

*Conceptual Paper***Os ativos fixos tangíveis: estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados***Submitted in 20, July 2016**Accepted in 24, October 2016**Evaluated by a double blind review system***SUSANA CATARINO RUA¹****Resumo**

Objetivo: A recente reforma da Contabilidade Pública em Portugal, que resultou na aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), traz várias mudanças, nomeadamente na contabilização dos ativos fixos tangíveis. Atendendo a este contexto, este trabalho tem por objetivos efetuar um estudo comparativo do definido nos normativos contabilísticos públicos (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL e SNC-AP) e privados (Sistema de Normalização Contabilística – SNC), quanto ao reconhecimento e à mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT).

Metodologia: Investigação qualitativa, baseada num estudo comparativo dos normativos contabilísticos públicos e privados, quanto ao reconhecimento e mensuração dos AFT.

Resultados: Este estudo permite concluir que o SNC-AP evidencia um avanço face ao POCAL, definindo o conceito de ativo e de AFT, os seus critérios de reconhecimento, e introduzindo o justo valor explicitamente enquanto critério de mensuração aplicável a situações concretas. Por outro lado, o SNC-AP aproxima-se do SNC, com algumas particularidades específicas do âmbito público, como o facto de um elemento poder ser reconhecido como ativo mesmo que não produza rendimentos, desde que possua potencial de serviço.

Originalidade: Consideramos que este é um trabalho original e atual, que tem por base um diploma recente (SNC-AP), contribuindo para um estudo comparativo das diferentes normas, existentes em Portugal, no âmbito público e privado.

Palavras-chave: Ativos Fixos Tangíveis, POCAL, SNC-AP, SNC.

1. Introdução

Atendendo a que os planos setoriais de contabilidade pública estão baseados num plano de contabilidade empresarial, entretanto revogado e substituído pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC, 2015), a normalização contabilística pública em Portugal encontra-se desatualizada, fragmentada e inconsistente (introdução ao Decreto-lei nº 192/2015, de 11/9).

Por outro lado, em virtude da necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas, dos diferentes países europeus, tornou-se essencial adotar as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS^[1]) do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). A própria União Europeia (UE) emitiu

¹ Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: srua@ipca.pt.

uma proposta de Diretiva^[2], na qual referia o prazo de três anos, para os Estados membros adotarem as IPSAS (Rodrigues, 2012, p.43). Todavia, em novembro de 2011, a UE aprovou uma Diretiva^[3] que refere, no n.º 3 do art.º 16º, que até 31 de dezembro de 2011, a Comissão deveria aferir a adequabilidade das IPSAS para os Estados membros (Jorge, 2012, p. 50).

Em consequência dessa necessidade de adoção das IPSAS, procedeu-se a uma reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tendo sido atribuída, à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, a incumbência de elaborar um novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), consistente com o SNC, de âmbito empresarial, e com as IPSAS do IPSASB. Este novo normativo foi aprovado através do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e vem revogar os planos públicos setoriais portugueses em vigor, entre os quais o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

De acordo com a introdução ao Decreto-lei que aprova o SNC-AP, este sistema contabilístico “resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional”.

A preocupação com o reconhecimento e mensuração do património público, já existente no âmbito do POCAL (1999) e restantes planos públicos setoriais, permanece no âmbito do SNC-AP. Daí que se questiona acerca das diferenças/semelhanças entre o POCAL (1999) e o SNC-AP (2015) no que se refere ao reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis (AFT), bem como deste em relação com ao diploma em vigor no âmbito empresarial (SNC, 2015).

O reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira é entendido, segundo o parágrafo 112 da estrutura concetual do SNC-AP (2015), como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”, em conformidade com os critérios previstos nessa estrutura concetual. Também o IPSASB (2014), apresenta um conceito de reconhecimento semelhante, no parágrafo 6.1. do *Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*.

Portanto, em conformidade com o parágrafo 113 dessa mesma estrutura concetual (SNC-AP, 2015), para que um item seja incorporado numa demonstração financeira, este deve cumprir dois critérios de reconhecimento, a saber:

- a) Satisfazer a definição do elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento;
- b) Poder ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira.

Neste último critério de reconhecimento destaca-se a importância da fiabilidade da mensuração, à qual outras características qualitativas estão associadas.

Ao contrário do SNC-AP (2015), o POCAL (1999) nada refere relativamente aos requisitos/critérios que um elemento deve cumprir para que possa ser reconhecido numa demonstração financeira.

Por outro lado, e comparativamente com o definido no âmbito empresarial (ou privado), o SNC-AP (2015) não contradiz os critérios de reconhecimento apresentados na estrutura concetual do SNC (2015).

Nas situações em que um elemento não preencha os referidos critérios de reconhecimento^[4] e, por isso, não seja reconhecido nas demonstrações financeiras, pode ser fornecida informação a respeito do mesmo no anexo às demonstrações financeiras, sempre que a mesma seja relevante para os utilizadores (Lucuix García, 2007, pp.19-21; Villacorta Hernández, 2006, p. 52), nomeadamente para a avaliação da situação financeira líquida da entidade (IPSASB, 2014, para. 6.9.). A própria estrutura concetual do SNC-AP (2015) é concordante com este aspeto, ao referir que “as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante (...) quando se está em presença de itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento” (SNC-AP, 2015, EC, para. 114). Também o SNC (2015) é concordante com este facto conforme mencionado nos parágrafos 85 e 96 da sua estrutura concetual.

Neste contexto, este trabalho tem por objetivos proceder a um estudo comparativo do definido no POCAL (1999), no SNC-AP (2015) e no SNC (2015), quanto aos requisitos que um elemento deve cumprir para o seu reconhecimento como AFT, bem como, quanto aos critérios de mensuração dos AFT.

Este trabalho segue uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre diferentes normativos (POCAL, SNC-AP e SNC).

Tendo em conta os objetivos definidos e a metodologia seguida, este trabalho apresenta no capítulo dois, um estudo comparativo do reconhecimento dos AFT, nos referidos normativos; apresentando, no final desse capítulo, uma síntese comparativa dos três normativos no que respeita à questão do reconhecimento dos AFT.

Num terceiro capítulo, é apresentado um estudo comparativo desses normativos quanto à mensuração dos AFT, sendo também apresentada uma síntese comparativa relativamente a esta questão.

2. Estudo do reconhecimento dos AFT

Em conformidade com o já mencionado na parte introdutória deste trabalho, para que um elemento possa ser reconhecido numa demonstração financeira, e especificamente no caso dos AFT, deve cumprir o conceito de ativo e de ativo fixo tangível e deve poder ser mensurado fiavelmente.

À semelhança do parágrafo 14 da IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), o parágrafo 10 da Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 5 do SNC-AP (2015), relativa aos AFT, refere que o custo de um bem do ativo fixo tangível apenas deve ser reconhecido como ativo se forem cumpridos cumulativamente os seguintes critérios de reconhecimento:

- Seja provável que fluirão, para a entidade, benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, associados ao bem; e,
- O custo, ou o justo valor, do bem possa ser mensurado com fiabilidade.

O primeiro critério está associado ao conceito de ativo e o segundo critério à fiabilidade da mensuração do elemento. Passaremos de seguida a analisar cada um destes critérios, comparativamente com o disposto no POCAL (1999) e no SNC (2015) relativamente a cada um deles.

2.1. Primeiro critério de reconhecimento: o conceito de ativo e de AFT

No que respeita ao conceito de ativo, o POCAL (1999), e restantes planos públicos setoriais, nada referem a respeito. Este plano apenas menciona as demonstrações

financeiras e os elementos que as compõem, o que evidencia as carências conceituais existentes em Portugal na vigência do POCAL (1999), em virtude da inexistência, nesse período e neste país, de uma estrutura conceitual para a Contabilidade Pública.

Relativamente aos AFT, o POCAL (1999) limita-se a mencionar que tipo de bens podem ser classificados como AFT, mas nada refere quanto ao conceito de ativo, ou mesmo de AFT, que o elemento deve previamente preencher para que possa ser incorporado no Balanço.

Recorrendo ao definido a nível internacional, o IPSASB (2014, para. 5.6.) define ativo como “um recurso controlado presentemente pela entidade como resultado de eventos passados”; acrescentando no parágrafo 5.7., que “um recurso é um item com potencial de serviço ou a capacidade de gerar benefícios económicos”. Definição semelhante é apresentada na IPSAS n° 1 (IPSASB, 2006a).

Por sua vez, e no que tange ao conceito de AFT, o IPSASB (2006b), define os AFT como aqueles que “são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendá-los a terceiros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam utilizados durante mais do que um período contabilístico” (IPSASB, 2006b, para. 13).

Com vista a ultrapassar as lacunas conceituais existentes no âmbito público em Portugal, e tendo por base o disposto pelo IPSASB, o SNC-AP (2015) define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” (SNC-AP, 2015, EC, para. 88); por sua vez, acrescenta que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros” (SNC-AP, 2015, EC, para. 89).

Quanto ao conceito de AFT, a NCP n° 5 (SNC-AP, 2015), seguindo mais uma vez o definido pelo IPSASB (2006b), define este tipo de ativos como aqueles “bens com substância física que: (a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera sejam usados durante mais de um período” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 9).

O primeiro critério de reconhecimento dos AFT, resultante do próprio conceito de ativo, refere a necessidade de que fluam do bem para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

O *International Accounting Standards Board* (IASB) (1989, 2015), no âmbito empresarial, apenas faz menção à necessidade de que fluam do elemento benefícios económicos futuros, entendidos por este (IASB, 1989) enquanto rendimentos, ou fluxos de caixa positivos.

Em concordância^[5], o SNC (2015), de âmbito empresarial (ou privado), no parágrafo 49 da sua estrutura conceitual, também faz referência, no conceito de ativo, apenas à necessidade de que fluam benefícios económicos futuros do elemento para a entidade. O mesmo é referido no primeiro critério de reconhecimento dos AFT, mencionado no parágrafo 7 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n° 7. O SNC (2015) acrescenta que “os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade” (SNC, 2015, EC, para. 52).

Atendendo à versão dos critérios de reconhecimento de âmbito empresarial, nomeadamente do IASB (1989), alguns autores, como Mautz (1981), consideram que existem elementos públicos que não devem ser reconhecidos como ativos pois não produzem quaisquer rendimentos, ou fluxos de caixa positivos, e que por isso, segundo

Barton (2000, 2004), não devem ser contrapostos face aos passivos, na determinação da situação financeira da entidade.

Contudo, para salvaguardar o reconhecimento como ativos, de bens públicos que não produzam rendimentos, o conceito de ativo público e o seu primeiro critério de reconhecimento, fazem menção à possibilidade do elemento possuir potencial de serviço para que seja reconhecido como ativo, e já não apenas produzir benefícios económicos futuros ou rendimentos.

A estrutura concetual do SNC-AP (2015) refere que os benefícios económicos futuros, nesse âmbito público, “assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou redução de exfluxos de caixa ou equivalentes de caixa” (SNC-AP, 2015, EC, para. 92).

Por outro lado, essa estrutura concetual do SNC-AP (2015), define o potencial de serviço como “a capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade” (SNC-AP, 2015, EC, para. 90). No parágrafo 91, dá exemplos de ativos do setor público que incorporam potencial de serviço, como é o caso de ativos utilizados para fins recreativos, culturais, históricos, entre outros, e que são detidos “por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros” (SNC-AP, 2015, EC, para. 91), contribuindo assim para o alcance dos objetivos da entidade (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* - AECA, 2001).

Portanto, a referência ao potencial de serviço está a atender às particularidades que revestem os ativos públicos, na medida em que, no âmbito público, o fim para o qual se espera que o elemento seja aplicado não é apenas para a obtenção de rendimentos, como refere o IASB (1989) e o SNC (2015), mas também, como vimos, que o elemento possa ser aplicado no alcance dos objetivos da entidade e na prestação de serviços (IPSASB, 2014; AECA, 2001), muitas vezes sem uma contrapartida monetária.

Para além do explanado, o conceito de ativo refere também a necessidade de que o elemento seja controlado pela entidade que o reconhece como ativo.

A estrutura concetual do SNC-AP (2015) refere que, para o reconhecimento de um ativo, a entidade pública tem que possuir o controlo sobre esse recurso, o que implica: “a capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa” (SNC-AP, 2015, EC, para. 93); ou ainda, “a capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso” (SNC-AP, 2015, EC, para. 93).

Segundo refere Pallot (1990, p.81), e pela análise de várias definições, o ativo é “uma coisa de valor que se possui”, em que possuir, ou a propriedade da coisa, refere-se ao controlo da mesma.

A estrutura concetual do SNC-AP (2015), no seu parágrafo 94, refere que o controlo sobre um recurso pode resultar de diversos meios e que podem existir vários indicadores para a existência de controlo, nomeadamente: a propriedade legal; o acesso ao recurso, ou a capacidade de restringir o acesso ao mesmo; a existência de meios que assegurem que os recursos são aplicados para alcançar os objetivos propostos; a existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso. Essa estrutura concetual (SNC-AP, 2015) acrescenta ainda que, “embora estes indicadores não permitam concluir de forma inequívoca sobre a existência de controlo, a sua análise isolada pode contribuir para tal conclusão” (SNC-AP, 2015, EC, para. 94).

Em concordância, a estrutura concetual do SNC (2015) refere que, na determinação da existência de um ativo, não é essencial o direito de propriedade, “se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de ativo mesmo quando não haja controlo legal” (SNC, 2015, EC, para. 56).

Também segundo a AECA (2001), para que um elemento seja classificado como ativo não é necessário a existência de propriedade legal, seja privada do Estado ou pública; ou seja, a entidade em causa não tem de exercer o seu controlo legal, basta que exerça o seu controlo económico, no sentido de poder obter e aplicar os benefícios provenientes desse elemento (seja rendimentos ou potencial de serviço), aplicando-o na concretização dos seus objetivos (AECA, 2001, para. 204). Assim, o exercício do controlo económico, embora seja normalmente resultante de direitos legais, pode aparecer dissociado desses mesmos direitos.

Portanto, para estarmos perante um ativo, não temos de ter propriedade legal, e portanto controlo legal, basta que exista controlo económico. Isto permite que elementos em regime de locação financeira possam ser classificados como ativos nas demonstrações financeiras dos locatários (SNC-AP, 2015, NCP 6), mesmo antes de terminado o contrato de locação e de exercida a opção de compra.

Vemos assim, que neste aspeto do controlo do elemento pela entidade, o normativo público (SNC-AP, 2015) e privado (SNC, 2015) são concordantes.

Outro aspeto mencionado no conceito de ativo é que o elemento seja resultante de factos passados. Ou seja, se um elemento não resultar de factos passados mas antes implicar eventos futuros, este não é reconhecido como ativo e não pode constar das demonstrações financeiras. Como refere o *Australian Accounting Standards Board* (AASB), “as transações ou acontecimentos de ocorrência esperada no futuro não dão, por si próprios, origem a ativos” (AASB, 2004, para. 58).

A estrutura concetual do SNC-AP (2015), no seu parágrafo 95, refere que, no caso de ativos obtidos por compra, troca ou produção própria, a identificação do evento passado é linear. A questão coloca-se naqueles ativos resultantes do exercício de direitos e poderes soberanos (por exemplo, poder tributário ou de emissão de licenças, ou o poder de garantir, limitar, ou negar o acesso a recursos naturais ou minerais), sendo nesses casos determinante definir em que momento temporal, esses direitos e poderes dão lugar à existência de ativos. Por exemplo, no caso do poder tributário (impostos), “o ativo apenas surge quando o poder é exercido e existe o direito de receber os recursos o que, no caso em apreço, se concretiza com a ocorrência do evento” (SNC-AP, 2015, EC, para. 95) que origina, no contribuinte, a obrigação de pagar o imposto.

Também o SNC (2015) refere, na sua estrutura concetual, que “os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou de outros acontecimentos passados (...) as transações ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a ativos” (SNC, 2015, EC, para. 57). Existe também concordância, neste aspeto, com o SNC-AP (2015).

Em suma, considerando todos os aspetos mencionados relativos ao conceito de ativo, entendemos que, para o reconhecimento de um elemento como ativo, esse elemento deve cumprir três características básicas, a saber: fluir do elemento benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (este último acrescentado no âmbito público); existir controlo sobre o elemento; e, resultar de factos passados. Para além disso, tratando-se de AFT, devem ainda ser utilizados na atividade da entidade, ou para alugar a terceiros, ou ainda para fins administrativos e possuírem uma permanência superior a um ano.

2.2. Segundo critério de reconhecimento: fiabilidade da mensuração

Sendo a fiabilidade da mensuração o segundo critério de reconhecimento de um ativo, a estrutura concetual do SNC-AP (2015) define a mensuração como o processo de determinar as “quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas” (SNC-AP, 2015, EC, para. 120). Definição concordante é apresentada no parágrafo 97 da estrutura concetual do SNC (2015).

Portanto, mensurar implica atribuir uma quantia monetária a um elemento. Conforme a estrutura concetual do SNC-AP (2015), esse processo de atribuição de uma quantia monetária a um elemento “tem implícita a seleção de uma base de mensuração apropriada e a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido como um elemento nas demonstrações financeiras” (SNC-AP, 2015, EC, para. 117).

Contudo, pode haver incerteza associada à mensuração de muitos valores apresentados nas demonstrações financeiras. Perante a incerteza na mensuração de tais valores, por vezes, na contabilidade é necessário recorrer a estimativas, que devem ser feitas de forma que não coloquem em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras. Também a estrutura concetual do SNC-AP (2015), no parágrafo 118, e a estrutura concetual do SNC (2015), no parágrafo 84, admitem a possibilidade de recurso a estimativas na mensuração dos elementos.

Todavia, a AECA (2005), no seu parágrafo 6, refere que não sendo possível valorar com fiabilidade o valor de um elemento que se qualificava para reconhecimento como AFT, deve incluir-se, no anexo às demonstrações financeiras, informação sobre as características desse elemento, sempre que tal seja relevante.

Relativamente à base (critério) de mensuração a aplicar aos ativos, no capítulo 3 deste trabalho, será apresentado um estudo relativo às diferentes bases de mensuração dos AFT, apresentadas no POCAL (1999), no SNC-AP (2015) e no SNC (2015).

2.3. Síntese do reconhecimento dos AFT no âmbito público e privado

Atendendo ao exposto nos subpontos anteriores, a tabela 1 apresenta uma síntese comparativa do reconhecimento dos AFT, no POCAL (1999) face ao definido no SNC-AP (2015) e no SNC (2015) de âmbito privado.

Tabela 1 – O reconhecimento dos AFT: comparação dos normativos de âmbito público e privado

Assunto	POCAL	SNC-AP (NCP nº 5 e Estrutura Concetual)	SNC (NCRF nº 7 e Estrutura Concetual)
Critérios de reconhecimento dos ativos fixos tangíveis	Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina.	O §10 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos AFT: “(a) for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e (b) o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade”.	O §7 da NCRF nº 7 (SNC, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos AFT: “a) For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade; e b) O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.”

Conceito de ativo	Não refere, nem existe no período de vigência do POCAL (1999), no âmbito público, qualquer base concetual que o defina.	O SNC-AP (2015), no §88 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”. Acrescentando no §89 que um recurso é “um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”.	O SNC (2015), no §49 da sua estrutura concetual define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.
Conceito de ativo fixo tangível	Denomina-lhes de imobilizado corpóreo, e apenas menciona, no capítulo 11, que “integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (com exceção dos bens de domínio público), que a entidade utiliza na sua atividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano”.	A NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), no seu §9, define AFT como “bens com substância física que: (a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera sejam usados durante mais de um período”.	A NCRF nº 7 (SNC, 2015), no seu §6, define os AFT como aqueles itens tangíveis que: “a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.”
Mensuração fiável	Não refere critérios de reconhecimento e, portanto, a mensuração fiável não é vista explicitamente como tal. Todavia, faz referência aos critérios de valorimetria a aplicar aos diferentes ativos, nomeadamente às imobilizações.	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração.	Refere-se à mensuração fiável como um critério de reconhecimento do ativo. Define a mensuração como a atribuição de uma quantia monetária a um elemento, o que implica a escolha de uma determinada base de mensuração.

Fonte: Elaboração própria.

Da tabela 1 concluímos que, o SNC-AP (2015) vem ultrapassar as lacunas concetuais existentes no POCAL (1999), relativas ao reconhecimento dos ativos, e mais especificamente dos AFT.

Por outro lado, comparativamente como normativo de âmbito empresarial, o SNC-AP (2015) é convergente com este no que respeita ao tema em questão. Todavia, o SNC-AP (2015) acrescenta, face ao SNC (2015) de âmbito empresarial, e no que respeito ao conceito de ativo e ao seu primeiro critério de reconhecimento, a possibilidade do elemento ser reconhecido possuindo potencial de serviço. Este facto visa salvaguardar o reconhecimento daqueles bens públicos que não produzem quaisquer rendimentos para a entidade pública, mas que ao possuírem potencial de serviço, e desde que cumpram os restantes critérios de reconhecimento, podem ser reconhecidos como ativos.

3. Estudo da mensuração dos AFT

Em conformidade com o ponto 2.2. deste trabalho, para que um elemento seja reconhecido numa demonstração financeira terá de lhe ser atribuída uma quantia monetária, o que implica a escolha de uma determinada base (ou critério) de mensuração.

Este capítulo tem por objetivo estudar as bases de mensuração apresentadas no POCAL (1999) e no Cadastro e Inventário dos Bens do Estado^[6] (CIBE) (2000) comparativamente com o definido no SNC-AP (2015) e no SNC (2015), para os AFT.

3.1. O definido no POCAL e no CIBE quanto à mensuração dos AFT

Tanto o POCAL (1999), como o CIBE (2000), apresentam a regra geral de mensuração, mas também algumas situações particulares, às quais se aplicam distintos critérios de mensuração.

No que tange à regra geral de mensuração, o POCAL (1999), no seu capítulo 4, e mais especificamente no ponto 4.1.1., menciona o custo de aquisição e o custo de produção como os critérios a aplicar na mensuração dos ativos imobilizados. Posição concordante é apresentada no nº 1 do art.º 31º do CIBE (2000).

Para além da regra geral de mensuração, o POCAL (1999) menciona alguns casos particulares de mensuração. Começando pelos bens adquiridos a título gratuito, o POCAL (1999) refere que se deverá aplicar “o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definidos nos termos legais, ou caso não exista disposição aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens” (POCAL, 1999, para. 4.1.4). Contudo, acrescenta que, caso esses critérios não sejam exequíveis, o imobilizado deve assumir o valor zero “até ser objeto de uma grande reparação assumindo então o montante desta” (POCAL, 1999, para. 4.1.4).

Estas regras de mensuração são também aplicáveis à inventariação inicial de ativos cujo custo de aquisição ou de produção se desconheça (POCAL, 1999, para. 4.1.5.).

Uma outra exceção ao custo de aquisição/produção, ou caso particular de mensuração, são as transferências de ativos^[7] entre entidades abrangidas pelo POCAL (1999), mencionadas no seu ponto 4.1.6., às quais se deve aplicar “o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem (...), salvo se existir valor diferente do fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes” (POCAL, 1999, para. 4.1.6). Se estes critérios não forem aplicáveis, esse mesmo ponto remete, em última instância, para as regras dos ativos adquiridos a título gratuito, dispostas no ponto 4.1.4. do POCAL (1999), ou seja, para a aplicação, nomeadamente, do valor de avaliação.

O CIBE (2000), na alínea c) do nº 1 do seu art.º 31º, também refere, a aplicação do valor resultante da avaliação, nos casos de apreensão, doação, herança, legado, prescrição, reversão, transferência, troca ou outros. Portanto, não existem aqui contradições face ao delineado no POCAL (1999) quanto à aplicação do valor de avaliação.

De um modo geral, o valor de avaliação é entendido como uma forma de estimar o justo valor, o que nos permite concluir que, apesar do POCAL (1999) e do CIBE (2000) não referirem explicitamente o justo valor, este critério está implícito nestas normas, mas apenas em situações excecionais ao custo histórico.

O CIBE (2000) no nº 2 do art.º 31º refere também que, nos casos em que não seja possível atribuir um valor, o ativo deve constar com valor zero ou ainda com o valor pelo qual se encontra segurado. Acrescentando assim o critério do valor segurado ao definido no POCAL (1999).

A tabela 2 apresenta uma síntese da mensuração dos AFT dos Municípios portugueses, de acordo com o POCAL (1999) e o CIBE (2000).

Tabela 2 – A mensuração dos AFT segundo o POCAL e o CIBE

Situação		Mensuração	
Regra geral (POCAL, 1999, para. 4.1.1. CIBE, 2000, art.º 31º, nº 1)		- Custo de aquisição - Custo de produção	
Casos Particulares	Ativos obtidos a título gratuito (POCAL, 1999, para. 4.1.4.)	- Valor resultante da avaliação definido nos termos legais; - Valor patrimonial definido nos termos legais; em alternativa, - Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (nos casos em que não exista disposição legal).	Na impossibilidade de aplicação destes critérios, aplica-se (CIBE, 2000: art.º 31º nº 2): - Valor Segurado - Valor zero
	Inventariação Inicial (POCAL, 1999, para. 4.1.5.)	Custo de aquisição/produção	
	Transferência de ativos entre entidades (POCAL, 1999, para. 4.1.6.)	- Valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, salvo se existir valor diferente do fixado no diploma que autorizou a transferência; ou, em alternativa, - Valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes;	

Fonte: Elaboração própria com base no disposto no POCAL (1999) e no CIBE (2000).

Considerando o exposto anteriormente, e atendendo à natureza de alguns ativos públicos dos Municípios portugueses, à forma como foram adquiridos, ao seu elevado número de anos de existência, e ao facto dos tradicionais critérios de mensuração, como o custo histórico, nem sempre lhes serem aplicáveis, sendo muitas vezes desconhecidos, podemos concluir que o recurso a critérios como o valor de avaliação (ou justo valor) são uma solução alternativa para a sua mensuração, considerando-se, como referem Carvalho, Fernandes e Teixeira (2005, p. 193), a atribuição do valor zero apenas como uma exceção.

3.2. O definido no SNC-AP e no SNC quanto à mensuração dos AFT

O SNC-AP (2015), na NCP nº 5, aplicável aos AFT à semelhança das normas do IPSASB^[8], bem como o SNC (2015), na NCRF nº 7, fazem a distinção de dois momentos de mensuração: a mensuração no reconhecimento e a mensuração subsequente (ou após reconhecimento, como lhe chama o SNC (2015)). Os anteriores normativos portugueses de âmbito público, o POCAL (1999) e o CIBE (2000), não faziam explicitamente a distinção desses dois momentos de mensuração.

Começando pelo definido na NCP nº 5, quanto à mensuração no reconhecimento, um AFT deve ser mensurado pelo seu custo (para. 18), sendo este o equivalente ao preço a dinheiro (para. 28).

Esta norma faz referência a algumas situações particulares, ou exceções ao custo enquanto preço a dinheiro, é o caso, por exemplo, dos bens adquiridos através de uma transação sem contraprestação, cujo seu custo é o seu justo valor à data de reconhecimento, conforme o parágrafo 28 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015). Portanto, nesta situação, a

mensuração far-se-á, de acordo com o parágrafo 19 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), do seguinte modo:

- a) Tratando-se de imóveis: pelo seu valor patrimonial tributário (VPT);
- b) Para os restantes ativos: pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, pelo respetivo valor de mercado.

Note-se que, comparativamente com a IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), esta norma não faz referência a estes critérios, referindo-se apenas à aplicação do justo valor neste tipo de transações sem contraprestação. Destaca-se, por isso, face à norma do IPSASB (2006b) a introdução do critério do valor patrimonial tributário no novo normativo português.

O SNC (2015), na NCRF nº 7, não faz referência explicitamente a ativos obtidos sem contraprestação, mas está prevista a contabilização de ativos obtidos por doação ao consagrar, no seu plano de contas, uma conta (594 – “Doações”) para esse efeito. Todavia, no âmbito privado a ocorrência deste tipo de aquisições não é tão usual como no âmbito público.

Um outro caso particular são os ativos obtidos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. Segundo o parágrafo 30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), o custo de um AFT adquirido por troca deve ser mensurado ao justo valor. Esta norma acrescenta que, se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido forem determináveis com fiabilidade, “o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 32).

Todavia, conforme o parágrafo 30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), nas aquisições por troca, se a transação não tiver substância comercial^[9], ou se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido não puderem ser mensurados com fiabilidade, e portanto, o bem adquirido não puder ser mensurado ao justo valor, o seu custo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

Na NCRF nº 7 (SNC, 2015), no âmbito empresarial, são mencionados os mesmos critérios a aplicar aos ativos obtidos por troca referidos na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), tendo por isso posições concordantes.

No que respeita à mensuração após o reconhecimento inicial, que a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) denomina de mensuração subsequente, conforme o seu parágrafo 33, um AFT deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. O mesmo parágrafo acrescenta que essa política deve aplicar-se a uma classe inteira de AFT^[10].

Todavia, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), permite que, em algumas circunstâncias, os AFT possam ser objeto de revalorização “de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 34), o que “pressupõe a determinação, à data da revalorização, de uma vida útil remanescente do ativo” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 35). Todavia, segundo o parágrafo 37 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), se um bem do AFT for revalorizado, toda a classe a que pertence deve ser também revalorizada, e essa revalorização deve ocorrer em simultâneo para todos os bens pertencentes a essa classe, evitando que, nas demonstrações financeiras, sejam relatados valores determinados em datas diferentes.

No que respeita à mensuração posterior ao reconhecimento inicial (ou subsequente) verifica-se na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma diferença notória face à IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), na medida em que a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) apresenta como regra geral de mensuração o custo, mas permite, mediante condições a serem definidas

legalmente, a revalorização dos AFT. Digamos que a revalorização é entendida na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) como alternativa ao custo. Na IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), são apresentados ao mesmo nível os modelos do custo e da revalorização, sendo-lhes atribuída igual importância. Por outro lado, a NCP nº 5 remete para um dispositivo legal que defina os critérios de determinação da revalorização, enquanto a própria IPSAS nº 17 define a forma de determinação do justo valor do ativo à data da revalorização.

Também, no âmbito empresarial, o SNC (2015), na NCRF nº 7 relativa aos AFT, permite a opção entre o modelo do custo ou o modelo da revalorização, colocando-os ao mesmo nível, indicando nessa mesma norma os critérios a seguir na determinação do justo valor do ativo à data da revalorização.

A tabela 3 apresenta um resumo de como devem ser valorados os AFT de acordo com a NCP nº 5 do SNC-AP (2015), em conformidade com o explanado anteriormente.

Tabela 3 – A mensuração dos AFT segundo a NCP nº 5 do SNC-AP

Mensuração no reconhecimento (§§18-32)	Mensuração subsequente (§§33-59)
Regra geral: Custo, enquanto preço a dinheiro. Exceção: Justo valor - Nas aquisições através de uma transação sem contraprestação: justo valor à data do reconhecimento. - Ativos obtidos por troca: justo valor, mediante certas condições. ↓ Custo histórico é recomendado. Justo valor é recomendado apenas em situações excepcionais.	Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas). Em algumas circunstâncias: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado). ↓ Custo é a regra geral. Revalorização é uma alternativa ao custo.

Fonte: Elaboração própria, com base na NCP nº 5 do SNC-AP (2015).

Em suma, vemos assim que, no caso da mensuração no reconhecimento inicial dos AFT, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015) referem, como regra geral de mensuração, ou tratamento preferente, a aplicação do custo; no entanto, ambos permitem outros critérios aplicáveis a situações específicas.

Após o reconhecimento inicial, enquanto o SNC-AP (2015) dá preferência à aplicação do custo, permitindo a aplicação da revalorização apenas como tratamento alternativo, o SNC (2015) coloca estes dois modelos ao mesmo nível e como uma opção a ser definida pela empresa.

3.3. Síntese da mensuração dos AFT no âmbito público e privado

Perante o mencionado neste terceiro capítulo, a tabela 4 apresenta uma síntese comparativa da mensuração dos AFT, no POCAL (1999), no SNC-AP (2015) e no SNC (2015).

Tabela 4 – A mensuração dos AFT: comparação dos normativos de âmbito público e privado

Assunto		POCAL	SNC-AP (NCP nº 5)	SNC (NCRF nº 7)
Mensuração no reconhecimento	Ativos obtidos com uma contraprestação monetária	No ponto 4.1.1., o POCAL (1999) refere os critérios do custo de aquisição e custo de produção.	Refere a aplicação do critério do custo (§18), sendo este o equivalente ao preço a dinheiro (§28).	Refere a aplicação do custo (de aquisição ou de produção)
	Ativos obtidos sem contraprestação	O POCAL (1999) fala em ativos obtidos a título gratuito, referindo no ponto 4.1.4. que a estes devem ser aplicados os seguintes critérios: - Valor resultante da avaliação definido nos termos legais; - Valor patrimonial definido nos termos legais; em alternativa; - Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (nos casos em que não exista disposição legal). - Valor zero, caso os critérios anteriores não sejam exequíveis e até ser objeto de uma grande reparação.	Deve ser aplicado o justo valor à data de reconhecimento (§28). Portanto, nesta situação, a mensuração far-se-á (§19) do seguinte modo: a) Tratando-se de imóveis: pelo seu valor patrimonial tributário (VPT); b) Para os restantes ativos: pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, pelo respetivo valor de mercado.	O SNC (2015) prevê a contabilização de ativos obtidos por doação ao consagrar, no seu plano de contas, uma conta (594 – “Doações”) para esse efeito.
	Ativos obtidos por troca	O POCAL (1999) não fala nos critérios a aplicar no caso de troca de ativos, apenas se refere às transferências de ativos às quais se aplica em última instância os critérios dos bens obtidos a título gratuito. Todavia, o CIBE (2000) faz referência à troca de ativos às quais se aplica o valor resultante da avaliação (alínea c) do nº 1 do seu art.º 31º)	- Justo valor do bem cedido ou do bem recebido se mais claramente determinável; - Quantia escriturada do ativo cedido. (se o 1º não se aplica)	- Justo valor do bem cedido ou do bem recebido se mais claramente determinável; - Quantia escriturada do ativo cedido. (se o 1º não se aplica)
Mensuração subsequente (ou após o reconhecimento inicial)		Não faz a distinção de dois momentos de mensuração, todavia, faz referência ao facto	Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas).	Permite a opção entre dois modelos: - Modelo do custo; - Modelo da revalorização.

	dos AFT serem alvo do registo de amortizações (ponto 4.1.1.) e de poderem ser reavaliados quando existam normas que autorizem as reavaliações e definam os respetivos critérios (ponto 4.1.11).	Em algumas circunstâncias, como alternativa ao custo: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado).	Coloca os dois modelos ao mesmo nível.
--	---	---	--

Fonte: Elaboração própria.

Também no que respeita à mensuração dos ativos, o SNC-AP (2015) constitui um avanço face ao POCAL (1999), ao mencionar o justo valor explicitamente enquanto critério de mensuração, aplicável em determinadas situações.

Apesar das desvantagens que o justo valor possa apresentar, nomeadamente em termos de fiabilidade do seu cálculo (sobretudo na inexistência de valores de mercado), e da importância que o custo histórico ainda detém, este “representa um critério adequado para a valoração de boa parte dos ativos das administrações públicas” (Navarro Galera, 2005, p. 649).

Para além disso, os objetivos dos atuais modelos contabilísticos, direcionados para a relevância da informação, têm introduzido cada vez mais práticas do justo valor. Assistindo-se a uma “tendência internacional para a utilização generalizada deste conceito de valor na contabilidade” (Faria, 2008, p. 409).

Todavia, apesar da NCP nº 5 do SNC-AP (2015) introduzir explicitamente o justo valor como critério de mensuração, cria algumas reservas na sua aplicação, na mensuração após o reconhecimento inicial, comparativamente com o delineado na IPSAS nº 17 do IPSASB (2006b), e no âmbito empresarial na NCRF nº 7 do SNC (2015), ao não tornar o modelo da revalorização como um modelo opcional ao mesmo nível do modelo do custo.

Apesar deste facto, sem dúvida que o SNC-AP (2015) vem aproximar, em larga escala, a normalização contabilística pública, referente aos AFT, da existente a nível internacional, bem como da existente a nível nacional no âmbito empresarial, e contribuir assim para a harmonização da contabilidade a nível nacional e internacional.

4. Conclusão

Considerando a que a normalização da Contabilidade Pública em Portugal reunia um conjunto de diversos planos setoriais baseados num plano de contas de âmbito empresarial, entretanto revogado; e, considerando a tão atual necessidade de comparabilidade da informação financeira das diferentes entidades públicas, procedeu-se a uma reforma da Contabilidade Pública em Portugal, que resultou na aprovação do novo SNC-AP (2015), que vem revogar os planos setoriais de Contabilidade Pública.

No que se refere ao reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, o SNC-AP (2015), vem ultrapassar as lacunas concetuais dos planos setoriais, nomeadamente do POCAL (1999), ao apresentar os critérios que um elemento deve cumprir para que seja reconhecido como ativo e como AFT. Denota-se, no entanto, uma diferença notória no primeiro critério de reconhecimento dos AFT mencionando no SNC-AP (2015), comparativamente com o mencionado no SNC (2015) de âmbito empresarial, que diz respeito ao facto de o primeiro acrescentar a possibilidade de que um ativo seja

reconhecido se possuir potencial de serviço, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade. Assim, e ao contrário do mencionado por Mautz (1981) e Barton (2000, 2004), certos bens públicos já podem ser reconhecidos como ativos mesmo que não produzam rendimentos, desde que possuam potencial de prestar serviços.

No que respeita à necessidade de que um elemento seja mensurado fiavelmente para que possa ser reconhecido como ativo, segundo critério de reconhecimento, implica a seleção de uma base de mensuração fiável. Cada norma, aplicável a ativos específicos, indica as bases de mensuração mais indicadas para esses ativos e situações concretas.

Relativamente à mensuração dos AFT, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), bem como a NCRF nº 7 (SNC, 2015), indicam dois momentos de mensuração: mensuração no reconhecimento e mensuração subsequente (ou após o reconhecimento). O POCAL (1999) não apresenta esta divisão dos dois momentos de mensuração.

No momento do reconhecimento inicial, tanto a NCP nº 5 do SNC-AP (2015), como a NCRF nº 7 do SNC (2015), indicam, como regra geral de mensuração dos AFT, o critério do custo, entendido no caso de transações com contraprestação monetária, como o preço a dinheiro. Tratando-se de transações sem contraprestação, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) indica que o custo deve ser determinado pelo justo valor à data de reconhecimento, com os devidos casos especiais (por exemplo, no caso dos imóveis, indica como critério de mensuração, o valor patrimonial tributário). No caso de ativos obtidos por troca, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que o seu custo deve ser determinado pelo justo valor, ou na impossibilidade da sua determinação de forma fiável, pela quantia escriturada do ativo cedido. Neste último caso, é apresentado igual tratamento na NCRF nº 7 (SNC, 2015).

O POCAL (1999) também apresenta, como regra geral de mensuração, o critério do custo histórico, permitindo a aplicação de outros critérios, como por exemplo o valor de avaliação, ou o valor patrimonial, por exemplo, no caso de ativos obtidos a título gratuito (ou sem contraprestação como refere o SNC-AP).

Na mensuração subsequente (ou após o reconhecimento inicial) dos AFT, o SNC-AP (2015) refere a aplicação do critério do custo (deduzido das depreciações acumuladas e das perdas por imparidade acumuladas), e permite, em algumas circunstâncias, a aplicação da revalorização desde que os critérios e parâmetros dessa revalorização sejam definidos em dispositivo legal adequado. Por sua vez, o SNC (2015), no âmbito empresarial, permite que a entidade opte pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização, colocando os dois modelos ao mesmo nível.

O POCAL (1999), como referido, não se refere a este último momento de mensuração, mas obriga a que uma vez reconhecido um ativo imobilizado este seja alvo de amortização; e, para além disso, permite que estes ativos sejam reavaliados quando existam normas que autorizem as reavaliações e definam os respetivos critérios, o que neste ponto vai ao encontro do que entretanto foi definido no SNC-AP (2015).

Portanto, com o SNC-AP (2015) dá-se um importante avanço na normalização da Contabilidade Pública em Portugal, comparativamente com o definido anteriormente nos planos setoriais de Contabilidade Pública, nomeadamente ao se introduzirem: os critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras; o conceito de ativo e de AFT; dois momentos de mensuração dos AFT; e, explicitamente o justo valor enquanto base (ou critério) de mensuração aplicável a situações concretas. Para além disso, o SNC-AP aproxima-se do SNC, com algumas particularidades específicas do âmbito público, como o facto de um elemento poder ser reconhecido como ativo, mesmo que não produza rendimentos, desde que possua potencial de serviço.

Apesar deste ser um tema atual e que contribui para a investigação no âmbito do SNC-AP (2015), refere-se como limitações deste estudo, a existência de um reduzido número de trabalhos de investigação sobre este tema, bem como, por apenas ser de aplicação obrigatória em 2017, a impossibilidade de analisar na prática os impactos da adoção do SNC-AP (2015) nos valores dos AFT reconhecidos no Balanço, aspeto que se pretende investigar futuramente após a sua implementação.

Referências Bibliográficas

Livros e artigos de opinião:

- Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-235.
- Barton, A. (2004). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434-440.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2005). *POCAL – Comentado* (2ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Faria, M. J. S. (2008). Reflexões da adopção do justo valor no arrolamento do Património. *Jornal de Contabilidade*, 22(381), 401-410.
- Jorge, S. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I). *TOC*, 13(152), 47-52.
- Lucuix García, I. (2007). El marco conceptual de la contabilidad en el borrador del PGC. *Partida Doble* 17(189), 10-23.
- Mautz, R. K. (1981). Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53-60.
- Navarro Galera, A. (2005). Una propuesta para la aplicación de los modelos de valoración de las normas internacionales a los activos de las entidades públicas españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34(126), 637-661.
- Pallot, J. (1990). The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, (Junho), 79-85.
- Rodrigues, L. L. (2012). Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública. *TOC*, 13(152), 41-45.
- Villacorta Hernández, M. A. (2006). Marco Concetual del IASB. *Técnica Contable*, 18 (686), 47-54.

Normas de contabilidade e outra legislação:

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA (2001). *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*. Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público, Documento nº 1. Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA (2005). *Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas*, Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público, Documento nº 2. Madrid: AECA.

- Australian Accounting Standards Board – AASB (2004). *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements* (Edição compilada em 2009). Melbourne Victoria: AASB.
- Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE (2000). Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – CNCAP (2000). Orientação nº 2/2000.
- Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho. Revisão da estrutura e composição da CNC.
- International Accounting Standards Board – IASB (1989). *Estrutura Concetual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras*. London: IASB.
- International Accounting Standards Board – IASB (2015). *Exposure Draft ED/2015/3 - Concetual Framework for Financial Reporting*. London: IASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (2006a). Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) nº1 – *Apresentação das Demonstrações Financeiras*, Edição Handbook 2014. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (2006b). Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) nº17 – *Property, Plant and Equipment*, Edição Handbook 2014. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (2014). *Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. New York: IPSASB.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL (1999). Decreto-Lei nº54 – A/99 de 22 de fevereiro.
- Sistema de Normalização Contabilística – SNC (2015). Decreto-lei nº 98/2015, de 2 de junho.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas – SNC-AP (2015). Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro.
- União Europeia – UE (2010). Proposta de Diretiva COM (2010) 0523 – C7-0397/2010 – 2010/0277 (NLE).
- União Europeia – UE (2011). Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia.

^[1] *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

^[2] Proposta de Diretiva COM (2010) 0523 – C7-0397/2010 – 2010/0277 (NLE).

^[3] Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia.

^[4] Note-se que, se um elemento, já reconhecido numa demonstração financeira, deixar de cumprir os critérios de reconhecimento, procede-se ao seu desreconhecimento. A respeito do conceito de desreconhecimento veja-se o parágrafo 6.10 do *Concetual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, do IPSASB (2014).

^[5] E porque o SNC (2015) teve por base as normas internacionais do IASB.

^[6] A Orientação nº 2/2000 da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) vem recomendar a adoção do CIBE (2000) por parte das entidades obrigadas a aplicar os planos públicos, nomeadamente por parte da Administração Local.

^[7] As regras de mensuração das transferências de ativos são também aplicáveis na mensuração dos bens de domínio público, quando se desconheça o custo de aquisição ou o custo de produção (POCAL, 1999, para. 4.1.7.).

^[8] Acerca dos critérios de mensuração passíveis de aplicação aos ativos públicos veja-se também o capítulo 7 do *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, do IPSASB (2014).

^[9] De acordo com a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma transação com contraprestação tem substância comercial se: “(a) A configuração (risco, momento, e quantia) dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviço do ativo transferido; ou (b) O valor específico para a entidade da parte das operações da entidade afetadas pela transação alterar em consequência da troca; e (c) A diferença em (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor dos ativos trocados” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 31).

^[10] Segundo a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma classe de AFT “é um grupo de ativos de uma natureza ou função similar nas operações da entidade” (SNC-AP, 2015, NCP 5, para. 38). Acrescenta nesse parágrafo exemplos de classes distintas de ativos como sejam: os terrenos; edifícios operacionais; maquinaria; estradas, entre outros.