar os SASUC por quatro Direções de Serviços, sete Divisões e dezanove Serviços/Gabinetes na dependência direta do Administrador, dos Diretores de Serviços ou Chefes de Divisão. Esta (re)estruturação levou a uma mudança de caráter contabilístico e organizacional relativa aos centros de responsabilidade e centros de custo.

O ano de 2012 foi um ano marcante para o SASUC já que trouxe várias alterações significativas ao modelo orgânico e de gestão, impulsionadas pelas restrições orçamentais devido à conjuntura económico-financeira tanto nacional e internacional. Esta situação levou a uma grande redução no financiamento das Instituições de Ensino Superior (IES) por via do Orçamento de Estado.

Ainda no mesmo ano, foi publicado o Regulamento Geral (RG) dos SASUC<sup>18</sup>, no qual os SASUC são definidos como um “serviço da UC, ao qual cabe desenvolver a ação social universitária no âmbito da UC”; o Regulamento vai assim de acordo com o RIJES. Ainda através deste Regulamento são definidos os órgãos dos SASUC: Concelho de Ação Social, Conselho de Gestão da UC, Reitor da UC e o Administrador dos SASUC. Relativamente ao orçamento e finanças, o RG determina que os SASUC apresentam o projeto do seu orçamento, com base na dotação que lhes for atribuída pela UC e nas suas receitas próprias, competindo ao Conselho de Gestão da UC aprovar o projeto de orçamento e o projeto de relatório e contas do SASUC.

Este RG, com o tempo, foi, entretanto, sofrendo algumas alterações, de entre as quais, com maior relevância, se destaca a redução de quatro para apenas duas Direções de Serviços. Em 2013 a estrutura orgânica dos SASUC, além das unidades determinadas pelo

---

<sup>16</sup> Publicado no Diário da República nº 50, 2ª série, de 12 de março de 2010.

<sup>17</sup> Publicados no Diário da República nº 50, 2ª série, de 1 de setembro de 2008.

<sup>18</sup> Regulamento nº61/2012, publicado em Diário da República, nº 35, 2ª série, de 17 de fevereiro de 2012.

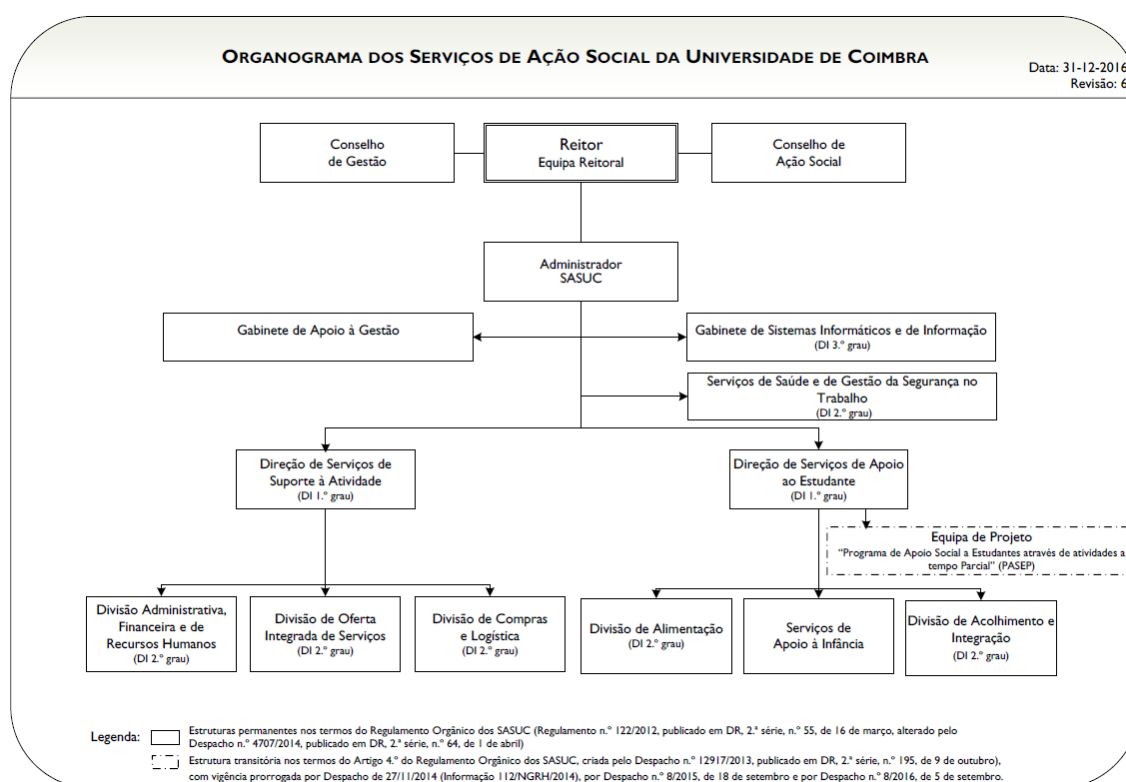
---

RG, teve a introdução de algumas equipas de projeto e extinção de outras, destacando a criação da equipa do projeto para a implementação do “Programa de Apoio Social a Estudantes através de atividades de tempo parcial” (PASEP)<sup>19</sup>.

Em 2014, devido às necessidades constatadas, fez-se nova alteração ao Regulamento Orgânico dos SASUC, com a criação dos Serviços de Saúde e de Gestão da Segurança no Trabalho<sup>20</sup>; transformou-se ainda os Serviços de Oferta Integrada em Divisão de Oferta Integrada de Serviços.

A Figura 3 apresenta a estrutura orgânica dos SASUC à data de 31 de dezembro de 2016.

Figura 3: Organograma dos SASUC



Fonte: <https://www.uc.pt/sasuc/SobreNos/Missao-EstruturaOrganica>

<sup>19</sup> Constituída pelo Despacho n.º 12917/2013, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 195.

<sup>20</sup> Publicado pelo Despacho n.º 4707/2014, de 1 de abril.

#### **4.2 Ação Social na Universidade de Coimbra: medidas de apoio**

Os SASUC tiveram alterações a nível de instalações, procedimentos, segurança, criação de novos serviços, entre outros, com o propósito de melhorar e desenvolver um serviço social de maior qualidade.

No âmbito das atribuições, compete aos SASUC, atribuir bolsas de estudo, conceder auxílios de emergências, promover acesso à alimentação das cantinas e bares, providenciar o funcionamento das residências para estudantes, promover a saúde e o bem-estar da comunidade universitária, entre outros, com o intuito de prestar apoios sociais. Com isso os SASUC desenvolveram um conjunto de atribuições mais específicas, tais como (SASUC, 2017):

- I. Direção de Serviços de Suporte à Atividades
  - a. Divisão Administrativa, Financeira e de Recursos Humanos;
  - b. Divisão de Compras e Logística;
  - c. Divisão de Oferta Integrada de Serviços.

A Direção de Serviços tem como propósito a gestão eficiente dos apoios sociais disponibilizados aos estudantes.

- II. Direção de Serviços de Apoio ao Estudante
  - a. Divisão de Alimentação;
  - b. Divisão de Acolhimento e Integração;
  - c. Serviços de Apoio à Infância.

A Direção de Serviços de Apoio ao Estudante tem como objetivo prestar apoio direto e indireto aos estudantes. De acordo com a missão (artigo 28º dos Estatutos da Universidade de Coimbra) dos SASUC, os estudantes da UC obtêm apoios diretos, como bolsas de estudos e auxílios de emergência, assim como serviços de apoio social indiretos.

Relativamente às Medidas de Apoio Social Indireto, os SASUC prestam serviços de alimentação, alojamento, serviços de saúde e gestão da segurança no trabalho, e serviços de apoio à infância. Apoiam ainda com serviços de integração e aconselhamento, assim como o PASEP. Esta diversificação de apoios prestados pelos SASUC, que constituem a sua fonte de financiamento próprio, tende a ser um dos grandes focos da entidade, dada as

exigências do contexto económico atual, assim podendo assegurar a qualidade e melhoria contínua dos apoios e serviços disponibilizados à comunidade UC (alunos, professores e pessoal não docente).

Conforme o Relatório de Gestão de 2016, o Quadro 13 apresenta indicadores de prestação de serviços das medidas dos apoios sociais indiretos mencionados.

Quadro 13: Indicadores das Medidas de Apoios Sociais Indiretos

		2016	Δ% 2015
<b>Alimentação</b>	Nº de unidades de alimentação	18	5,88%
	Nº de Refeições Servidas	872 155	-5,80%
	Nº Médio Refeição/Dia	3 819	-1,72%
<b>Alojamento</b>	Nº de Residências	14	0
	Taxa Ocupação	90%	p.p.
	Nº de alojados do regime geral	1 184	4%
<b>Serviços de Saúde</b>	Especialidades	9	0
	Nº Consultas	8 063	12,77%
	Nº de atos de enfermagem pagos	401	-51,33%
	Nº outros atos clínicos	444	-75,10%
<b>Exames de Medicina do Trabalho</b>	Nº exames realizados	705	-21,14%
<b>Apoio à Infância</b>	Creche - Ocupação média	56	1,82%
	J. Infância - Ocupação média	65	-10,96%
<b>Integração e Aconselhamento</b>	Nº de estudantes c/ NEE acompanhadas	104	-5,45%
	Nº de consultas de psicologia realizadas	1 314	119,36%
	Nº de ações de formação	28	7,69%
<b>PASEP</b>	Nº de ofertas de atividades	54	29%
	Nº de participantes	105	15%
	Montante total de apoios atribuídos	55 241,85 €	-9%

Fonte: Baseado nos Quadros 3 a 9 do Relatório de Gestão e Contas de 2016 (SASUC, 2017)

Devido às restrições orçamentais vividas também pelo sistema de Ensino Superior no período de crise, a gestão dos SASUC sente a necessidade de ampliar e diversificar as fontes de financiamento, para que assim possa ser possível alcançar os objetivos propostos em relação à melhoria dos apoios e serviços à comunidade UC (SASUC, 2017). Nesse sentido, entre as medidas de apoios sociais indiretos, embora tenha tido um aumento no indicador “Alimentação” relativo às unidades alimentares, houve uma queda das refeições

servidas em cerca de 5,80% comparativamente ao ano 2015. Essa redução é justificada pela entidade, devido a alguns fatores, como exigências ao nível do ajustamento da oferta alimentar face necessidades emergentes de complexa heterogeneidade, da comunidade, na qual, pela criação da nova unidade alimentar, tentou-se combater a tendência de redução da procura de refeições (SASUC, 2017).

A tendência da redução também foi sentida nas outras áreas, como “Exames de Medicina do Trabalho” e “Apoio à Infância” relativa aos jardins de infância contrariamente à ocupação nas creches. Em relação ao PASEP, embora tenha tido um aumento em suas ofertas de atividade e número de participantes, o montante atribuído em forma de apoio foi 9% a menos. O mesmo acontece com os “Serviços de Saúde”, onde embora tenha tido um aumento nas consultas realizadas, houve uma diminuição tanto na quantidade relativa aos atos de enfermagem pagos, como outros atos clínicos. Nos “Alojamentos” não houve mudanças significativas em relação a 2015, devido a melhorias realizadas nas infraestruturas das residências, além de atividades de promoção da integração e bem-estar nas unidades, entre outros.

### 4.3 Análise Orçamental e Financeira dos Recursos<sup>21</sup>

Tendo em vista uma análise orçamental dos recursos, com foco nas origens dos fundos, o Quadro 14 apresenta as principais fontes de financiamento dos SASUC.

Quadro 14: Origem dos Fundos

Origem dos Fundos	Orçamento do Ano (OA)	Grau de Execução	$\Delta\%$ Receita Cobrada ano anterior	% sobre o Total
Transferências Correntes OE	5 345 979,00 €	100,00%	1,56%	48,94%
Receitas Próprias	5 150 000,00 €	100,36%	-0,08%	47,15%
Projetos Institucionais	124 999,00 €	63,09%	-	1,14%
Transferências UC	301 500,00 €	100,00%	-2,27%	2,76%
<b>Total</b>	<b>10 922 478,00 €</b>	<b>99,75%</b>	<b>1,40%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Baseado no Quadro 16 do Relatório de Gestão e Contas de 2016 (SASUC, 2017).

<sup>21</sup> Dado o enfoque do trabalho ser na Receita e no Rendimento, optou-se aqui por deixar de parte a caracterização da despesa e das aplicações de fundos.

Quadro 15: Vendas e Serviços Prestados (Receitas Próprias Arrecadadas)

<b>Receitas Próprias Arrecadadas</b>	<b>2016</b>	<b>Δ% ano 2015</b>
Alimentação	3 485 340,15 €	-4,23%
Alojamento	1 309 069,62 €	7,42%
Apoio Infância	252 664,10 €	11,14%
Serviços Médicos	40 230,23 €	7,78%
Outros	81 363,71 €	62,77%
<b>Total</b>	<b>5 168 667,81 €</b>	<b>-0,08%</b>

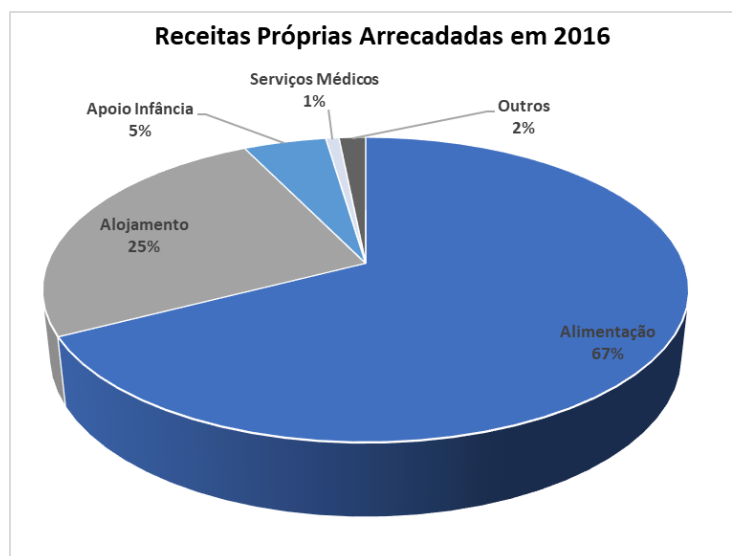
Fonte: Baseado no Quadro 10 do Relatório de Gestão e Contas de 2016 (SASUC, 2017)

Tanto pelo Quadro 14 na coluna das variações percentuais nas Receitas Cobradas em relação ao ano 2015, como pelo Quadro 15, podemos observar uma ligeira variação negativa no valor total em relação ao ano anterior. Contudo, cobrou-se também ligeiramente mais do que se previa.

A variação global negativa é justificada pelo fato de que, embora tenha existido redução monetária apenas na “Alimentação”, no entanto devido a sua percentagem em relação ao total da receita própria representa um peso significativo. Como se observa na Figura 4, a “Alimentação” tem um peso de 67% em relação ao valor total arrecadado. Esta diminuição na “Alimentação” deriva da diminuição de 5,8% no número de refeições servidas, já referida anteriormente.

Já em relação as outras áreas de atuação dos serviços, verifica-se uma variação positiva, com destaque para os “Alojamentos” que, mesmo mantendo os números relativos ao ano anterior, teve um aumento no valor arrecadado de 7,42%. Esse aumento é justificado pelas medidas implementadas na gestão de cobranças. De acordo com a Figura 4, pode-se concluir que, dado a sua significância, esse aumento exerce uma influência positiva no total das Receitas Próprias.

Figura 4: Estrutura das fontes de Receita Própria – 2016



Fazendo uma breve análise financeira dos recursos, observa-se um grande impacto das receitas próprias também no desempenho financeiro (já que estas receitas se traduzem em rendimentos do período), onde cerca de 70% do ativo líquido é financiado por fundos próprios (22.474.561,07€, incluindo o resultado líquido do período). Segundo a análise realizada no Relatório de Gestão de Contas 2016 (SASUC, 2017, p.27-28), tal demonstra uma estabilidade e autonomia financeira consideráveis (Quadro 16), e um elevado nível de liquidez, ao constatar que o ativo circulante (2.137.369,99€) é, muito superior aos capitais alheios (passivo de curto prazo no valor de 242.634,65€).

Quadro 16: Principais agregados e indicadores financeiros

Principais Indicadores Financeiros	2016
Ativo	32 078 550,09 €
Fundos Próprios	22 474 561,07 €
Passivo	9 603 989,02 €
Disponibilidades	1 539 003,95 €
<b>Autonomia Financeira</b>	<b>70,06%</b>
<b>Liquidez Geral</b>	<b>8,81%</b>

Fonte: Adaptação do Quadro 19 do Relatório de Gestão de Contas de 2016 (SASUC, 2017).

---

## 5. APLICAÇÃO E ANÁLISE DO SNC-AP: CONTABILIZAÇÃO E MAPAS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

Começando por apresentar as principais diferenças entre os dois normativos, POC-E e SNC-AP, designadamente nos aspetos da contabilização e nas demonstrações orçamentais e financeiras, este estudo pretende exemplificar as alterações verificadas no contexto da Receita e Rendimento, na contabilidade dos SASUC.

Deste modo, a aplicação prática terá foco na Receita (Perspetiva Orçamental) já que, como se verá, é uma área que teve grandes alterações e ainda devido à importância da receita para a entidade. Por outro lado, será feita uma análise do Rendimento (Perspetiva Financeira) de algumas situações particulares.

Para a realização do trabalho, os dados utilizados são oriundos das receitas próprias da entidade, sendo abordados alguns casos especiais dada a sua relevância no contexto das alterações trazidas pelo SNC-AP. Assim, os exemplos de contabilização de receitas que serão analisados respeitam a:

- Alimentação (Senha Social, Buffet, Catering);
- Alojamento (Alunos Bolseiros e não Bolseiros);
- Apoio a Infância (Valor mais alto e menor valor aplicado);
- Prestação de Serviços Médicos;
- Prestação de Serviço de Costura;
- Subsídio Recebido com Condição<sup>22</sup>.

O Quadro 17 resume alguma informação mais detalhada sobre as receitas a serem consideradas.

---

<sup>22</sup> Serão apresentados os seus registos apenas na contabilidade financeira, pelo fato de não ser uma receita própria (foco do estudo). A atenção especial dada é referente às suas especificidade e importância dentro do contexto dos rendimentos do SNC-AP (Transações sem contraprestação – Transferência com condição).



Quadro 17: Receitas a serem analisadas

Recursos	Parâmetro	Valores aplicados	Detalhes
Alimentação	Senha Social - Estudante	2,40 €	Refeição social - Estudantes
	Buffet - Restaurantes Universitário	7,00 €	Almoço (Semana)
	Catering Almoço	9,00 €	Almoço por pessoa
Alojamento	Alunos Bolseiros	73,36 €	Categorização baseada na tipologia de beneficiário de apoios sociais diretos
	Alunos Não Bolseiros	117,60 €	
Apoio à Infância	Valor menor aplicado	35,00 €	Mensalidade aplicada calculada em função do rendimento <i>per capita</i> do agregado familiar
	Valor maior aplicado	271,70 €	
Prestação de serviços	Serviços Médicos	5,00 €	Consulta de Clínica Geral - Estudante não bolseiro
	Serviços de Costura	2,00 €	Espaço Costura - Elaboração de bainha saia/calça simples (aluno)

Fonte: Baseado em informação fornecida diretamente pelos SASUC, extraída do Relatório de Gestão e Contas de 2016 (SASUC, 2017) e online em <https://www.uc.pt/sasuc>

## 5.1 Perspetiva Orçamental – Receita: Contabilização e Demonstrações Orçamentais

O novo normativo traz uma nova forma de contabilização referente a contabilização da receita (Orçamento), consequência da nova Classe 0, assim como novas demonstrações e melhorias nas demonstrações e mapas existentes em comparação ao POC-E. Destacam-se assim algumas demonstrações e mapas ligados a Receita, onde as alterações derivadas da mudança para o novo normativos são mais sentidas:

- ✓ Orçamento e Plano Orçamental Plurianual (Demonstração Orçamental Previsional);
- ✓ Alterações Orçamentais da Receita;
- ✓ Demonstração da Execução da Receita; e
- ✓ Demonstração do Desempenho Orçamental.

### 5.1.1 Orçamento Inicial

De acordo com a nova Classe 0 do SNC-AP, a conta *011 – Previsões Iniciais* (subconta da *01 – Receitas do Período Corrente*) será movimentada uma só vez na contabilização do orçamento inicial, fornecendo informação sobre o orçamento

inicialmente aprovado, sem ter que se recorrer, conforme era feito no POC-E, aos códigos da classificação económica associados à conta *01 – Orçamento-Exercício Corrente*, para se apurar o orçamento aprovado da receita e da despesa (Nunes et al., 2016)<sup>23</sup>. Essa diferença de contabilização entre os dois normativos é apresentada no Quadro 18.

Quadro 18: Orçamento Inicial – Receita (POC-E vs. SNC-AP)

	Descrição	Débito	Crédito
POC-E	Aprovação do orçamento	031 – Previsões Iniciais	<b>01 – Orçamento – Exercício corrente</b>
		034 – Previsões corrigidas	031 – Previsões Iniciais
SNC-AP	Aprovação do orçamento	<b>011 – Previsões iniciais</b>	012 – Previsões corrigidas
	Transferência p/ prev. por liquidar	014 – Previsões por liquidar	<b>011 – Previsões iniciais</b>

Os valores contabilizados como previsões iniciais, resultam do orçamento inicialmente aprovado pela entidade.

Relativamente ao Orçamento e Plano Orçamental Plurianual – Receita do SNC-AP, em comparação ao Orçamento – Receita do POC-E, conforme as Figura (5) e (6), observa-se primeiramente a questão da apresentação das mesmas. Verifica-se que as estruturas das demonstrações são diferentes, principalmente devido à disposição dos itens: pelo SNC-AP são apresentadas conforme as rubricas R (que geralmente agregam várias classificações económicas), e pelo POC-E são dispostos de acordo com o detalhe da classificação económica, facto que se repetirá em todas as outras demonstrações orçamentais. No mapa do SNC-AP existe a separação dos valores totais por Receita Efetiva e Receita Não Efetiva, não existente no POC-E, onde apenas se segue a ordem dos códigos da classificação económica.

O modelo de orçamento do SNC-AP, conjugando a parte da receita com a da despesa, oferece ao utilizador alguns indicadores orçamentais importantes como o Saldo Global, Corrente, de Capital e o Saldo Primário. Por fim, outra diferença entre as duas

<sup>23</sup> Contudo, o POC-E já tinha as contas *021 – Dotações iniciais* (subconta da *02 – Despesas*) e *031 – Previsões iniciais* (subconta da *03 – Receitas*), que também davam informação dos orçamentos de despesa e receita inicialmente aprovados, com as respetivas classificações económicas, mas interligadas à conta *01 – Orçamento – Exercício corrente*.

demonstrações, também reside no fato de que o orçamento, pelo novo normativo, terá uma perspectiva de médio prazo, incluindo-se no mapa o plano orçamental para períodos seguintes (Figura 6).

Figura 5: 7.7.2 Orçamento Receita (POC-E)

Económica			Classificação	Previsão orçamental	
Capítulo OE Func./inv. do Plano	Cap./grupo/art.	POC-Educação		Ano	Anos anteriores
			Descrição		
			Total .....		

Unidade monetária: ...

Fonte: POC-E

Figura 6: Orçamento e Plano Orçamental Plurianual - Receita (SNC-AP)

Rubrica	Designação	Orçamento t			Plano orçamental plurianual			
		Períodos anteriores	Período	Soma	t+1	t+2	t+3	t+4
	<b>Receita corrente</b>							
R1	Receita fiscal							
R11	Impostos diretos							
R12	Impostos indiretos							
R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde							
R3	Taxas, multas e outras penalidades							
R4	Rendimentos de propriedade							
R5	Transferências Correntes							
R51	Administrações Públicas							
R511	Administração Central - Estado							
R512	Administração Central - Outras entidades							
R513	Segurança Social							
R514	Administração Regional							
R515	Administração Local							
R52	Exterior - UE							
R53	Outras							
R6	Venda de bens e serviços							
R7	Outras receitas correntes							
	<b>Receita de capital</b>							
R8	Venda de bens de investimento							
R9	Transferências de Capital							
R91	Administrações Públicas							
R911	Administração Central - Estado							
R912	Administração Central - Outras entidades							
R913	Segurança Social							
R914	Administração Regional							
R915	Administração Local							
R92	Exterior - UE							
R93	Outras							
R10	Outras receitas de capital							
R11	Reserva não afetada aos pagamentos							
	<b>Receita efetiva [1]</b>							
	<b>Receita não efetiva [2]</b>							
R12	Receita com ativos financeiros							
R13	Receita com passivos financeiros							
	<b>Receita total [3]=[1]+[2]</b>							

Euros

Fonte: NCP 26; SNC-AP

A preparação das demonstrações de execução orçamental decorre dos registos de execução do orçamento, pelo que, no caso da receita e seguindo o exemplo dos SASUC, será primeiramente realizada a contabilização das receitas próprias indicadas. Sendo assim, de acordo com os dados obtidos no Mapa 8.3.1.2 Alterações Orçamentais Receita (POC-E)

dos SASUC para 2016, o Quadro 19 apresenta a contabilização da aprovação do orçamento, assim como a transferência para previsões por liquidar das receitas próprias do SASUC relativas a 2016.

Quadro 19: Contabilização do Orçamento Inicial – Receitas Próprias dos SASUC

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito
<b>Aprovação do Orçamento da Receita</b>	011 Previsões iniciais	07.02.07 Alimentação	3 221 831,00 €	
		07.02.07 Alojamento	1 628 169,00 €	
		07.02.99 Apoio Infância	244 900,00 €	
		07.02.05 P.S. Médico	40 000,00 €	
		07.02.99 P.S. Costura	15 000,00 €	
	012 Previsões corrigidas	07.02.07 Alimentação		3 221 831,00 €
		07.02.07 Alojamento		1 628 169,00 €
		07.02.99 Apoio Infância		244 900,00 €
		07.02.05 P.S. Médico		40 000,00 €
		07.02.99 P.S. Costura		15 000,00 €
<b>Transferência p/ prev. Por liquidar</b>	014 Previsões por liquidar	07.02.07 Alimentação	3 221 831,00 €	
		07.02.07 Alojamento	1 628 169,00 €	
		07.02.99 Apoio Infância	244 900,00 €	
		07.02.05 P.S. Médico	40 000,00 €	
		07.02.99 P.S. Costura	15 000,00 €	
	011 Previsões iniciais	07.02.07 Alimentação		3 221 831,00 €
		07.02.07 Alojamento		1 628 169,00 €
		07.02.99 Apoio Infância		244 900,00 €
		07.02.05 P.S. Médico		40 000,00 €
		07.02.99 P.S. Costura		15 000,00 €

A elaboração do orçamento da receita no SNC-AP, requer primeiramente que se faça uma classificação das receitas (por classificação económica) de acordo com a classificação por rubricas orçamentais do SNC-AP, conforme apresentado no Quadro 20.

Quadro 20: Receitas Próprias dos SASUC – Rúbricas Orçamentais do SNC-AP

	C.E. (DL 26/2002)	Rúbricas Orçamentais (SNC-AP)	Designação da rúbrica orçamental (SNC-AP)
<b>Alimentação</b>	07.02.07 ALIM	R6 – Venda de bens e serviços	Serviços - Alimentação e Alojamento
<b>Alojamento</b>	07.02.07 ALOJ	R6 – Venda de bens e serviços	Serviços - Alimentação e Alojamento
<b>Apoio à Infância</b>	07.02.99 CR/JI	R6 – Venda de bens e serviços	Serviços - Outros
<b>P.S. Serviços Médicos</b>	07.02.05	R6 – Venda de bens e serviços	Serviços - Atividade de Saúde
<b>P.S. Serviços de Costura</b>	07.02.99 E.C/O	R6 – Venda de bens e serviços	Serviços - Outros

Fazendo a reclassificação conforme as referidas rúbricas e tendo por base os valores no Mapa 7.7.2 – Orçamento Receita (POC-E) dos SASUC para 2016, elaborou-se o que poderia ser a apresentação do Orçamento e Plano Orçamental Plurianual – Receita de acordo com o SNC-AP (Quadro 21). Como referido, existem alguns indicadores pertinentes como o Saldo Total, Saldo Global, Saldo Corrente, Saldo de Capital e Saldo Primário que, através desta demonstração, se poderiam obter, em termos de valores previsionais. Contudo, dado que se optou por apenas apresentar informação sobre a receita, consequentemente os dados recolhidos não referem as despesas, pelo que não se pôde calcular os valores referentes a esses indicadores. Também para elaboração do Plano Orçamental Plurianual haveria que ter informação referente às premissas nas quais são baseadas as previsões, o que no caso não foi possível obter. Sendo assim, não serão apresentadas as previsões do orçamento para os anos seguintes. Também para uma melhor apresentação e interpretação desta demonstração previsional, optou-se por apresentar os valores de todas as receitas e não apenas das receitas próprias. Não existem, contudo, valores relativos a receitas de capital já que de acordo com as demonstrações e informação recolhidas dos SASUC, essas receitas não fazem parte das suas transações, assim como não existem valores respeitantes as receitas que entrariam no cálculo da receita não efetiva (e.g., de empréstimos obtidos), o que implica o não cálculo desse valor no trabalho.

Quadro 21: Orçamento e Plano Orçamental Plurianual – Receita dos SASUC 2016, em SNC-AP

Rúbrica	Designação	Orçamento Receita 2016			Plano orçamental plurianual			
		Previsões anteriores	Período	Soma	t+1	t+2	t+3	t+4
	<b>Receitas Correntes</b>	<b>10 155 635,00 €</b>	<b>10 922 478,00 €</b>	<b>21 078 113,00 €</b>				
R4	Rendimentos de propriedades	223,00 €	66,00 €	289,00 €				
R511	Administração Central - Estado	5 053 218,00 €	5 345 979,00 €	10 399 197,00 €				
R512	Administração Central - Outras entidades	380 000,00 €	301 500,00 €	681 500,00 €				
R52	Exterior - U.E.		124 999,00 €	124 999,00 €				
<b>R6</b>	<b>Venda de bens e Serviços</b>	<b>4 722 194,00 €</b>	<b>5 149 934,00 €</b>	<b>9 872 128,00 €</b>				
R6.1	Alimentação	3 226 831,00 €	3 485 341,00 €	6 712 172,00 €				
R6.2	Alojamento	1 200 000,00 €	1 290 412,00 €	2 490 412,00 €				
R6.3	Apoio Infância	227 000,00 €	252 665,00 €	479 665,00 €				
R6.4	P.S. Médicos	38 372,00 €	40 241,00 €	78 613,00 €				
R6.5	P.S. Costura	29 991,00 €	81 275,00 €	111 266,00 €				
	<b>Receitas de Capital</b>			<b>0</b>				
	<b>Receita efetiva (1)</b>	<b>10 155 635,00 €</b>	<b>10 922 478,00 €</b>	<b>21 078 113,00 €</b>				
	<b>Receita não efetiva (2)</b>							
	<b>Receita Total (3) = (1) + (2)</b>	<b>10 155 635,00 €</b>	<b>10 922 478,00 €</b>	<b>21 078 113,00 €</b>				

Tendo em conta a importância da divisão das receitas de acordo com a fonte de financiamento para a entidade, foi elaborado um orçamento para o período N (baseado em 2016) que satisfaça essa particularidade dos SASUC (Quadro 22), e que assim se aproxima, como se verá, do modelo da demonstração de desempenho orçamental.

Quadro 22: Orçamento da Receita para 2016 – combinação do modelo SNC-AP com Fontes de Financiamento

Rúbrica	C.E.	Designação	Receitas Gerais	Receitas próprias	EU	Total
		<b>Receitas Correntes</b>				
<b>R4</b>	<b>05.03.00</b>	<b>Juros - Administração Públicas</b>				
	05.03.01.103	Adm. Central Estado		66,00		66,00
	3			€		€

<b>R511</b>	<b>06.03.01</b>	<b>Adm. Central – Estado</b>			
	06.03.01.3054	Estado	5 345 979,00 €		5 345 979,00 €
<b>R512</b>	<b>06.03.07</b>	<b>Adm. Central - Outras entidades</b>			
	06.03.07.5309	Universidade Coimbra	301 500,00 €		301 500,00 €
<b>R52</b>	<b>06.09.01</b>	<b>Exterior - U.E.</b>			
	06.09.01	União Europeia Instituições		124 999,00 €	124 999,00 €
<b>R6</b>	<b>07.00.00</b>	<b>Venda de bens e Serviços</b>		<b>5 149 934,00 €</b>	
	<b>07.02.00</b>	<b>Serviços</b>		<b>934,00 €</b>	
R6.1	07.02.07 ALIM	Alimentação	3 485 341,00 €		3 485 341,00 €
R6.2	07.02.07 ALIM	Alojamento	1 290 412,00 €		1 290 412,00 €
R6.3	07.02.99 CR/JI	Apoio Infância	252 665,00 €		252 665,00 €
R6.4	07.02.05	P.S. Médicos	40 241,00 €		40 241,00 €
R6.5	07.02.99 E.C/O	P.S. Costura	81 275,00 €		81 275,00 €
		<b>Total</b>	<b>5 647 479,00 €</b>	<b>5 150 000,00 €</b>	<b>124 999,00 €</b>
					<b>10 922 478,00 €</b>

### 5.1.2 Alterações Orçamentais

No contexto das alterações orçamentais, podemos destacar o facto de que o uso da conta *01 – Orçamento – Exercício Corrente* pelo POC-E, já não ser necessário. Em SNC-AP, para as alterações do orçamento da receita, serão utilizadas subcontas da conta *01 – Receita do período corrente*, designadamente as subcontas *012 – Previsões Corrigidas*, *014 – Previsões por liquidar* e *-013 – Alterações orçamentais* da Classe 0 conforme mostrado no Quadro 23.

Quadro 23: Alterações Orçamentais – Receita (POC-E vs. SNC-AP)

	Descrição	Classe 0	
		Débito	Crédito
POC-E	Reforços	0321 – Reforço	01 – Orçamento – Exercício corrente
		034 – Previsões Corrigidas	0321 – Reforço
	Crédito Especial	033 – Reforço – Créditos especiais	01 – Orçamento – Exercício corrente
		034 – Previsões Corrigidas	033 – Reforço – Créditos especiais

	Anulações	01 – Orçamento – Exercício corrente	0322 – Anulações
		0322 – Anulações	034 – Previsões Corrigidas
SNC-AP	Inscrição ou Reforços	01311 – Reforços em prev. Corrigidas	012 – Previsões corrigidas
		014 – Previsões por liquidar	01312 – Reforços em prev. por liquidar
	Crédito Especial	01331 – Créditos especiais em prev. Corrigidas	012 – Previsões corrigidas
		014 – Previsões por liquidar	01332 – Créditos especiais em prev. por liquidar
	Anulação ou diminuição	012 – Previsões corrigidas	01321 – Anulações em prev. Corrigidas
		01322 – Anulações em prev. por liquidar	014 – Previsões por liquidar

No respeitante aos mapas de alterações orçamentais – receita, a diferença principal, conforme assinalado nas Figuras 7 e 8, consiste, além da já referida disposição dos elementos pelas rúbricas, da classificação dos elementos em alterações contabilísticas modificativas ou permutativas, conceitos estes introduzidos pelo SNC-AP e cuja definição foi apresentada anteriormente no Quadro 2. Existem outras diferenças, mas não tão evidentes, como sejam a forma de escrita de algumas colunas: no caso, pelo SNC-AP, apresenta na coluna «reforços ou inscrições» e não apenas «reforços» como no o POC-E, «anulações ou diminuições» e não apenas «anulações».

Figura 7: Alterações Orçamentais- Receita (Mapa 8.3.1. do POC-E)

Classificação		Descrição (3)	Previsões iniciais (4)	Alterações orçamentais		Previsões corrigidas (8)=(4+5+6)-(7)	Observações (9)
Económica (1)	POC- -Educação (2)			Créditos especiais (5)	Reforços (6)		

Fonte: POC-E



Figura 8: Alterações Orçamentais Receita (SNC-AP)

Rubricas [1]	Tipo [2]	Receita					Previsões corrigidas [7]=[3]+[4]-[5]+[6]	Observações [8]
		Previsões iniciais [3]	Alterações orçamentais			Créditos especiais [6]		
			Inscrições/reforços [4]	Diminuições/anulações [5]				
Total								

Fonte: NCP 26

O mapa das alterações orçamentais, como se depreende, resume as alterações orçamentais existentes num dado período, neste caso, na receita, que se repercutem no orçamento da entidade, finalmente executado. O Quadro 24 apresenta exemplos de contabilização das alterações orçamentais das receitas próprias dos SASUC em 2016 baseadas nas informações presentes no Mapa 8.3.1.2 Alterações Orçamentais Receita (POC-E) dos SASUC para 2016.

Quadro 24: Contabilização Alterações Orçamentais em SNC-AP – Receitas Próprias dos SASUC

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito	
Inscrição ou reforço	01311 Reforços em prev. Corrigidas	07.02.07 Alimentação	477 500,00 €		
		07.02.07 Alojamento	174 743,00 €		
		07.02.99 Apoio Infância	45 000,00 €		
		07.02.05 P.S. Médico	2 000,00 €		
		07.02.99 P.S. Costura	98 000,00 €		
	012 Previsões corrigidas		07.02.07 Alimentação		477 500,00 €
			07.02.07 Alojamento		174 743,00 €
			07.02.99 Apoio Infância		45 000,00 €
			07.02.05 P.S. Médico		2 000,00 €
			07.02.99 P.S. Costura		98 000,00 €
	014 Previsões por liquidar		07.02.07 Alimentação	477 500,00 €	
			07.02.07 Alojamento	174 743,00 €	
			07.02.99 Apoio Infância	45 000,00 €	

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito
		07.02.05 P.S. Médico	2 000,00 €	
		07.02.99 P.S. Costura	98 000,00 €	
		07.02.07 Alimentação		477 500,00 €
		07.02.07 Alojamento		174 743,00 €
	01312	07.02.99 Apoio Infância		45 000,00 €
	Reforços em prev. Por liquidar	07.02.05 P.S. Médico		2 000,00 €
		07.02.99 P.S. Costura		98 000,00 €
		07.02.07 Alimentação	213 990,00 €	
		07.02.07 Alojamento	512 500,00 €	
	012 Previsões corrigidas	07.02.99 Apoio Infância	37 235,00 €	
		07.02.05 P.S. Médico	1 759,00 €	
		07.02.99 P.S. Costura	31 725,00 €	
		07.02.07 Alimentação		213 990,00 €
		07.02.07 Alojamento		512 500,00 €
	01321	07.02.99 Apoio Infância		37 235,00 €
	Anulações em prev. Corrigidas	07.02.05 P.S. Médico		1 759,00 €
		07.02.99 P.S. Costura		31 725,00 €
<b>Anulação ou Diminuição</b>		07.02.07 Alimentação	213 990,00 €	
		07.02.07 Alojamento	512 500,00 €	
	01322	07.02.99 Apoio Infância	37 235,00 €	
	Anulações em prev. por liquidar	07.02.05 P.S. Médico	1 759,00 €	
		07.02.99 P.S. Costura	31 725,00 €	
		07.02.07 Alimentação		213 990,00 €
		07.02.07 Alojamento		512 500,00 €
	014 Previsões por liquidar	07.02.99 Apoio Infância		37 235,00 €
		07.02.05 P.S. Médico		1 759,00 €
		07.02.99 P.S. Costura		31 725,00 €

Em sequência, o Quadro 25 sintetiza as alterações orçamentais ocorridas nas receitas dos SASUC em 2016.

Quadro 25: Demonstração de alterações orçamentais da Receita em SNC-AP – SASUC (2016)

Rúbrica (1)	Tipo (2)	Descrição	Receita				Previsões corrigidas (7) = (3) + (4) - (5) + (6)	Observa ções (8)
			Previsões Iniciais (3)	Alterações orçamentais				
				Inscrições / reforços (4)	Diminuições / anulações (5)	Créditos especiais (6)		
R4	M	Rendimentos de propriedades	100,00 €	500,00 €	534,00 €		66,00 €	
R511	M	Administração Central – Estado	5 263 748,00 €	8 026 258,00 €	7 944 027,00 €		5 345 979,00 €	
R512	M	Administração Central - Outras entidades	300 000,00 €	1 500,00 €			301 500,00 €	
R52		Exterior - U.E.	124 999,00 €				124 999,00 €	
<b>R6</b>	<b>M</b>	<b>Venda de bens e Serviços</b>	<b>5 149 900,00 €</b>	<b>797 243,00 €</b>	<b>797 209,00 €</b>		<b>5 149 934,00 €</b>	
R6.1	M	Alimentação	3 221 831,00 €	477 500,00 €	213 990,00 €		3 485 341,00 €	
R6.2	M	Alojamento	1 628 169,00 €	174 743,00 €	512 500,00 €		1 290 412,00 €	
R6.3	M	Apoio Infância	244 900,00 €	45 000,00 €	37 235,00 €		252 665,00 €	
R6.4	M	P.S. Médicos	40 000,00 €	2 000,00 €	1 759,00 €		40 241,00 €	
R6.5	M	P.S. Costura	15 000,00 €	98 000,00 €	31 725,00 €		81 275,00 €	
R14	M	Saldo da gerência anterior - operações orç.				964 287,88 €	964 287,88 €	
		<b>Total</b>	<b>10 838 747,00 €</b>	<b>9 622 744,00 €</b>	<b>9 538 979,00 €</b>	<b>964 287,88 €</b>	<b>11 886 765,88 €</b>	

### 5.1.3 Execução Orçamental

As alterações na Classe 0 têm impacto principalmente na contabilização da execução da receita nas fases da Liquidação e Recebimento. No novo normativo essas duas fases fazem parte das fases da receita nas contas de execução do orçamento, sendo a sua contabilização realizada nas contas 015 – *Liquidações* e 017 – *Recebimentos*, ao invés da conta 251 – *Devedores pela execução do orçamento* que era usada no POC-E. Anteriormente pelo POC-E, a conta 251 – *Devedores pela execução do orçamento* desempenhava um papel de ligação entre a contabilidade orçamental e financeira, o que já não é necessário já que todas as fases da receita estão consideradas na Classe 0, e essa ligação entre a contabilidade orçamental e financeira é feita a partir da correspondência entre as rúbricas orçamentais e as contas do PCM.

A contabilização anteriormente realizada pelo POC-E era conforme o apresentado no Quadro 26 e agora passa a ser realizada de acordo com o apresentado no Quadro 27.

Quadro 26: Registo da Contabilização da Receita: POC-E

	Descrição	Débito	Crédito
	Liquidação	21 – Clientes	7 – Proveitos
POC-E		251 – Devedores pela execução do Orçamento	21 – Clientes
	Cobrança	1 – Disponibilidades	251 – Devedores pela execução do Orçamento

Quadro 27: Registo da Contabilização da Receita: SNC-AP<sup>24</sup>

	Descrição	Classificação Económica	Classe 0	
			Débito	Crédito
SNC-AP	Liquidação		0152 – Liquidações emitidas	014 – Previsões por liquidar
	Recebimento do período		0171 – Recebimento período	0153 – Liquidações recebidas

<sup>24</sup> Em paralelo com registos na contabilidade financeira, como se verá a seguir.

A contabilização dos registos da execução orçamental das receitas próprias dos SASUC apresenta-se no Quadro 28 sendo seus valores baseados no Mapa 7.2 Controlo Orçamental Receita (POC-E) dos SASUC para 2016, os quais posteriormente auxiliarão na elaboração da Demonstração de Execução orçamental da receita.

Quadro 28: Contabilização da Execução Orçamental – Receitas Próprias dos SASUC (2016)<sup>25</sup>

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito	
Liquidações transitadas	0151 Liquidações transitadas	07.02.07 Alimentaça o	151 868,49 €		
		07.02.07 Alojamento	178 011,22 €		
		07.02.99 Apoio Infância	8 696,75 €		
		07.02.99 P.S. Costura	11 929,14 €		
	014 Previsões por liquidar	07.02.07 Alimentaça o			151 868,49 €
		07.02.07 Alojamento			178 011,22 €
		07.02.99 Apoio Infância			8 696,75 €
		07.02.99 P.S. Costura			11 929,14 €
Liquidação	0152 Liquidações emitidas	07.02.07 Alimentaça o	3 384 123,54 €		
		07.02.07 Alojamento	1 164 390,06 €		
		07.02.99 Apoio Infância	247 750,95 €		
		07.02.05 P.S. Médico	40 230,23 €		
		07.02.99 P.S. Costura	75 782,12 €		
	014 Previsões por liquidar	07.02.07 Alimentaça o			3 384 123,54 €
		07.02.07 Alojamento			1 164 390,06 €
		07.02.99 Apoio Infância			247 750,95 €
		07.02.05 P.S. Médico			40 230,23 €
		07.02.99 P.S. Costura			75 782,12 €
Recebimento do período	0171 Recebimento do período	07.02.07 Alimentaça o	3 384 123,54 €		

<sup>25</sup> Para efeitos de ilustração e por estar a simular teoricamente os acontecimentos, fez-se os registos considerando que todas as receitas ocorreram em simultâneo, mas, na prática, as transações das receitas ocorreram individualmente e cada uma no seu momento.

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito	
		07.02.07 Alojamento	1 164 390,06		
		07.02.99 Apoio Infância	247 750,95		
		07.02.05 P.S. Médico	40 230,23		
		07.02.99 P.S. Costura	75 782,12		
	0153 Liquidações recebidas	07.02.07 Alimentaça o			3 384 123,54 €
		07.02.07 Alojamento			1 164 390,06
		07.02.99 Apoio Infância			247 750,95
		07.02.05 P.S. Médico			40 230,23
		07.02.99 P.S. Costura			75 782,12
	Recebimento de períodos findos	0172 Recebimento de períodos findos	07.02.07 Alimentaça o	103 993,19 €	
07.02.07 Alojamento			144 954,71		
07.02.99 Apoio Infância			4 913,15		
07.02.99 P.S. Costura			5 816,47		
0153 Liquidações recebidas		07.02.07 Alimentaça o			103 993,19 €
		07.02.07 Alojamento			144 954,71
		07.02.99 Apoio Infância			4 913,15
		07.02.99 P.S. Costura			5 816,47
Reembolsos e restituições emitidas	0153 Liquidações recebidas	07.02.07 Alimentaça o	2 776,58 €		
		07.02.07 Alojamento	275,15 €		
		07.02.99 P.S. Costura	300,00 €		
	0181 Reembolsos e restituições emitidos	07.02.07 Alimentaça o			2 776,58 €
		07.02.07 Alojamento			275,15 €
		07.02.99 P.S. Costura			300,00 €
Reembolsos e restituições pagos	0182 Reembolsos e restituições pagos	07.02.07 Alimentaça o	2 776,58 €		
		07.02.07 Alojamento	275,15 €		
		07.02.99 P.S. Costura	300,00 €		

	Classe 0	Classificação Económica	Débito	Crédito
		07.02.07	Alimentação	2 776,58 €
	0171 Recebimento do período	07.02.07	Alojamento	275,15
		07.02.99	P.S. Costura	300,00
			€	€

Quanto aos mapas que demonstram a execução do orçamento da receita, o POC-E utiliza o mapa 7.2 – Controlo Orçamental–Receita e o SNC-AP utiliza a Demonstração de execução orçamental da Receita. Pela demonstração apresentada no SNC-AP, é possível obter e validar o conteúdo da demonstração, a partir da informação orçamental proporcionada pelo balancete analítico, o que não acontece pelo mapa do POC-E (Nunes et al., 2016). Segundo Nunes et al. (2016), o apuramento do conteúdo referente à coluna “receitas liquidadas” pelo mapa do POC-E, através da leitura da conta 251, não faz sentido. Isso se deve primeiramente pela forma exaustiva de se encontrar o valor, já que o saldo da conta no final do ciclo da receita seria nulo<sup>26</sup>, obrigando a uma leitura dos movimentos a débito (Liquidações) e a crédito (Cobranças). Também porque essa leitura não tem em conta os movimentos inversos, como as restituições e reembolsos que acabam por aumentar os movimentos acumulados, sem que representem mais liquidações ou cobranças. O mesmo acontece com o conteúdo da coluna “liquidações anuladas” no mapa 7.2, onde a leitura da conta 251 a crédito não permite a informação desejada, já que inclui tanto para as liquidações anuladas como as cobranças, que também se movimentam a crédito. Até agora o preenchimento do mapa 7.2 só foi possível por uso de soluções tecnológicas, ou desagregação de subcontas do POC-E, soluções não normalizadas, o que impossibilita o uso da informação contabilística para avaliar a conformidade do relato orçamental em relação ao balancete analítico, já que as informações do mapa 7.2 não podem ser validadas a partir das contas de natureza orçamental do balancete analítico (Nunes et al., 2016).

<sup>26</sup> De acordo com a Norma Interpretativa n.º 2/2001, publicada na 2ª Serie do Diário da República de 30 de maio de 2001, emitida pelo CNCAP, “A conta 251 movimenta-se, a débito e a crédito, no momento e pelos valores da cobrança através de meios monetários”.

As Figuras 9 e 10, apresentam os mapas de execução da receita nos dois normativos, sendo a sua comparação mais detalhada no Quadro 29. Como já tem vindo a ser referido, também neste mapa se passa de um detalhe por itens de classificação económica (POC-E), para rúbricas de receitas e podem agregar várias classificações afins (SNC-AP).

Figura 9: Mapa 7.2 Controlo Orçamental – Receita (POCE-E)

Classificação		Descrição	Provisões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Liquidações anuladas	Receita cobrada bruta			Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida	Receita por cobrar no final do ano	Grau de execução orçamental da receita
Económica	POC-Educação						Do ano	De anos anteriores	Total	Emitidos	Pagos			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)=(8+9)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
		Total .....												

Fonte: POC-E

Figura 10: Demonstração de execução orçamental da receita (SNC-AP)

Rúbrica	Descrição	Provisões corrigidas	Receitas por cobrar de períodos anteriores	Receitas liquidadas	Liquidações anuladas	Receitas cobradas brutas	Emitidos	Pagos	Receitas cobradas líquidas	Receitas por cobrar no final do período	Grau de execução orçamental			
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)=(5-7)	(11)	(12)=(8/(2)×100)	(13)=(9/(2)×100)
Recarga corrente														
R1	Recarga fiscal													
R11	Impostos directos													
R12	Impostos indirectos													
R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde													
R3	Taxas, multas e outras penalidades													

Fonte: NCP 26



Quadro 29: Comparação Mapa 7.2 (POC-E) e Demonstração de execução orçamental da Receita (SNC-AP)

	Previsões Corrigidas	Receitas por cobrar de períodos anteriores	Receitas Liquidadas	Liquidações anuladas	Receitas Cobradas Brutas	Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida			Receitas por cobrar no final do período	Grau de execução orçamental das receitas	
						Emitidos	Pagos	Períodos anteriores	Período corrente	Total		Períodos anteriores	Período corrente
Coluna POC-E / SNC-AP	(4) / (1)	(5) / (2)	(6) / (3)	(7) / (4)	(10) = (8) + (9) / (5)	(11) / (6)	(12) / (7)	Só em SNC-AP (8)	Só em SNC-AP (9)	(13) / (10)	(14) / (11)	Só em SNC-AP (12)	(15) / (13)
Conta do POC-E	034	2512 – Débito	2511 – Débito	2511 - Devendo ser desagregada de forma que seja possível obter informação	2511 a crédito/ 2512 a crédito	2511 - Devendo ser desagregada de forma que seja possível obter informação		25 - Devendo ser desagregada de forma que seja possível obter informação <sup>27</sup>			Calculado a partir dos valores das colunas	Não há conta; apenas calculado no quadro	
Conta do SNC-AP	012	0151	0152	016	017	0181	0182	0172 - 0182	0171 - 0182	017 - 0182	0154	Não há conta; apenas calculado no quadro	Não há conta; apenas calculado no quadro

<sup>27</sup> Sendo que o valor da coluna da Receita Cobrada Líquida é composto pelos valores das colunas 10 e 12 e esses podem ser obtidos pela conta 25, conclui-se que é possível pela desagregação da conta 25 obter os valores desta. Ainda, cabe ressaltar que o POC-E não distingue a receita cobrada líquida por períodos.

Numa visão geral sobre o Quadro 29, baseado nas Figuras 9 e 10, podemos observar que o SNC-AP fez com que a demonstração da execução orçamental da receita se tornasse muito mais prática e de fácil compreensão, podendo-se obter os valores de cada coluna diretamente partir do saldo da conta respetiva na Classe 0. Houve ainda algumas alterações nas colunas, como a possibilidade de obter informações acerca da receita cobrada líquida separadamente nos períodos anterior e corrente, assim como o cálculo do respetivo grau de execução, além dos outros pontos abordados acima, como a facilidade de se obter os valores das liquidações anuladas e dos reembolsos e restituições apenas com o saldo das contas respetivas.

Em seguida apresenta-se a demonstração orçamental da execução da receita para os SASUC, em 2016, em SNC-AP (Quadro 30), tomando em linha de conta os valores dos registos apresentados no Quadro 28.

Quadro 30: Demonstração de execução orçamental da Receita em SNC-AP – SASUC (2016)

Rúbrica	Descrição	Provisões Corrigidas (1)	Receitas por cobrar de períodos anteriores (2)	Receitas Liquidadas (3)	Liquidações anuladas (4)	Receitas Cobradas Brutas (5)	Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida			Receitas por cobrar no final do período (11)	Grau de execução orçamental das receitas		
							Emitidos (6)	Pagos (7)	Períodos anteriores (8)	Período corrente (9)	Total (10)=(5)-(7)		Períodos anteriores (12)=(8)/(1)*100	Período corrente (13)=(9)/(1)*100	
	<b>Receitas Correntes</b>														
R4	Rendimentos de propriedades	66,00 €		65,12 €		65,12 €				65,12 €	65,12 €				99%
R511	Administração Central - Estado	5 345 979,00 €		5 345 979,00 €		5 345 979,00 €				5 345 979,00 €	5 345 979,00 €				100%
R512	Administração Central - Outras entidades	301 500,00 €		301 500,00 €		301 500,00 €				301 500,00 €	301 500,00 €				100%
R52	Exterior - U.E.	124 999,00 €		78 866,88 €		78 866,88 €				78 866,88 €	78 866,88 €				63%
<b>R6</b>	<b>Venda de bens e Serviços</b>	<b>5 149 934,00 €</b>	<b>350 505,60 €</b>	<b>4 912 276,90 €</b>		<b>5 171 954,42 €</b>	<b>3 351,73 €</b>	<b>3 351,73 €</b>		<b>5 168 602,69 €</b>	<b>5 168 602,69 €</b>	<b>90 828,08 €</b>			100%
R6.1	Alimentação	3 485 341,00 €	151 868,49 €	3 384 123,54 €		3 488 116,73 €	2 776,58 €	2 776,58 €		3 485 340,15 €	3 485 340,15 €	47 875,30 €			100%
R6.2	Alojamento	1 290 412,00 €	178 011,22 €	1 164 390,06 €		1 309 344,77 €	275,15 €	275,15 €		1 309 069,62 €	1 309 069,62 €	33 054,51 €			101%
R6.3	Apoio Infância	252 665,00 €	8 696,75 €	247 750,95 €		252 664,10 €				252 664,10 €	252 664,10 €	3 783,60 €			100%
R6.4	P.S. Médicos	40 241,00 €		40 230,23 €		40 230,23 €				40 230,23 €	40 230,23 €	- €			100%
R6.5	P.S. Costura	81 275,00 €	11 929,14 €	75 782,12 €		81 598,59 €	300,00 €	300,00 €		81 298,59 €	81 298,59 €	6 112,67 €			100%

A Transição para o SNC-AP: Estudo de Caso SASUC

<b>Receitas de Capital</b>							
<b>Saldo da gerência anterior - oper. Orç.</b>	964 287,88 €	964 287,88 €	964 287,88 €	964 287,88 €	964 287,88 €		100%

#### **5.1.4 Demonstração do Desempenho Orçamental (DDO)**

Face ao POC-E, o SNC-AP trás mais uma nova demonstração para a contabilidade orçamental, a Demonstração do desempenho orçamental, que de certa forma acaba por substituir o Mapa 7.3 – Fluxo de Caixa do POC-E. Assim como o mapa 7.3 a nova demonstração evidencia as *“importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período contabilístico, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria”* (NCP 26, parágrafo §47 (c)). Os mapas são assim quase idênticos no intuito de demonstrar o desempenho orçamental da entidade, diferindo uma da outra em alguns pontos, como a estrutura (separando receitas e despesas efetivas e não efetivas, evidenciando o saldo efetivo) e forma de apresentar os valores (mais sintética, novamente agregando os itens de receita e despesa por grandes rúbricas).

Mas talvez o ponto principal em divergência é o facto de que a demonstração apresentada pelo SNC-AP contemplar o cálculo e apresentação de vários indicadores orçamentais, já referido aquando do orçamento, além do saldo da gerência já apresentado pelo POC-E, que também nela consta (Nunes et al., 2016). Com efeito, além dos saldos de gerência anterior e para a gerência seguinte, também apresentados pelo mapa 7.3 do POC-E (evidenciando o que resulta da execução orçamental e operações de tesouraria), são apresentados os Saldos Global, Corrente, de Capital e Primário, permitindo uma análise mais detalhada do desempenho da entidade na execução do orçamento. Todas as informações da demonstração do SNC-AP são ainda classificadas de acordo com as fontes de financiamento.

As Figuras 11, 12 e 13 apresentam os mapas citados, destacando as suas diferenças.



Figura 12: Demonstração do Desempenho Orçamental (SNC-AP)

RUBRICA	RECEBIMENTOS	FONTES DE FINANCIAMENTO (n)					TOTAL	n-1
		RP	RG	UE	EMPR	FUNDOS ALHEIOS		
	Saldo de gerência anterior							
	Operações orçamentais [1]							
	Restituição do saldo oper. orçamentais							
	Operações de tesouraria [A]							
	<b>Receita corrente</b>							
R1	Receita fiscal							
R11	Impostos diretos							
R12	Impostos indiretos							
R2	Contribuições para sistemas de proteção social e subsistemas de saúde							
R3	Taxas, multas e outras penalidades							
R4	Rendimentos de propriedade							
R5	Transferências Correntes							
R51	Administrações Públicas							
R511	Administração Central - Estado							
R512	Administração Central - Outras entidades							
R513	Segurança Social							
R514	Administração Regional							
R515	Administração Local							
R52	Exterior - UE							
R53	Outras							
R6	Venda de bens e serviços							
R7	Outras receitas correntes							
	<b>Receita de capital</b>							
R8	Venda de bens de investimento							
R9	Transferências de Capital							
R91	Administrações Públicas							
R911	Administração Central - Estado							
R912	Administração Central - Outras entidades							
R913	Segurança Social							
R914	Administração Regional							
R915	Administração Local							
R92	Exterior - UE							
R93	Outras							
R10	Outras receitas de capital							
R11	Reposição não abatidas aos pagamentos							
	<b>Receita efetiva [2]</b>							
	<b>Receita não efetiva [3]</b>							
R12	Receita com ativos financeiros							
R13	Receita com passivos financeiros							
	<b>Soma [4] = [1] + [2] + [3]</b>							
	Operações de tesouraria [B]							

Fonte: NCP 26

Figura 13: Detalhe do saldo para a gerência seguinte: Fluxo de caixa (POC-E) vs. Demonstração do Desempenho Orçamental (SNC-AP)

Saldo para a gerência seguinte:			
Execução orçamental — Fundos próprios:			
De dotações orçamentais (OE ou OE-...) .....	x	x	
De receitas próprias:			
Na posse do serviço .....	x	x	x
Na posse do Tesouro .....	x		
De receita do Estado — Fundos alheios .....			x
De operações de tesouraria — Fundos alheios .....			x
Descontos em vencimento e salários — Retenção no Tesouro:			
Receita do Estado .....	x		
VI — Total do saldo da gerência na posse do serviço .....			x
Descontos em vencimentos e salários:			
Retidos na fonte e considerados pagos:			
Receita do Estado .....	x		
Operações de tesouraria .....	x		
Total geral do mapa de fluxos de caixa (IV+V+VI) .....			x

Saldo para a gerência seguinte	
Operações orçamentais [8] = [4]-[7]	
Operações de tesouraria [D] = [A] + [B] - [C]	
<b>Saldo global [2] - [5]</b>	
Despesa primária	
Saldo corrente	
Saldo de capital	
Saldo primário	
Receita total [1] + [2] + [3]	
Despesa total [5] + [6]	

Fonte: POC-E e NCP 26

Conforme se observa, a Demonstração do desempenho orçamental no SNC-AP tornou a informação mais sintetizada, tanto do ponto de vista dos recebimentos como dos pagamentos, mas ao mesmo tempo, mais informativa do que se pretende, com os saldos do desempenho orçamental em diferentes perspetivas. Por outro lado, os recebimentos estão dispostos de acordo com as fontes de financiamento, enquanto pelo POC-E estas eram disponibilizadas separadamente no corpo da demonstração, e nelas havia uma divisão correntes e de capital. Pelo SNC-AP esta última divisão continua a existir, mas só a partir das rúbricas, e os valores destas são dispostos de acordo com cada fonte de financiamento na posição vertical. Essa divisão por fontes de financiamento acaba por simplificar e tornar mais clara a informação, incluindo dos saldos de gerência anterior e para gerência a seguir<sup>28</sup>, que serão disponibilizados de acordo com operações orçamentais e operações de tesouraria. O valor do total das diversas fontes de financiamento é no SNP-AP apresentado numa coluna específica e não no corpo do texto, o que torna mais fácil a identificação dos valores correspondentes.

Talvez a informação mais relevante da Demonstração do desempenho orçamental seja o Saldo Global ou Efetivo, apresentado em linha própria, que deriva da diferença entre as receitas e as despesas efetivas. Deste modo, o mapa informa sobre o desempenho orçamental efetivo das entidades. Em termos de contas da Classe 0, este saldo pode ser obtido na conta *0821 – Desempenho orçamental do período* (subconta da conta *08 – Encerramento Contabilidade Orçamental*), por sua vez resultando das diferenças entre os saldos das contas *0171 – Recebimentos do Período* com *0172 – Recebimentos de Períodos Findos* e das contas *0281 – Pagamentos do Período* com *0282 – Pagamentos de Períodos Findos*.

Por fim, esta demonstração do SNC-AP irá disponibilizar informação de outros saldos orçamentais, que poderão servir como importantes indicadores para acompanhar a situação orçamental das entidades, como é o caso do Saldo Primário, mais diretamente ligado à atividade operacional das entidades.

---

<sup>28</sup> “Saldo de gerência corresponde ao saldo de caixa apurado à data de relato. Este saldo decompõe-se em saldo de operações orçamentais e saldo de operações de tesouraria. Para efeitos de inscrição e disponibilização do saldo de operações orçamentais, deve ser associado às contas da classe zero aplicáveis o código 16 — Saldo orçamental (CE) da gerência anterior”. (NCP 26, parágrafo §3).

---



Ainda é relevante apontar que esta demonstração se encontra ligada às outras demonstrações de execução orçamental, respetivamente da receita e despesa. Com efeito, os recebimentos no período, com as respetivas rúbricas, vêm da Demonstração da execução orçamental da receita – receitas cobradas liquidas no período (coluna 10), assim como os pagamentos no período vêm da Demonstração da execução orçamental da despesa – despesas pagas líquidas de reposições (coluna 8). Os valores das receitas cobradas liquidas (assim como o das despesas pagas) no período são apresentados na demonstração de desempenho também de acordo com as fontes de financiamento, o que permite combinar uma análise da natureza económica da receita (despesa) com a sua origem financeira (no caso da despesa, com a origem do financiamento que a cobriu), o que se revela importante, designadamente para observar a (in)dependência financeira da entidade.

O Quadro 31 apresenta a DDO dos SASUC, em SNC-AP, elaborada a partir das informações oriundas do mapa 7.3 Fluxo de caixa do POC-E, das contas de 2016. Tal como nos mapas anteriores, procedeu-se à conversão tanto para as rúbricas orçamentais, como da estrutura em si e dos cálculos. Embora considerando a receita como foco do projeto, fez uma conversão simplificada da parte dos pagamentos pelo valor total, sem fazer a classificação de acordo com as fontes de financiamento, para assim se visualizar a demonstração num todo, com a informação pertinente, designadamente relativa aos valores dos indicadores dos diversos saldos.

Quadro 31: Demonstração do Desempenho Orçamental em SNC-AP – SASUC (2016)

RÚBRICA	RECEBIMENTOS	FONTES DE FINANCIAMENTO						N-1	RÚBRICA	PAGAMENTOS <sup>29</sup>	TOTAL
		RP	RG	EU	EMP	FUNDOS ALHEIOS	TOTAL				
	<b>Saldo Gerência anterior</b>									<b>Despesas Correntes</b>	9 769 296,06 €
	Operações orçamentais (1)	793 839,83 €		170 447,77 €	0,28 €					D1.1	
	Restituição do saldo oper. Orçamentais									D1.2	
	Operações de tesouraria (A)					134 272,90 €				D1.3	
	<b>Receitas Correntes</b>									D2	
R4	Rendimentos de propriedades	65,12 €								D42	
R511	Administração Central - Estado		5 345 979,00 €							D6	
R512	Administração Central - Outras entidades		301 500,00 €								
R52	Exterior - U.E.			78 866,88 €							
<b>R6</b>	<b>Venda de bens e Serviços</b>	<b>5 168 602,69 €</b>									
R6.1	Alimentação	3 485 340,15 €									
R6.2	Alojamento	1 309 069,62									
R6.3	Apoio Infância	252 664,10									
R6.4	P.S. Médicos	40 230,23									
R6.5	P.S. Costura	81 298,59									
	<b>Receitas de Capital</b>									<b>Despesas de capital</b>	743 729,22 €
										D7	
										D8.4	
	<b>Receita efetiva (2)</b>	<b>5 168 667,81 €</b>	<b>5 647 479,00 €</b>	<b>78 866,88 €</b>						<b>Despesa efetiva (5)</b>	<b>10 513 025,28 €</b>

<sup>29</sup> No referente aos pagamentos (despesas), para este trabalho não se realizou a sua desagregação por não fazer parte dos objetivos da análise realizada (enfoque na receita), assim como não se apresentam esses itens por fontes de financiamento como se deveria fazer numa análise completa.

A Transição para o SNC-AP: Estudo de Caso SASUC

Receita não efetiva (3)				Despesa não efetiva (6)		
Soma (4) = (2) + (3)	5 168 667,81 €	5 647 479,00 €	78 866,88 €	10 895 013,69 €	Soma (7) = (5) + (6)	10 513 025,28 €
Operações de tesouraria (B)			1 423 516,43 €	1 423 516,43 €	Operações de tesouraria (C)	1 365 061,67 €
					Saldo para gerência seguinte	1 346 276,29 €
					Operações orçamentais	381 988,41 €
					<b>(8) = (4) - (7)</b>	
					Operações de tesouraria	192 727,66 €
					<b>(D)=(A)+(B)-(C)</b>	
					<b>Saldo global (2) - (5)</b>	<b>381 988,41 €</b>
					Despesa primária	10 513 025,28 €
					Saldo corrente	1 125 717,63 €
					Saldo de capital	- 743 729,22 €
					Saldo primário	381 988,41 €
					Receita total (1) + (2) + (3)	11 859 301,57 €

## 5.2 Perspetiva Financeira – Rendimento

### 5.2.1 Demonstração dos Resultados (por natureza)

Relativamente aos rendimentos, destaca-se uma grande diferença entre os normativos devido às normas NCP13 e NCP14, pois, como já referido, o POC-E não contemplava requisitos específicos para a contabilização de rendimentos em transações sem contraprestação. De facto, segundo Nunes et al. (2016), o POC-E não faz diferenciação entre os dois tipos de transações (com ou sem contraprestação), pelo que movimentos como transferências com condições (rendimentos a reconhecer) não possuem no POC-E uma especificação para o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Analisando mais aprofundadamente a NCP 14, em comparação ao normativo anterior, neste caso, POC-E, cabe ressaltar novamente que, com a nova contabilização dos rendimentos provenientes de transferências de ativos com condições específicas, o não cumprimento de tais condições pode acarretar a devolução dos benefícios. Sendo assim, ao reconhecer inicialmente um ativo que está sujeito a uma condição, assume-se também um passivo, contrariamente ao que se realizava no POC-E, onde, em geral este tipo de transações, não sendo distintas das sem condições, eram contabilizadas como proveitos (Nunes et al., 2016).

De entre os rendimentos sem contraprestação mais comuns estão as transferências (do OE e outras) e os subsídios, sendo que algumas destas transações são mesmo sujeitas a condições. Assim pelo Quadro 32 será feita a comparação entre os dois normativos dando um dado um maior realce da contabilização deste tipo de rendimentos, comparando os dois normativos, especificando com um maior detalhe a contabilização pelo SNC-AP já abordado no capítulo 3.

Quadro 32: Contabilização de Transferências e subsídios com Condições (obtidos)

	Descrição	Débito	Crédito
<b>POC-E</b>	Reconhecimento do rendimento / Direito	21 - Clientes (ou outra conta da Classe 2, exceto conta 25)	<u>Subsídios/Transferências correntes</u> : 74 – Transferências e subsídios correntes obtidos <u>OU</u>

	Descrição	Débito	Crédito
			<u>Subsídios/Transferências de capital</u> : 2745 – Subsídios para investimentos; 575 – Reservas/Subsídios
	Liquidação e Recebimento	251 - Devedores pela execução do orçamento	21 - Clientes (ou outra conta da Classe 2, exceto conta 25)
	Cliente / Cobrança	1 - Disponibilidades	251 - Devedores pela execução do orçamento
	Diferimento do rendimento sujeito a condições	201 - Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	2821/2822 - Diferimentos - Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios correntes obtidos com condições/ Transferências e subsídios de capital obtidos com condições
<b>SNC-AP</b>	Recebimento do valor	11/12- Caixa / Depósitos à ordem	201 - Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos
	Reconhecimento do Rendimento (com o cumprimento das condições)	2821/2822 - Diferimentos - Rendimentos a reconhecer - Transferências e subsídios correntes obtidos com condições/ Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	<u>Subsídios/Transferências correntes</u> : 75 Transferências e subsídios correntes obtidos; <u>Subsídios /Transferências de capital</u> : 593 - Transferências e subsídios de capital

Fonte: Baseado em Cravo et al. (2002); SNC-AP; e POC-E.

Com um intuito de melhor entendimento da contabilização apresentada no Quadro 32 acima, a seguir apresenta-se uma breve descrição de algumas das contas do POC-E (notas explicativas) e do SNC-AP (PCM) envolvidas no registro indicado:

#### POC-E

- a) 2745 – Subsídios para investimentos: regista os subsídios/transferências associados aos ativos, referentes a financiamento específico que têm incidência anual/plurianual, e que estão enquadradas no Plano de Investimento da Entidade (Cravo et al., 2002). Esta conta deverá ser movimentada sistematicamente, conforme forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitem os subsídios/transferências, por contrapartida da conta 7983 — «Proveitos e ganhos extraordinários — Outros proveitos e ganhos extraordinários — Transferências de capital obtidas»;

- b) 575 – Subsídios: esta conta serve de contrapartida aos subsídios/transferências que não são destinados aos investimentos amortizáveis ou à exploração e que não tenha base nos ativos amortizáveis;
- c) 74 – Transferências e Subsídios correntes obtidos: abrange as transferências/subsídios que são destinadas as despesas correntes, sendo subdividida em três contas: 741 – Transferências - Tesouro; 742 – Transferências correntes obtidas; e 743 – Subsídios correntes obtidos<sup>30</sup>.

### **SNC-AP**

- a) 593 – Transferências e subsídios de capital: a conta está subdividida em três contas:
  - a. 5931 – Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciables: transferências e os subsídios não reembolsáveis para aquisição de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis;
  - b. 5932 – Transferências e subsídios para aquisição de ativos não depreciables: transferências e subsídios para aquisição de ativos não depreciables;
  - c. 5933 – Outras transferências e subsídios de capital.
- b) 75 – Transferências e subsídios correntes obtidos<sup>31</sup> : regista as transferências e subsídios destinados aos gastos correntes (correspondência entre o rendimento proveniente desta transferência ou subsídio e os gastos elegíveis).

---

<sup>30</sup> De acordo com a nota explicativa da respetiva conta no POC-E, os subsídios definem-se como “(...) transferências correntes obtidas sem contrapartida por unidades produtivas com o objetivo de influenciar níveis de produção, preços ou remuneração dos fatores de produção”.

<sup>31</sup> “Transferências correntes os recursos financeiros auferidos sem qualquer contraprestação, destinados à cobertura de gastos correntes, quer sejam específicos (transferências consignadas), quer não tenham uma afetação preestabelecida (transferências não consignadas), nos termos da NCP 14 — Rendimento de Transações sem Contraprestação” (Notas de Enquadramento ao PCM).

“Os subsídios são transferências correntes obtidas por unidades produtivas sem contraprestação, com o objetivo de influenciar níveis de produção, preços ou remuneração dos fatores de produção” (Notas de Enquadramento ao PCM).

---

No intuito de exemplificar e mostrar as mudanças a realizar na contabilização deste tipo de transações, tendo em conta a informação já considerada nas operações da contabilidade orçamental, das contas dos SASUC de 2016, nos quadros seguintes contabiliza-se um rendimento associado à receita proveniente da fonte Alimentação (Senha Social – Estudante)<sup>32</sup>, assim como um rendimento associado à receita proveniente de um subsídio para investimento com condições auferido pela entidade SASUC, ainda que anterior a 2016. Para melhor compreensão apresenta-se a contabilização de acordo com o POC-E (Quadros 33 e 35) (exemplificação da contabilização realizada pelo SASUC referente a alimentação – senha social presente no anexo A, e a contabilização dos Subsídio com condição presente no anexo B), e como será de acordo com o SNC-AP (Quadros 34 e 36).

A transação relativa à Alimentação, designadamente da refeição social para os alunos, corresponde a um rendimento sem contraprestação, dado que, conforme foi referido acima, o valor pago pelos alunos não corresponde ao valor da refeição que vão obter, mas trata-se de uma quantia simbólica.

Já o Subsídio trata-te também de um rendimento de uma transação sem contraprestação dado que a entidade recebe esse valor, sem dar qualquer contrapartida em troca. O subsídio apresentado como exemplificação trata-se do Protocolo “Sistemas de Apoio à Modernização e Capacitação da Administração Pública”, protocolo inserido como Anexo C, refere-se a candidatura dos SASUC, ao COMPETE 2020 apoiada pelo FEDER e tendo a Agência para a Modernização Administrativa, I.P. como organismo Intermediário com o qual é estabelecida a relação contratual pela Comissão Diretiva do COMPETE 2020. O protocolo tem como objeto a concessão de um apoio para a aplicação na execução de uma operação (nº 007646) com um montante de despesas elegíveis globais de 147.057,54€ (cláusula primeira – objeto). Foi considerado um apoio FEDER não reembolsável no montante de 124.998,91 €, que corresponde à aplicação da taxa de 85% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis (cláusula quarta). Dos valores orçamentados inicialmente relativo às despesas com a operação (aquisição de equipamentos e imputação de custos com RH) teve-se uma execução financeira menor, sendo que foi gasto apenas

---

<sup>32</sup> Dado que a contabilização dos rendimentos de transações sem contraprestação, sem condições, apresenta um registo idêntico, independentemente da categoria de rendimento (receita) dos serviços prestados pelos SASUC, optou-se por apresentar apenas a contabilização de uma das categorias – Alimentação – como forma de ilustração, e para evitar repetições.

---

116.054,92€, sendo assim atribuído assim um apoio de 85% (98.646,68€) pelo FEDER, valor que foi atribuído em duas tranches. Conforme citado acima, o objetivo da exemplificação é retratar a contabilização de um rendimento sem contraprestação com condição, assim sendo o subsídio presente no protocolo é condicionada pela cláusula decima primeira (Recuperação dos apoios), na qual estabelece que os montantes indevidamente recebidos, nomeadamente por incumprimento das obrigações legais ou estabelecidas, pela ocorrência de qualquer irregularidade, bem como a inexistência ou perda de qualquer requisito de concessão do apoio, constituem-se como dívida, sendo recuperados nos termos previstos no artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro. Os requisitos de concessão do apoio abordado na cláusula segunda (Declarações de compromisso sobre critérios de elegibilidade) do protocolo, os SASUC declararam que reuniam todas as condições quanto ao cumprimento do critério de elegibilidade previsto na alínea b) do artigo 13.º do Decreto-Lei 159/2014, de 27 de outubro, referente à situação tributária e contributiva regularizada.

Quadro 33: Contabilização do Rendimento – Alimentação (Senha Social) POC-E

Descrição	Débito	Valor	Crédito	Valor
Direito	2112 – Clientes – Diversos		7111301 – Venda de Senhas – Isento	
Liquidação e Cobrança	25111 – Orçamento do Exercício-Recebimentos (C.E. 070207ALIM)	2,40 €	2112 – Clientes – Diversos	2,40 €
	11/12 – Caixa / Depósitos em Instituições Financeiras		25111 – Orçamento do Exercício-Recebimentos (C.E. 070207ALIM)	

Quadro 34: Contabilização do Rendimento – Alimentação (Senha Social) SNC-AP

Descrição	Débito	Valor	Crédito	Valor
Reconhecimento do rendimento	2112 – Clientes Diversos		7111301 – Venda de Senhas – Isento	
Recebimento do período	11/12 – Caixa / Depósitos em Instituições Financeiras	2,40 €	2112 – Clientes – Diversos	2,40 €



Quadro 35: Contabilização do Rendimento – Subsídio com Condições POC-E

	Descrição	Débito	Valor	Crédito	Valor
POC-E	Aprovação do projeto	26823 – Deved. p/ transf. - Part. Comunitária, c/c	124 998,91 €	274509 – Subsídios para Investimento	124 998,91 €
	Liquidação e Recebimento (1ª tranche)	251 – Devedores pela execução do orçamento	78 866,88 €	26823 – Deved. p/ transf. - Part. Comunitária, c/c	78 866,88 €
		131 – Conta Tesouro		251 – Devedores pela execução do orçamento	
	Liquidação e Recebimento (2ª tranche)	251 – Devedores pela execução do orçamento	19 779,80 €	26823 – Deved. p/ transf. - Part. Comunitária, c/c	19 779,80 €
		131 – Conta Tesouro		251 – Devedores pela execução do orçamento	

Quadro 36: Contabilização do Rendimento – Subsídio com Condições SNC-AP

	Descrição	Débito	Valor	Crédito	Valor
SNC-AP	Diferimento do rendimento sujeito a condições	201 – Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	98 646,68 €	2822 – Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	98 646,68 €
	Recebimento do valor (1 tranche)	11/12 – Caixa / Depósitos à ordem	78 866,88 €	201 – Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	78 866,88 €
	Recebimento do valor (2 tranche)	11/12 – Caixa / Depósitos à ordem	19 779,80 €	201 – Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	19 779,80 €
	Reconhecimento do Rendimento, com o cumprimento das condições	2822 – Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	98 646,68 €	5931 – Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	98 646,68 €

Descrição	Débito	Valor	Crédito	Valor
Registo da Depreciação <sup>33</sup> (Ano 1 a 4)	642 – Ativo fixo tangível	24 661,67 €	428 – Depreciações acumuladas	24 661,67€
Imputação ao período da parcela dos subsídios e transferências para investimentos (Ano 1 a 4)	5931 – Transferências e subsídios para aquisição de ativos depreciáveis	24 661,67 €	7883 – Imputação de subsídios e transferências para investimentos	24 661,67 €

Cabe mais uma vez ressaltar que as condições do subsídio, pelo normativo POC-E, não eram consideradas aquando da contabilização dos rendimentos. Já pelo SNC-AP estas são consideradas, o que implica uma contabilização diferente de acordo com as condições acordadas. Assim, como apresentado no Quadro 36, o rendimento não é de imediato reconhecido, passando primeiro na conta de passivo *2822 – Transferências e subsídios de capital obtidos com condições*<sup>34</sup>, e só posteriormente, cumpridas as condições, será então reconhecido o rendimento, sendo primeiro transferido para as contas do património líquido (por ser um subsídio ao investimento) e depois para o resultado (conta *7883 – Imputação de subsídios e transferências para investimentos*), à medida que o equipamento é depreciado.

O documento principal do relato dos rendimentos é a Demonstração dos Resultados por natureza, para a qual o SNC-AP também trás algumas novidades, como o caso dos valores respeitantes aos aumentos e diminuições do justo valor. O justo valor não

<sup>33</sup> Cálculo da Depreciação baseada no Classificador Complementar 2. Sendo que os equipamentos adquiridos foram computadores, de acordo com o classificador o equipamento tem uma vida útil de 4 anos. Assim aplicando-se o método mais adequado às Administrações Públicas que em regra é o método das quotas constantes (ou da linha reta) segundo a NCP 5, obtemos o valor da depreciação.

O Valor calculado da depreciação do ativo, baseia-se no valor gasto no projeto pois, não foi possível obter os valores dos equipamentos, assim para ilustração, supõe-se que o valor gasto no projeto é o valor gasto para a compra dos equipamentos (quantia depreciável).

<sup>34</sup> 281 - Rendimentos a reconhecer: “Trata -se de uma conta do passivo que se credita por contrapartida da conta de terceiros no momento em que for recebida a fatura ou em que ocorre o direito à transferência (conta 2821/2822/...), ou no momento do recebimento (conta 2823/...), por contrapartida de uma conta da Classe 1 — Meios financeiros líquidos. Debita -se nos períodos em que deve ser reconhecido o rendimento, por contrapartida de contas da Classe 7 ou da conta 593, esta última para o caso de transferências ou subsídios para investimento com condições, se as condições forem cumpridas”. (Notas de Enquadramento ao PCM)

era, em geral, admitido pelo POC-E, em que o principal critério de mensuração era o custo histórico. Essas e outras alterações serão apresentadas e destacadas nas Figura 14 e 15.

Figura 14: Demonstração dos Resultados por Natureza – POC-E

Custos e perdas		Proveitos e ganhos	
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:		
	Mercadorias .....		
	Matérias .....		
62	Fornecimentos e serviços externos .....	71	Vendas e prestações de serviços:
	Custos com o pessoal:	711	Vendas .....
641 + 642	Remunerações .....	712	Prestações de serviços .....
643 a 648	Encargos sociais .....		
63	Transferências correntes concedidas e prestações sociais .....	72	Impostos e taxas .....
		75	Variação da produção (A) .....
66	Amortizações do exercício .....	73	Trabalhos para a própria entidade .....
67	Provisões do exercício .....	74	Proveitos suplementares .....
		741	Transferências e subsídios correntes obtidos:
65	Outros custos e perdas operacionais .....	742 e 743	Transferências — Tesouro .....
	(A) .....	76	Outras .....
68	Custos e perdas financeiros .....		Outros proveitos e ganhos operacionais .....
	(C) .....	78	(B) .....
69	Custos e perdas extraordinários .....		Proveitos e ganhos financeiros .....
	(E) .....	79	(D) .....
88	Resultado líquido do exercício .....		Proveitos e ganhos extraordinários .....
			(F) .....

Fonte: POC-E

Figura 15: Demonstração dos Resultados por Naturezas – SNC-AP

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Impostos e taxas			
Vendas			
Prestações de serviços			
Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos			
Variações nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
Fornecimentos e serviços externos			
Gastos com pessoal			
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos			
Outros gastos e perdas			
<b>Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento</b>			
Gastos/reversões de depreciação e amortização			
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)</b>			
Juros e rendimentos similares obtidos			
Juros e gastos similares suportados			
<b>Resultado antes de impostos</b>			
Imposto sobre o rendimento			
<b>Resultado líquido do período</b>			
Resultado líquido do período atribuível a: <sup>(2)</sup>			
Detentores do capital da entidade-mãe			
Interesses que não controlam			

Fonte: NCP 1

Analisando as duas demonstrações em comparação, destacam-se cinco alterações relevantes realçadas nas Figuras 14 e 15. Antes de mais, o posicionamento da informação nas demonstrações: o POC-E apresenta-se um modelo horizontal, com os custos e perdas (no SNC-AP designados de gastos) ao lado dos proveitos e ganhos (no SNC-AP designados de rendimentos), contrariamente ao SNC-AP, que apresenta um modelo vertical, em que os gastos deduzem aos rendimentos. Cabe ainda ressaltar que esta demonstração no SNC-AP segue o modelo apresentado pelo SNC, apenas com algumas especificações pertinentes da contabilidade pública (Nunes et al., 2016). Neste sentido, no SNC-AP deixam de haver gastos e rendimentos extraordinários, sendo apenas operacionais e financeiros.

Outro ponto a destacar além da disposição, é o desmembramento de algumas rubricas, onde os valores de alguns dos elementos eram apresentados no POC-E por uma única rubrica, enquanto que pelo novo normativo os valores são apresentados em rubricas individuais.

Outra diferença importante relaciona-se com a questão das Imparidades, tema abrangido particularmente pela NCP 9 - Imparidade de ativos e algumas outras NCPs (por exemplo a NCP 10 – Inventários, ou a NCP 18 – Instrumentos Financeiros, para as imparidades nos inventários e nas dívidas a receber, respetivamente). A imparidade é definida, no âmbito da NCP 9 (§ 3), como uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação ou amortização. Nesse contexto, o normativo POC-E numa situação de imparidade, não contempla nenhum indicador a ter em conta na sua avaliação, nem define o que se entende por quantia recuperável nem as condições e periodicidade para o seu reconhecimento (Nunes et al., 2016). Porém, de certa forma, o POC-E faz menção a algo que se pode dizer próximo à imparidade da NCP 9, no ponto 4.1.10, onde se prevê a contabilização de uma amortização extraordinária quando o valor de mercado do elemento do ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo for inferior ao registado na contabilidade; essa amortização deverá corresponder à diferença entre o valor referido e o valor contabilístico (Cravo et al., 2002; Nunes et al., 2016). Assim, a haver amortização extraordinária dos imobilizados, dependendo do ativo que a originou, está presente na demonstração dos resultados do

POC-E, na rubrica “Custos e perdas extraordinárias” (ver nota 8.2.38 do Anexo). As outras imparidades, no POC-E correspondem às provisões para depreciação de existências e para cobranças duvidosas, incluídas na rubrica de provisões na demonstração dos resultados.

No SNC-AP, a redução de valor resultante para o ativo, ou seja, o valor da imparidade, deverá ser reconhecido imediatamente nos resultados, assim como a sua reversão (Nunes et al., 2016). A reversão de uma perda por imparidade ocorre quando existe “qualquer indício de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores possa ter diminuído ou deixado de existir” (NCP 9, parágrafo §4), e deve ser reconhecida como um rendimento, assim como em POC-E a eventual reversão da amortização extraordinária, deve constar nos proveitos extraordinários (ver nota 8.2.38 do Anexo).

No modelo da demonstração do SNC-AP observa-se também a existência da rubrica Aumentos/Reduções do Justo Valor, não existente no POC-E. Tal acontece já que a mensuração ao Justo Valor é mais uma das novidades trazidas pelo SNC-AP. A admissão do Justo Valor (Valor de Mercado) como critério de mensuração de alguns ativos só foi introduzida na contabilidade pública portuguesa pelo novo normativo (Jorge, 2012). Sucessivamente, o registo dos aumentos ou reduções do Justo Valor desses ativos é feita na Demonstração do Resultados.

Para um maior entendimento, a título ilustrativo, elaborou-se a Demonstração dos resultados por natureza dos SASUC (Quadro 37), de acordo com o SNC-AP, com dados de 2016 presentes na Demonstração do Resultados por Natureza (POC-E) dos SASUC para 2016.

Note-se que os rendimentos sem contraprestação, particularmente os referentes a “Alimentação” e as outras receitas próprias da entidade, estarão na rubrica Prestação de serviços (e.g. alimentação), por não serem sujeitos a quaisquer especificações (sejam restrições sejam condições).

Quadro 37: Demonstração dos resultados por natureza dos SASUC – SNC-AP (2016)<sup>35</sup>

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Impostos e taxas			
Vendas		3 136 304,01 €	3 609 225,53 €
Prestações de serviços		1 901 560,94 €	1 693 527,70 €
Transferência correntes e subsídios à exploração obtidos		5 647 159,30 €	5 569 751,15 €
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		- 1 373 026,67 €	- 1 379 246,39 €
Fornecimentos e serviços externos		- 1 368 137,02 €	- 1 366 833,99 €
Gasto com pessoal		- 6 433 269,45 €	- 6 401 239,86 €
Transferências e subsídios concedidos		- 352 978,41 €	- 343 736,60 €
Prestações Sociais			
Imparidades de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimento não depreciáveis/ amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/redução de valor justo			
Outros rendimentos e ganhos		229 994,11 €	183 386,92 €
Outros gastos e perdas		- 34 374,50 €	- 47 235,04 €
<b>Resultado antes de depreciação e gastos de financiamento</b>		<b>1 353 232,31 €</b>	<b>1 517 599,42 €</b>
Gastos/reversões de depreciação de amortização		- 708 080,52 €	- 719 206,76 €
Imparidade de investimentos depreciáveis / amortizáveis (perdas/ reversões)			
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)</b>		<b>645 151,79 €</b>	<b>798 392,66 €</b>
Juros e rendimentos similares obtidos		1 188,99 €	602,69 €
Juros e gastos similares suportados		- 26 437,91 €	- 18 121,59 €
<b>Resultado antes de impostos</b>		<b>619 902,87 €</b>	<b>780 873,76 €</b>
Imposto sobre o rendimento			
<b>Resultado líquido do período</b>		<b>619 902,87 €</b>	<b>780 873,76 €</b>
<b>Resultado líquido do período atribuível a: (2)</b>			
Detentores do capital da entidade-mãe			
Interesses que não controlam			

<sup>35</sup> Para elaboração da demonstração de acordo com SNC-AP foram utilizadas as demonstrações de contas pertinentes, as notas das demonstrações entre outras informações provenientes dos SASUC. Mesmo com essas informações não foi possível obter dados suficientes para o cálculo exato de algumas rubricas da demonstração (e.g. outros rendimentos e ganhos), ou para a inserção exata dos valores de alguma rubricas por estas até o momento não serem abrangidos na contabilidade da entidade (e.g. Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões), ou para a separação dos valores de rubricas que na demonstração pelo POC-E eram apresentados em conjunto (e.g. Transferências e subsídios concedidos e Prestações sociais), entre outros. Na demonstração assim apresentada, é de forma figurativa como indicado, na qual tentou-se manter sempre a equivalência entre os valores dos rendimentos e dos gastos, mantendo a relação dos valores totais relativamente à demonstração pelo POC-E apresentado pelo SASUC.

### 5.2.2 Balanço

Relativamente ao Balanço, esta demonstração passa a seguir a estrutura que esta em vigor no SNC empresarial, contendo rúbricas e especificações de acordo com o sector público (Nunes et al., 2016). Assim, passa a apresentar os ativos e passivos divididos em não correntes e correntes, enquanto que no POC-E os ativos, sendo também ordenados por ordem crescente de liquidez, dividam-se em imobilizado e circulante; já os passivos, como no SNC-AP ordenados também por ordem crescente de exigibilidade, dividiam-se entre médio/longo prazo e curto prazo no POC-E. Outras alterações existentes na demonstração são consequência das alterações que as NCPs e a estrutura conceptual do SNC-AP trouxeram, e contemplam a abrangência, o reconhecimento e a mensuração dos elementos da demonstração, havendo ainda alterações consequentes da mudança do plano de contas.

Em resumo, as principais alterações nos elementos do balanço (Nunes et al., 2016):

- ✓ Inventários – POC-E admite a utilização do FIFO (*First-in First-out*) enquanto o SNC-AP dá preferência ao custo médio ponderado;
- ✓ Agricultura – não contemplada pelo POC-E, no SNC-AP está abrangida pela NCP11 – Agricultura;
- ✓ Ativos Intangíveis – no SNC-AP as despesas de instalação são consideradas como gastos; há diferenciação entre as despesas em projetos em fase de pesquisa (gastos) e de desenvolvimento (respeitando certas condições, podem constituir ativo intangível), o que não acontecia no POC-E;
- ✓ Ativos fixos tangíveis – no POC-E as características dos ativos que assumem a natureza de infraestrutura não são indicadas; também não se prevê a depreciação por componentes dos ativos (item do ativo fixo tangível com custo significativo em relação ao custo total é depreciado em separado);
- ✓ Propriedades de investimento – o POC-E não contempla o conceito, assim como não permite a utilização do justo valor na mensuração subsequente, com as alterações no justo valor a serem reconhecidas nos resultados, existindo, contudo, no normativo anterior, uma conta relativa aos investimentos em imóveis (414 –

*Investimentos em imóveis*), dentro dos investimentos financeiros, sendo mensurados ao custo.

A Figura 16 mostra, em comparação com o POC-E, o modelo de Balanço em SNC-AP, realçando as diferenças na terminologia, assim como noutros aspetos destacados.



Figura 16: Balanço: POC-E vs. SNC-AP

POC-E	SNC-AP
<b>Ativo</b>	
<b>Imobilizado</b> (1)	<b>Não Corrente</b> (1)
Imobilizado: Bens de domínio público	Ativos fixos tangíveis
Imobilizações incorpóreas	Propriedades de investimento
Imobilizações corpóreas	Ativos intangíveis
Investimento Financeiro	Ativos biológicos
	Investimentos financeiros
	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis
	Acionistas/sócios/associados
	Outros ativos financeiros
	Ativos por impostos diferidos
	<b>Corrente</b> (1)
<b>Circulante</b> (1)	Inventários
Existências	Ativos biológicos
Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis ♦ (3)
	Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis
Dívidas de terceiros - Curto prazo	Cientes, contribuintes e utentes
Títulos negociáveis	Estado e outros entes públicos
Depósitos em instituições financeiras e caixa	Acionistas/sócios/associados
Acréscimos e Diferimentos	Outras contas a receber
	Diferimentos
	Ativos financeiros detidos para negociação
	Outros ativos financeiros
	Ativos não correntes detidos para venda
	Caixa e depósitos (1)
<b>Fundos Próprios e Passivo</b> (1)	<b>Património Líquido</b> (1)
<b>Fundos Próprios</b>	Património/Capital
Património	Ações (quotas) próprias
Ajust. de partes de capital em empresas ou entidades	Outros instrumentos de capital próprio
Reservas de reavaliação	Prémios de emissão
Reservas	Reservas
Resultados transitados	Resultados transitados
Resultado líquido do exercício	Ajustamentos em ativos financeiros
	Excedentes de revalorização
	Outras variações no património líquido
	Resultado líquido do período
	Dividendos antecipados
<b>Passivo</b>	Interesses que não controlam
Provisões para riscos e encargos	<b>Passivo</b> (1)
Dívidas a terceiros - Médio e longo prazos	<b>Não Corrente</b>
Dívidas a terceiros - Curto prazo	Provisões
Acréscimos e diferimentos	Financiamentos obtidos
	Fornecedores de investimentos
	Responsabilidades por benefícios pós-emprego
	Passivos por impostos diferidos
	Outras contas a pagar
	<b>Corrente</b>
	Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis concedidos
	Fornecedores
	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes
	Estado e outros entes públicos
	Acionistas/sócios/associados
	Financiamentos obtidos
	Fornecedores de investimentos
	Outras contas a pagar
	Diferimentos ♦ (3)
	Passivos financeiros detidos para negociação
	Outros passivos financeiros

Fonte: Adaptado do POC-E (capítulo 5 - Balanço) e SNC-AP (NCP 1)

De forma sintética, observa-se que os modelos das demonstrações são diferentes, no sentido de que o novo Balanço contém um maior número de rubricas, o que mostra que o novo normativo SNC-AP, além de trazer conceitos novos, também acaba por especificar alguns itens isoladamente, ao invés de serem acumulados numa única rubrica.

Nesse sentido destacam-se três pontos relevantes no Balanço, a abordar (vejam-se os pontos assinalados na Figura 16). Primeiramente o ponto (1) que destaca a disposição dos elementos no Balanço, onde o ativo e passivo são divididos entre corrente e não corrente, questão já analisada na abordagem geral do SNC-AP. Ainda pelo ponto (1), observa-se que algumas rubricas mudaram a sua terminologia, como é o caso do Imobilizado (POC-E) para o Ativo não corrente (SNC-AP), Existências (POC-E) para Inventários (SNC-AP) ou dos Fundos Próprios (POC-E) para Patrimônio Líquido (SNC-AP), entre outros.

Outro aspeto a realçar é o fato de alguns itens que antes se encontravam numa dada rubrica, pelo SNC-AP passarem a fazer parte de uma rubrica diferente, pertencer a um conjunto, ou mesmo serem apresentados em separado, quando no POC-E pertenciam a um determinado grupo (ponto 2). Esse fato acontece devido às orientações das NCPs que acabam por levar a reconhecer, mensurar e divulgar elementos que antes não eram contemplados pelo POC-E, além de se procurar tornar mais específica e clara a apresentação dos itens (CNC, 2017). Um exemplo disto é o caso da rubrica Ativos Biológicos que pelo POC-E estava incluída na rubrica Imobilizações Corpóreas e Existências; já pelo SNC-AP, os elementos reconhecidos e mensurados pertencentes a Ativos Biológicos são apresentados numa única rubrica, a qual é dividida entre corrente e não corrente, conforme sejam respetivamente ativos consumíveis ou de produção.

Na sequência também das NCPs e da proximidade ao SNC, a rubrica Acréscimos e Diferimentos em POC-E, passa a ser apenas Diferimentos no SNC-AP, sendo que os acréscimos entram nas outras contas a receber (se forem do ativo) ou a pagar (se forem passivo). Os Diferimentos do passivo são particularmente importantes (ponto 3), como se observou, no reconhecimento dos rendimentos a reconhecer de rendimentos de transações sem contraprestação com condições, tal como foi usado na contabilização realizada no âmbito da NCP 14. No ativo, também associado aos subsídios e transferências, especifica-se no SNC-AP os devedores destes (ponto 3), com reconhecimento dos valores

---

a receber no momento da atribuição. Ainda o ponto 3, sinaliza no Balanço, a rúbrica que abrange os valores obtidos no diferimento do rendimento sujeito a condições, de acordo com a contabilização exemplificada no Quadro 36, evidenciando assim, as alterações que o novo normativo trás na contabilização e que afetam diretamente os valores de algumas rúbricas da demonstração.

Apesar de se considerar relevante abordar brevemente neste trabalho, por razões de completude, também o Balanço e as suas características, assim como a comparação entre os modelos existentes nos dois normativos POC-E e SNC-AP, optou-se por não se realizar a simulação desta demonstração dos SASUC de acordo com o SNC-AP.

Esta opção atendeu ao fato do enfoque deste trabalho ser na receita e no rendimento, pelo que esta seção dedicada à contabilidade financeira deve ser voltada essencialmente aos rendimentos, seu registo e apresentação. Contudo, resolveu-se abordar também, ainda que teoricamente, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (assente no regime de acréscimo), já que, no caso dos SASUC, muitos recebimentos derivam dos rendimentos operacionais e, adicionalmente, pode analisar-se a diferença para com a Demonstração de desempenho orçamental, elaborada em regime de caixa.

### **5.2.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Por fim, a DFC apresenta-se como uma nova demonstração trazida para a contabilidade pública pelo SNC-AP, proporcionando informações pertinentes e complementares às outras demonstrações financeiras, que auxiliam na tomada de decisão, já que ajudam a compreender como a entidade pública obteve os fundos necessários para financiar as suas atividades, assim como ajuda a entender como foi a aplicação desses mesmos fundos (Nunes et al., 2016). Essa possibilidade de conhecer todo o trajeto dos fluxos de caixa, faz com que a demonstração seja útil, na medida em que a partir dela é possível realizar previsões de necessidades financeiras e orçamentos (Nunes et al., 2016). De acordo com a NCP 1 (parágrafo §§70-73), esta demonstração trás vários benefícios à entidade, tais como:

- Previsão de futuras necessidades de recursos financeiros, da capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro e da capacidade para financiar as alterações introduzidas no âmbito e natureza das suas atividades;
- Meio para prestar contas acerca dos influxos e efluxos de caixa;
- Capacidade de avaliar as alterações no património líquido, a sua estrutura financeira (liquidez e solvabilidade) quando usada em conjugação com outras demonstrações financeiras; e
- Capacidade para modificar as quantias e momento de fluxos de caixa a fim de se adaptar às novas circunstâncias e oportunidades.

OS fluxos de caixa da demonstração segundo a NCP 1, são provenientes de três tipos de atividades: as operacionais, de investimento e de financiamento. Essa classificação das atividades proporciona informação que permite a avaliação dos impactos das atividades exercidas na posição financeira da entidade.

Sobre a DFC refira-se que no normativo anterior POC-E esta demonstração não existia; existia sim um Mapa de Fluxo de Caixa (Mapa 7.3), mas era uma demonstração de cariz orçamental (paralela à atual Demonstração de desempenho orçamental do SNC-AP) e não do subsistema de contabilidade financeira (elaborada sob o regime de acréscimo).

Importa ainda ressaltar algumas características da DFC referentes às receitas e aos rendimentos, ainda que não seja apresentada neste trabalho a simulação da demonstração para os SASUC.

De acordo com a NCP 1 (parágrafo §76), os fluxos de caixa relatados de acordo com o tipo de atividade devem também ser conciliados com os pagamentos e recebimentos orçamentais, pelo que a DFC deve apresentar uma conciliação entre o saldo de caixa e equivalentes no início e no final do período e o saldo (orçamental) da gerência anterior e para a gerência seguinte.

O parágrafo §77 da NCP 1 explica que os fluxos de caixa líquidos provenientes das atividades operacionais são derivados principalmente das atividades geradoras de rédito da entidade, e constituem um indicador importante da extensão até à qual as operações da entidade são financiadas, podendo ser através de impostos (direta ou indiretamente) ou através do que recebem de bens e serviços fornecidos pela entidade. Podem também

---

ser um indicador da aptidão da entidade em manter a sua capacidade operacional, pagar suas obrigações, pagar dividendos entre outros. De uma forma consolidada, podem ainda servir ao governo como um indicador que permite saber se as suas atividades correntes foram financiadas pelos impostos, contribuições ou outros tributos. Esses fluxos são fundamentalmente provenientes das transações que constituem a principal fonte de geração de recursos financeiros de uma entidade (NCP 1, parágrafo §78). Assim, considerando o enfoque na receita/rendimento, a NCP1 (parágrafo §78) exemplifica, entre outros, os seguintes fluxos de caixa como recebimentos: recebimento de impostos, contribuições, taxas e multas; recebimentos pela venda de bens e prestação de serviços; recebimentos de subsídios ou transferências ou autorizações orçamentais atribuídas pelo Governo Central ou outras entidades do setor público; recebimentos de *royalties*, honorários, comissões e outros rendimentos; recebimentos de uma entidade seguradora relativos a prémio e indemnizações, anuidades e outros benefícios da apólice; e recebimentos relativos à resolução de litígios. Sendo que entre esses os mais comuns à entidade SASUC estão os recebimentos relativos as vendas de bens e prestação de serviços (Receita própria), recebimentos de subsídios ou transferências ou autorizações orçamentais atribuídas pelo Governo Central (Transferências Correntes OE) ou outras entidades do setor público (Transferências UC), entre outros.

Quanto aos fluxos de caixa das atividades de investimento, estes são relevantes dado que apresentam a extensão das saídas de caixa no sentido de obter recursos que se espera contribuam para prestação futura de serviços da entidade. Nesse sentido, pelo parágrafo §82 da NCP 1, são exemplos dos fluxos de caixa provenientes das atividades de investimento (na perspectiva da receita/rendimento), entre outros: recebimentos provenientes da venda de ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos de longo prazo; e recebimentos provenientes da venda de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos.

Já os fluxos de caixa derivados das atividades de financiamento podem servir para estimar os fluxos futuros a pagar aos financiadores de capital da entidade. Conforme o parágrafo §83 da NCP 1, alguns exemplos de fluxos considerados como provenientes da atividade de financiamento (de acordo com a perspectiva da receita/rendimento): recebimentos provenientes da emissão de títulos de dívida, empréstimo, livranças,

---

obrigações, hipotecas e outros empréstimos de curto ou longo prazo. Estes fluxos tenderão a ser nulos nos SASUC, já que esta entidade não possui este tipo de passivos.

Voltando aos fluxos provenientes das atividades operacionais, a NCP 1 exige o método direto como forma utilizada para a obtenção dos valores respetivos. Pelo método direto a informação referente aos recebimentos (pagamentos) são obtidos a partir dos registos contabilísticos da entidade. Em casos excepcionais na qual a prática do método direto seja impraticável, podem ser obtidos pelo ajustamento dos rendimentos (gastos) operacionais e de algumas outras rubricas referentes à Demonstração dos Resultados referentes às alterações ocorridas nos inventários e nas contas a receber (a pagar) das atividades operacionais durante o período, entre outros.

A finalizar esta secção, é de lembrar que as demonstrações financeiras estão integradas. A Demonstração dos Resultados está, de certa forma, contida no Balanço, já que explica a maioria das razões da variação do património líquido (através dos resultados do período), como também a variação de outros itens como caixa (a variação do saldo inicial para o saldo final tendo em conta os somatórios dos rendimentos), contas a receber, entre outras (Marion, 2009). Nesse sentido, a DFC também está interligada com as outras DFs, sendo que, de modo diferente da Demonstração dos Resultados, a DFC apresenta os fluxos monetários – entradas (saídas) de caixa e equivalentes, dos valores que efetivamente foram realizados (despendidos), ou seja, foram recebidos (pagos), logo diferentes do resultado líquido, que deriva de fluxos económicos (Marion, 2009). O saldo de caixa e equivalentes no final do período na DFC, tem correspondência no Balanço.

## 6. CONCLUSÃO E REFLEXÃO CRÍTICA

Tendo em conta a evolução da contabilística em Portugal, designadamente relativa à harmonização, a introdução de um novo normativo contabilístico – o SNC-AP – próximo nas normas internacionais de contabilidade pública e do SNC empresarial, ganhou relevância. Esta reforma tem despertado um interesse crescente, no âmbito prático e académico.

A implementação do SNC-AP traz algumas mudanças relevantes face ao sistema anterior baseado no POCP – no contexto dos SASUC, face ao POC-E. Nesse sentido, o desenvolvimento do presente estudo possibilitou a análise primeiramente do SNC-AP em comparação ao POC-E, e posteriormente a sua implementação aos SASUC, utilizando uma abordagem fundamentalmente descritiva e qualitativa, através de um estudo de caso ilustrativo. Mais especificamente, a ilustração é limitada ao contexto das receitas (sobretudo receitas próprias) e dos rendimentos da entidade em questão, onde se realizou uma apresentação exemplificativa da contabilização anteriormente aplicada, em comparação com a contabilização exigida pelo SNC-AP, além da reconstrução dos principais mapas de prestação de contas (demonstrações orçamentais e algumas demonstrações financeiras) da entidade de acordo com o SNC-AP, com algumas observações pertinentes face às demonstrações do normativo anterior.

De um modo geral, pelo estudo realizado, pôde-se compreender quais as principais alterações que deverão ocorrer no que concerne à contabilização e à prestação de contas, possibilitando aos SASUC antever e preparar-se para, no contexto das receitas (perspetiva orçamental) e dos rendimentos (perspetiva financeira), as mudanças necessárias realizar para o cumprimento do SNC-AP.

No estudo, com a exemplificação da contabilização de algumas receitas (receitas próprias) observou-se que na receita agora exige-se a contabilização da totalidade das suas fases de execução orçamental na nova Classe 0, e já não será necessário o uso da conta 25. Pode-se verificar ainda que, com a informação contida nessa classe de contas, é possível preencher todas as demonstrações orçamentais sem o uso de programas informáticos para cálculo de valores adicionais; agora são obtidos diretamente dos saldos das contas. No que respeita às demonstrações orçamentais, será necessário a classificação dos elementos de

---

acordo com as rúbricas orçamentais (agregados de códigos de classificação económica). Entre as demonstrações já existentes houve alterações na estrutura, elementos do conteúdo e fonte de informação utilizada para o preenchimento das colunas (agora da Classe 0). Sobre a nova demonstração apresentada, a Demonstração do Desempenho Orçamental, em resultado da sua elaboração ilustrativa para os SASUC, mostrou ser, de certa forma, de fácil preparação, partindo do fato de que a informação contida nesta demonstração poder ser recolhida tanto das outras demonstrações orçamentais, como a partir dos saldos de algumas das contas da Classe 0. Através desta demonstração é possível obter vários indicadores importantes para a entidade (e.g. receitas efetivas e não efetivas, saldo global e saldo primário).

Na perspetiva financeira, os rendimentos deverão ser classificados de acordo com o tipo, nomeadamente em provenientes de transações com contraprestação ou sem contraprestação. A contabilização destes, de certa forma, não teve muitas alterações, sendo as mais significativas quanto aos rendimentos provenientes de transações sem contraprestação com condições, como o caso dos subsídios apresentados no exemplo ilustrativo. Já relativamente às demonstrações financeiras, houve algumas alterações de anotar, tanto na estrutura (e.g. desdobramento das rúbricas) e designação, como nos elementos (e.g. diferença na forma de mensuração, com utilização do justo valor).

Considerando-se oportuno o acompanhamento do processo de implementação do SNC-AP, com a finalidade de entender as consequências (mudanças) que a sua adoção terá efetivamente na contabilização e prestação de contas, em particular dos SASUC, em comparação com o POC-E, este estudo, de forma geral, contribui para um melhor entendimento das mudanças que a implementação do SNC-AP acarreta, consequentemente procurando melhorar a transição da aplicação de um normativo para outro nos SASUC. Em particular, contribuiu como uma forma exemplificativa de compreender o que será preciso realizar no contexto real, ou ainda como uma visão antecipada, onde se poderá observar, de forma mais próxima, os erros que poderão ser cometidos, ou qual a melhor estratégia a utilizar para a implementação, ou ainda os pontos que requerem um maior cuidado. Apesar de ter um enfoque nas receitas e rendimentos, poderá ser alargado a outras áreas da contabilidade pública, podendo ajudar tanto os SASUC como outras entidades a compreenderem melhor as alterações requeridas.

---



Dada a importância do assunto, torna-se necessário o desenvolvimento de estratégias que auxiliem as entidades públicas no processo de transição para o novo sistema contabilístico. Sendo um estudo do tipo deste uma forma de economizar não só o tempo, mas também recursos, no intuito de tornar mais fácil a implementação do SNC-AP nas entidades, sugere-se assim que seja replicado, com enfoque em outras áreas tanto na contabilização como na prestação de contas dentro da contabilidade dos SASUC e de outras entidades. Sugere-se também, como possível extensão, um estudo posterior de outro tipo, para verificar se o que se tinha como ideia das alterações e mudanças a se realizar, foram realmente o que se verificou aquando da implementação concluída. Se aplicado a outras entidades, poder-se-á adotar uma perspetiva comparativa entre todas, para ver se as alterações observadas ou o grau de dificuldade variam consoante a entidade.

Fazendo uma reflexão crítica, acredita-se que a elaboração deste estudo permitiu ao autor um entendimento melhor sobre a situação atual da contabilidade pública, tanto a nível nacional como internacional, nomeadamente a compreensão sobre as causas e consequências do novo normativo SNC-AP em aplicação em Portugal. Ainda, a realização do estudo permitiu analisar melhor as atividades desenvolvidas pelos SASUC, o modo de funcionamento da entidade, assim como as atividades realizadas do estágio na entidade. Essa reflexão sobre o contexto permitiu observar melhor a ligação entre o tema do trabalho, as disciplinas lecionadas na faculdade (e.g., Contabilidade Financeira e particularmente Contabilidade Pública, do Mestrado de Contabilidade e Finanças) e o estágio (prática) realizado na entidade. O conhecimento assim existente relativo ao novo normativo SNC-AP, tanto a sua história de criação, a compreensão do normativo em si e o desenvolvimento da parte prática abordado pela disciplina, foi complementado com a experiência adquirida no decorrer do estágio e aprofundada com o desenvolvimento deste trabalho. Tendo os meus estudos superiores iniciado no Brasil, fazer o mestrado em Portugal acaba por apresentar algumas dificuldades principalmente relativas a terminologias, estruturas, normativos e particularidades de cada país, referentes à contabilidade. Inicialmente pelo Mestrado tive maior contato com a contabilidade privada, o que embora tenha aspetos diferentes, ao meu ver, em geral, principalmente devido à harmonização, o acompanhamento acabou por não ser tão difícil quanto esperava. Assim,

aquando da introdução da contabilidade pública já existia uma maior preparação, e essa aproximação que o SNC-AP trouxe, entre a contabilidade pública e a privada, acabou sendo um ponto facilitador, o que para mim, de certa forma, mostra o resultado positivo de todas essas mudanças que foram existindo ao longo do tempo, que permitem que, mesmo que a educação em um país diferente seja uma limitação, a harmonização da contabilidade (privada e pública) seja um denominador comum.

No que respeita, em concreto, à experiência profissional realizada, foram altas as expectativas iniciais, pois seria a oportunidade de ver em prática muito do que foi aprendido em sala de aula, e acompanhar, em primeira mão, a implementação de um novo normativo contabilístico. A perspectiva de acompanhar todas as mudanças necessárias, tanto a nível de recursos humanos como da informática, foi um ponto motivador para a realização do projeto.

Em termos críticos posso destacar como ponto positivo, o acolhimento e disponibilidade para esclarecimento e dúvidas e partilha de conhecimento que me foi dispensada por alguns funcionários do SASUC, o que fez com que houvesse um enriquecimento profissional e pessoal. O fato de ter tido contato tanto com os serviços da área financeira como da tesouraria, e a dinâmica diferente entre as duas áreas, proporcionou uma maior consolidação e compreensão dos conhecimentos prévios. Os novos conhecimentos adquiridos na entidade e o contato mais direto, acabaram por ser um dos influenciadores à escolha da área da receita dentro da contabilidade pública como foco do estudo do projeto. Ainda devido à elaboração deste trabalho, tive um maior contato com o normativo anterior o POCP, especificamente com o POC-E, que como desconhecia foi interessante analisar um normativo anterior e a sua evolução. Esse estudo fez com que eu compreendesse melhor o porquê das mudanças realizadas e permitiu-me aprofundar o conhecimento da evolução da contabilidade pública portuguesa e internacional.

Mas, apesar dos aspetos positivos, algumas dificuldades foram encontradas no decorrer da realização do projeto. Inicialmente relacionadas com a escassez bibliográfica; dado o tema ser tão atual, houve uma certa dificuldade em encontrar trabalhos que permitissem basear o projeto ou artigos académicos que abordassem o tema no contexto

pretendido. Já no que se refere à entidade onde se baseou a realização do projeto, esta, até ao final da experiência profissional (meados de 2017) ainda não tinha realizado nada para a preparação do início da transição para o novo normativo SNC-AP, o que acabou por ser um pouco desmotivador, já que esse era um dos objetivos pessoais principais<sup>36</sup>. Ainda assim, mesmo não tendo acompanhado o processo de mudança para o novo normativo contabilístico, acompanhou-se uma mudança realizada nos sistemas da tesouraria que, embora não esteja ligada ao tema deste projeto, foi um aprendizado interessante.

Assim, mesmo com algumas dificuldades, foi realizado o projeto com um foco menor do que inicialmente era pretendido, mas que se espera ter uma certa relevância para a entidade. Chegada à conclusão, a apreciação global do projeto é positiva, pois, mesmo com alguns contratempos que, como abordado na introdução, são expectáveis num estudo de caso, foi possível desenvolver um trabalho baseado na implementação de um novo normativo numa entidade pública.

---

<sup>36</sup> Note-se que o fato do início da implementação do SNC-AP ter sido adiado de 2017 para 2018 também contribuiu certamente para a inércia sentida na entidade nessa altura.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, J. J. M. de, & Marques, M. da C. da C. (2003). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal : do pressuposto legal à economia , eficiência e eficácia. *Educacion Policy Analysis Archives*, 11(42), 1–18.
- Almeida, J. P. V. (2017). *A preparação da transição de POCAL para SNC-AP: motivações e preocupações*. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Controlo de gestão. Universidade do Porto.
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 324–338.
- Biondi, Y., & Soverchia, M. (2014). Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 179–214.
- Botelho, B. C., & Lima, D. V. de. (2015). Experiências Internacionais e Desafios dos Governos dos Países na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3), 68–83.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe - the Challenge of Harmonization*. Palgrave-MacMillan.
- Caiado, A. C. P., Carvalho, J. B. C., Silveira, O. C. P., & Simões, V. M. L. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (snc-ap) nas contas das autarquias locais. In *XVII Encuentro AECA*. Bragança, Portugal 22-23 de setembro de 2016.
- Carvalho, J. B. da C., & Simões, V. (2016). *Normativo SNC-AP*. DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da Ordem dos Contabilistas Certificado.
- CNC. (2016). *Manual de Implementação do Sistema de Normaização para as Administrações Públicas (SNC-AP) (Versão 1)*. CNC.
- Coelho, J. A. da C. (2014). *O Sistema De Informação Financeira No Ensino Secundário Público Em Portugal*. Tese de doutoramento em Administração Pública. Universidade de Lisboa.
- Cravo, D. J. da S., Carvalho, J. B. da C., Fernandes, O. de F. B., & Silva, S. M. de O. e. (2002). *POC - Educação (Explicado)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Cunha, M. V. da. (2011). *O impacto da adoção das IPSAS no relato financeiro das autarquias*. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Administração Pública.

Universidade de Aveiro.

*Dicionário Jurídico da Administração Pública - Volume VII.* (1996).

Duarte, S. P. R. (2010). *Impactos da transição do POC Educação para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC): O caso da U. Porto.* Dissertação de mestrado em Contabilidade. Universidade do Porto.

Ferreira, A. E. da N. (2010). *Análise do Regulamento 1606 / 2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.* Dissertação de mestrado em Contabilidade. Universidade de Aveiro.

Ferreira, C. M. M. P. (2013). *Harmonização contabilística no sector público: constrangimentos na adopção das IPSAS.* Dissertação de mestrado em Administração Pública. Universidade de Lisboa.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143.

Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45.

IPSASB. (2014). *Conceptual framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.* IFAC (Vol. 37). New York: IFAC.

IPSASB. (2017a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. I). New York: IFAC.

IPSASB. (2017b). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. II). New York: IFAC.

IPSASB. (2018). *Strategy and Work Plan 2019-2023 Consultation Document.* IFAC.

Jesus, R. J. M. (2009). *Impactos da Aplicação do Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Pode o Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho ser tido como indutor de modificações ao nível da Contabilidade Pública Portuguesa, nomeadamente P.* Dissertação de mestrado em Contabilidade. Universidade de Aveiro.

Jorge, S., Brusa, I., & Nogueira, S. (2016). The adoption of IPSASs in the Iberian Peninsula: The perspective of the standard-setters. In *The EGPA Spring Workshop, Permanent Study Group XII Innovations in public sector accounting standards: are EPSAS the best way to European harmonization?* Modena, Itália 5-6 de maio de 2016.

Jorge, S. M. F. (2003). *Local Government accounting in Portugal in comparative-international perspective.* Tese de doutoramento em Filosofia. University of

Birmingham.

Jorge, S. M. F. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional. *Revista Da OTOC*, 11(153), 40–45.

Marion, J. C. (2009). *Contabilidade Empresarial* (Vol. 14 ed.). São Paulo: Editoras Atlas S.A.

Meirinhos, M., & Osório, A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *EDUSER: Revista de Educação*, 2(2), 49–65.

Mussari, R. (2014). EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299–312.

Nogueira, S., Jorge, S., Ribeiro, N., & Jesus, M. A. (2017). The role of pilot entities in the Institutionalization of public sector accounting reforms. In *CIGAR - Conference. 30th Anniversary of the Network "Future avenues for Public Sector Accounting: engaging research, practice and use"*. Porto, Portugal 8-9 de Junho de 2017.

Nogueira, S. P., & Carvalho, J. B. da C. (2006). A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas. In *Encuentro AECA - La Eficiencia en el Gobierno en la Gestión de la Mediana Empresa. XIII*. Córdoba, Espanha 28-29 de Setembro de 2006: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Nogueira, S. P. da S., & Ribeiro, N. A. B. (2007). A Contabilidade pública e a contabilidade privada: enquadramento do normativo português no contexto internacional. In *II Congrés Català de Comptabilitat i Direcció, ACCID*. Barcelona, Espanha 24-25 de maio de 2007.

Nogueira, S. P. da Si. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Administração. Universidade do Minho. <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2023> [31 de Maio de 2017]

Nunes, A. V., Rodrigues, L. L., & Viana, L. C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas - Teoria e Prática*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807.

Pinho, S. C. de A. (2014). *O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas*. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Administração Pública. Universidade de Aveiro.

Pontoppidan, C. A., & Brusca, I. (2016). The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states : strategies and perspectives. *Public Money & Management*, 36–3, 181–188.

- 
- PriceWaterhousecoopers. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments.* <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf> [31 de Maio de 2017]
- PriceWaterhousecoopers. (2015). *Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, 2nd edition.* <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/second-edition-global-survey-government.pdf> [31 de Maio de 2017]
- Rodrigues, C. S. F., & Alves, T. V. D. (2016). Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): O caso de uma entidade do sector público. In *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública: O SNC na Administração Pública - O desafio da mudança*. Setúbal, Portugal 12-13 de maio de 2016.
- Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. A. S. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.
- Saraiva, H., Alves, M., & Gabriel, V. (2014). Harmonização Contabilística – sua influência na evolução e na atualidade no caso português. In *XVI Encontro da AECA*. Leiria, Portugal 25-26 de setembro de 2014.
- Saraiva, H. I. B., Alves, M. do C. G., & Gabriel, V. M. de S. (2015). As raízes do processo formal de Harmonização Contabilística, a sua evolução e influência em Portugal. *De Computis – Spanish Accounting Review*, 12(22), 172–204.
- SASUC. (2013). Relatório de Gestão 2012, 31.
- SASUC. (2017). *Relatório de gestão e Contas 2016*. Coimbra, Portugal: SASUC. <http://www.uc.pt/sasuc/SobreNos/Relatorios/Relatorio-Gestao-2016.pdf> [31 de Maio de 2017]
- Tay, J. S. W., & Parker, R. H. (1990). Measuring International Harmonization and Standardization. *Abacus*, 26(1), 71–88.
- Tua Pereda, J. (2000). Hacia el Triunfo Definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad? In *VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria*. Aveiro, Portugal 17-20 de maio de 2000.
- Vaz, A. L. (2009). *A Acção Social Escolar na Univeridade de Coimbra: Evolução histórica e princípios orientadores 1980 - 2009*. Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planeamento e métodos. Catalogação na publicação: Mônica Ballejo Canto*.
- Yin, R. Ky. (1994). *Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos (2 ed.)*. Porto Alegre:
-

---

Bookman. [http://maratavarespsictics.pbworks.com/w/file/fetch/74440967/3-YIN-desenho e metodo\\_Pesquisa Estudo de Caso.pdf](http://maratavarespsictics.pbworks.com/w/file/fetch/74440967/3-YIN-desenho_e_metodo_Pesquisa_Estudo_de_Caso.pdf) [31 de Maio de 2017]



## ANEXO A – CONTABILIZAÇÃO ALIMENTAÇÃO – SENHA SOCIAL – SASUC (POC-E)



**COMPROVANTE  
CONTABILIDADE**  
Valores na 1ª Moeda Oficial (EUR)

Página : 1 / 1  
Utilizador: VSOARES

Serviços de Acção Social da Universidade de Coimbra  
CO2NLPUB

DIÁRIO : 10 - Facturas / Clientes Utilizad Diversos																
Número : 2017022001		Data Contabilidade : 2017/02/24				Período : 2 - Fevereiro										
Utilizador : GALVES																
Descrição Movimento	Conta Plano - 1	D/R	Classificação Económica / Rub.Projecto	T	Cód. 2 Seg.	Centro Custo	Subon.	Valor Débito	Valor Crédito	Cod Op.	T V	Quantidade	Valor Divisa	Código Entidade	Tipo Doc	Número Documento
Factura	2112							168.00€	0.00€	000	3	0		2158	FACT	FT20002614
Venda Senhas isento	7111301	R	070207ALIM					0.00€	168.00€	000	3	0				
Venda Senhas isento	95101			C	B0	B3109		0.00€	168.00€	000	3	0				
No : 10 -2017022001								Tot.Contab.Geral: 168.00€	168.00€							
Data : 2017/07/20 Hora : 14:31:14								Tot.Contab.Analit.: 0.00€	168.00€							
Nº Geral Processo: 201700007208																

## ANEXO B – CONTABILIZAÇÃO SUBSÍDIO COM CONDIÇÃO – SASUC (POC-E)



COMPROVANTE  
CONTABILIDADE  
Valores na 1ª Moeda Oficial (EUR)

Página : 1/1  
Utilizador : VSOARES

Serviços de Acção Social da Universidade de Coimbra  
CO2NLPUB

DIÁRIO : 06 - Diário Geral																
Número : 2016080102		Data Contabilidade : 2016/08/31				Período : 8 - Agosto										
Utilizador : PCUNHA																
Descrição Movimento	Conta Plano - 1	D/R	Classificação Económica / Rub.Projecto	T	Cód. 2 Seg.	Centro Custo	Subcon.	Valor Débito	Valor Crédito	Cod Op.	T V	Quantidade	Valor Divisa	Código Entidade	Tipo Doc	Número Documento
Doc. Int	26823							0.00€	124,998.91€	000	3	0	0.00000	825	DCIN	2015120167
Reg. Proj.2020	274509							124,998.91€	0.00€	000	4	0				
Reg. Proj.2020	94111			C	B109	B109		124,998.91€	0.00€	000	3	0				
								Tot.Contab.Geral:	124,998.91€	124,998.91€						
								Tot.Contab.Analit.:	124,998.91€	0.00€						

No : 06 -2016080102

Data : 2017/07/20 Hora : 15:03:36



**COMPROVANTE  
CONTABILIDADE**  
Valores na 1ª Moeda Oficial (EUR)

Página : 1 / 1  
Utilizador : VSOARES

Serviços de Acção Social da Universidade de Coimbra  
CO2NLPUB

DIÁRIO : 20 - Diário de Bancos																	
Número : 2016080517		Data Contabilidade : 2016/08/31				Período : 8 - Agosto											
Utilizador : JPATRICIO																	
Descrição Movimento	Conta Plano - 1	D/R	Classificação Económica / Rub. Projecto	T	Cód. 2 Seg.	Centro Custo	Subcon.	Valor Débito	Valor Crédito	Cod Op.	T V	Quantidade	Valor Divisa	Código Entidade	Tipo Doc	Número Documento	
Trans PC14928/1311	131							78,866.88€	0.00€	000	3	0		1311	TB	PC14928	
Trans PC14928/825	28823							0.00€	78,866.88€	000	3	0		825	TB	PC14928	
orç.Exercicio-recebim.	25111	R	060901					78,866.88€	0.00€	000	3						
orç.Exercicio-recebim.	94111			C	B0	B0		78,866.88€	0.00€	000	3						
orç.Exercicio-recebim.	25111	R	060901					0.00€	78,866.88€	000	3						
orç.Exercicio-recebim.	94111			C	B0	B0		0.00€	78,866.88€	000	3						
No : 20 -2016080517								Tot.Contab.Geral:		157,733.76€		157,733.76€					
Data : 2017/07/20 Hora : 15:04:25								Tot.Contab.Analit.:		78,866.88€		78,866.88€					
Nº Geral Processo: 201600014929																	



**COMPROVANTE  
CONTABILIDADE**  
Valores na 1ª Moeda Oficial (EUR)

Página : 1 / 1  
Utilizador: VSOARES

Serviços de Acção Social da Universidade de Coimbra  
CO2NLPUB

DIÁRIO : 20 - Diário de Bancos																
Número : 2017012934		Data Contabilidade : 2017/01/17					Período : 1 - Janeiro									
Utilizador : VSOARES																
Descrição Movimento	Conta Plano - 1	D/R	Classificação Económica / Rub.Projecto	T	Cód. 2 Seg.	Centro Custo	Subon.	Valor Débito	Valor Crédito	Cod Op.	T V	Quantidade	Valor Divisa	Código Entidade	Tipo Doc	Número Documento
Trans FEDER7646/1311	131							19,779.80€	0.00€	000	3	0		1311	TB	FEDER7646
Trans FEDER7646/825	26823							0.00€	19,779.80€	000	3	0		825	TB	FEDER7646
Receb Receita Exero Findo	25121	R	060901					19,779.80€	0.00€	000	3					
Receb Receita Exero Findo	94111			C	B0	B0		19,779.80€	0.00€	000	3					
Receb Receita Exero Findo	25121	R	060901					0.00€	19,779.80€	000	3					
Receb Receita Exero Findo	94111			C	B0	B0		0.00€	19,779.80€	000	3					
No : 20 -2017012934								Tot.Contab.Geral:		39,559.80€		39,559.80€				
Data : 2017/07/20 Hora : 15:05:14								Tot.Contab.Analit.:		19,779.80€		19,779.80€				
Nº Geral Processo: 201700004587 201700009085																

## **ANEXO C – PROTOCOLO “SISTEMAS DE APOIO À MODERNIZAÇÃO E CAPACITAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA”**

### **SISTEMA DE APOIO À MODERNIZAÇÃO E CAPACITAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **TERMO DE ACEITAÇÃO**

Considerando que:

- a) A decisão de aprovação é da competência da Comissão Diretiva do Programa Operacional Competitividade e Internacionalização (COMPETE 2020), nos termos previstos no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 215/2015, de 6 de outubro, que estabelece as regras gerais de aplicação dos programas operacionais (PO) e do desenvolvimento rural (PDR) financiados pelos fundos europeus estruturais e de investimento (FEEI);
- b) A formalização desta decisão ocorre mediante assinatura do presente termo de aceitação, em conformidade com o previsto no artigo 96.º do Regulamento Específico do Domínio da Competitividade e Internacionalização (RECI), adotado pela Portaria n.º 57-A/2015, de 27 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 181-B/2015, de 19 de junho, e a Declaração de Retificação n.º 30-B/2015, de 26 de junho;
- c) O termo de aceitação tem a natureza jurídica de um contrato escrito de acordo com o estabelecido no n.º 2 do artigo 11.º do RECI;
- d) A Agência para a Modernização Administrativa, I.P. é o Organismo Intermédio com o qual é estabelecida a presente relação contratual, nos termos da delegação de competências, efetuada pela Comissão Diretiva do COMPETE 2020, ao abrigo do disposto nos artigos 36.º e 37.º do Decreto-Lei n.º 137/2014, de 12 de setembro.

Na sequência da candidatura apresentada ao COMPETE 2020 apoiada pelo FEDER, nos termos do aviso para apresentação de candidatura n.º 01/SAMA/2015, é celebrado o presente termo de aceitação, com SERVIÇOS DE ACÇÃO SOCIAL DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA, Pessoa Coletiva n.º 600038106, e sede em R GUILHERME MOREIRA 12, 3000-000 COIMBRA, adiante designado por Beneficiário, representado por João Gabriel Monteiro de Carvalho e Silva, que outorga na qualidade de Reitor da Universidade de Coimbra com poderes para o ato, o qual se rege pelas seguintes cláusulas.

## **CLÁUSULA PRIMEIRA**

### **(Objeto)**

1. O presente termo de aceitação tem por objeto a concessão de um apoio para aplicação na execução, pelo beneficiário, da operação n.º 007646 com um montante de despesas elegíveis globais de 147.057,54 Euros (*cento e quarenta e sete mil, cinquenta e sete euros e cinquenta e quatro cêntimos*).
2. O período de execução da operação decorre entre 2015-05-01 e 2016-04-30.

## **CLÁUSULA SEGUNDA**

### **(Declarações de compromisso sobre critérios de elegibilidade)**

O beneficiário declara que:

- a) Reune as condições quanto ao cumprimento do critério de elegibilidade previsto na alínea b) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, relativo à situação tributária e contributiva regularizada perante, respetivamente, autoridade tributária e segurança social, dando consentimento para consulta “*on line*”, em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), nos termos do Decreto-Lei n.º 114/2007, de 19 de Abril, à Autoridade de Gestão do Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, com o NIPC 600086666 e ainda à Agência para a Modernização Administrativa, I.P., com o NIPC 508184509 e à Agência para o Desenvolvimento e Coesão, I.P. (ADC), com o NIPC 510928374, comprometendo-se a manter o referido consentimento ativo durante a vigência da operação;
- b) Tomou conhecimento e que está em condições de cumprir nos prazos fixados os critérios de elegibilidade do beneficiário e da operação de acordo com o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, com o artigo 84.º do RECI e com o Aviso a que se candidatou, sob pena de caducidade da decisão de concessão do apoio.

## **CLÁUSULA TERCEIRA**

### **(Decisão favorável condicionada)**

1. Conforme estabelecido na decisão de aprovação a atribuição do incentivo fica sujeita às seguintes condições:
  - a) Apresentação do parecer prévio vinculativo emitido pela AMA, para as despesas sujeitas à disciplina do DL 107/2012 de 18 de maio e do Decreto-Lei n.º 151/2015 de 6 de agosto.

2. A decisão de aprovação está condicionada à apresentação dos respetivos documentos, através da submissão dos mesmos por “upload” no Balcão do Projeto, no prazo que vier a ser estabelecido para esse efeito.
3. Caso o beneficiário não apresente a documentação no prazo referido a decisão de aprovação caduca.

#### **CLÁUSULA QUARTA**

##### **(Apoio)**

1. O apoio total a atribuir, conforme definido nos termos da decisão de aprovação, reveste a forma de financiamento não reembolsável, com a seguinte repartição por fundo:
  - a) Apoio FEDER não reembolsável no montante de 124.998,91 Euros (*cento e vinte e quatro mil, novecentos e noventa e oito euros e noventa e um cêntimos*).
2. O apoio FEDER corresponde à aplicação da taxa de de 85% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis ao FEDER, calculadas nos termos do estabelecido no artigo 89.º do RECI.

#### **CLÁUSULA QUINTA**

##### **(Indicadores de Resultado)**

Em conformidade com o Aviso para Apresentação de Candidatura, os resultados a alcançar no âmbito da operação, objeto do presente termo de aceitação, atento o disposto no n.º 2 do artigo 117.º do RECI, são os seguintes:

- a) Indivíduos com idade entre 16 e 74 anos que preencheram e enviaram pela Internet impressos ou formulários oficiais nos últimos 12 meses, no total de indivíduos: 0;
- b) Trabalhadores em funções públicas que se consideram mais aptos após a frequência de formação: 0;
- c) Empresas com 10 e mais pessoas ao serviço que utilizaram a Internet para interagir com organismos, entidades e autoridades públicas, no total de empresas: 0.

2

**CLÁUSULA SEXTA**  
**(Pagamentos)**

1. Os pagamentos do apoio, serão efetuados pela entidade pagadora, por transferência bancária para a conta de depósitos à ordem do beneficiário com o seguinte NIB 07810112000000132476.
2. Todos os recebimentos e pagamentos respeitantes à execução da operação participada devem ser efetuados através de conta bancária do beneficiário.
3. Os termos dos pagamentos decorrem de acordo com o estabelecido nos artigos 97.º do RECI e do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro.
4. Pode haver lugar à suspensão do pagamento, sempre que se verifique qualquer dos fundamentos previstos no n.º 10 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro.

**CLÁUSULA SÉTIMA**  
**(Obrigações do Beneficiário)**

1. O beneficiário compromete-se a cumprir todas as obrigações gerais que lhe são aplicáveis e que constam no artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, e ainda no artigo 93.º do RECI.

**CLÁUSULA OITAVA**  
**(Condições de Alteração da Operação)**

As alterações à operação devem obedecer ao disposto nos n.º 7 e n.º 8 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, com exceção da alteração referida no n.º 1 do artigo 98.º do RECI.

**CLÁUSULA NONA**  
**(Acompanhamento e Controlo)**

1. Sem prejuízo de outros mecanismos de acompanhamento e controlo que venham a ser adotados, o beneficiário aceita o acompanhamento e controlo para verificação da boa execução da operação e cumprimento dos objetivos e das obrigações resultantes do presente termo de aceitação a efetuar pelas entidades com competência para o efeito, em qualquer



fase de execução da operação e após a respetiva conclusão de acordo com o n.º 3 do artigo 100.º do RECI.

2. O beneficiários obriga-se a disponibilizar atempadamente todos os documentos e elementos adequados que permitam a realização das verificações administrativa e no local, incluindo o acesso aos locais da realização da operação para efeitos de verificação da operação, as quais são necessárias à comprovação de que o investimento foi realizado e que os objetivos foram alcançados nos termos do presente termo de aceitação.

#### **CLÁUSULA DÉCIMA** **(Cessão da Posição Contratual)**

A cessão da posição contratual só pode ter lugar por motivos devidamente justificados e após autorização da Autoridade de Gestão do COMPETE 2020.

#### **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA** **(Recuperação dos Apoios)**

Os montantes indevidamente recebidos pelo beneficiário, nomeadamente por incumprimento das obrigações legais ou estabelecidas no presente termo de aceitação, pela ocorrência de qualquer irregularidade, bem como pela inexistência ou perda de qualquer requisito de concessão do apoio, constituem-se como dívida, sendo recuperados nos termos previstos no artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro.

#### **CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA** **(Redução do Apoio)**

1. Constitui fundamento para redução do apoio, nos termos do artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, nomeadamente:
  - a) O incumprimento parcial das obrigações do beneficiário, incluindo os resultados contratados;
  - b) A não justificação da despesa, salvo no âmbito de financiamento em regime de custos simplificados, ou a imputação de valores superiores aos legalmente permitidos e aprovados ou de valores não elegíveis;

- c) A imputação de despesas não relacionadas com a execução da operação ou não justificadas através de faturas, ou de documentos equivalentes fiscalmente aceites, bem como de despesas não relevadas na contabilidade;
- d) O incumprimento das normas relativas a informação e publicidade, sendo a redução determinada em função da gravidade do incumprimento;
- e) O desrespeito pelo disposto na legislação europeia e nacional, nomeadamente em matéria de contratação pública, quando aplicável, devendo neste caso, aplicar-se uma redução proporcional à gravidade do incumprimento, designadamente na tabela de correções financeiras aprovadas pela Comissão Europeia;
- f) A não consideração de receitas provenientes da operação.

**CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA**  
**(Resolução Unilateral)**

O contrato pode ser resolvido unilateralmente pela Agência para a Modernização Administrativa, I.P., quando se se verifique, definitivamente uma das causas previstas na cláusula anterior ou quando se verifique, designadamente, uma das seguintes situações imputáveis :

- a) O incumprimento dos objetivos essenciais previstos na candidatura;
- b) A não execução integral da candidatura nos termos em que foi aprovada;
- c) A existência de alterações aos elementos determinantes da decisão de aprovação que ponham em causa o mérito da operação ou a sua razoabilidade financeira, salvo quando expressamente autorizado pela Autoridade de Gestão do COMPETE 2020;
- d) A não apresentação atempada dos formulários relativos à execução e aos pedidos de pagamento, salvo se o atraso for aceite pela Agência para a Modernização Administrativa, I.P.;
- e) A interrupção não autorizada da operação por período superior a 90 dias úteis;
- f) Duplicação de imputação de despesas, nos termos do previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 159/2014, de 27 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 215/2015, de 6 de outubro
- g) A prestação de falsas declarações sobre a sua situação, sobre a realização da operação ou custos incorridos, que afetem, de modo substancial, a justificação do incentivo recebido ou a receber;

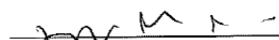
- h) A recusa da submissão ao controlo e auditoria;
- i) A inexistência ou a falta de regularização das deficiências de organização do processo relativo à realização da operação e o não envio de elementos solicitados, nos prazos fixados para o efeito.

**CLÁUSULA DÉCIMA QUARTA**  
**(Vigência)**

O presente termo de aceitação produz efeitos na data da sua assinatura e mantém-se em vigor até ao integral cumprimento de todas as obrigações de conteúdo positivo e negativo dele emergentes.

Coimbra, 18 de Setembro de 2015

**O beneficiário**

  
João Gabriel Monteiro de Carvalho e Silva  
SERVIÇOS DE ACÇÃO SOCIAL DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA  
(assinatura reconhecida na qualidade e com poderes para o ato)