

Conceptual paper

Os ativos não correntes das administrações públicas: enquadramento normativo da sua mensuração em Portugal e Espanha

Submitted in 2, July 2018

Accepted in 24, September 2018

Evaluated by a double blind review system

SUSANA CATARINO RUA¹

Resumo

Objetivo: Num contexto de mudança dos sistemas contabilísticos dos Estados-membros da União Europeia, foram introduzidas alterações nas normas de contabilidade pública portuguesa e espanhola. Assim, este trabalho tem por objetivo efetuar um estudo comparativo do definido no SNC-AP português e no PGCP espanhol, relativamente aos critérios a aplicar na mensuração dos ativos não correntes.

Metodologia: Na elaboração deste trabalho foi adotada uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo do disposto nos normativos contabilísticos aplicáveis às Administrações Públicas em Portugal (SNC-AP) e Espanha (PGCP), quanto à mensuração dos ativos não correntes.

Resultados: Concluimos que, de um modo geral, o SNC-AP e o PGCP convergem em termos de mensuração dos ativos não correntes, com destaque para a mensuração inicial. No que respeita à mensuração posterior, ambos os diplomas primam pela preferência pelo modelo do custo, apresentando-o como regra geral de mensuração, e o modelo da revalorização apenas como tratamento alternativo ou especial, exceto no caso das propriedades de investimento que o SNC-AP prevê a opção entre o modelo do custo e o modelo do justo valor. Concluimos também que ambos os diplomas permitem aproximar a normalização contabilística dos seus países às normas internacionais do IPSASB e são um importante passo para a harmonização da contabilidade.

Originalidade: Pelo facto do SNC-AP se tratar de uma norma recentemente aprovada, que entrou há pouco em vigor, podemos considerar que este trabalho é um tema original e atual, ainda pouco investigado no âmbito científico.

Palavras-chave: ativos não correntes; mensuração; SNC-AP; PGCP.

1. Introdução

Tem sido preocupação da União Europeia, através da Diretiva COM (2010) 0523 – C7-0397/2010 – 2010/0277 (NLE) da União Europeia e da Diretiva nº 2011/85/EU de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia (UE), exortar para a necessidade de avaliar a adequabilidade das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) aos diferentes Estados-membros (Jorge, 2012), com vista à sua adoção, ou a uma adaptação dos normativos contabilísticos públicos já existentes nesses países.

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

Em consequência várias reformas foram desencadeadas nos sistemas contabilísticos públicos dos diversos Estados-membros da União Europeia, nomeadamente em Portugal e Espanha.

Em Espanha, o processo de adaptação das IPSAS, iniciou-se mais cedo do que em Portugal. Como refere Jorge *et al.* (2016, p. 9) “o sistema de contabilidade do setor público espanhol foi sempre baseado no modelo de contabilidade empresarial, apesar de incluir adaptações para o setor público”. Daí que a reforma do *Plan General de Contabilidad Publica* (PGCP), de 1994, fez-se com o objetivo de o adaptar ao novo plano contabilístico empresarial de 2007 e às IPSAS, resultando na aprovação do novo PGCP de 2010, através da *Orden EHA/1037/2010*, de 13 de abril. Consequentemente, em 2013, procedeu-se a uma reforma das Instruções de Contabilidade para a Administração Local, com vista à sua adaptação às diretrizes do novo PGCP de 2010.

Em Portugal, a reforma da Contabilidade Pública fez-se sentir em três fases, com especial referência, numa terceira fase, à aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997, e restantes planos setoriais. Todavia, com estes planos setoriais, e em conformidade com o mencionado na Introdução ao Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, o sistema contabilístico público encontrava-se fragmentado. Acresce a este facto a necessidade de que “existam normas de contabilidade que garantam a transparência e fiabilidade na prestação de contas das entidades públicas” (Silva *et al.*, 2016, p. 3), e de “um sistema contabilístico mais completo” (Jorge *et al.*, 2016, p. 11); um sistema contabilístico que se aproxime do sistema contabilístico de âmbito empresarial atualmente existente em Portugal já que, com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009 e posterior alteração em 2015, as bases concetuais que eram a referência dos planos setoriais públicos desapareceram (Teixeira, 2016). Perante estes factos e atendendo também à necessidade de que se adapte o sistema contabilístico nacional às normas do IPSASB, foi publicado, em 2015, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, que revoga os planos setoriais públicos portugueses, sendo a sua aplicação obrigatória desde de 1 de janeiro de 2018, conforme Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro, exceto para o subsector da Administração Local, cuja entrada em vigor será apenas em 2019.

Pretende-se com esta reforma, conforme referem Carvalho & Carreira (2016, p. 3), “dotar as administrações, quer de um sistema orçamental, quer de um sistema financeiro, mais eficientes e mais próximos dos sistemas atualmente adotados a nível internacional”, permitindo também ultrapassar as lacunas concetuais existentes nos planos contabilísticos anteriores, nomeadamente no que se refere ao reconhecimento e mensuração dos ativos (Rua, 2016, p. 29).

O SNC-AP (2015) diferencia-se de outros normativos públicos anteriores, essencialmente por três aspetos, a saber: atende às características das entidades públicas portuguesas; baseia-se nas normas internacionais de contabilidade de âmbito público (IPSAS); aproxima a normalização de contabilidade pública à existente no âmbito privado em Portugal.

O PGCP (2010) espanhol e o SNC-AP (2015) português fazem menção aos critérios de reconhecimento dos ativos, entre os quais se destaca a necessidade que o elemento possa ser mensurado com fiabilidade. Como refere o SNC-AP (2015, §113), para que um elemento seja reconhecido como ativo, deve poder ser mensurado de “uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira”.

Este trabalho trata precisamente sobre a mensuração dos ativos, e mais especificamente dos ativos não correntes. Analisaremos especificamente o caso da mensuração dos ativos fixos tangíveis, dos ativos intangíveis e das propriedades de investimento.

Assim, considerando dois países vizinhos, Portugal e Espanha, cuja preocupação tem sido seguir o delineado pela União Europeia em seguir de perto as normas do IPSASB nos sistemas de contabilidade pública nacionais, este trabalho tem por objetivos efetuar um estudo comparativo do definido no SNC-AP (2015) português e no PGCP (2010) espanhol, quanto aos critérios a aplicar na mensuração dos ativos não correntes. Uma vez que ambos os diplomas apresentam a mensuração dividida em dois momentos, no reconhecimento inicial e após o reconhecimento inicial (mensuração posterior ou subsequente), atenderemos a estes dois momentos no estudo em questão. Com vista ao cumprimento deste objetivo foi seguida uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre diferentes normativos (SNC-AP e PGCP).

Em termos de estrutura, no segundo capítulo é efetuado um enquadramento do tema, no que à mensuração dos ativos se refere. Num terceiro capítulo, é estudada a mensuração dos ativos não correntes, subdividindo-se do seguinte modo: num primeiro ponto, são apresentados os critérios de mensuração apresentados no SNC-AP (2015) conforme o momento de mensuração em questão; e, num segundo ponto, apresenta-se o definido no PGCP (2010), atendendo também aos dois momentos de mensuração. Por último, num quarto capítulo, são referidas as principais conclusões obtidas com este trabalho.

2. Enquadramento da mensuração dos ativos

Atendendo a que a contabilidade “é constituída por factos patrimoniais quantificados em unidades monetárias” (Freitas, 2006, p. 1), ou que “é a passagem ou conversão de quantidades e qualidades para um valor monetário, conforme o princípio do denominador monetário” (Macedo, 2008, p. 214), podemos afirmar que a mensuração “é uma das problemáticas que deve possuir maior atenção” (Navarro Galera, 2005, p. 638).

Esta problemática da mensuração coloca-se também no âmbito público, sobretudo a partir da implementação de planos de Contabilidade Pública e da consequente necessidade de mensurar o património.

Na verdade, é inquestionável “a necessidade de encontrar critérios de medida, ou seja, critérios que permitam atribuir uma dimensão quantitativa aos elementos a incluir nas demonstrações financeiras” (Alves e Teixeira, 2003, p. 11).

A mensuração aparece definida na estrutura concetual do SNC-AP (2015), no seu §120, como “o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas”. Conceito semelhante é apresentado no ponto 6º da primeira parte do PGCP (2010).

Samuelson (1996, p.151) refere que a mensuração envolve a atribuição de números aos objetos de forma a representar certos atributos ou propriedades dos mesmos.

Portanto, a mensuração, ou valoração conforme designação atribuída no PGCP (2010), implica a atribuição de uma quantia monetária ao elemento da demonstração financeira.

De acordo com Adam Smith (citado por Dumarchey 1943, p.7), o valor de uma coisa pode exprimir-se pela “quantidade de tal mercadoria diferente que se possa conseguir em troca, em metal monetário”, atribuindo-lhe a denominação de preço nominal.

Portanto, o valor de um bem é variável no tempo e no local e, usualmente, utilizamos a moeda ou, conforme Adam Smith, o metal monetário, para o expressar.

Contudo, como menciona Lopes de Sá (2008, p.47), “a determinação quantitativa subordinada à moeda (embora não sendo esta a exclusiva forma de avaliar) se por um lado permite a homogeneização do conjunto patrimonial, por outro subordina-se aos efeitos dos tempos e dos espaços, isto é, o que produz variações, porque se trata de ‘medida que também é medível’”. Isto evidencia que não sendo a moeda estável, o valor que esta expressa deixa de ser absoluto, variando no tempo e no espaço.

Lopes de Sá (2008, p.48) menciona também que a mensuração é influenciada por vários aspetos, nomeadamente: pela debilidade da moeda; pelo método adotado; e, pelo número de critérios utilizados na mensuração. Para além destes, refere outros fatores, que designa de influência endógena, como sejam: “os preços vigentes no livre mercado; conveniência negocial entre as partes; arbítrio de decisões dos poderes (legislativo, executivo ou judiciário)”, entre outros.

O §120 da estrutura conceptual do SNC-AP (2015) menciona que o processo de mensuração envolve a escolha de bases de mensuração específicas. Portanto, as bases (ou critérios) de mensuração referem-se ao método utilizado na atribuição de valor a um elemento, isto é, ao caminho que se seguiu para se chegar a um dado valor.

Acrescenta o §125 dessa estrutura concetual (SNC-AP, 2015), que as bases de mensuração podem ser a valores de entrada ou a valores de saída. No caso dos ativos, “os valores de entrada refletem essencialmente o custo de aquisição, enquanto os valores de saída estão associados geralmente ao custo da venda” (SNC-AP, 2015, EC, §126).

Ainda a estrutura concetual do SNC-AP (2015) refere, no §123, que “não é possível determinar uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras que permita maximizar a extensão em que a informação nelas contida satisfaça os objetivos das demonstrações financeiras e permita balancear adequadamente as características qualitativas”.

Conforme refere Lucuix Garcia (2007, p.21) “a satisfação dos objetivos da informação financeira requer a combinação de diferentes critérios de valoração, já que um único critério não pode ser suficiente para satisfazer os requisitos da relevância e fiabilidade que se exige à mesma”.

Na verdade, a aplicação de um determinado critério (ou base) de mensuração vai influenciar as características qualitativas da informação, nomeadamente a fiabilidade, a relevância e a comparabilidade da informação; e, sendo a mensuração fiável um dos critérios de reconhecimento que um elemento deve preencher para que possa ser reconhecido como ativo, é necessária a aplicação dos critérios de mensuração que aparecem definidos nas normas contabilísticas correspondentes a cada ativo.

Portanto, em virtude destes factos, importa estudar a problemática da mensuração dos ativos não correntes, e mais especificamente quais os critérios indicados, tanto no PGCP (2010), como também no SNC-AP (2015), para a mensuração dos ativos não correntes, aspeto que abordaremos no capítulo seguinte.

3. A mensuração dos ativos não correntes

Serão analisados neste ponto os critérios de mensuração, mencionados no SNC-AP (2015) português e no PGCP (2010) espanhol, aplicáveis aos ativos fixos tangíveis, aos intangíveis e às propriedades de investimento, todos eles classificados como ativos não correntes.

Os ativos fixos tangíveis são os que maior peso detém no conjunto dos ativos não correntes da maioria das entidades públicas. Diferenciam-se dos restantes ativos analisados neste trabalho, pelo facto de serem bens corpóreos, ou tangíveis, e simultaneamente serem utilizados pela entidade na sua atividade primordial, regra geral, na prestação de serviços.

Por outro lado, os ativos intangíveis distinguem-se essencialmente dos restantes pelo seu carácter não monetário e pelo facto de não possuírem substância física.

As propriedades de investimento incluem os investimentos em imóveis, sejam terrenos ou edifícios, detidos para obtenção de rendas, valorização do capital, ou ambas, e que não sejam utilizados na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, nem para a sua venda no decurso das atividades normais da entidade.

A tabela 1 apresenta as normas aplicáveis aos ativos não correntes em questão.

Tabela 1. Normas aplicáveis aos ativos não correntes analisados

	SNC-AP (2015)	PGCP (2010)
Ativos Fixos Tangíveis	Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 5	Norma 2ª de reconhecimento e mensuração
Ativos Intangíveis	NCP nº 3	Norma 5ª de reconhecimento e mensuração
Propriedades de Investimento	NCP nº 8	Norma 4ª de reconhecimento e mensuração

Fonte: Elaboração própria

É com base nestas normas que desenvolveremos o estudo da mensuração destes ativos, ao longo deste trabalho.

3.1. Em Portugal: o SNC-AP (2015)

Como referido a mensuração dos ativos não correntes é estudada no SNC-AP (2015), na norma relativa a cada ativo. Estas normas subdividem a mensuração em dois momentos, no reconhecimento e posterior ao reconhecimento inicial, conforme se apresenta de seguida.

3.1.1. Mensuração no reconhecimento (inicial)

No que respeita aos ativos fixos tangíveis (AFT), e em conformidade com o §18 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), uma vez cumpridos os critérios de reconhecimento, um elemento deve ser mensurado pelo seu custo. A NCP nº3 (SNC-AP, 2015), no §26, relativamente aos ativos intangíveis, e a NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), no §20, relativamente às propriedades de investimento, também referem que estes ativos devem ser mensurados pelo seu custo.

De acordo com o §21, da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), o custo de um AFT inclui: o preço de compra (deduzidos os descontos comerciais e abatimentos), os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para que este possa operar na forma pretendida e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local onde se encontra localizado.

A NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), no §21, refere, relativamente ao custo das propriedades de investimento, que este deve incluir, por exemplo, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transação, enquanto custos diretamente atribuíveis.

Também a NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), no §29, faz referência à necessidade de incluir no custo dos ativos intangíveis, aqueles custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo para o seu uso pretendido.

Vemos assim que, a regra geral de mensuração, no reconhecimento, dos ativos em análise é o custo. Todavia, estão previstas situações particulares, às quais se aplicam critérios distintos deste, e que são características das entidades públicas.

Uma dessas situações particulares é a aquisição de bens através de uma transação sem contraprestação, às quais se aplica o justo valor à data de reconhecimento, conforme o §28 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015). Posição concordante é apresentada nos §§26 e 38 da NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), e no §24 da NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), relativamente aos ativos intangíveis e às propriedades de investimento, obtidos sem contraprestação.

Todavia, o §19 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere ainda que, no caso de AFT adquiridos através de uma transação sem contraprestação, e:

- tratando-se de imóveis, a mensuração deve fazer-se pelo seu valor patrimonial tributário (VPT);
- para outros ativos, a mensuração deve fazer-se pelo custo do bem recebido, ou na sua falta, pelo respetivo valor de mercado.

Se compararmos este ponto do SNC-AP (2015) com a IPSAS nº 17 do IPSASB (2006), e apesar desta ter sido a base da primeira, constatamos que a NCP nº 5 é mais completa, acrescentando, face à IPSAS nº 17 do IPSASB (2006), o critério do valor patrimonial tributário.

A segunda situação particular respeita aos ativos obtidos por troca, de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. O §30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que, nessas situações, o custo de um AFT deve ser mensurado ao justo valor. Assim, de acordo com o §32, sendo o justo valor fiavelmente determinável, “o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente”. Se o justo valor desses ativos não for fiavelmente mensurável, ou no caso em que a transação de troca não tenha substância comercial, o custo do ativo recebido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (SNC-AP, 2015, NCP nº 5, §30). Posição concordante é apresentada no §29 da NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), e nos §§39 e 40 da NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), em relação, respetivamente, às propriedades de investimento e aos ativos intangíveis obtidos por troca.

Vemos assim que neste momento de mensuração, o custo é a regra geral, sendo o justo valor apenas aplicável a situações particulares, para todos os ativos não correntes aqui em análise.

3.1.2. Mensuração subsequente (posterior)

Como regra geral de mensuração subsequente, o §33 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que um AFT deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Todavia, no §34 permite que, em algumas circunstâncias, os AFT possam ser alvo de revalorização “de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado”. Portanto, para os AFT, e em concordância com Carvalho & Carreira (2016, p. 8) “o modelo de revalorização não é uma opção da entidade”, mas sim uma alternativa ao modelo do custo. Mas sendo aplicado a um AFT, conforme o §37, toda a classe à qual este pertence deve ser simultaneamente revalorizada.

Igual tratamento é dado na mensuração subsequente dos ativos intangíveis, nos §§64 e seguintes da NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), quando apresenta também o modelo da revalorização como uma alternativa ao modelo do custo. No caso dos intangíveis a aplicação do modelo da revalorização pode ainda estar condicionada, pelo facto de nem sempre ser possível determinar o justo valor destes ativos, pela inexistência de valores de mercado para muitos deles (§68 da NCP nº 3, SNC-AP, 2015).

Note-se que o SNC-AP (2015), não seguiu o SNC (2015) de âmbito empresarial e a IPSAS nº 17 do IPSASB, na medida em que nestes, os modelos do custo e da revalorização são colocados ao mesmo nível, enquanto modelos opcionais. Por outro lado, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) bem como a NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), remetem para um dispositivo legal a definição dos critérios de determinação da revalorização, e por isso é omissa a esse respeito, enquanto a IPSAS nº 17 (IPSASB, 2016) refere como determinar o justo valor do ativo à data da revalorização.

Note-se ainda que no SNC-AP (2015), e mais precisamente na NCP nº 5 para os AFT, e na NCP nº 3 para os ativos intangíveis, não está previsto o reconhecimento de imparidades no modelo da revalorização, “sendo a revalorização por decréscimo uma forma de reconhecer essas perdas de valor” (Rua, 2016, p.23). Estas duas normas apenas preveem o reconhecimento de imparidades no modelo do custo; a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) remete para a NCP nº 9 (SNC-AP, 2015) o seu tratamento. Aspeto que se diferencia do SNC (2015), de âmbito privado, que prevê o reconhecimento de imparidades em ambos os modelos e tanto para os AFT como para os ativos intangíveis.

No que respeita às depreciações, estas estão previstas, na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), em ambos os modelos, indicando para o efeito vários métodos de cálculo da depreciação, como o método das quotas constantes (linha reta), o das quotas degressivas (saldo decrescente) e método das unidades de produção, mas referencia o primeiro como o mais indicado para as Administrações Públicas. A NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), nos §§80 e 81, para os ativos intangíveis, é concordante com o referido na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015). No cálculo da quota de depreciação, dos AFT, das propriedades de investimento e dos ativos intangíveis, deve atender-se às taxas resultantes das vidas úteis indicadas no capítulo 7 – “Classificador complementar 2”, do Plano de Contas Multidimensional do SNC-AP (2015).

Note-se que, em relação aos ativos intangíveis, existe uma diferença da NCP nº 3 (SNC-AP, 2015), relativamente à Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 6 (SNC, 2015) de âmbito privado, que é o facto da primeira não mencionar a existência de ativos intangíveis com vida útil indefinida, ao contrário da NCRF nº6 (SNC, 2015) que menciona a existência deste tipo de ativos intangíveis e a necessidade de que sejam amortizados por num período máximo de 10 anos.

No que diz respeito à mensuração subsequente das propriedades de investimento, ou o que a NCP nº 8 (SNC-AP, 2015) chama de “mensuração após reconhecimento”, constatamos algumas diferenças relativamente aos restantes ativos não correntes já aqui abordados. Desde logo, uma diferença reside no facto de não prever um modelo da revalorização, mesmo que seja como tratamento alternativo; antes prevê o modelo do

justo valor. Ou seja, após o reconhecimento inicial, a NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), no §32, refere que a entidade deve escolher como política contabilística, ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo, e que a política escolhida deve ser aplicada a todas as propriedades de investimento.

Para além disso, o §34 da NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), exige que se determine o justo valor das propriedades de investimento, seja para efeitos de mensuração (se for este o modelo escolhido) ou para efeitos de divulgação (caso se escolha o modelo do custo). Portanto, o justo valor deste tipo de ativos tem necessariamente de ser sempre calculado.

Se a opção da entidade for pelo modelo do custo na mensuração das suas propriedades de investimento, deve aplicar os requisitos definidos para este modelo na NCP nº 5 aplicável aos AFT (§60, NCP nº 8, SNC-AP, 2015).

Quanto ao modelo do justo valor, no §35 da NCP nº 8 (SNC-AP, 2015), refere que este não pode ser aplicável se a entidade for incapaz de mensurar o justo valor com fiabilidade. Acrescenta no §37 (NCP nº 8, SNC-AP, 2015) que o ganho ou perda resultante de uma alteração no justo valor deve ser reconhecida nos resultados do respetivo período em que ocorra. Note-se que no modelo do justo valor, a NCP nº 8 (SNC-AP, 2015) não fala em depreciações, portanto, estas não são reconhecidas quando a propriedade esteja mensurada ao justo valor. Para além disso, também não refere o reconhecimento de imparidades, até porque a NCP nº 9 (SNC-AP, 2015), sobre imparidade de ativos, refere, na alínea d) do §2, que esta norma não se aplica a propriedades de investimento mensuradas pelo modelo do justo valor, logo neste modelo não são reconhecidas imparidades deste tipo de ativos. Portanto, pelo exposto, vemos que o modelo do justo valor, aplicado às propriedades de investimento, distingue-se substancialmente do modelo da revalorização aplicado (como modelo alternativo) aos ativos fixos tangíveis e aos ativos intangíveis.

Com base no exposto, a tabela 2 apresenta um resumo da mensuração subsequente dos ativos não correntes aqui em análise.

Tabela 2. A mensuração subsequente dos ativos não correntes com base no SNC-AP (2015)

NCP nº 5 – Ativos Fixos tangíveis	NCP nº 3 – Ativos Intangíveis	NCP nº 8 – Propriedades de investimento
<p>Regra geral: Custo</p> <p>Tratamento alternativo: Revalorização (aplicável apenas em algumas circunstâncias e com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado).</p>	<p>Igual aos AFT: NCP nº 5</p>	<p>Opção entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do justo valor - Modelo do custo
<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Depreciações: em ambos os modelos; - Imparidades: não previstas no modelo da revalorização. 	<p>Nota:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pela inexistência de valores de mercado para certos ativos intangíveis, dificultando a determinação fiável do justo valor, nem sempre é possível aplicar o modelo da revalorização. 	<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Justo valor deve ser sempre calculado, para efeitos de mensuração ou de divulgação. - Depreciações e imparidades: não previstas no modelo do justo valor.

Fonte: Elaboração própria

Em conformidade com o exposto, quanto à mensuração a aplicar aos ativos não correntes, as normas aqui analisadas (SNC-AP, 2015) introduzem explicitamente o justo valor como critério de mensuração (a aplicar: no modelo da revalorização como alternativa ao custo, no caso dos AFT e dos ativos intangíveis; ou, no modelo do justo valor, no caso das propriedades de investimento), o que é um avanço face aos planos setoriais anteriormente

existentes no âmbito público em Portugal, que não referiam explicitamente o justo valor enquanto critério de mensuração. Contudo, afasta-se da norma do IPSASB (2006) e do SNC (2015), ao permitir que o modelo da revalorização apenas seja aplicado em determinadas circunstâncias, como alternativa ao custo, e não como um modelo opcional colocado ao mesmo nível do modelo do custo, como o fazem as normas supracitadas.

3.2. Em Espanha: o PGCP (2010)

Na sua segunda parte, o PGCP (2010) apresenta as normas de reconhecimento e mensuração (à qual denomina de “valoração”) dos elementos patrimoniais, incluindo os diferentes ativos não correntes em análise. Relativamente aos ativos fixos tangíveis, aos quais denomina de “imobilizado material”, apresenta na norma 2ª dessa segunda parte, os requisitos de reconhecimento e mensuração. Relativamente às propriedades de investimento, às quais denomina de “investimentos imobiliários”, são estudadas na norma 4ª; e, os ativos intangíveis, aí denominados de “imobilizado intangível”, são estudados na norma 5ª dessa referida segunda parte do PGCP (2010).

O PGCP (2010) também faz a distinção de dois momentos de mensuração, a mensuração inicial e a mensuração posterior, tal como o SNC-AP (2015), e que passaremos de seguida a analisar.

3.2.1. Mensuração no reconhecimento (inicial)

Começando o nosso estudo pela mensuração dos ativos fixos tangíveis, e no que diz respeito à mensuração inicial, o ponto 4 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010) refere que os AFT devem ser mensurados ao custo. Acrescenta que o custo deve ser entendido consoante a situação em causa. De entre as situações aí mencionadas, destacam-se as apresentadas na tabela 3.

Tabela 3. Custo de um ativo fixo tangível de acordo com PGCP (2010)

Tipo de aquisição	Custo do ativo
Ativos adquiridos a terceiros	Preço de aquisição
Ativos produzidos pela própria entidade	Custo de produção
Ativos adquiridos a terceiros a um preço simbólico ou nulo	Justo valor dos elementos recebidos (norma 18ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)).
Ativos adquiridos por permuta (troca): Quando os ativos trocados não são similares num ponto de vista funcional ou de vida útil Quando os ativos trocados são similares	Justo valor do ativo recebido; se o justo valor do ativo recebido não for fiavelmente determinável, aplica-se o justo valor do ativo cedido, ajustado pelas quantias de dinheiro eventualmente transferidas na operação. Valor contabilístico do ativo entregue, com alguns limites definidos conforme haja, ou não, valores em dinheiro entregues.
Inventariação inicial	Justo valor, sempre que não se possa estabelecer o justo valor correspondente ao custo de aquisição ou de produção.
Ativos adquiridos em adscrição ou cessão gratuita	Justo valor dos elementos recebidos (norma 19ª que remete para a norma 18ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)).

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos valores desembolsados, posteriormente ao registo inicial, de acordo com o ponto 5, da norma 2^a de reconhecimento e mensuração dos AFT, tais valores devem acrescer ao valor contabilístico, quando cumpram os critérios de reconhecimento, ou seja, quando seja provável que deles resultem rendimentos económicos futuros ou potencial de serviço e possam ser mensurados com fiabilidade. Refere como exemplos, aqueles dispêndios relativos à modificação de um ativo para aumentar a sua vida útil ou a sua capacidade produtiva. Todavia, no caso de dispêndios relativos à reparação e manutenção do AFT, de forma a manter ou restaurar os rendimentos ou potencial de serviço futuros provenientes do elemento, devem ser reconhecidos como gasto. Igual tratamento é também indicado, em Portugal, na NCP n° 5 do SNC-AP (2015).

Quanto a estes desembolsos, também a norma 5^a da segunda parte do PGCP (2010), sobre ativos intangíveis, faz menção semelhante ao tratamento que lhes deve ser atribuído.

Esta mesma norma 5^a sobre os ativos intangíveis, e a norma 4^a sobre as propriedades de investimento, remetem a mensuração destes ativos para a norma 2^a dos AFT, referindo que se aplicam às propriedades de investimento e aos intangíveis, os critérios de mensuração mencionados para os AFT.

3.2.2. Mensuração subsequente (posterior)

Também relativamente à mensuração subsequente (que o PGCP chama de posterior), a norma 4^a sobre as propriedades de investimento e a norma 5^a sobre os ativos intangíveis, da segunda parte do PGCP (2010), remetem para a norma 2^a sobre os AFT, quanto aos critérios a aplicar neste momento de mensuração, e que passaremos de seguida a analisar.

A norma 2^a relativa aos AFT faz referência a dois modelos de mensuração: o modelo do custo e o modelo da revalorização.

No ponto 6 da norma 2^a, o modelo do custo é apresentado como tratamento geral, mencionando que após o reconhecimento inicial “todos os elementos do ativo fixo tangível devem ser contabilizados pelo seu valor inicial, incrementado, se for o caso, pelos desembolsos posteriores, e deduzido da depreciação acumulada praticada e da correção valorativa acumulada pelo *deterioro* que sofram ao longo da sua vida útil”.

À semelhança da NCP n° 5 do SNC-AP (2015), o modelo da revalorização é aí apresentado como um tratamento especial, e já não opcional como o apresenta a IPSAS n° 17 (IPSASB, 2006). Este modelo apenas é permitido quando, mediante circunstâncias do mercado, o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real.

Para além disso, a disposição adicional única da Ordem que aprovou o PGCP (2010) refere que, a utilização do modelo da revalorização, no setor público administrativo estatal, requer uma autorização prévia da *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE).

A aplicação do modelo da revalorização pressupõe a aplicação do justo valor à data da revalorização, menos a “depreciação acumulada praticada e a correção valorativa acumulada pelo *deterioro* que o elemento sofra desde a data da revalorização até à data das contas anuais” (ponto 6 da norma 2^a de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)).

O PGCP (2010) acrescenta que, ao ser revalorizado um elemento pertencente ao AFT, todos os restantes elementos que pertencem à mesma classe de ativos, devem também ser revalorizados.

No que respeita às depreciações, às quais denomina de amortizações, o PGCP (2010) também menciona o seu reconhecimento em ambos os modelos de mensuração posterior, tal como a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015). Para o cálculo da depreciação, o PGCP (2010), no ponto 7 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração, relativamente aos AFT, apresenta dois métodos: o da amortização linear (ou taxa constante); e, o das unidades produzidas. Não mencionando, contudo, nenhum destes métodos como sendo preferente. Relativamente ao cálculo da vida útil, refere alguns aspetos a ter em conta na definição da vida útil, como o uso, a obsolescência e os limites legais estabelecidos para o uso do ativo.

Note-se que, apesar da norma 5ª dos ativos intangíveis, remeter a mensuração para a norma 2ª dos AFT, no que respeita à depreciação, acrescenta alguns aspetos a esta última norma, característicos dos ativos intangíveis, uma vez que estes poderão ter vida útil definida ou indefinida.

No que respeita aos ativos intangíveis com vida útil definida assemelha-se ao que se encontra definido para os AFT na norma 2ª. A novidade reside nos ativos intangíveis com vida útil indefinida, que são aqueles para os quais “não existe um limite previsível de tempo durante o qual se espera que o ativo gere rendimentos económicos ou potencial de serviço para a entidade, ou seja utilizado na produção de bens e serviços públicos” (ponto 3.3. da norma 5ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)). Esse mesmo ponto dá um exemplo, do caso de uma licença que é renovada constantemente a um custo que não seja considerado significativo. Estes ativos intangíveis com vida útil indefinida não se depreciam, mas estão sujeitos ao que a norma chama de “*deterioro*”. Todavia, em cada exercício económico deve verificar-se se já não existem factos e circunstâncias que impliquem classificar o ativo como tendo vida útil indefinida e se, portanto, se deve alterar de vida útil indefinida para vida útil definida, contabilizando-se essa alteração como uma alteração contabilística, em conformidade com a norma 21ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010).

Para além das depreciações, como referido anteriormente, há situações em que os ativos estão sujeitos ao que o PGCP (2010) denomina de “*deterioro*”, que corresponde ao que em Portugal denominamos de “imparidades”, tradução que utilizaremos ao longo deste trabalho. No ponto 8, da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010), menciona que a imparidade é determinada pela diferença entre o valor contabilístico e o valor recuperável de um ativo. O reconhecimento desta imparidade, de acordo com o ponto 6 da norma 2ª, está previsto tanto no modelo do custo como no modelo da revalorização.

A tabela 4 apresenta uma síntese da mensuração posterior dos ativos não correntes, de acordo com o PGCP (2010).

Vemos assim que, à semelhança do SNC-AP (2015), no PGCP (2010), o modelo da revalorização não é colocado ao mesmo nível do modelo do custo, tal como o IPSASB (2016) o coloca, enquanto modelos opcionais.

Tabela 4. A mensuração posterior dos ativos não correntes de acordo com o PGCP (2010)

Tratamento geral	Tratamento especial
<i>Modelo do custo</i>	<i>Modelo da revalorização</i>
<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Este modelo é a regra geral e não requer autorização para a sua aplicação. - Prevê-se reconhecimento de depreciações e imparidades (“deterioro”). - Tratando-se de ativos intangíveis com vida útil indefinida, não estão sujeitos a depreciação. 	<p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apenas aplicável quando o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real, e com autorização prévia da IGAE. - Prevê-se reconhecimento de depreciações e imparidades (“deterioro”). - Tratando-se de ativos intangíveis com vida útil indefinida, não estão sujeitos a depreciação.

Fonte: Elaboração própria.

3.3. Síntese comparativa entre o SNC-AP (2015) e PGCP (2010)

Atendendo ao referido nos pontos anteriores quanto aos critérios mencionados no SNC-AP (2015) e no PGCP (2010) para a mensuração dos ativos não correntes em análise, a tabela 5 apresenta uma síntese comparativa.

Tabela 5 – A mensuração dos ativos não correntes: síntese comparativa do disposto no SNC-AP (2015) e no PGCP (2010)

Ativo Não corrente	Momento de mensuração	SNC-AP (2015)	PGCP (2010)
Ativos Fixos tangíveis	No reconhecimento (inicial)	Custo (em situações particulares indica o justo valor)	Custo (indica o justo valor como forma de determinar o custo em certas situações)
	Subsequente (posterior)	<p><u>Regra geral:</u> Custo</p> <p><u>Tratamento alternativo:</u> Revalorização (aplicável apenas em algumas circunstâncias).</p> <p><i>Nota:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Depreciações: em ambos os modelos; - Imparidades: Não previstas no modelo da revalorização. 	<p><u>Tratamento geral:</u> modelo do custo</p> <p><u>Tratamento especial:</u> modelo da revalorização (aplicável apenas quando o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real, e com autorização prévia da IGAE)</p> <p><i>Nota:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Depreciações e imparidades: previstas em ambos os modelos.
Ativos Intangíveis	No reconhecimento (inicial)	Igual aos AFT	Igual aos AFT
	Subsequente (posterior)	<p>Igual aos AFT</p> <p><i>Nota:</i> O modelo da revalorização nem sempre é aplicável, para muitos intangíveis o justo valor não é determinável fiavelmente.</p>	<p>Igual aos AFT</p> <p><i>Nota:</i> Refere a existência de ativos intangíveis com vida útil indefinida, que não se depreciam mas estão sujeitos a imparidades (“deterioro”).</p>
Propriedades de Investimento	No reconhecimento (inicial)	Igual aos AFT	Igual aos AFT
	Subsequente (posterior)	<p><u>Opção entre:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do justo valor (não se reconhecem depreciações nem imparidades) - Modelo do custo 	Igual aos AFT

Fonte: Elaboração própria.

Em conformidade, com a tabela 5 concluímos que ambos os diplomas têm tratamentos muito semelhantes quanto à mensuração dos ativos não correntes. Na mensuração no reconhecimento inicial, estes diplomas mencionam o custo como o critério a aplicar, apenas permitindo o justo valor em casos particulares. Na mensuração subsequente, a revalorização aparece como um tratamento especial, ou alternativo, em ambos os diplomas, ficando aquém da IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006) que apresenta os dois modelos ao mesmo nível, como modelos opcionais.

Todavia, existem quatro diferenças genéricas entre o diploma português e o espanhol, quanto à mensuração dos ativos não correntes, a saber:

- Método de depreciação: o SNC-AP (2015) indica o método da linha reta como o mais indicado para as Administrações Públicas, apesar de fazer referência também a outros métodos; enquanto o PGCP (2010) indica apenas dois métodos (incluindo o da linha reta) e não parece dar preferência a nenhum deles.
- O SNC-AP (2015) não fala na existência de ativos intangíveis com vida útil indefinida, mencionados no PGCP (2010) e também, no âmbito empresarial, no SNC (2015) português.
- Reconhecimento de imparidades: o SNC-AP (2015) não prevê o seu reconhecimento no modelo da revalorização; enquanto o PGCP (2010) prevê o seu reconhecimento nos dois modelos.
- No diploma português, a mensuração subsequente das propriedades de investimento afasta-se do definido para os restantes ativos não correntes; enquanto no diploma espanhol as regras de mensuração, para este tipo de ativos, são as mesmas dos restantes ativos não correntes analisados.

Apesar destas diferenças, verifica-se uma notória convergência entre estes diplomas e também comparativamente com as normas internacionais do IPSASB.

3. Conclusão

Em resultado das reformas dos sistemas contabilísticos públicos dos diferentes Estados-membros da União Europeia, consequência da necessidade de comparabilidade da informação a nível europeu e internacional, foi aprovado: em Portugal, o SNC-AP, no ano de 2015; e, em Espanha, o novo PGCP, no ano de 2010.

Ao contrário dos diplomas anteriormente existentes, nomeadamente nos planos contabilísticos portugueses, os diplomas em análise apresentam explicitamente o justo valor como critério de mensuração.

Portanto, de um modo geral, o diploma português e o espanhol em análise, convergem em termos de mensuração dos ativos não correntes, com destaque para a mensuração inicial, referindo o custo como critério geral de mensuração e o justo valor como critério aceite apenas em situações particulares.

No que respeita à mensuração subsequente, ambos os diplomas primam pela preferência pelo modelo do custo, apresentando-o como regra geral de mensuração, e o modelo da revalorização apenas como tratamento alternativo, ou especial. O SNC-AP (2015) refere a revalorização como sendo apenas aplicável em algumas circunstâncias, não as especificando, e indicando que os critérios e os parâmetros da revalorização devem ser definidos em dispositivo legal adequado. Enquanto o PGCP (2010) refere que este

modelo da revalorização apenas deve ser aplicado quando o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real e com autorização prévia da IGAE.

Contudo, algumas diferenças se destacam entre os diplomas em análise, e mesmo relativamente às normas internacionais. Uma primeira diferença entre estes diplomas reside no facto do PGCP (2010) remeter a mensuração das propriedades de investimento e dos intangíveis para a norma dos ativos fixos tangíveis, aplicando-lhes os mesmos critérios de mensuração inicial e subsequente. Por seu lado, no SNC-AP (2015) os intangíveis seguem, de um modo geral, os mesmos critérios dos ativos fixos tangíveis, mas para as propriedades de investimento, na mensuração posterior, são apresentados o modelo do custo e o modelo do justo valor, como modelos opcionais, sendo mesmo obrigatório o cálculo do justo valor desses ativos, nem que seja apenas para efeitos de divulgação. Neste modelo do justo valor os ativos não são alvo de depreciações e de imparidades, ao contrário do PGCP (2010) que prevê o seu reconhecimento para este tipo de ativos.

Uma outra diferença reside no método de cálculo da depreciação, sendo que o SNC-AP (2015) dá preferência ao método da linha reta, enquanto o PGCP (2010) não apresenta nenhum método como preferente, apesar de também o referir como aplicável.

Centrando-nos agora nos ativos fixos tangíveis e intangíveis, destaca-se uma diferença relativa ao facto do SNC-AP (2015) não prever o reconhecimento de imparidades no modelo da revalorização, acrescentando que os ativos ao serem revalorizados com suficiente regularidade, as suas quantias escrituradas não serão materialmente diferentes dos seus justos valores à data de relato. O PGCP (2010), pelo contrário, prevê o reconhecimento de imparidades em ambos os modelos (do custo e da revalorização).

Apesar destas diferenças, verifica-se uma maior aproximação, ou mesmo convergência, entre estas normas contabilísticas públicas de Portugal e Espanha, se compararmos com os planos contabilísticos anteriormente existentes, onde primava a fiabilidade sobre a relevância da informação, evidenciando-se nos atuais diplomas um maior equilíbrio entre características qualitativas, e uma maior alternativa de critérios de mensuração.

Todavia, conforme refere Lopes de Sá (2008, p.48) quantos mais critérios se utilizar, “ao sabor dos interessados”, maiores serão as incertezas e inseguranças. Pelo contrário, Navarro Galera e Rodriguez Bolivar (2004, p.247) advertem que é difícil que um único critério de mensuração satisfaça a procura de informação de todos os utilizadores; ou ainda, Morales Caparrós e Bentabol Manzanares (2004, p.52) que referem que “é mais útil para os utilizadores da informação a possibilidade de utilização de vários critérios de mensuração conforme o momento, a natureza e o propósito específico da mensuração, do que um único critério de mensuração”. Na verdade, a possibilidade de alternativas de mensuração pode trazer vantagens e desvantagens na fiabilidade e relevância da informação.

Para além disso, e apesar dos referidos diplomas não colocarem o modelo do custo ao mesmo nível do modelo da revalorização, enquanto modelos opcionais, como o faz a IPSAS nº 17 do IPSASB (2016), concluímos que, com estas reformas dos sistemas contabilísticos públicos português e espanhol, foi dado um importante passo para a harmonização da contabilidade entre diferentes países da UE e face às normas internacionais do IPSASB.

Este trabalho pretende contribuir para uma análise mais aprofundada dos normativos, aplicáveis aos ativos não correntes, em vigor tanto em Portugal como em Espanha. Pretende-se também com este auxiliar futuros trabalhos académicos, nomeadamente na

análise dos normativos contabilísticos adotados nos dois países; bem como, permitir aferir na prática as principais diferenças entre a mensuração dos ativos não correntes nos dois países analisados.

No que respeita às limitações na elaboração deste trabalho, estas evidenciam-se no âmbito do SNC-AP (2015), uma vez que é um diploma recente, com aplicação obrigatória apenas em 2018, ou mesmo em 2019 para certas entidades, existindo ainda uma escassa revisão de literatura a esse respeito.

Em termos de propostas de investigação futura, pretende-se analisar o impacto que os novos modelos de mensuração dos ativos não correntes têm nas demonstrações financeiras das Administrações Públicas, em Portugal e Espanha, o que no caso português apenas será possível após a prestação de contas com base em SNC-AP.

Referências bibliográficas

Alves, M. T. & Teixeira, A. B. (2003). O valor na contabilidade pública em Portugal e Espanha – Estudo comparativo. In *Atas do XII Congresso AECA*, AECA, Cádiz.

Carvalho, A. C. P. & Carreira, J. M. J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais. In *Atas do XVII Encontro AECA*, AECA/IPB, Bragança.

Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro, entre outros aspetos, altera a data de entrada em vigor do SNC-AP.

Dumarchey, J. (1943). *Teoria Positiva da Contabilidade*. Traduzido e editado pela *Revista de Contabilidade e Comércio*. Porto.

Freitas, G., (2006). Mensuração em fair value – reconhecimento dos factores económicos que influenciam o valor dos imóveis. In *Atas das XVI Jornadas Luso-espanholas de Gestão Científica*, Universidade de Évora, Évora.

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB (2006). Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) nº17 – *Property, Plant and Equipment*, IPSASB, New York.

Jorge, S. (2012). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I). *TOC*, XIII(152), 47-52.

Jorge, S.; Brusca, I. & Nogueira, S. (2016). Translating IPSASs into national standards: a comparison between Spain and Portugal. In *Atas do XVII Encontro AECA*, AECA/IPB, Bragança.

Lopes de Sá, A. (2008). Normas internacionais e riscos sobre a expressão dos valores nas demonstrações contabilísticas. *TOC*, IX(98), 44-50.

Lucuix García, I. (2007). El marco conceptual de la contabilidad en el borrador del PGC. *Partida Doble*, XVII(189), 10-23.

Macedo, A. R. (2008). Em torno do justo valor. *Jornal de Contabilidade*. XXXII (376), 213-228.

Morales Caparrós, M. J. & Bentabol Manzanares, M. A. (2004). La valoración del inmovilizado material en las NIC. *Partida Doble*, (154), 48-71.

Navarro Galera, A. & Rodríguez Bolívar, M. P. (2004). Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos de las administraciones públicas españolas. *Revista de Contabilidad*, 7(13), 245-273.

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*, XXXIV(126), 637-661.

Plan General de Contabilidad Publica, PGCP (2010). Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril.

Rua, S. C. (2016). A mensuração dos ativos fixos tangíveis no âmbito privado e público em Portugal. In *Temáticas atuais em gestão financeira e contabilidade*, Editores Fernanda Matias e outros, 15-32.

Samuelson, R. A. (1996). The concept of Assets in Accounting Theory. *Accounting Horizons*, 10(3), 147-157.

Silva, S. M.; Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional. In *Atas do XVII Encontro AECA*, AECA/IPB, Bragança.

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, SNC-AP (2015). Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro.

Sistema de Normalização Contabilística, SNC (2015). Decreto-lei nº 98/2015, de 2 de junho.

Teixeira, A. B. (2016). A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada. In *Atas do XVII Encontro AECA*, AECA/IPB, Bragança.

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.