

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

MESTRADO  
Contabilidade e Finanças

# A Aplicação da NCP 27 no Poder Local: O Caso do Distrito do Porto

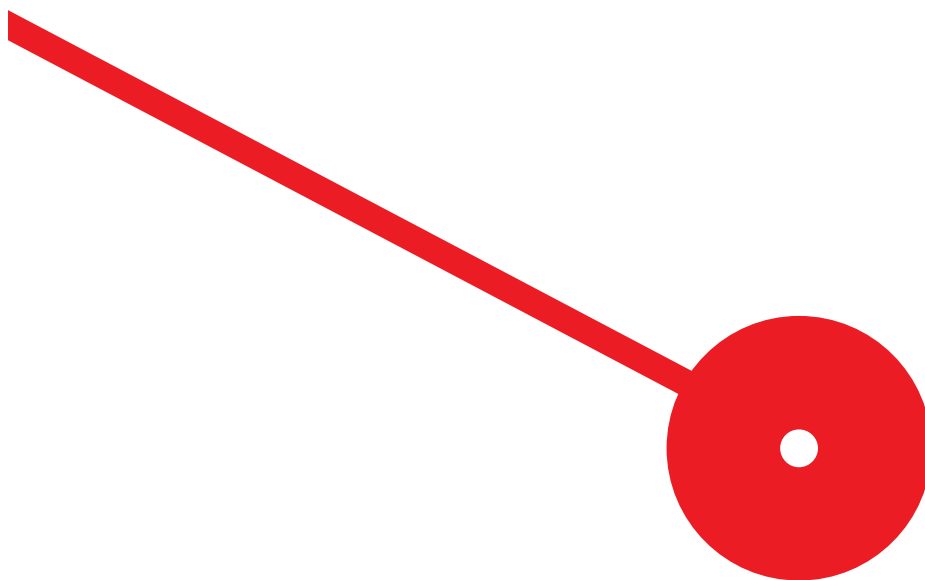
Ana Raquel Pinto Nunes

10/2023

Ana Raquel Pinto Nunes . A Aplicação da NCP 27 no Poder Local: O Caso do

Distrito do Porto

10/2023



INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

MESTRADO  
Contabilidade e Finanças

# A Aplicação da NCP 27 no Poder Local: O Caso do Distrito do Porto

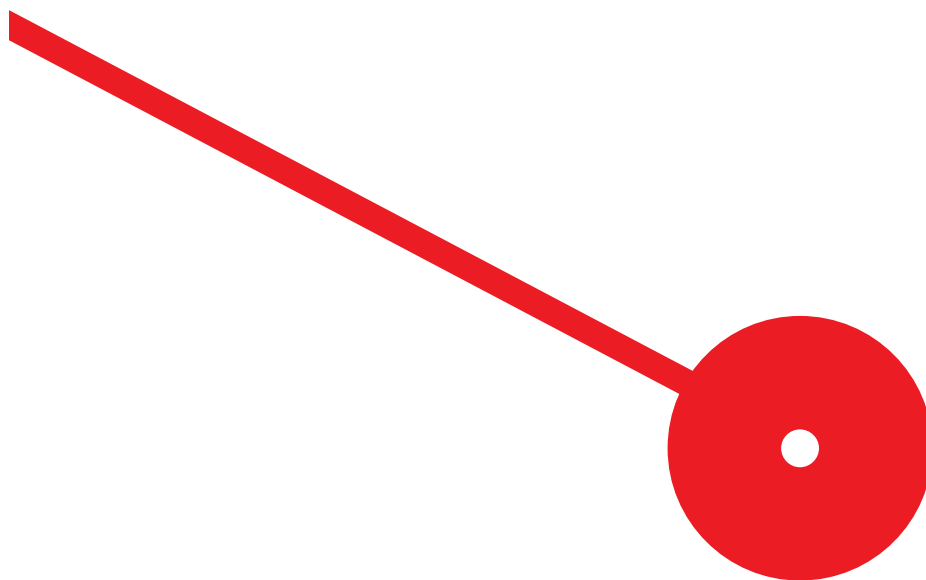
Ana Raquel Pinto Nunes

**Dissertação de Mestrado  
apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em  
Contabilidade e Finanças, sob orientação da Professora Doutora  
Susana Adelina Moreira Carvalho Bastos**

Ana Raquel Pinto Nunes . A Aplicação da NCP 27 no Poder Local: O Caso do

Distrito do Porto

10/2023



## **Dedicatória**

Aos meus pais, à minha irmã, ao meu cunhado e à minha afilhada.

## **Agradecimentos**

Com a finalização da presente dissertação para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, não poderei deixar de agradecer a todos os que contribuíram de certa forma para a elaboração da mesma.

Agradeço de inteiro coração aos meus pais e à minha irmã, Sandra. Por todo o sacrifício demonstrado, pela paciência, pelo amor, pelo acompanhamento nesta etapa e especialmente, por sempre acreditarem em mim e por verem sempre o meu potencial.

À minha orientadora Professora Doutora Susana Bastos, pelo auxílio constante, partilha de conhecimentos, atenção e esforço na concretização desta dissertação.

Aos meus amigos e colegas de trabalho que me apoiaram, motivaram e suavizaram o exigente percurso conducente à concretização do presente trabalho.

## **Resumo:**

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas é uma referência da contabilidade pública em Portugal nos últimos 20 anos. A aplicação da Estrutura Concetual e das 27 normas de contabilidade pública resultaram na harmonização da prestação de contas das administrações públicas. Este estudo debruça-se na norma de contabilidade pública 27 e pretende evidenciar de que forma a sua implementação dos municípios do Distrito do Porto, tem vindo a contribuir para uma gestão eficiente dos recursos.

As questões de investigação a que se pretende dar resposta: As autarquias do Distrito do Porto apresentam no seu relatório de gestão o nível de implementação da NCP 27? E os responsáveis pela contabilidade das autarquias do Distrito do Porto consideram que a NCP 27 contribui para uma gestão mais eficiente dos recursos?

Foi utilizada uma metodologia qualitativa, que consistiu na análise comparativa, no período 2020 a 2022, da informação contida nos relatórios de gestão dos municípios e, foram realizadas entrevistas aos responsáveis da contabilidade.

A técnica de triangulação dos dados possibilitou a obtenção de um conjunto de resultados nomeadamente, informações quanto ao nível de implementação da NCP 27 presentes nos relatórios de gestão e a opinião dos entrevistados quanto ao uso da NCP 27 nas autarquias.

Como principais conclusões e dada a sua complexidade, a implementação desta norma requer um elevado grau de preparação da administração local, ao nível da qualificação dos recursos humanos e de sistemas de informação ágeis. Verificou-se que as autarquias não estavam e ainda não estão preparadas. Entre o disposto na NCP 27 e o que é apresentado e divulgado nos relatórios de gestão dos municípios do Distrito do Porto resulta que ainda há um longo caminho a percorrer.

Uma das limitações encontradas foi a impossibilidade de aceder à totalidade dos documentos disponibilizados pelos municípios.

**Palavras chave:** Administração Local; Contabilidade Pública; SNC-AP; NCP 27 – Contabilidade de Gestão.

## **Abstract:**

The Accounting Standardisation System for Public Administrations has been a reference in public accounting in Portugal for the last 20 years. The application of the Conceptual Framework and of the 27 public accounting standards resulted in the harmonisation of general government accounts. This study focuses on public accounting standard 27 and aims to show how its implementation in the municipalities of the Porto district has contributed to the efficient management of resources.

The research questions to be answered are as follows: Do the municipalities of the Porto District present the level of implementation of NCP 27 in their accounts? And, do those responsible for accounting in the municipalities of the Porto District think that NCP 27 contributes to a more efficient management of resources?

A qualitative methodology was used, which consisted of a comparative analysis of the information contained in the municipalities' management reports from 2020 to 2022 and interviews with the accounting managers.

The data triangulation technique made it possible to obtain a set of results, namely information on the level of implementation of NCP 27 in management reports and the interviewees' opinions on the use of NCP 27 in municipalities.

As main conclusions and given its complexity, the implementation of this standard requires a high degree of preparation on the part of the local administration, in terms of the qualification of human resources and agile information systems. It turned out that the municipalities weren't and still aren't prepared. Between the requirements of NCP 27 and what is presented and disclosed in the management reports of the municipalities in the district of Porto, it can be seen that there is still a long way to go.

One of the limitations was the impossibility of accessing all the documents made available by the municipalities.

**Key words:** *Local Administration; Public Accounting; SNC-AP; NCP 27 – Management Accounting.*

## Índice geral

<b>Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Revisão da Literatura .....</b>	<b>4</b>
1 Revisão da Literatura.....	5
1.1 A Contabilidade Pública.....	5
1.2 O Setor Público em Portugal.....	7
1.3 Breve abordagem da evolução da Contabilidade Pública em Portugal.....	9
1.3.1 A reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Pré RAFE.....	9
1.3.1.1 Da RAFE à aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública .	10
1.3.2 O Plano Oficial de Contabilidade Pública .....	12
1.3.3 O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.....	15
1.3.4 O SNC-AP: O novo modelo contabilístico.....	17
1.3.4.1 NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental .....	22
1.3.4.2 NCP 27 – Contabilidade de Gestão .....	24
1.3.4.3 Correlação entre o POCAL e o SNC-AP .....	30
<b>Capítulo II – Metodologias .....</b>	<b>35</b>
2 Metodologias .....	36
2.1 Metodologia adotada.....	36
2.2 Método de recolha de dados.....	38
2.3 Objetivos da investigação.....	39
2.4 Problema de investigação.....	40
<b>Capítulo III – ESTUDO EMPÍRICO .....</b>	<b>41</b>
3 Estudo de Caso: Autarquias do Distrito do Porto.....	42
3.1 Processo de implementação da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto	44
3.1.1 Nível de implementação elevado .....	44
3.1.2 Nível de implementação intermédio .....	49

3.1.3	Nível de implementação baixo.....	52
3.1.4	Nível de implementação inexistente .....	53
3.1.5	Nível de implementação – informação indisponível .....	55
3.2	Perceção dos responsáveis pela contabilidade das autarquias do Distrito do Porto quanto à implementação da NCP 27.....	56
3.2.1	Análise de conteúdo das entrevistas .....	56
<b>Capítulo IV – Conclusão .....</b>		<b>64</b>
<b>Referências bibliográficas .....</b>		<b>69</b>

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Estrutura do Setor Público.....	8
Tabela 2 - Organização do SNC-AP .....	18
Tabela 3 - As NCP e as IPSAS.....	19
Tabela 4 - Componentes das demonstrações financeiras .....	24
Tabela 5 - Fase inicial de implementação da NCP 27 .....	30
Tabela 6 - Análise documental: Correlação entre o POCAL e o SNC-AP .....	30
Tabela 7 - Análise Documental: Alteração das nomenclaturas .....	33
Tabela 8 - Nível de implementação elevado da NCP 27 .....	44
Tabela 9 - Nível de implementação intermédio da NCP 27 .....	49
Tabela 10 - Distribuição das despesas por funções .....	49
Tabela 11 - Nível de implementação baixo da NCP 27 .....	52
Tabela 12 - Nível de implementação inexistente da NCP 27 .....	53
Tabela 13 - Nível de implementação da NCP 27 - informação indisponível .....	55

## **Lista de abreviaturas**

ABC – *Activity-Based Costing*

AP – Administração Pública

ART – Artigo

CM – Câmara Municipal

CNC-AP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CRP - Constituição da República Portuguesa

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

DOF – Demonstrações Orçamentais e Financeiras

EC – Estrutura Concetual

ERP – *Enterprise Resource Planning*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NCP-PE – Norma de Contabilidade Pública para as Pequenas Entidades

OE – Orçamento do Estado

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação

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

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado

RFALEI – Regime Financeiro das Administrações Locais e das Entidades Intermunicipais

SEE – Setor Empresarial do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

SPA – Setor Público Administrativo

SPE – Setor Público Empresarial

UE – União Europeia



A velocidade, a incerteza, a complexidade e as constantes evoluções tecnológicas têm vindo a ser motores no aparecimento de novos modelos de negócios ao nível global. A correta aplicação do dinheiro público é uma preocupação cada vez mais acesa, na sociedade em geral. Impõe-se que as instituições públicas garantam o princípio da eficiência, eficácia e economia.

A evolução da Contabilidade Pública em Portugal até à implementação do Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas (SNC-AP), percorreu um longo caminho. Em 2016, com o SNC-AP as administrações públicas tiveram de alterar, de forma significativa, os seus processos internos ao nível da contabilidade financeira, orçamental e de gestão. A Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27), adiante designada por NCP 27, cujo escopo é o delimitar as regras da contabilidade de gestão na administração pública, é de aplicação obrigatória desde o ano de 2020.

Nesta dissertação pretende-se perceber o nível de implementação da NCP 27 nos municípios do Distrito do Porto e analisar o seu impacto na utilização dos recursos existentes, com eficácia, eficiência e economia, um dos principais princípios introduzidos com o SNC-AP.

Ao nível da estrutura do presente trabalho, este está organizado em quatro capítulos que se descrevem a seguir.

No primeiro capítulo, apresenta-se revisão de literatura ao nível do enquadramento da Contabilidade Pública e do Setor Público em Portugal, no sentido de contextualizar este estudo.

A aprovação do SNC-AP, em 11 de setembro de 2015, concretiza a materialização da reforma da administração financeira do Estado, após 18 anos desde a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Este resulta da convergência das normas de contabilidade internacionais para o Setor Público.

No segundo capítulo é apresentada a metodologia utilizada, o estudo de caso, alicerçado numa investigação qualitativa: análise documental dos relatórios de gestão dos municípios do Distrito do Porto e na análise de conteúdo das entrevistas realizadas junto dos responsáveis pela contabilidade nos municípios em estudo.

Na análise do nível de implementação da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto, foi utilizada uma análise comparativa entre os anos 2020, 2021 e 2022 da informação contida

nos relatórios de gestão destas entidades do poder local, como forma de recolha de informações e evidências.

Deste modo, foram objeto de estudo todos os municípios pertencentes ao Distrito do Porto, nomeadamente, Vila Nova de Gaia, Porto, Matosinhos, Gondomar, Maia, Valongo, Paredes, Vila do Conde, Penafiel, Santo Tirso, Póvoa de Varzim, Paços de Ferreira, Felgueiras, Amarante, Marco de Canaveses, Lousada, Trofa e Baião.

Por fim, apresentam-se as principais conclusões do estudo bem como, as suas limitações e recomendações.

Dada a sua complexidade, a implementação da NCP 27 requer um grau de preparação da administração local, ao nível dos recursos humanos e dos sistemas de informação adequados. O que se verificou é que as autarquias não estavam e não estão ainda preparadas.

Em suma, confirma-se que todas as autarquias estão conscientes da importância e contributo da contabilidade de gestão uma vez que, apenas com a implementação plena da NCP 27 é possível medir desempenhos, determinar políticas de preços de taxas, entre outras receitas, o que permite a comparabilidade dos indicadores no poder local.

Porém, entre o disposto na NCP 27 e o que é apresentado e divulgado nos relatórios de gestão das autarquias do Distrito do Porto revela-se que ainda há um longo caminho a percorrer até mesmo nas autarquias com elevado nível de implementação.

## **CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA**

---

# 1 Revisão da Literatura

## 1.1 A Contabilidade Pública

O impacto da globalização e das inovações tecnológicas na sociedade tem vindo a traduzir-se numa transformação cada vez maior e numa evolução crescente ao nível da sofisticação dos cidadãos. Entende-se que as transformações sociais estão interligadas às transformações tecnológicas, da qual a sociedade se apropria para se desenvolver e se manter.

Carnegie, citado por Lira (2011, p.35) indica que, *“uma compreensão do passado da Contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da Contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã”*.

O *International Federation of Accountants (IFAC)* considera a definição de contabilidade dos autores Carnegie et al. (2020) *“Accounting is a technical, social and moral practice concerned with the sustainable utilisation of resources and proper accountability to stakeholders to enable the flourishing of organisations, people and nature.”*<sup>1</sup>

*“Compared to the typical definitions of accounting, the profession needs to understand and present accounting as much more than mere technical practice. Accounting is more than the “means of accounting” or “the doing of accounting”, these already being “hyper-developed” (Carnegie, Parker and Tsahuridu, 2020)*<sup>2</sup>.

Fruto da facilidade com que, atualmente, se acede à informação, os cidadãos são mais atentos e instruídos, exigindo serviços de melhor qualidade, acessibilidade e disponibilidade. Nesta sequência, há uma crescente necessidade de uma gestão pública responsável, com critérios de eficiência, eficácia e economia, com reforço da informação contabilística que, em conjunto com o cumprimento da legalidade, possibilita uma gestão clara e transparente dos dinheiros públicos (Mata & Teixeira, 2013).

Uma das principais preocupações dos gestores das entidades públicas é a recolha atempada de informações, através da contabilidade, que transmitam uma imagem real,

---

<sup>1</sup><https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/redefining-accounting-tomorrow> acedido no dia 11 de setembro de 2023.

<sup>2</sup><https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/redefining-accounting-tomorrow> acedido no dia 11 de setembro de 2023.

verdadeira e fiel da situação financeira e orçamental da entidade, para que, deste modo, seja possível tomar as melhores decisões.

Para reforçar o anteriormente exposto, é fundamental ter em conta que a gestão de uma entidade pública deve ter como alicerce a informação a vários níveis - multidimensionalidade - e não apenas as informações obtidas na perspetiva da tesouraria.

Nos últimos anos, tem-se verificado uma crescente procura por informações financeiras, não apenas dos utilizadores internos, mas também, dos *stakeholders* externos e dos cidadãos em particular, na medida em que estes querem ter conhecimento sobre a aplicação dos “dinheiros públicos”. A aplicação do dinheiro público e a sua rentabilidade, ou não, é uma preocupação cada vez mais acesa, na sociedade em geral. Impõe-se que as instituições públicas garantam um uso eficiente e eficaz dos recursos.

Assim sendo, o âmbito desta dissertação prende-se com o conhecimento e a perceção do uso da Contabilidade Pública, nomeadamente no poder local e a importância da sua existência e regulamentação no sentido de perceber de que forma o uso do SNC-AP, nomeadamente ao nível da NCP 27, ao longo dos anos, tem vindo a possibilitar, ou não, o uso eficiente dos recursos existentes.

Iniciamos esta dissertação com o enquadramento da Contabilidade Pública e do Setor Público em Portugal, no sentido de contextualizar este estudo.

*“Ao longo do tempo à contabilidade pública têm-lhe vindo a ser aplicadas várias definições, porém é de salientar que até à implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) a contabilidade pública era entendida como um conjunto de regras jurídicas que eram essencialmente destinadas ao orçamento, isto é, estas regras tinham aplicação aquando da aprovação, execução e apresentação das contas que derivavam dos diversos orçamentos antecedentes”* (Vaz, 2016, p.3).

De um outro ponto de vista, a Contabilidade Pública representa um conjunto de regras com o objetivo de estabelecer a elaboração e apresentação das contas do domínio público, assim como, a prestação de contas relativas a receitas e despesas.

*Silva (1995) citado por David et al (2016, p.2), defende que: “o sistema de contabilidade pública tem, hoje em dia, necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento), ao public management (apoio aos Diretores Gerais na*

*implementação e controlo do orçamento (...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões standard) e a auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades.” Acrescenta ainda que, a principal função da Contabilidade Pública é a divulgação da informação financeira aos dirigentes do País ou de qualquer organização pública, de acordo com as suas necessidades para que se adotem as melhores decisões.*

## **1.2 O Setor Público em Portugal**

O Setor Público é constituído pelas unidades institucionais públicas que são supervisionadas pelas Administrações Públicas, uma vez que são estas que determinam a sua política geral.

De acordo com os artigos 266.º e 267.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a AP apresenta como princípio fundamental, a prossecução do interesse público, respeitando assim os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, através de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.

Portanto, a AP tem como objetivo a promoção e a satisfação das necessidades coletivas a partir da execução de serviços básicos essenciais, nomeadamente educação, segurança e saúde, ou seja, a AP realiza a gestão dos interesses públicos através da prestação de serviços benéficos à sociedade.

A CRP, no artigo 82.º, refere a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção: o Setor Público, o Setor Privado e o Setor Cooperativo Social. No artigo 2º é referido que o Setor Público é constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas. Enquanto o Setor Privado é constituído pelos meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou coletivas privadas.

*Sousa Franco (1995) referenciado por Cabral (2021, p.6), “define o setor público como o conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da descontração por eficiência.”:*

Podemos esquematizar a estrutura interna do Setor Público Português, do seguinte modo:

Tabela 1- Estrutura do Setor Público

<p><b>Estado, sentido lato, Administração Pública</b></p> <p><b>Setor Público Administrativo – regula-se pelas regras da AP</b></p>	Administração Central	Estado - Serviços Integrados: têm autonomia administrativa. Exemplos: Unidades Militares, Hospitais e Centros de Saúde, Universidades e a própria Assembleia da República.
		Administração Central Autónoma: Serviços e Fundos Autónomos - têm autonomia administrativa e financeira. Exemplos: Apoios financeiros aos agentes económicos no quadro político-económico social do estado.
	Administração Regional - Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira: entidades de Direito Público.	Freguesias
		Municípios
	Administração Local – Continente – a sua atividade financeira é essencialmente exercida por órgãos autónomos, responsáveis pela prossecução dos interesses da população num certo local.	Freguesias
		Municípios
	Regiões Administrativas	
	Segurança Social: possui autonomia e um regime próprio e diferenciado. É orçamental, integrando-se na lei do Orçamento do Estado.	
<p><b>Setor Público Empresarial (SPE)</b></p>	Setor Empresarial do Estado (SEE): Empresas Públicas – regula-se pelas regras do setor privado	
	Setor Empresarial Local: empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas	
	Setor Empresarial Regional	

Fonte: Adaptado de Revista Contabilidade & Finanças – UPS, São Paulo, n.31, p. 96 – 108, janeiro/abril 2003.

O Setor Público é composto pelo Setor Público Administrativo (SPA) e pelo Setor Público Empresarial (SPE).

O SPA é constituído pelo conjunto de entidades e serviços da Administração Central, Local e Regional<sup>3</sup> e ainda pela Segurança Social e pelos Fundos Autónomos. Desenvolve a sua atividade com base em critérios não empresariais, incluindo as atividades tradicionais do Estado. O seu objetivo não é a obtenção de lucro, mas sim, o cumprimento das competências como o exercício da saúde, segurança, defesa e justiça. Procura deste modo, prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis que provêm de impostos e contribuições obrigatórias, obedecendo a um regime orçamental.

O orçamento formaliza as políticas públicas e permite o controlo e execução da legalidade.

De acordo com o Conselho das Finanças Públicas<sup>4</sup>, o SPE *“integra um universo diversificado de entidades que operam em múltiplos setores de atividade. Caracteriza-se pelo desenvolvimento de atividades intrinsecamente mercantis, através da produção e venda de bens e serviços, embora também servindo fins sociais e/ou coletivos. Estas entidades apresentam fundamentalmente, uma organização e uma gestão empresarial, seguindo uma filosofia que se aproxima bastante das organizações privadas.”* O SPE rege-se por normas contabilísticas empresariais e foca-se na obtenção do lucro (medida objetiva de desempenho).

### **1.3 Breve abordagem da evolução da Contabilidade Pública em Portugal**

Iremos analisar a contabilidade pública tradicional (antes do Regime de Administração Financeira do Estado, adiante designada por RAFE e, posteriormente, a contabilidade pública atual).

#### **1.3.1 A reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Pré RAFE**

A Contabilidade Pública (CP) foi evoluindo ao longo dos anos de forma a melhorar e inovar o seu modelo contabilístico. Até 1974, a Contabilidade Pública Portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, estruturada

---

<sup>3</sup> De acordo com as alíneas h) e o) art.º 229º da CRP as Regiões Autónomas são entidades de Direito Público, com poderes para administrar e dispor do seu património, exercer poder tributário próprio e aprovar o plano económico regional, o orçamento regional e as contas da região.

<sup>4</sup> <https://www.cfp.pt/pt/glossario/sector-publico-empresarial> acedido em 14 de junho de 2023.

numa base de caixa. Esta preocupava-se com as despesas públicas e o cumprimento do orçamento e da lei.

O 25 de abril de 1974, conduziu a mudanças significativas no país. A nível do regime político português, o regime de ditadura governado por Marcelo Caetano, sucessor de António de Oliveira Salazar, mudou para uma democracia. A separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à interdependência dos tribunais, de entre os quais o Tribunal de Contas, conduziu à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental (Santareno, 1997)<sup>5</sup>. Todavia, a contabilidade pública preservou o mesmo objetivo, exaltando apenas a qualidade de informação difundida nas demonstrações financeiras.

Portugal entrou na Comunidade Económica Europeia em 1986. Por se encontrar, em termos económicos, num mercado mais alargado e com regras específicas, o Setor Público e a contabilidade pública sofreram alterações significativas. Portugal teve de acompanhar e adotar as normas internacionais e europeias, de forma que a AP apresentasse valores coerentes e em conformidade com as contas dos seus parceiros europeus, apresentando índices de eficácia, eficiência e economia.

Foram então criados o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor Público (em 1997), o grande impulsionador do desenvolvimento da contabilidade, e o inventário geral do património do Estado. Ocorreu ainda a implementação da classificação económica das receitas e das despesas públicas, tendo em consideração as normas europeias.

### **1.3.1.1 Da RAFE à aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública**

Entre 1990 e 1992, ergueu-se um procedimento de Reforma da Administração Pública, que incutiu a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diversas entidades públicas. Destacam-se três acontecimentos: a criação da Lei das Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/1990), a conceção da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (1991) e a criação do Regime de Administração Financeira do Estado (1992).

Com o Decreto-Lei (DL) n.º 155/92 de 28 de julho e de acordo com este, nasceu uma maior preocupação e sensibilidade dos governos com o processo de reforma e de modernização da Administração Pública.

---

<sup>5</sup> Citado por Nogueira (2005).

Segundo José (2009) citado por Azevedo (2018, p.19), *“os objetivos que foram estabelecidos no RAFE centram-se na melhoria da racionalização da despesa pública, no cumprimento da legalidade, no aumento da eficiência do controlo das despesas públicas e no incremento e melhoria da informação financeira.”* Deste modo, a informação orçamental, patrimonial e económica da contabilidade pública, das inúmeras organizações passou a estar disponível para qualquer indivíduo e, portanto, alcança-se um maior rigor na aplicação dos recursos do Estado e cumpre-se o princípio da economia, eficiência e eficácia prevista no art.º 22.º do RAFE (DL n.º 155/92).

O passo legislativo inicial para esta reforma estrutural foi dado pela alteração da estrutura do Orçamento e dos Princípios e Métodos de gestão orçamental e, de seguida, através da aplicação da Lei das Bases da Contabilidade Pública e da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado.

A Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro, desenvolveu as normas legais do regime de administração financeira do Estado, os princípios, e, claramente, garantiu a sua completa realização, reformulou ainda, o sistema de execução orçamental, reforçando a responsabilidade por essa execução e antecipando uma nova Conta Geral do Estado. *“Cuja estrutura coincide, no essencial com a do Orçamento, de maneira a permitir uma fácil e clara leitura e, portanto, uma melhor apreciação política pelo Parlamento”* (DL n.º.155/92).

No seguimento desta lei, resultou uma melhor organização, aprovação, execução, fiscalização e o debate do Orçamento de Estado (OE), possibilitando e dando ferramentas ao Estado e aos respetivos serviços e organismos, no sentido de assegurar a existência de uma maior eficácia no que respeita aos resultados no âmbito da aplicação de determinadas políticas públicas.

Por outro lado, a Lei das Bases da Contabilidade Pública decretada, no dia 20 de fevereiro de 1990, contém as bases da contabilidade pública<sup>6</sup> e *“o regime de administração financeira do Estado, destinado a substituir o sistema de contabilidade pública que ainda*

---

<sup>6</sup> Segundo Vieira (2008) citado por Anes (2014, p.24), a *“Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro criou as bases da Contabilidade Pública, fundamentalmente em relação ao controlo orçamental, regras de contabilização para as receitas e despesas dos organismos públicos, e os regimes aplicáveis, que são regime geral (autonomia administrativa) e excecional (autonomia administrativa e financeira)”*.

*é, no essencial, o que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936.”<sup>7</sup>*

Esta lei teve um papel relevante na remodelação de três pontos fundamentais da Contabilidade Pública Portuguesa: no regime financeiro, no controlo orçamental e na contabilização das receitas e despesas.

*“A realização e o pagamento das despesas passaram a não estar sujeitas ao sistema de autorização prévia pela Direção-Geral da Contabilidade Pública, confirmando assim uma maior autonomia aos serviços e organismos da Administração Pública” (DL n.º 155/92).* Assim, o Estado, é o responsável pelo controlo e contabilização das receitas e das despesas públicas.

A Administração Pública começou a funcionar de acordo com, o Princípio Constitucional da Desconcentração<sup>8</sup>, o que permitiu aos governantes gerir os meios disponibilizados pelo orçamento, para a realização dos objetivos previamente estabelecidos pela Assembleia da República e pelo Governo.

Mais tarde, entre 1993 e 1996, ocorreria a “queda” da RAFE devido ao incumprimento de alguns objetivos e à falta de resposta a determinadas funções. Foram ainda criados e aprovados planos setoriais adaptados à administração pública baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC) de 1989, e instituíram-se estruturas para o desenvolvimento do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

### **1.3.2 O Plano Oficial de Contabilidade Pública**

Em 1997, com a publicação do POCP, através do DL n.º232/1997, de 3 de setembro, foi dado um avanço importante na reforma das contas públicas e das finanças, encontrando-se, deste modo, soluções para as falhas existentes (Vaz, 2016). Subsequentemente, foram aprovados planos setoriais: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro; Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/200, de 20 de setembro; Plano Oficial de Contabilidade do Ministério de Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro; e o Plano de Contas

---

<sup>7</sup> Ao abrigo do Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho.

<sup>8</sup> O Princípio da Desconcentração tem como propósito evitar que o poder esteja concentrado numa só pessoa ou num grupo de pessoas. Assim, o poder é repartido de acordo com a lei.

das Instituições de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

O POCP constituiu assim, um pilar essencial na evolução da Contabilidade Pública, na promoção da *accountability* de gestão e “*um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas*”<sup>9</sup> pois estabeleceu a obrigatoriedade da implementação da contabilidade analítica, articulada com a contabilidade orçamental e financeira.

O POCP passou então, a obrigar todos os serviços e organismos da administração central, regional e local a executar um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítico, em método diagráfico<sup>10</sup>, com o intuito de utilizarem uma Contabilidade Pública mais moderna, e que esta contribuísse para uma gestão mais eficaz das entidades.

De acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, o POCP, para além de formular uma Contabilidade Pública moderna e atual, deverá ainda permitir, com a sua implementação:

*a. “A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;*

*b. Disponibilizar informação para apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;*

*c. A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a União Europeia.”*

De acordo com o previsto no n.º 1 do art.º 2º do DL, o POCP é “*obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que*

---

<sup>9</sup> Ao abrigo do Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro.

<sup>10</sup> O método diagráfico determina que se registre um fenómeno patrimonial em duas ou mais contas: numa(s) a débito, na(s) outra(s) a crédito.

*não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social.” É também aplicável “às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.*

Até à entrada em vigor do POCP os serviços e organismos da Administração Pública eram obrigados a fornecer elementos ao Ministério das Finanças, após o POCP eram também obrigados a fornecer elementos ao Instituto Nacional de Estatística: Balanço; Demonstração de Resultados; Mapas de Execução Orçamental e os respetivos Anexos das Demonstrações Financeiras (Vaz, 2016).

Em conformidade com *Caiado & Pinto* (2002), referenciados por *Carvalho* (2009, p.23) *“a justificação para o aparecimento do POCP está patente na urgência de modernização dos procedimentos contabilísticos e da possibilidade de comparação da informação contabilística. Ao mesmo tempo, pretende-se que a elaboração dessa informação se torne objetiva e imparcial, ou seja, que tenda para as normas internacionais.”*

O Ministério das Finanças criou a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, mas esta só foi aprovada no dia 20 de março através do Decreto Lei n.º 68/98. A sua missão passa por *“emitir normas, pareceres e recomendações relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza, contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação.”*<sup>11</sup>

Em concordância com o artigo 1º do DL n.º. 68/98, de 20 de março, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNC-AP) foi também criada com o propósito de *“coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação setorial; promover os estudos necessários à adoção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e setorial; elaborar os projetos que impliquem alterações, adiantamentos e normas interpretativas do POCP e pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais.”* Todavia, para Jesus (2003) citado por *Nogueira* (2005, p.99) *“... as recentes inovações, embora “revolucionárias” comparativamente ao sistema anterior, não são*

---

<sup>11</sup> Descrição da missão da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública segundo o Ministério das Finanças, consultado em <https://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html> no dia 21 de junho de 2023.

*suficientes para uma reforma que pretende trazer o sistema português de Contabilidade Pública próximo dos internacionalmente mais desenvolvidos.”*

### **1.3.3 O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais**

De acordo com Meneses & Martins (2013), verificou-se que, desde cedo as autarquias locais têm, em Portugal, um papel essencial na satisfação das necessidades coletivas e que, ao longo do tempo, as suas atribuições e competências têm vindo a aumentar. Por consequência deste aumento, as proporções de fundos públicos a ser gerida pelos autarcas é cada vez maior, sendo estes responsáveis pela devida afetação dos recursos públicos.

*“A necessidade de um conhecimento exato e total da composição do património autárquico exigiu assim, o estabelecimento de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para as autarquias locais e que contemplasse as entidades da Administração Local.”* (Carvalho & Monteiro, 2000 citados por Nogueira, 2005, p.100).

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) consiste na adaptação das regras do POCP à administração local, tal como é previsto no art.º 6.º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto (DL n.º 54-A/99).

O preâmbulo do POCAL, à semelhança do POCP, estabelece que o objetivo principal do plano é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos e que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais (Nogueira, 2005). A integração destas contabilidades numa contabilidade pública moderna, modificou de forma considerável o sistema da contabilidade autárquico, assim como o sistema de gestão, dado que estabeleceu a normalização e uniformização dos sistemas contabilísticos (Teixeira & Correia, 2000 citado por Anes, 2014).

O POCAL permite que haja uma maior transparência e veracidade das informações contabilísticas, contribuindo, assim, para uma maior eficiência e eficácia dos recursos públicos utilizados pelos Municípios.

O POCAL introduz nas autarquias locais um sistema contabilístico que responde às necessidades particulares de prestação de contas destas entidades e tem como propósitos:  
*“- Fornecer a informação necessária para que as autarquias preparem as contas anuais e outros documentos a apresentar aos diferentes utilizadores, nomeadamente à*

*Assembleia Municipal e ao Tribunal de Contas; - Fornecer a informação necessária para calcular os agregados da Contabilidade Nacional respeitantes à Administração Pública, particularmente sobre a administração local; - Oferecer a informação económica e financeira requerida para tomar decisões de natureza política e de gestão; - Melhorar a transparência na gestão dos recursos financeiros e do património que a autarquia administra e controla”* (Carvalho et al, 2009, citado por Teixeira et al. 2015).

Em conformidade com Azevedo (2018, p.29) “*este novo diploma contabilístico foi um marco inovador, tendo carácter obrigatório em todas as autarquias locais e entidades equiparadas (áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais)*”.

Aprovado pelo DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, e tendo por base a sua análise, evidencia-se que este apresenta os princípios orçamentais e contabilísticos, o plano de contas, os documentos previsionais (composto pelo orçamento e pelas grandes opções) e os documentos de prestação de contas (o Balanço, a Demonstração de Resultados, Anexos, Relatórios de Gestão, Plano Plurianual de Investimentos e Mapas de Execução Orçamental onde é apresentada a preparação e a execução do orçamento), o sistema contabilístico, os critérios e métodos específicos de controlo interno e de contabilização, assim como, as regras previsionais e os critérios de valorimetria.

Nogueira (2005) acrescenta ainda que, as regras orçamentais se referem à previsão de impostos, taxas e tarifas, transferências correntes e de capital, transferências financeiras, empréstimos e despesas com o pessoal.

De acordo com o ponto 2.8.1 do DL n.º 54-A/99, as autarquias locais devem elaborar e manter atualizado o inventário de todos os bens, direitos e obrigações constitutivos do seu património, utilizando para tal os critérios de valorimetria.

O POCAL obriga ainda à realização de um sistema de controlo interno que abarque o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo ou outros procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de

informação financeira fiável (ponto 2.9.1 do DL n.º 54-A/99). O que até então era uma matéria omissa ao POCP.

Em suma, o POCAL procura fortalecer a transparência da situação financeira e patrimonial das autarquias, revelando, desta forma, os seus limites económicos e jurídicos, assim como, o uso de novas técnicas de gestão pelas autarquias locais e de sistemas informáticos adequados, no sentido de fortalecer a transparência das relações financeiras das autarquias, a utilização correta da informação disponibilizada e a descrição clara dos fins a que se destina.

### **1.3.4 O SNC-AP: O novo modelo contabilístico**

Após a crise que se fez sentir em 2010, houve a necessidade de implementar na União Europeia medidas orçamentais. O Setor Público necessitava de uma evolução notória, de modo a melhorar a consolidação e a prestação de contas, a apresentar um maior rigor e desempenho ao nível financeiro, refletido nas demonstrações financeiras. Contribuindo, dessa forma, para uma maior transparência na divulgação da informação à sociedade.

Desde a aprovação do POCP e dos seus planos setoriais, a normalização contabilística da Contabilidade Pública em Portugal apresenta incoerências face às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e encontra-se desatualizada face ao SNC aplicado no setor privado ajustado às normas internacionais (IAS/IFRS).

A aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), em 11 de setembro de 2015, concretiza a materialização da reforma da administração financeira do Estado, após 18 anos desde a aprovação do POCP. Este resulta da convergência das normas de contabilidade internacionais para o Setor Público.

*“O SNC-AP pretende resolver a fragmentação e as inconsistências existentes nas entidades públicas, com a adoção de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas a nível internacional”* (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016, p.20). O SNC-AP reforça a base de acréscimo na contabilidade e o relato financeiro das entidades públicas e uniformiza os procedimentos de consolidação de contas, criando três subsistemas articulados de informação: a contabilidade orçamental, financeira e de gestão.

De realçar que, *“o SNC-AP se aplica a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao*

subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” (nº1 do artigo 3.º do DL n.º 192/2015).

Gomes (2018, p.16) afirma que o SNC-AP obriga a utilização da base de acréscimo como base contabilística do registo das transações, sem prejudicar a informação de base de caixa, e esclarece que o normativo compreende:

- “Uma estrutura conceptual (anexo I) que estabelece os princípios basilares que estão subjacentes à construção das Normas de Contabilidade Pública (NCP);
- Um conjunto de 27 NCP (anexo II) específicas para determinadas transações e assuntos (incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental);
- Um Plano de Contas detalhado que permite acomodar o relato orçamental, o relato financeiro e o relato estatístico: Plano de contas Multidimensional (anexo III, classes 1 a 8).
- Um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e de relato orçamental (incluídos na NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras e a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, respetivamente)”.

Tabela 2 - Organização do SNC-AP

<b>Estrutura Concetual (anexo I)</b>	
<b>27 Normas de Contabilidade Pública (anexo II), sendo:</b>	Contabilidade financeira: = NCP 1 a 25
	Contabilidade orçamental: = NCP 26
	Contabilidade de gestão: = NCP 27
<b>Plano de contas multidimensional (anexo III), classes 1 a 8</b>	

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela seguinte sintetiza as 27 NCP, com base nas normas internacionais.

Tabela 3 - As NCP e as IPSAS

Normas de Contabilidade Pública	Designação	Normas Internacionais
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IPSAS 1 e 2
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IPSAS 3
NCP 3	Ativos Intangíveis	IPSAS 31
NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços	IPSAS 32
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 17
NCP 6	Loações	IPSAS 13
NCP 7	Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 5
NCP 8	Propriedades de Investimento	IPSAS 16
NCP 9	Imparidade de Ativos	IPSAS 21 e 26
NCP 10	Inventários	IPSAS 12
NCP 11	Agricultura	IPSAS 27
NCP 12	Contratos de Construção	IPSAS 11
NCP 13	Rendimento de Transações com Contraprestação	IPSAS 9
NCP 14	Rendimento de Transações sem Contraprestação	IPSAS 23
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NCP 16	Efeitos de Alterações e Taxas de Câmbio	IPSAS 14
NCP 17	Acontecimentos após Data de Relato	IPSAS 15, 28, 29 e 30
NCP 18	Instrumentos Financeiros	IPSAS 25
NCP 19	Benefícios dos Empregados	IPSAS 20
NCP 20	Divulgação de Partes Relacionadas	IPSAS 34
NCP 21	Demonstrações Financeiras Separadas	IPSAS 35
NCP 22	Demonstrações Financeiras Consolidadas	IPSAS 36
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	IPSAS 37
NCP 24	Acordos Conjuntos	IPSAS 18
NCP 25	Relato por Segmentos	
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental	
NCP 27	Contabilidade de Gestão	

Fonte: Adaptado de Moreira (2020).

O SNC-AP encontra-se assente numa Estrutura Concetual (EC) e é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão (artigo 4º do DL n.º192/2015), de modo a permitir a execução dos objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação.

Ao abrigo do anexo 1 do DL n.º 192/2015, “a Estrutura Concetual define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios

*financeiros por parte das entidades públicas.*” A EC é uma das novidades do novo normativo dado que, nos anteriores planos setoriais esta não existia e serve de ponto de partida para a elaboração das NCP (Nogueira, Silva & Ribeiro, 2020). Para além disto, esta “*define os quatro pilares do normativo que devem ser seguidos para a resolução dos factos patrimoniais:*

- “*Reconhecimento – o quê e quando é contabilizado o facto patrimonial;*
- *Mensuração – qual o valor dado ao facto patrimonial para a sua valorização;*
- *Apresentação – como e onde aparecem os itens nas Demonstrações Financeiras (DF);*
- *Divulgação – informação narrativa sobre os itens das DF.*” (Azevedo, 2018 referenciado pelos autores mencionados anteriormente, p.7).

De acordo com, Monteiro (2013) citado por Santos (2022, p.25) “*a contabilidade financeira apresenta como objetivos a realização do apuramento das relações entre clientes, fornecedores, sócios, acionistas, apuramento do resultado do período e o valor de património que uma determinada entidade pública apresenta, avaliando o seu balanço*”.

Esta contabilidade tem por base as normas internacionais de CP, as IPSAS, que permitem registar as transações e todos os eventos que afetam a sua posição e desempenho financeiro, assim como, os fluxos de caixa de uma determinada entidade. Trata-se então de uma contabilidade relativa aos acontecimentos passados de uma entidade, onde se originam lançamentos contabilísticos e a existência de documentos, que posteriormente se vão refletir nas demonstrações financeiras (Santos, 2022).

A contabilidade financeira assenta ainda, nos seguintes elementos: 25 NCP e uma Norma de Contabilidade Pública para as Pequenas Entidades (NCP-PE), na EC e no Plano de Contas Multidimensional.

Por fim, dizem respeito às demonstrações financeiras desta contabilidade: o Balanço; a Demonstração de Resultados por Naturezas; a Demonstração das Alterações no Património Líquido e Demonstração de Fluxos de Caixa.

Por sua vez, a contabilidade orçamental assenta na NCP 26, nos classificadores orçamentais e nos modelos de demonstrações orçamentais, que possibilitam o

acompanhamento de toda a execução do orçamento das entidades públicas através do controlo dos créditos orçamentais, numa base de caixa na fase de orçamentação (onde se evidencia uma previsão das receitas e autorização das despesas, durante o ano civil) e a fase da execução e a obtenção de indicadores orçamentais. Onde são estabelecidos objetivos e metas exequíveis servindo as funções de gestão.

A contabilidade orçamental encontra-se interligada à Lei de Execução Orçamental, e, ainda, ao Regime Financeiro das Administrações Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), presente na Lei nº 73/2013, de 3 de setembro (Vaz, 2016).

*“O registo de todo o processo orçamental descrito e previsto na NCP 26, permite que se acompanhe devidamente as fases da receita e da despesa presentes no ponto nº 4 e 5 respetivamente, página 7754 do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, procurando fazer um melhor controlo e respetiva avaliação, de uma forma transparente.”* (Santos, 2022, p.25)

Por último, a contabilidade de gestão assenta na NCP 27, em base de acréscimo e reclassifica os gastos (classe 6) e os rendimentos (classe 7) da contabilidade financeira<sup>12</sup>. Tem como objetivo principal o apuramento e análise de custos que ocorreram para se obter um custo final.

De acordo com a NCP 27, *“a contabilidade de gestão permite não só apurar custos históricos já ocorridos, mas também, permite realizar previsões sobre custos que possam ocorrer futuramente e, assim, a contabilidade de gestão fornece uma grande ajuda à gestão orçamental, no que toca à elaboração de orçamentos e auxílio na tomada de decisões”* (Santos, 2022, p.26).

De acordo com Pinho (2014), a contabilidade de gestão também conhecida anteriormente por contabilidade de custos, apresenta um papel crucial no que diz respeito à análise e controlo de custos no setor público, uma vez que, faculta aos gestores públicos a ajuda necessária para compreenderem o processo de planificação e tomada de decisão. Permite ainda, aos gestores públicos, a perceção de onde estão a ser aplicados os recursos e se estão a ser aplicados e geridos da melhor forma.

---

<sup>12</sup> Contabilidade de Gestão no SNC-AP (NCP 27), Ordem dos Contabilistas Certificados. Acedido em [https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O\\_SNC-AP.pdf](https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O_SNC-AP.pdf) no dia 16 de agosto de 2023.

A contabilidade de gestão presta aos gestores auxílio na realização do orçamento, controlo, mensuração e avaliação dos custos incorridos; mensuração e avaliação dos proveitos obtidos; obtenção de informação de custeio para a fixação de taxas e preços; e avaliação de programas, atividades, propostas e decisões ao nível económico.

O SNC-AP também exige a implementação de um sistema de controlo interno que abrange, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis, que cooperem para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente. Incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016).

*“O SNC-AP prevê ainda a figura de um Contabilista Público que deve assegurar a regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e organismos e na execução da contabilidade pública”* (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016, p.22).

*“Haverá sempre quem diga que o projeto de implementação do SNC-AP é ambicioso, mas há outras opiniões que referem que esta mudança já vem muito tarde. Um dos objetivos deste sistema é trazer mais transparência, harmonização e credibilidade às contas públicas. As características principais da informação financeira que será construída de acordo com o novo sistema são: a relevância, fiabilidade, compreensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade”* (Rua, 2015, citado por Pomirkovana, 2018, p.15).

Este modelo teve influências internacionais na sua publicação e a sua implementação estava prevista *“para janeiro de 2017, no entanto, nessa altura não existiam condições técnicas, legais e institucionais para a entrada em vigor do novo referencial contabilístico”* (Pormikovana, 2018, p.15). Porém, a sua entrada em vigor foi sucessivamente adiada *“para 1 de janeiro de 2018 e de seguida para 1 de janeiro de 2019, sendo executada desta última, nomeadamente na Administração Local (foram considerados prazos diferentes) e tendo entrado em vigo em 1 de janeiro de 2020”* (Nogueira, Silva & Ribeiro, 2020, p.8).

#### **1.3.4.1 NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental**

Esta norma tem como objetivo *“regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais do relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades”*. (§ 1 NCP 26)

A contabilidade orçamental aplica-se a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenha natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas. *“A presente norma aplica-se a todas as entidades sujeitas ao SNC-AP, devendo o relato consubstanciar-se nas demonstrações orçamentais que se destinam a satisfazer as necessidades dos utilizadores (...)”*. (§ 2 NCP 26)

Desta forma, todas as entidades públicas são obrigadas a implementar um sistema de contabilidade orçamental baseado na NCP 26.

De acordo com os pontos 40 e 41 da NCP 26, o relato orçamental pode *“proporcionar aos utilizadores informação que indique se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adotado e, se os recursos foram obtidos e usados de acordo com os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros”*. O relato orçamental proporciona também, informações acerca do *“orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental”*.

Este tipo de relato faz-se através das demonstrações orçamentais, que são definidas pelo ponto 40 como *“uma representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade”*. Estas demonstrações, em conformidade com o ponto 42, proporcionam informação sobre: a) *Dotações de despesa e previsões de receita*; b) *Alterações orçamentais*; c) *Cabimentos, compromissos, obrigações e receitas liquidadas*; d) *Despesas pagas e receitas cobradas*; e) *Grau de execução orçamental (despesas e receitas)*; f) *Desempenho orçamental*.”

As demonstrações orçamentais são constituídas pelas demonstrações previsionais, demonstrações de relato e demonstrações orçamentais consolidadas, cuja caracterização se encontra descrita na tabela seguinte.

Tabela 4 - Componentes das demonstrações financeiras

Tipos	Documentos orçamentais
Demonstrações previsionais	Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual
	Plano Plurianual de investimentos (PPI)
Demonstrações de relato	Demonstrações do desempenho orçamental
	Demonstração de execução orçamental da receita
	Demonstração de execução orçamental da despesa
	Demonstração da execução do plano Plurianual de Investimentos
	Anexo às demonstrações orçamentais
Demonstrações orçamentais consolidadas	Demonstração consolidada do desempenho orçamental
	Demonstração consolidada de direitos e obrigações, por natureza

Fonte: Adaptado de Fernandes (2019).

No que diz respeito às demonstrações de relato, estas apresentam informação correspondente à execução orçamental, que segundo a NCP 26, é efetuada de acordo com o ciclo orçamental.

*“O ciclo orçamental da receita deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial: inscrição de previsão de receita, liquidação e recebimento, sem prejuízo de eventuais anulações de receita emitida que corrijam a liquidação ou de eventuais reembolsos e restituições que corrijam o recebimento e, eventualmente, a liquidação. A liquidação pode exceder a previsão de receita, sendo que só poderão ser liquidadas as receitas previstas em orçamento.”* (§ 4 NCP 26)

Enquanto, *“o ciclo orçamental da despesa deverá obedecer às seguintes fases executadas de forma sequencial: inscrição de dotação orçamental, cabimento<sup>13</sup>, compromisso, obrigação e pagamento, sem prejuízo de eventuais reposições abatidas aos pagamentos que para além de corrigirem os pagamentos podem igualmente corrigir todas as fases a montante até ao cabimento.”* (§ 5 NCP 26)

Realça-se ainda que, o registo contabilístico das fases da receita e da despesa é realizado na classe 0 (§37 NCP 26) e as contas da classe 0 identificam o respetivo classificador.

#### 1.3.4.2 NCP 27 – Contabilidade de Gestão

A partir de 2020, com o início da aplicação do SNC-AP pelos Municípios, passa a vigorar a NCP 27, tornando-se esta obrigatória<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> De acordo com o ponto 3 da NCP 26, cabimento é a reserva de dotação disponível para o processo de despesa que se pretende realizar.

<sup>14</sup> Informação disponibilizada em <https://quadrosetetas.pt/da-contabilidade-de-custos-a-contabilidade-de-gestao-nos-municipios-algumas-consideracoes/>, acedida no dia 20 de outubro de 2023.

Em conformidade com Santos (2022), a NCP 27 é a única norma integrante do SNC-AP que faz a regulação da contabilidade de gestão na Administração Pública e define a forma correta de apresentação dos custos ocorridos e rendimentos obtidos, obrigando à divulgação de informação.

Esta norma tem como objetivo *“estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.”* (SNC-AP, 2015, p.7776).

A NCP 27 deve ter em conta dois tipos de utilizadores, os internos (vertente interna), que consequentemente apoiam os processos internos de gestão pública e os externos (vertente externa), que contribuem para a responsabilização de prestação de contas (Galvão & Teixeira, 2019). Ao contrário do que acontece no setor empresarial, a informação proveniente da contabilidade de gestão permanece essencialmente no interior das organizações.

*“Esta norma, apresenta por um lado, as linhas orientadoras para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas diferentes entidades da administração pública e por outro, estabelece também a informação a divulgar.”* (Teixeira, 2016, p.4).

Para além disto, esta norma pretende ainda alcançar os seguintes objetivos: facilitar a implementação da contabilidade de gestão e a importância desta em todas as entidades públicas; explicar os diversos conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados e permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas (DL 192/2015, 2015, p.7776).

*“Esta norma é uma âncora poderosa no que toca ao auxílio à gestão interna e, também, nas tomadas de decisões dos gestores. Devido à obrigatoriedade da divulgação da informação, tem como objetivo prestar a mesma de uma forma transparente e responsabilizada, permitindo ainda uma avaliação das entidades públicas.”* (Santos, 2022, p.31).

No ponto 6 da NCP 27 é referido que *“a contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas*

*adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes*”. E no ponto 7 acrescenta que esta deve proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente:

*“a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais;*

*b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade;*

*c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos;*

*d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases e efeitos de estufa.”*

Deste modo, a NCP 27, através de contas específicas, releva uma elevada preocupação com a responsabilidade social e ambiental.

A NCP 27 prevê ainda a aplicação de um dos seguintes sistemas de custeio: sistema de custeio total, sistema de custeio variável, sistema de custeio direto, sistema de custeio racional e custo padrão. Esta norma enumera também as características de informação possíveis de serem obtidas, os critérios de afetação para uma repartição dos gastos indiretos, assim como, as divulgações que são obrigatórias e devem constar do relatório final de gestão (Santos, 2022).

Relativamente aos sistemas de custeio, estes têm como base a distinção entre custos variáveis e custos fixos. Sendo que o *“custo é determinado como variável, se o total variar em proporção direta ao volume de produção. Um custo é denominado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção”* (Ferreira, 2007, citado por Santos, 2017, p.18).

De acordo com o ponto 3.2 da NCP 27, o sistema de custeio total é o *“sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não correntes.”* O sistema de custeio variável é o *“sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados*

*nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.*” Assim, neste sistema são apenas apreciados os custos variáveis.

De acordo com o mesmo ponto da norma, o sistema de custeio direto é o *“sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja, não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos.”* Segundo Santos (2017), os custos diretos são aqueles que estão relacionados especificamente com as linhas de produção ou prestação de um serviço, a partir do registo de materiais e análise de tempos de trabalho. Por outro lado, os custos indiretos representam os recursos adquiridos, cujo consumo não se encontra imputado diretamente aos produtos individuais, uma vez que são partilhados por mais do que um produto ou serviço.

Este ponto define ainda que o sistema de custeio racional é o *“sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subactividade.”* (Santos, 2017, p.19)

Por fim, o custo padrão é um *“método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados. Além disso, corresponde ainda ao custo previsto de prestar um serviço ou produzir uma unidade de saída, ou um custo predeterminado para ser atribuído aos serviços prestados ou aos produtos produzidos.”* (Santos, 2017, p.19).

*“Ao contrário dos sistemas de custeio anteriores, que se baseiam em custos já determinados, o custo padrão utiliza estimativas permitindo saber quanto um produto deveria custar e quanto custa de facto.”* (Santos, 2017, p.19)

A norma NCP 27 indica que o Sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) revela ser o *“mais adequado para as realidades das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades”* (ponto 21), uma vez que se *“carateriza pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes”* (ponto 19). Este modelo assenta no pressuposto que são as atividades que consomem os recursos.

A implementação do sistema ABC requer as seguintes etapas principais (ponto 20 da NCP 27):

a) Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos;

b) Atribuir os custos às atividades;

c) Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços);

d) Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;

e) Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.

*“O sistema ABC não é apenas um método de cálculo do custo de produção, mas também um método de controlo de gestão, pois este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa.”*  
(Torres, 2019, p.23).

No ponto 26 desta norma estão identificadas as razões para escolher o sistema ABC:

*“a) Orienta a atenção dos dirigentes e gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade;*

*b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de:*

*(i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor;*

*(ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos;*

*(iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura;*

*(iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos;*

*(v) Realizar benchmarking com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas.”*

No que se refere à divulgação de informação, a NCP 27 salienta no § 30 que os documentos de prestação de contas *“devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e gestão.”* Correspondendo o período de análise de toda a informação necessária para a divulgação, o exercício económico da informação obtida no sistema de contabilidade orçamental e financeira, normalmente, o ano civil.

No que diz respeito ao Relatório de Gestão, a norma indica genericamente, nos § 34 e 38, o que deve ser divulgado por cada serviço, bem ou atividade final tendo em conta as especificidades relativas ao subsetor que se enquadra (subsetor da educação, subsetor da saúde, autarquias locais e, finalmente, informação sobre a gestão ambiental).

Assim, e de acordo com o § 34 da NCP 27, o Relatório de Gestão deve apresentar *“Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico; Objetos de custo finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”*.

No que concerne ao subsetor das autarquias locais, estas devem divulgar informação sobre os custos de cada bem produzido ou serviço prestado; função, unidade, departamento ou atividade e por fim, informação sobre cada bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

A NCP 27 reconhece ainda *“os indutores, ou unidades de obra, mais comuns nas Administrações Públicas, nomeadamente:*

- 1. Proporção aos gastos diretos;*
- 2. Proporção ao número de horas trabalhadas;*
- 3. Proporção à área ocupada;*
- 4. Proporção ao número de utilizadores;*
- 5. Proporção à quantidade de bens ou serviços prestados.”*

Desta forma, as autarquias locais devem numa fase inicial:

Tabela 5 - Fase inicial de implementação da NCP 27

Antes de implementar o subsistema de contabilidade de gestão:	
1º	Identificar centros de custo ou atividade, bem como produtos ou serviços;
2º	Desdobrar o plano de contas da classe 9. Reclassificação dos gastos da contabilidade financeira, em gastos diretos, indiretos, não incorporados e ambientais. Distribuição pelas unidades orgânicas dos gastos diretos, indiretos e ambientais, caso seja aplicável. Repartição dos custos das orgânicas pelas atividades e/ou funções. Caso a entidade não o pretenda obter os gastos por departamentos, serviços, divisões ou outro tipo de unidades orgânicas, os gastos reclassificados são distribuídos desde logo pelas atividades e/ou funções. Repartição dos custos por atividades e/ou funções, pela produção de ativos fixos, por produtos e por serviços prestados. Transferência de custos dos produtos não vendidos/fornecidos para a variação dos inventários de produção. Reclassificação dos rendimentos da contabilidade financeira, em rendimentos diretos, gerais e ambientais.
3º	Determinar os critérios de repartição funcional de gastos e rendimentos por atividade ou centros de custos, bem como os critérios de repartição por produtos e serviços;
4º	Tipificar os registos contabilísticos a efetuar, os momentos em que serão efetuados e os documentos formais que os irão suportar, bem como, não menos importante, as pessoas responsáveis pela sua apresentação e as consequências factuais da negligência.

Fonte: Adaptado de Silva, Góis, Marques (2023).

Importa ainda realçar que as Micros entidades, isto é, as entidades que apresentam nas últimas duas prestações de contas um montante global de despesa orçamental paga inferior ou igual a 1.000.000 euros<sup>15</sup> não são obrigadas a aplicar a NCP 27.

### 1.3.4.3 Correlação entre o POCAL e o SNC-AP

Através da análise documental foi possível elaborar a tabela a seguir apresentada e relacionar o que fora dito e explicado até então. Esta análise permitiu não só comparar e correlacionar o POCAL com o SNC-AP, assim como, a importância e melhoria desta transição.

Tabela 6: Análise documental: Correlação entre o POCAL e o SNC-AP

	POCAL (Plano Setorial do POCP)	SNC-AP
<b>Estrutura Concetual (EC)</b>	Não existe uma EC, embora constem alguns conceitos, regras previsionais, princípios orçamentais e contabilísticos.	Aplicação de princípios sustentados em NCP assentes em conceitos definidos numa estrutura concetual, aplicados no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira.
<b>Planos Setoriais</b>	Planos setorial dedicado às autarquias, no entanto, existem outros. Nomeadamente para a saúde, educação e segurança social, para além do próprio POCP.	Um único referencial para todos os setores da administração pública.

<sup>15</sup> Conforme o disposto no artigo 5º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto.

	POCAL (Plano Setorial do POCP)	SNC-AP
<b>Plano de Contas</b>	Plano contempla contas de operações orçamentais (Classe 0 e conta 25), contas de Balanço e contas de Demonstração dos Resultados (Classe 1 a 8), em paralelo com outras classificações orçamentais.	Previsão de um PCM, admitindo uma só classificação das operações por natureza, a ser usada para efeitos orçamentais e financeiros.
<b>Contabilidade orçamental</b>	Classe 0 e conta 25 para a execução dos fluxos financeiros associados ao orçamento, fazendo a ligação com a contabilidade financeira.	Totalmente autonomizada ao nível da Classe 0.
<b>Demonstrações orçamentais e financeiras (DOF)</b>	O mapa de execução orçamental da despesa contempla todos os compromissos, não destacando os que consistem em contas a pagar. Os seus anexos refletem adequadamente a situação económica e financeira da autarquia local, o resultado das suas operações e a execução do respetivo orçamento. No regime simplificado não há demonstrações financeiras.	Na demonstração de execução orçamental da despesa serão identificados de modo autónomo os compromissos que já constituem contas a pagar. Todas as entidades passam a preparar DOF. A informação é preparada na base do acréscimo; apresentam os ativos, passivos, rendimentos e gastos das Administrações Públicas; apresentam informação sobre os fluxos de caixa e possuem informações sobre as contribuições e distribuições do património líquido. Ou seja, passa a existir uma Demonstração das Alterações no Património Líquido e uma Demonstração dos Fluxos de Caixa na ótica financeira. Posto isto, estas demonstrações são objeto de certificação legal de contas.
<b>Demonstração de fluxos de caixa</b>	O mapa de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e às demais operações que afetam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais (da gerência anterior para a gerência seguinte). As receitas e despesas orçamentais serão desagregadas de acordo com a discriminação constante do orçamento. Deve ainda constar o movimento dos recibos para cobranças, garantias e cauções.	A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa ocorridos durante o período, classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento, conforme o modelo constante do Apêndice à presente Norma. Esta deve apresentar ainda uma conciliação entre os saldos. Os fluxos de caixa relatados por tipos de atividades devem também ser conciliados com os pagamentos e recebimentos orçamentais.

	POCAL (Plano Setorial do POCP)	SNC-AP
<b>Demonstrações dos Resultados</b>	Apresenta os custos e proveitos classificados por natureza, os resultados são classificados em correntes (operacionais e financeiros) e extraordinários.	Esta Norma exige que todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período sejam incluídos na determinação do resultado líquido do período, a menos que uma outra NCP exija de outra forma. Exigem também outros itens, designadamente, os aumentos e diminuições de revalorizações e algumas diferenças cambiais reconhecidas diretamente como alterações no património líquido. Assim sendo, esta Norma obriga a apresentação de uma Demonstração das Alterações no Património Líquido que coloque em evidência os rendimentos e gastos totais de uma entidade, incluindo os que são reconhecidos diretamente no património líquido.

Fonte: Adaptado de Almeida (2017); David, Abreu, Segura & Formigoni (2016) e tendo como base o DL N° 54-A/99; DL n° 192/2015.

Através da uma análise comparativa entre o POCAL e o SNC-AP e, tendo por base os regulamentos estudados, destaca-se a introdução de uma EC para a contabilidade financeira onde se encontram definidos os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento das normas de CP, aplicáveis na elaboração e na apresentação das demonstrações financeiras.

Deste modo, o SNC-AP aperfeiçoou as carências presentes no POCAL, uma vez que este plano indicava as demonstrações financeiras e os elementos que as compunham. Para além disto, modificou algumas nomenclaturas que existiam no POCAL, tal como podemos verificar na seguinte tabela:

Tabela 7 - Análise Documental: Alteração das nomenclaturas

POCAL	SNC-AP
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações incorpóreas	Ativos intangíveis
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (para depreciação de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos
Empréstimos financeiros	Financiamentos obtidos

Fonte: Adaptado de Carvalho & Carreira (2016).

O alinhamento da Demonstração dos Resultados possibilita determinar gradualmente: os Resultados antes das depreciações e de gastos de financiamento, através do cálculo do EBITDA; o Resultado Operacional (antes dos gastos de financiamento), através do EBIT; o Resultado Antes de Imposto (EBT) e por fim, o Resultado Líquido do Período, depois do Imposto sobre o Rendimento.

O SNC-AP expõe ainda modelos das demonstrações financeiras e modelos das demonstrações de execução orçamental, o que contribuiu para uma melhoria da informação contabilística. A existência destas demonstrações são fatores imprescindíveis para o planeamento financeiro, para a análise da política orçamental e para a obtenção de uma imagem verídica e adequada das finanças públicas, sendo alvo de certificação legal de contas e aprovadas pelos órgãos de gestão competentes.

Além disso, o SNC-AP incluiu a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das alterações do património líquido e as demonstrações financeiras previsionais, o que não existia no POCAL. O anexo é mais completo, apresentando um conjunto das divulgações exigidas nas NCP.

De acordo com a tabela apresentada na página anterior, a Demonstração de Fluxos de Caixa é diferente do Mapa de Fluxos de Caixa previsto no POCAL, esta classifica os fluxos por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

É, também, apresentado um Plano de Contas Multidimensional que suprime a existência de muitas contas para o mesmo registo e o afastamento entre o classificador patrimonial

e económico, e um único normativo para todas as administrações públicas, propiciando, assim, uma melhor comparabilidade entre todos os setores que a compõem.

Desta forma, torna-se um componente facilitador no processo de consolidação de contas, *“em que no perímetro de consolidação haja entidades sujeitas ao SNC e outras sujeitas ao SNC-AP, já que apresenta regras de consolidação de contas mais adequadas e harmonizadas com o SNC, o que contribuirá para uma melhor avaliação do desempenho e da posição financeira do grupo das entidades”* (Velo, 2018, p.65). Consequentemente, aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais, assim como, um relato financeiro, orçamental e de informação de contabilidades de custos mais completo.

Todas as entidades públicas ficam responsáveis por assegurar as condições necessárias para a transição do novo normativo, o que obrigou a uma formação de todos os recursos humanos e ao desenvolvimento de novos *softwares* adaptados a este normativo contabilístico.

Segundo Carvalho & Carreira (2016) citados por Azevedo (2018, p.74) *“atendendo aos critérios de reconhecimento e de mensuração do SNC-AP as áreas que poderão causar maior impacto na transição do POCAL para o SNC-AP são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento e as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes”*.



## 2 Metodologias

Este capítulo revela o método de investigação utilizado durante o processo de pesquisa, o Estudo de Caso. A adoção deste método de investigação é fundamentada ao longo deste capítulo, o qual explica os vários passos associados a esta investigação: metodologia adotada e recolha de dados, assim como o problema e questões de investigação.

### 2.1 Metodologia adotada

Este capítulo é fulcral para obter as respostas às questões de investigação. Para Baptista & Sousa (2014), *“a metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir”*. No fundo, a metodologia consiste na identificação das etapas, dos procedimentos e das estratégias a adotar para a análise das informações recolhidas, de forma a responder às questões de investigação (Hungler & Polit, 1995). Segundo Yin (2003), a escolha do tipo de pesquisa é fundamental, salientando que é preciso tempo e paciência para este processo.

Na realização da investigação existem três métodos que podem ser classificados em quantitativo, qualitativo e misto. Estes métodos têm abordagens divergentes no que diz respeito à facticidade e à observabilidade (Fenton & Charsley, 2000).

O método quantitativo tem como objetivo a compreensão de dados recolhidos por determinadas amostras para a tomada de decisão. Este método estuda as correlações das variáveis em estudo e as suas explicações, tendo como finalidade a validação e a confiabilidade dos dados (Hair, Bush, & Ortinau, 2006). O objetivo deste método é a quantificação do problema e a sua dimensão, fornecendo informações numéricas sobre o problema.

O método qualitativo tem como objetivo a análise dos comportamentos em profundidade, na tentativa de capturar, compreender e interpretar as perspetivas dos indivíduos sobre determinados assuntos, segundo Bodgan & Bikler (1994).

De acordo com Yin (2001) citado por Azevedo (2018, p.77), *“o estudo do caso possibilita a utilização de múltiplas fontes de investigação, tais como reuniões, observações ou análise documental”*, ferramentas essenciais para o desenvolvimento deste trabalho, de modo a descrever situações concretas que permitem o conhecimento e compreensão acerca do fenómeno em causa. Este autor acrescenta ainda que se trata de *“uma*

*investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”.*

Por outro lado, Yin (2015) citado por Zarbashev (2022, p.18) afirma que o estudo de caso é *“o método que devia ser preferido em situações onde se procura responder a questões de “como?” e “porquê?””.*

A pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa, sendo que a abordagem quantitativa é mais apropriada para planos de investigação estruturados e fixos, onde os conceitos, variáveis e hipóteses não se alteram ao longo da investigação; observação objetiva; utilização de técnicas estatísticas de análise de dados; os resultados do estudo são generalizações que permitem prever, explicar e controlar fenómenos. Enquanto a abordagem qualitativa aplica técnicas de observação, recolha de dados no meio natural; o resultado do estudo são descrições particulares de um fenómeno inserido num contexto social, temporal e histórico específico; interpretativa, dirigida a casos particulares, ideográfica.<sup>16</sup>

No seguimento da apresentação do enquadramento teórico das metodologias de investigação, neste estudo iremos considerar a análise qualitativa.

Nesta decorrência, utilizamos para o estudo da implementação da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto, uma análise comparativa entre os anos 2020, 2021 e 2022 da informação contida nos relatórios de gestão destas entidades do poder local. Foram analisados estes anos, uma vez que a implementação da NCP 27 se tornou obrigatória nos Municípios a partir de 2020 e porque se pretendia analisar de que forma o poder local implementou a NCP 27 e a desenvolveu durante este período.

De seguida, procedeu-se a uma análise de conteúdo às entrevistas realizadas aos responsáveis pela implementação e continuidade da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto.

Assim sendo, primeiramente, foi escolhido para objeto de estudo o poder local, uma vez que consideramos as autarquias locais entidades fundamentais pelas suas funções administrativas e sociais, pela capacidade empregadora que possuem e pela quantidade

---

<sup>16</sup>Informação disponibilizada em: <https://pt.slideshare.net/barbaramorim/2011-metodologia-de-investigao-em-cincias-sociais-e-humanas-teoria-e-prtica> no dia 22 de outubro de 2023.

de meios financeiros que gerem ao nível local. As motivações pelo interesse nas autarquias do Distrito do Porto surgem por questões de residência e de proximidade.

A recolha de dados consistiu na recolha da informação sobre a contabilidade de gestão nas autarquias e o seu impacto na gestão das mesmas.

Ainda fazendo parte da análise qualitativa, e tendo por base a informação veiculada e analisada nos relatórios de gestão, foi elaborado um conjunto de questões no sentido de perceber melhor alguns aspetos presentes nestes documentos. As questões são de resposta aberta, focam aspetos genéricos ao nível do tratamento dado à contabilidade de gestão no âmbito da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto.

Este conjunto de questões foi colocado para resposta aos responsáveis pela contabilidade dos municípios contactados e, dos quais obtivemos resposta positiva para apoio ao estudo objeto desta dissertação.

De forma a colmatar algumas das lacunas existentes nos relatórios de gestão analisados foi elaborado um guião de entrevista, com um conjunto de oito questões de resposta aberta. Dado que as questões abertas *“dão oportunidades de os inquiridos se expressarem através das suas próprias palavras e não sugerem respostas, ao passo que as perguntas fechadas produzem respostas mais facilmente analisáveis, com menor variabilidade e comparáveis entre vi”* (Monteiro, 2011, p.29).

Todos os Municípios pertencentes ao Distrito do Porto foram contactados via e-mail no sentido de agendar uma breve entrevista.

Dos dezoito Municípios que constituem o Distrito do Porto apenas foram obtidas respostas de seis, nomeadamente do Município do Porto, do Município de Matosinhos, do Município de Valongo, do Município de Vila Nova de Gaia, do Município de Baião e por fim, do Município da Trofa.

## **2.2 Método de recolha de dados**

As informações disponíveis são indispensáveis para um trabalho na área de investigação. Segundo Moreira (2002), a recolha de dados a partir da análise documental traz algumas vantagens, desde a revisão de literatura, a formulação do problema, as hipóteses e a metodologia a utilizar.

De acordo com Yin (2003), referenciado por Almeida (2017, p.30) “*existem quatro métodos de recolha da informação: observação, análise documental, entrevista, gravação e vídeo e áudio*”. Tendo em conta as diversas fontes de dados, nesta dissertação foi utilizada a análise documental e a técnica de entrevista para a recolha dos dados e, para a sua análise e tratamento, a análise de conteúdo e a triangulação de dados.

Para a recolha de informação foram realizadas entrevistas no sentido de complementar e adquirir um maior conhecimento sobre a problemática apresentada e estudada neste trabalho.

Foram realizadas entrevistas uma vez que, e segundo, Quivy & Compenhout (2005), referenciado por Carvalho (2009, p.23) “*as entrevistas possibilitam uma maior troca de ideias entre o entrevistador e o entrevistado do que os questionários e dão oportunidade ao entrevistado de expressar as suas perceções sobre determinado assunto, as suas interpretações e as suas experiências*”.

O grau de estruturação das entrevistas é variável, nesta dissertação optamos pela entrevista semiestruturada. Dado que, este tipo de entrevista é “*certamente a mais utilizada em investigação social (...), o investigador dispõe de uma série de perguntas-guias, relativamente abertas, a propósito das quais é imperativo receber uma informação da parte do entrevistado. (...) Tanto quanto possível, «deixará andar» o entrevistado para que este possa falar abertamente (...) O investigador esforçar-se-á simplesmente por reencaminhar a entrevista para os objetivos*” (Quivy e Campenhoudt, 1992:194, citados por Monteiro, 2011, p.30).

Após a transcrição das entrevistas foi elaborada uma análise do seu conteúdo, tendo como objetivo recolher e identificar informações a partir das questões colocadas.

Como refere Guerra (2002, p.62), citado por Monteiro (2011, p.33), “*a análise de conteúdo tem uma dimensão descritiva que visa dar conta do que nos foi narrado e uma dimensão interpretativa que decorre das interrogações do analista face a um objeto de estudo*”.

### **2.3 Objetivos da investigação**

Dado que o tema em estudo é atual e desta forma, não existe um elevado número de estudos empíricos é pertinente estudar a evolução da contabilidade pública em Portugal,

com destaque na implementação da NCP 27. Para a concretização deste estudo foram traçados os seguintes objetivos:

- Perceber o grau de preparação da Administração Local, ao nível dos Recursos Humanos e dos Sistemas Informação adequados.
- Analisar o nível de implementação da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto.
- Avaliar de que forma a implementação da contabilidade de gestão possibilitou uma gestão mais eficiente.
- Compreender de que forma a contabilidade de gestão apoiou os processos internos da gestão (vertente interna) e contribuiu para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa).

#### **2.4 Problema de investigação**

A implementação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão, obrigatória a partir do ano de 2020, nas autarquias em Portugal, foi realizada e desenvolvida tal como era previsto e dentro das regras de implementação desta Norma, veiculadas pela CNC, nos municípios do Distrito do Porto. A perceção do seu nível de implementação e do seu contributo para uma gestão mais eficiente dos recursos é parte integrante deste estudo.

Tendo em consideração o problema desta investigação e dos objetivos subjacentes questões de investigação são:

- 1 – As autarquias do Distrito do Porto apresentam no seu relatório de gestão o nível de implementação da NCP 27?
- 2 – Os responsáveis pela contabilidade das autarquias do Distrito do Porto consideram que a NCP 27 contribui para uma gestão mais eficiente dos recursos?

## **CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO**

---

### 3 Estudo de Caso: Autarquias do Distrito do Porto

De acordo com a Constituição da República Portuguesa (CRP), no artigo 235.º, as Autarquias Locais abrangem *“as pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos e que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”*. Às autarquias locais pertencem as freguesias, os municípios e as regiões administrativas.

O artigo 236º da CRP, define município como uma *“categoria de uma autarquia local do continente e das regiões autónomas dos Açores e da Madeira”*.

De acordo com Amaral (2002), referenciado por Teixeira et al (2013, p.155), *“o município é a autarquia local que visa a prossecução dos interesses comuns da população residente num território delimitado (concelho), através de órgãos eleitos. Os seus principais órgãos são, a Assembleia Municipal, a Câmara Municipal e o Presidente da Câmara.”*

O Distrito do Porto localiza-se na região norte de Portugal, faz fronteira com o Oceano Atlântico a oeste e com os distritos de Aveiro a Sul e Vila Real a este. Este é constituído por um conjunto de 18 municípios distintos e 243 freguesias, ocupando uma área total de cerca de 2 673 Km<sup>2</sup> e com uma população residente de 1 776 066 habitantes<sup>17</sup>.

Os municípios que lhe pertencem são: Vila Nova de Gaia, Porto, Matosinhos, Gondomar, Maia, Valongo, Paredes, Vila do Conde, Penafiel, Santo Tirso, Póvoa de Varzim, Paços de Ferreira, Felgueiras, Amarante, Marco de Canaveses, Lousada, Trofa e Baião.

O Porto é considerado a segunda maior entidade intermunicipal portuguesa, não só em termos populacionais, mas também em termos económicos e sociais. Trata-se de uma região bastante povoada e conhecida pela sua indústria, comércio, turismo e produção de vinho.

A Câmara Municipal é o órgão autárquico responsável pelo concelho, tendo como missão definir e executar políticas onde prevalecem os interesses e satisfação das necessidades da população local.

Neste sentido, visa promover o desenvolvimento do município em todas as áreas como a educação, juventude, ação social e coesão social, habitação, saúde, turismo, inovação e

---

<sup>17</sup> Acedido em <https://codigopostal.ciberforma.pt/distrito-do-porto/> acedido em 30 de setembro de 2023.

lazer, o desporto e cultura, o ambiente e saneamento básico, o ordenamento do território e urbanismo, o abastecimento público, os transportes e comunicações, a defesa do consumidor e a proteção civil, o controlo interno e a fiscalização.

Assim sendo, o presente estudo tem como intuito analisar e identificar o desempenho das autarquias locais dos municípios do Distrito do Porto, sujeitas à implementação da NCP 27, a partir da análise da informação disponibilizada nos seus Relatórios de Gestão e das entrevistas aos responsáveis pelo departamento de contabilidade dos municípios, que focam aspetos genéricos ao nível do tratamento dado à contabilidade de gestão no âmbito da NCP 27.

Procedemos numa primeira fase à análise de documentação como forma de recolha de informações e evidências, a qual se baseou na análise dos Relatórios de Gestão de 2020, 2021 e 2022. Ainda que, com algumas limitações pelo facto de a informação existente ser escassa e por indisponibilidade do Relatório.

De forma a poder sintetizar e analisar os dados recolhidos, foram elencadas as principais informações e, estas foram divididas quanto ao nível da implementação da NCP 27 nos Municípios, em elevado, intermédio, baixo e inexistente.

Consideramos como nível elevado as autarquias que identificaram os centros de custo ou atividade; reclassificaram os gastos da contabilidade financeira; determinaram os critérios de repartição funcional de gastos e rendimentos por atividade ou centros de custos; e apresentaram alguma informação sobre a gestão ambiental.

Ao nível intermédio pertencem as autarquias que efetuaram uma análise à distribuição dos gastos por funções, e posteriormente, uma análise à distribuição dos resultados por funções. Analisando deste modo, os custos diretos e indiretos por funções e os gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

Relativamente ao nível de implementação baixo, estão incluídas as autarquias que apesar de reconhecerem a importância da contabilidade de gestão, apenas apuraram os gastos por funções.

Por fim, o nível inexistente diz respeito às autarquias que ainda se encontram na fase de implementação a NCP 27.

### 3.1 Processo de implementação da NCP 27 nas autarquias do Distrito do Porto

#### 3.1.1 Nível de implementação elevado

Neste ponto iremos abordar a implementação da NCP 27 nas autarquias Porto com um nível elevado de implementação.

Tabela 8 - Nível de implementação elevado da NCP 27

Nível de Implementação	Município
Elevado	Porto
	Matosinhos
	Valongo

Fonte: Elaboração própria.

#### Município do Porto

Em 2020, o Município do Porto adotou pela primeira vez o SNC-AP. Neste processo de divulgação transitória foi necessário: *“reconhecer todos os ativos e passivos; reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP; reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCAL numa categoria, mas que, de acordo com as NCP, pertencem a outra categoria; aplicar as NCP na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos”*.

A adoção deste novo referencial contabilístico implicou, um conjunto de ajustamentos relativamente ao balanço do exercício de 2019. *“A informação do ano de 2019 fora apresentada através da mera conversão dos saldos para as contas e rúbricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP.”*

No âmbito da prestação de contas de 2020 *“o Município optou por não apresentar, qualquer informação relacionada com a contabilidade de gestão considerando a IPSAS 33.36, onde é estabelecido um período de transição opcional de três anos para a transição para o SNC-AP”*.

Em 2021, o Município reconheceu a importância da Contabilidade de Gestão, no sentido de obter uma melhor informação de gestão que contribua para reforçar a otimização dos seus recursos. Ao longo desse ano enfrentaram algumas fragilidades no que diz respeito ao apuramento dos custos, nomeadamente na recolha de mapas e informações e ao nível do sistema aplicativo, o ERP financeiro.

*“O sistema não permitia obter informação completa da contabilidade de gestão, no entanto foi possível trabalhar a informação de forma a obter os gastos por centro de responsabilidade, assim como os rendimentos, permitindo assim apresentar os resultados económicos.”* A análise de gastos imputados às várias unidades orgânicas, englobam os gastos com os recursos humanos, bens, materiais e serviços, assim como as depreciações dos ativos afetos a cada Centro de Responsabilidade, necessários ao exercício das suas atividades. Para além disto, engloba os gastos ambientais, para que se identifique se existe uma política de redução de custos ambientais efetivos para melhorar o desempenho ambiental e por si só, melhorar a imagem da entidade pública.

A partir da análise dos gastos por centro de responsabilidade do Relatório de Gestão de 2021, foi possível verificar que a Direção Municipal de Finanças e Património, a Direção Municipal de Mobilidade e Transportes e o Executivo, representam os centros com os maiores gastos. No que diz respeito à área ambiental, o Município apresenta em gastos ambientais o valor de 641 mil euros, onde foram incluídos os gastos para a redução do impacto ambiental.

O Município, para além de ter implementado o SNC-AP, adotou um novo sistema informático de suporte financeiro, que se encontra em uso desde janeiro de 2022. Esta alteração provocou diversos desafios e, no que respeita ao desenvolvimento da implementação da NCP 27, *“foi possível concluir os trabalhos de desenvolvimento e parametrização da aplicação informática e assim, garantiu-se o tratamento contabilístico do custo como exige a referida norma, a partir de 2023”*. *“No entanto, no que toca à vertente externa, considera-se que as Demonstrações Financeiras apresentadas cumprem com o «propósito de responsabilização de contas».*”

No ano de 2022, o sistema possibilitou obter informação dos gastos por centro de custo. Os serviços responsáveis pelos maiores gastos são: Direção Municipal dos Recursos Financeiros; Departamento Municipal de Mobilidade e por fim, o Executivo Municipal.

O Relatório de Gestão de 2022 indica ainda que o Município do Porto *“já conseguiu garantir a implementação da Contabilidade de Gestão no exercício de 2023, entretanto iniciado.”*

### **Município de Matosinhos**

De acordo com o Relatório de Atividades e de Gestão de 2020, o Município de Matosinhos em 2020 reconhece a importância da contabilidade de gestão, tratando-se de um complemento à contabilidade orçamental e à contabilidade financeira, que visa uma melhor gestão municipal em geral, e de cada unidade funcional, em particular, incutindo assim, um maior rigor na gestão dos recursos, de modo a conseguir administrar de forma mais eficaz, eficiente e económica.

No entanto, o Município *“iniciou o processo de implementação da contabilidade de gestão em 2017, através da integração plena de dois subsistemas contabilísticos, orçamental e patrimonial”*. A partir desse ano, ficou ao alcance dos serviços proceder à afetação dos diversos tipos de custos, concretamente, mão-de-obra, máquinas e viaturas, aquisição de bens e serviços às diferentes atividades e investimentos.

Em 2020, verificou-se que, parte dos serviços responsáveis reavaliaram a sua grelha de atividades de forma a obter informação útil ponderando custo/benefício face aos recursos humanos disponíveis.

As funções subdividiram-se em quatro grandes grupos: Funções Gerais, Funções Sociais, Funções Económicas e Outras Funções, e, os centros de custos são definidos atendendo ao fim (funções) a que se destinam. A cada centro de custos está associada uma ou várias ações/atividades.

As Funções Gerais compreendem os *“Serviços Gerais da Administração Pública (que incluem todo um conjunto de despesas que têm a ver sobretudo com a manutenção de edifícios, serviços informáticos e gestão da frota automóvel e equipamentos mecânicos) e a Segurança e Ordem Pública (abarcam a proteção civil assim como a polícia municipal)”*.

No que diz respeito às Funções Sociais representam os gastos com a *“Educação, Ação Social, Habitação, Resíduos Sólidos, Proteção do Meio Ambiente, Cultura e Desporto, e Recreio e Lazer”*.

Nas Funções Económicas estão por exemplo, incluídas as despesas relacionadas com o comércio e o turismo, os transportes e comunicações.

Para atingir os objetivos de uma análise detalhada de controlo de gestão, para além dos dados financeiros da contabilidade geral, são necessários os dados fornecidos pela contabilidade de gestão que permitam: *“conhecer os custos por funções; conhecer os*

*custos por departamentos ou serviços, conhecer os custos unitários de produção (mão-de-obra, máquinas e viaturas); conhecer os custos de atividades; conhecer os proveitos inerentes aos serviços prestados”. Este objetivo é assegurado pela interface das várias aplicações informáticas e os seus inputs.*

Em 2021, *“verificou-se que, parte dos serviços responsáveis reavaliaram a sua grelha de atividades de forma a obter informação útil ponderando custo/benefício face aos recursos humanos disponíveis”*. Desta forma, surgem necessidades à medida que os serviços interiorizam a informação disponibilizada. Um dos objetivos mais presentes nesta fase é a disponibilização de informação fidelizada em tempo adequado para apoiar o processo de decisão.

O Modelo da Contabilidade de Gestão no Município foi determinado no âmbito da NCP 27, define-se por ser um modelo: *“1. Descentralizador, envolvendo 6 aplicações informáticas, concretamente: pessoal; gestão de máquinas e viaturas; gestão de obras municipais e habitação; aprovisionamento; imobilizado; SNC-AP. 2. Assente em alguns pressupostos e ações, designadamente: Gestão de Stocks implementada; controlo de obras/intervenções por Administração Direta; gestão dinâmica da frota municipal; Cadastro e Inventário atualizado (localização e correta afetação orgânica); Participação ativa de todas as unidades orgânicas consubstanciada na nomeação de um Interlocutor que integrará a equipa do projeto, legitimando-o com disponibilidade e poder de representação; Constituição de um grupo de trabalho na contabilidade direcionado para a implementação e desenvolvimento do Sistema de Controlo de Gestão, formado por 3 elementos, dotados de competências na matéria; Promover ações de sensibilização e acompanhamento dos serviços; Monitorização e fidelização de informação; Definição e acesso a relatórios de outputs aos utilizadores em tempo real; Divulgação e tratamento de informação trimestral pela equipa de Controlo de Gestão; Preparação Informação contabilística atendendo ao equilíbrio entre gastos de gastos de obter a informação e os benefícios que dela advêm”*.

No ano de 2022 foi delineado um Plano de Contas apoiado na estrutura organizacional do Município e na funcional do SNC-AP, que permita efetuar de forma imediata o apuramento dos gastos diretos, indiretos e rendimentos a existir, pelas respetivas funções e a sua distribuição pelas distintas atividades. Os gastos foram divididos em: gastos com vencimentos; gastos indiretos; gastos por atividade; encargos de instalação; gasto por aluno; custo das máquinas e viaturas; custo mão de obra e centros de investimento.

*“A classe 9, foi reservada para a Contabilidade de Gestão e não se estipula qualquer regra para o seu desenvolvimento, dando-se a cada entidade pública, neste caso a autarquia, a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da forma que mais de adequar às suas necessidades”.* Nomeadamente, incluir os centros de investimento enquadráveis por funções e às fichas de atividades são associadas as ações desenvolvidas, criadas mediante as necessidades de cada serviço por área responsável e requisitante.

### **Município de Valongo**

O sistema de Contabilidade de Gestão tem vindo a assumir-se como um importante instrumento de gestão. Desde 2014, ano da sua implementação, *“o Município tem vindo a efetuar sucessivos ajustamentos no sentido de se adequar à realidade envolvente, sempre com o intuito de maximizar o rigor e a fiabilidade da informação produzida”.*

A contabilidade de gestão do Município *“assenta igualmente numa classificação funcional dos custos, de acordo com o classificador funcional das autarquias locais”.*

Assim, podem-se quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando assim obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção que são: as funções gerais, sociais, económicas e outras funções e na prossecução das suas atribuições.

Em 2021 e no âmbito da informação produzida pela Contabilidade de Gestão, são apurados *“custos diretos a funções e diretos a bens e serviços (vencimentos, aquisição de bens e serviços e transparências correntes diretamente imputáveis), custos diretos a funções e indiretos a bens ou serviços (repartidos pelos bens e serviços a que respeitam), custos indiretos a funções e bens e serviços (imputados, depois de apurados os custos diretos por função, através de um coeficiente de imputação) e custos não incorporáveis (cuja afetação a funções, bens ou serviços não é possível)”.*

Quanto aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, estes são calculados segundo coeficientes de imputação de cada função, bem ou serviço, correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos face ao total geral dos custos diretos apurados em todas as funções, bens ou serviços.

Para além do apuramento dos custos diretos e indiretos e do respetivo rendimento associado por cada bem produzido e serviço prestado, a contabilidade de gestão do Município de Valongo assenta igualmente numa classificação funcional dos custos de acordo com a NCP 27.

Em 2022, a contabilidade de gestão encontra-se no mesmo patamar que os anos anteriores.

### 3.1.2 Nível de implementação intermédio

Neste ponto iremos abordar a implementação da NCP 27 nas autarquias Porto com um nível intermédio de implementação.

Tabela 9 - Nível de implementação intermédio da NCP 27

Nível de implementação	Município
<b>Intermédio</b>	Vila Nova de Gaia
	Gondomar
	Paredes

Fonte: Elaboração própria.

#### Município de Vila Nova de Gaia

Em 2020, o Município de Vila Nova de Gaia adotou pela primeira vez o SNC-AP, encontrando-se desta forma, no ano de divulgação transitória, foram reconhecidos todos os ativos e passivos e a sua respetiva mensuração foi efetuada de acordo com as NCP. *“Os ajustamentos resultantes da mudança de políticas contabilísticas estão reconhecidos no saldo da conta “Outras Variações do Património Líquido” no período em que os elementos foram reconhecidos e mensurados”.*

Neste ano foi aplicada a IPSAS 33 de modo a prolongar o período de transição para a NCP 27.

O Município efetuou as transições necessárias, no entanto, os sistemas de informação não se encontram totalmente parametrizados. Não obstante, e por forma a dar cumprimento (parcial, com os dados disponíveis) ao previsto nos parágrafos 34 e 37 da NCP 27, efetuou-se uma análise à distribuição dos gastos por funções: Funções Gerais; Funções Sociais; Funções Económicas e Outras Funções.

Tabela 10 - Distribuição das despesas por funções

Descrição
<b>Funções Gerais</b>
Serviços Gerais de Administração Pública
Segurança e Ordem Públicas
<b>Funções Sociais</b>
Educação
Saúde
Segurança e Ação Social
Habituação e Serviços Coletivos
Serviços Culturais, Desportivos e Recreativos
<b>Funções Económicas</b>
Indústria e Energia
Transportes e Comunicações
Comércio e Turismo
Outras Funções Económicas
<b>Outras Funções</b>
Transferências entre Administrações
Diversas Não Especificadas

Fonte: Elaboração própria.

Em 2021, o Município efetuou a transição de normativo contabilístico, elaborando a respetiva equivalência de conta, e definindo novas funções/atividades, porém, os *“sistemas de informação ainda não se encontram totalmente parametrizados por forma a produzir relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes”*.

Por forma a dar cumprimento (parcial, com os dados disponíveis) efetuou-se uma análise à distribuição dos resultados por funções. Com este enquadramento pretende-se salientar quais as áreas funcionais com maior intervenção no contexto municipal. A partir da análise do relatório de gestão de 2021, destacam-se as funções sociais seguidas das funções gerais.

Em 2022 concluiu-se o processo de parametrização dos seus sistemas de informação, de forma a produzir relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos gastos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes. Importa referir que a Educação constitui 50% total dos gastos em funções sociais e os Serviços Culturais, Desportivos e Recreativos 24% no total. Dentro das funções gerais, o destaque vai para os Serviços Gerais de Administração Pública.

### **Município de Gondomar**

Em 2020 o Município de Gondomar solicitou a uma consultora externa para dar apoio no processo de implementação da contabilidade de gestão, uma vez que, era necessário implementar um sistema de contabilidade que permitisse observar os procedimentos e os princípios básicos de controlo previstos.

*“A metodologia deste projeto passa pela realização das seguintes fases e respetivas atividades:*

*1. Identificação das atividades principais e apoio na preparação do Plano de Contas de Contabilidade Analítica: levantamento da informação organizacional e contabilística existente; análise da estrutura organizacional existente; apoio na preparação do plano de contas para analítica; análise do plano de contas.*

*2. Apoio na definição dos critérios de imputação dos gastos indiretos: levantamento de informação da receita e da despesa; apoio na definição dos critérios de imputação a aplicar (diretos ou indiretos); análise com o Município dos processos de despesas e receitas; validação das tabelas de apoio aos módulos de analítica.*

*3. Identificação dos indutores de custo para cada atividade: identificação dos indutores de custo a imputar aos objetos de custo final; apoio na alteração/ajustamento dos processos atuais, de acordo com as novas necessidades de informação; validação da imputação dos gastos aos objetos de custo final.*

*4. Apoio à implementação da Contabilidade Analítica: apoio na implementação e entrada de funcionamento de vários módulos; identificação de estrangimentos e definição de processos de resolução; apoio na validação dos mapas de reporte da analítica extraídos dos sistemas informáticos; acompanhamentos dos lançamentos contabilísticos; acompanhamento de implementação dos módulos de analítica pela AIRC.”*

Neste sentido, o Município reconhece a importância da contabilidade de gestão e tem vindo a desenvolver os trabalhos necessários para a sua implementação. Continua em curso o processo de adaptação às novas regras, designadamente ao nível do *software* de gestão.

Em 2021, conseguiu analisar os custos diretos, indiretos por funções e em 2022, o Município conseguiu analisar os gastos e rendimentos por centros de responsabilidade.

Destacando ainda, “*que a contabilidade de gestão se encontra numa fase de implementação e melhoria das aplicações informáticas associadas*”.

### **Município de Paredes**

De acordo com a análise do relatório de gestão de 2020 e 2021 do Município de Paredes, verifica-se que a Contabilidade de Gestão “*ainda não se encontra preparada para responder à totalidade dos requisitos previstos na NCP 27*”, dada a “*complexidade inerente à sua implementação e os recursos disponíveis para o efeito*”. Deste modo, o Município adotou a prerrogativa de implementar a respetiva norma no prazo de três anos, em conformidade com o previsto na IPSAS 33.

No entanto, o Município conseguiu reportar os gastos por funções, de modo a, “*quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção: Funções Gerais, Sociais, Económicas e outras funções na prossecução das suas atribuições.*”

Em 2022, o Município de Paredes, para além dos gastos por funções conseguiu obter os rendimentos por funções, “*podendo, ainda com algumas reservas pela necessidade de ajustamentos em cada uma das áreas, estabelecer-se a comparabilidade em cada uma das vertentes das atribuições municipais*”. Considera ainda que é necessário desenvolver processos e procedimentos que venham a possibilitar “*obter indicadores e analisar desvios para acompanhar e controlar a gestão de projetos*”.

#### **3.1.3 Nível de implementação baixo**

Neste ponto iremos abordar a implementação da NCP 27 nas autarquias Porto com um nível baixo de implementação.

Tabela 11 - Nível de implementação baixo da NCP 27

Nível de implementação	Município
Baixo	Paços de Ferreira
	Amarante

Fonte: Elaboração própria.

### **Município de Paços de Ferreira**

Em 2020 o Município de Paços de Ferreira reconhece a importância da Contabilidade de Gestão e apresenta uma análise de todos os custos diretos às funções, nomeadamente funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras funções.

Em 2021, o Município deu continuidade ao cumprimento do imperativo legal, no entanto, ainda não implementou a contabilidade de gestão ao nível dos rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades. Permanecendo no mesmo patamar de implementação em 2022.

### **Município de Amarante**

A partir da análise do Relatório de gestão de 2020 do Município de Amarante verifica-se que este Município tem vindo a desenvolver os trabalhos necessários à implementação da contabilidade de gestão, com a noção de que *“há ainda necessidade de aperfeiçoar muito o sistema, de consolidar e transitar de uma contabilidade meramente de custos para uma contabilidade mais abrangente, designadamente transpondo para um sistema de contabilidade de gestão, é o grande objetivo”*.

Em 2020, o Município reclassificou os gastos do período por funções, obtendo desta forma, informação do valor total dos gastos diretos e indiretos por funções, utilizando as aplicações informáticas na gestão de gastos por atividades, através da elaboração de fichas de atividade, com imputação de custos diretos às mesmas.

Até à data, o Município não apresenta mais nenhuma evolução.

#### **3.1.4 Nível de implementação inexistente**

Neste ponto iremos abordar as autarquias do Porto em que a implementação da NCP 27 é inexistente.

*Tabela 12 - Nível de implementação inexistente da NCP 27*

<b>Nível de implementação</b>	<b>Município</b>
Inexistente	Póvoa de Varzim
	Penafiel
	Lousada
	Maia
	Trofa

Fonte: Elaboração própria.

### **Município da Póvoa de Varzim**

A partir da análise do Relatório de Gestão de 2020, averigua-se que o Município adotou pela primeira vez o SNC-AP e justifica que *“a falta de tempo e recursos necessários, nomeadamente, sistemas de informação, tornou impossível a implementação do modelo de contabilidade de gestão”*. Desta forma, foi adotada a prorrogativa prevista na IPSAS 33, válida até 2022.

### **Município de Penafiel**

Em 2020, a contabilidade de gestão ainda se encontra em fase de implementação no Município de Penafiel. *“Dado tratar-se de uma matéria de maior complexidade, e tendo em conta que no ano de 2020 foram introduzidas importantes alterações ao organograma e aprovado um novo Regulamento dos Serviços Municipais, não foi possível concluir o processo e, conseqüentemente, a adoção do SNC-AP ainda não se encontra completa”*. *“Nestas circunstâncias, e de acordo com o preconizado na IPSAS 33, será divulgada, em cada período de relato, a falta de comparabilidade e respetivo enquadramento e justificação”*. Assim, é efetuada uma análise da contabilidade orçamental e financeira do exercício de 2020, 2021 e 2022.

### **Município de Lousada**

De acordo com a análise dos Relatórios de Gestão de 2020, 2021 e 2022 do Município de Lousada, verifica-se que desde 2020, *“ainda não está totalmente implementado um sistema de contabilidade de gestão adequado como estava previsto com a introdução do SNC-AP”*. Deve-se essencialmente a *“constrangimentos resultantes da suspensão de algumas atividades em resultado do teletrabalho obrigatório durante uma parte considerável”* de 2020 e 2021.

### **Município da Maia**

Em 2020 e 2021 o Município da Maia adotou a prorrogativa prevista na IPSAS 33 e assim, não implementou o modelo de contabilidade de gestão nos termos previstos na NCP 27. Os motivos apresentados foram a *“não conclusão da parametrização informática necessária ao tratamento de informação fíavel, por forma a haver informação em conformidade com o previsto na NCP 27 e o não acesso a informação relativo à mensuração dos ativos e passivos de concessão”*.

Em 2022, o Município encontra-se a *“redefinir esta nova estrutura concetual de contabilidade de gestão, com a aplicação do sistema baseado em atividades (ABC), bem*

como proceder ao remapeamento das contas da classe 9, que serão utilizadas para o efeito.”

### **Município da Trofa**

Em conformidade com a análise dos Relatórios de Contas de 2020, 2021 e 2022 verifica-se que a contabilidade de gestão no Município da Trofa “ainda não se encontra implementada não sendo possível apresentar as divulgações pelo normativo para esta matéria”.

#### **3.1.5 Nível de implementação – informação indisponível**

Neste ponto iremos abordar o nível de implementação da NCP 27 nas autarquias Porto com informação indisponível.

*Tabela 13 - Nível de implementação da NCP 27 - informação indisponível*

<b>Nível de implementação</b>	<b>Município</b>
Informação indisponível	Baião
	Santo Tirso
	Felgueiras
	Vila do Conde
	Marco de Canaveses

Fonte: Elaboração própria.

No que diz respeito aos Municípios do Marco de Canaveses e de Baião estes não apresentam nenhum dos relatórios disponíveis no site oficial.

O Município de Santo Tirso só disponibilizou o Relatório de gestão de 2020, o que não permite verificar se houve uma evolução na implementação da NCP 27.

No caso do Município de Felgueiras, este não apresenta os Relatórios de Contas dos anos em estudo.

O Município de Vila de Conde não tem disponível o Relatório de gestão de 2022, e não apresenta informação sobre a implementação da NCP 27 nos restantes relatórios.

Para concluir este estudo, em primeiro lugar realça-se o esforço que quase todas as autarquias apresentaram em garantir a implementação da contabilidade de gestão, através dos recursos e tempo que têm disponíveis. De seguida, verifica-se que todas as autarquias são conscientes da importância e contributo desta norma, apesar da sua complexidade.

Entre o disposto na NCP 27 e o que é apresentado e divulgado nos Relatórios de Contas das autarquias do Distrito do Porto revela-se que ainda há um longo a caminho a percorrer, até mesmo nas autarquias com nível elevado de implementação, uma vez que, esta contabilidade vem complementar a contabilidade orçamental e a contabilidade financeira, permitindo uma melhor gestão municipal em geral e de cada unidade funcional em particular. Possibilitando ainda, a alocação dos recursos à disposição de forma mais eficaz, eficiente e económica.

No caso das autarquias em que o seu nível de implementação é baixo e naquelas em que a implementação da NCP 27 é inexistente as justificações apresentadas devem-se principalmente, aos recursos informáticos disponíveis e ao Covid-19, que obrigou à suspensão de algumas atividades e teletrabalho obrigatório durante um período considerável.

### **3.2 Perceção dos responsáveis pela contabilidade das autarquias do Distrito do Porto quanto à implementação da NCP 27**

#### **3.2.1 Análise de conteúdo das entrevistas**

Neste subcapítulo apresenta-se a análise de conteúdo das respostas dos entrevistados e a respetiva comparação, com o objetivo de identificar os pontos coincidentes com o que foi descrito na análise dos Relatórios de Contas e o que se encontra estipulado na NCP 27.

Quando as questões constantes da entrevista, tivemos em consideração o que foi apreendido da revisão de literatura realizada e, o que resultou da análise documental aos relatórios de gestão das autarquias em estudo. Assim, foram definidos como objetivos consolidantes desta entrevista, os seguintes:

- 1.** Verificar quais foram as principais dificuldades e fragilidades sentidas na implementação da NCP 27, assim como os desafios e constrangimentos deparados;
- 2.** Avaliar o grau de existente ao nível da formação dos recursos humanos e da existência de sistemas de informação adequados;
- 3.** Averiguar quais as mais-valias resultantes da implementação da NCP 27.

A entrevista era composta por oito questões, que se apresentam a seguir:

1. Qual a sua opinião quanto à NCP27 e ao "ganho" da sua implementação ao nível da gestão dos recursos?
2. Existiu alguma formação quanto a esta norma e quanto à sua implementação para os colaboradores envolvidos no processo?
3. Os sistemas de informação existentes são adequados/encontram-se parametrizados para a implementação da NCP 27?
4. Quais foram os principais desafios e as dificuldades sentidas durante o processo de conceção e de implementação da NCP 27?
5. Considera que o esforço/resultado na sua implementação "vale a pena" ao nível dos resultados na sua organização?
6. De que forma é que os processos existentes na entidade, foram alterados (se o foram) para a implementação dos requisitos presentes na NCP27?
7. Considera, que, na transparência, agora exigida, a NCP 27 vem ajudar?
8. Ao nível do Relatório de gestão dos últimos 3 anos, houve alguma evolução/ganho que queira destacar no que à NCP 27 diz respeito?

De seguida, iremos apresentar a análise de conteúdo, por questão colocada aos entrevistados dos três municípios: Porto, Matosinhos e Valongo. Esta análise pretende perceber de que forma os municípios em questão, que apresentam um nível de implementação elevado da NCP 27, encaram este processo.

Assim sendo, no que concerne à **1ª questão**: Qual a sua opinião quanto à NCP 27 e ao “ganho” da sua implementação ao nível da gestão dos recursos?

O entrevistado da Câmara Municipal (CM) do Porto destaca a qualidade de informação que a contabilidade de gestão consegue produzir, isto é, *“possibilita aceder a informação distinta fundamental para um melhor processo de organização e tomada de decisão dos gestores públicos. “(...) cujo objetivo primordial é o de satisfazer as necessidades de informação para todos os envolvidos”*. O entrevistado da CM de Matosinhos reforça que *“somente com a sua implementação será possível avaliar com rigor critérios de desempenho e eficiência na gestão dos recursos e definição das políticas públicas”*. *“No caso concreto das Autarquias Locais é uma ferramenta fundamental na determinação da política de preços, tarifas e taxas que devem ser sempre justificados pelo seu custo. Somente na NCP27 encontramos as regras para este cálculo, regras estas que sendo transversais a todas as organizações públicas, permite igualmente a comparabilidade de indicadores”*. Por último, o Município de Valongo como *“implementou em 2014 o*

*sistema de Contabilidade de Custos previsto no POCAL”, afirma que “este sistema tem vindo a assumir-se como uma ferramenta essencial ao planeamento e tomada de decisão do executivo municipal, uma vez que permite clarificar com mais rigor e exatidão a aplicação dos recursos públicos numa perspetiva de economia, eficiência e eficácia” face ao cenário generalizado de escassez de recursos e ao constante acréscimo das necessidades locais. Acrescenta ainda que “como instrumento de gestão, a Contabilidade de Custos permite produzir informação adicional relevante, através do apuramento dos custos por funções, dos custos de produção e prestação de serviços, dos custos de utilização de equipamentos e infraestruturas de natureza diversa e de utilização coletiva. A análise criteriosa e rigorosa da informação utilizada para efeito da ponderação dos valores a cobrar aos utentes dos bens e serviços reveste-se nesta medida de especial importância.”*

Em suma, os entrevistados apontam como fundamental o papel da contabilidade de gestão nos seus municípios uma vez que, apenas com a implementação plena da NCP 27 é possível medir desempenhos, determinar políticas de preços de taxas, entre outras receitas, o que permite a comparabilidade dos indicadores no poder local.

Quanto às respostas dadas à **2ª questão**: Existiu alguma formação quanto a esta norma e quanto à sua implementação para os colaboradores envolvidos no processo?

A esta questão, o entrevistado da CM do Porto respondeu que, apesar da equipa ter-se mantido a mesma, não tiveram formações, no entanto *“foram seguidas as linhas orientadoras apresentadas no manual de implementação do SNC-AP para a NCP 27, de forma que se obtenha a informação analítica para o reporte de acordo com a norma”*. Ao contrário do que aconteceu com a CM de Valongo, foram disponibilizadas aos colaboradores formações teóricas e práticas, tanto durante o processo inicial como na adaptação ao novo sistema contabilístico. Por fim, o entrevistado da CM de Matosinhos refere primeiramente que *“esta é uma área de especial complexidade para as organizações, em especial para as Autarquias Locais”*, uma vez que, já em contexto POCAL, a Contabilidade de Custos, *“tinha uma implementação bastante reduzida e deficitária nas Autarquias Locais”*. Segundo o entrevistado, este facto deve-se em *“parte por um deficit de quadros qualificados nestas matérias da Gestão, e pelo facto de Ensino da Contabilidade Publica ter estado, durante alguns anos, um pouco à margem dos cursos superiores de Contabilidade”*. Afirmando que, *“com a entrada em vigor do SNC-AP e com uma maior “penetração” deste ramo da Contabilidade no ensino regular da*

*Contabilidade por parte da generalidade das Instituições Superiores, cria-se um ambiente mais favorável à assimilação e compreensão destes conceitos de gestão e ao seu impacto positivo na gestão eficiente dos recursos das entidades*". Tendo as Autarquias Locais sido as últimas entidades a implementar o SNC-AP, *"a implementação da NCP27 não foi uma prioridade. No entanto, as autarquias com maior dimensão tentaram criar condições para a sua implementação, aproveitando a entrada do SNC-AP para uma capacitação generalizada dos seus recursos nestas matérias"*.

Em suma, os entrevistados referem que a formação que existiu foi escassa, apenas na CM de Valongo existiu uma formação consistente. A CM do Porto sustentou-se no manual de implementação da NCP 27 e, o entrevistado da CM de Matosinhos acredita que a formação de nível superior, estando já mais orientada para a contabilidade pública irá permitir uma maior qualificação dos recursos nesta área.

As respostas à **3ª Questão:** Os sistemas de informação existentes são adequados/encontram-se parametrizados para a implementação da NCP27?

Nesta questão, o entrevistado da CM de Valongo afirma que *"desde a implementação, os sistemas de informação têm vindo a ser melhorados, tendo atingido agora, um estado significativamente satisfatório"*. Por outro lado, a CM do Porto enfrenta atualmente uma adaptação ao novo aplicativo informático, o que por vezes, *"dificulta a informação, contudo, este desafio é ultrapassado com melhorias que tem vindo a decorrer"*. No que diz respeito à CM de Matosinhos, o entrevistado declara que *"os sistemas de informação nas organizações modernas desempenham um papel fundamental e mesmo vital para o (in)sucesso na implementação e condução da generalidade dos processos que moldam o dia-a-dia das diferentes organizações. No entanto, afirma "que os dois principais sistemas de informação que estão implementados em mais de 90% das autarquias nacionais já estão preparados para a NCP27. Mas, ainda existe uma boa margem de progressão."*

Os entrevistados estão em consonância relativamente à adequabilidade dos sistemas de informação disponíveis. Foi necessário proceder a alterações dos existentes, tendo sido, no Município do Porto, substituído o sistema de informação. De destacar que os sistemas de informação com maior destaque no país estão preparados para a NCP 27.

As respostas à **Questão nº4:** Quais foram os principais desafios e dificuldades sentidas durante o processo de conceção e de implementação da NCP27? Possibilitam perceber

que o entrevistado da CM do Porto indica que os principais desafios na implementação da NCP 27 são “*garantir a fiabilidade da informação e a envolvência de todos os recursos*”. Enquanto, as dificuldades sentidas são “*o tratamento de informação no aplicativo, como dependem de informação de diversas fontes nem sempre se consegue obter o resultado desejado*”.

Por outro lado, o entrevistado da CM de Matosinhos esclarece que a maior dificuldade se concentra “*na perceção e desenho dos variadíssimos processos que devem ser controlados por esta norma*”, ou seja, “*o conhecimento exaustivo da estrutura da organização e a forma como os diferentes recursos da mesma são utilizados e para a prossecução dos diferentes objetivos ou programas da entidade, nomeadamente no que diz respeito aos custos indiretos*”. E o maior desafio, na sua opinião, para a implementação da NCP 27, é “*o mapeamento de toda a organização e a forma intrincada como os recursos são empregues para a fim a que se destinam*”. O entrevistado da CM de Valongo é da mesma opinião, visto que, o modelo de Contabilidade de Gestão se encontra “*estruturado de acordo com a classificação funcional e abarca todas as áreas de atividade da Autarquia*”, tratando-se de “*uma aplicação geral e transversal a todos os serviços*”, constituindo assim o seu maior desafio, “*dada a diversidade de realidades, quanto a recursos humanos e materiais, desafios que foram ultrapassados ao longo do tempo*”.

Em suma, a implementação da NCP27 encontra maiores desafios ao nível da preparação e/ou reorganização interna nas autarquias estudadas, nomeadamente no redesenhar dos processos e dos recursos a utilizar.

As respostas à **Questão nº 5**: Considera que o esforço/resultado na sua implementação “vale a pena” ao nível dos resultados na sua organização? Indicam que a sua obrigatoriedade é o que se encontra por detrás deste esforço na sua implementação.

Nesta questão, o entrevistado da CM de Valongo, afirma que “*a Contabilidade de Gestão permite a obtenção de informação adicional e essencial para a gestão, complementando a contabilidade orçamental e a contabilidade financeira, através do apuramento dos custos de produção e prestação de serviços, bem como dos custos de funcionamento de equipamentos e infraestruturas de natureza diversa e de utilização coletiva, representado a análise desta informação especial importância, para efeito da ponderação dos valores a cobrar a terceiros pelos bens produzidos e serviços prestados pelo Município*”. Por seu

turno, o entrevistado da CM de Matosinhos, defende que é fundamental a implementação desta norma, dado que, *“a médio/longo prazo a organização obterá informação de uma riqueza extrema, não só para a gestão do dia-a-dia, mas, acima de tudo, para o apoio na definição e desenho de novas e melhores políticas e programas, sempre com o objetivo da eficácia e sobretudo da eficiência”*.

Em contrapartida, os entrevistados da CM do Porto destacaram apenas que a Contabilidade de Gestão, por implementação do SNC-AP, é obrigatória, ao contrário do que acontecia no regime de POCAL.

A análise do conteúdo à **6ª Questão**: De que forma é que os processos existentes na entidade, foram alterados (se o foram) para a implementação dos requisitos presentes na NCP27? Permite inferir que os entrevistados referem que não houve alterações de processos.

Nesta questão, todos os entrevistados das diferentes Câmaras Municipais afirmaram que os processos não foram alterados, a contabilidade de gestão foi implementada e ajustada aos processos e procedimentos da autarquia.

No caso da CM de Valongo, os processos foram ajustados através da *“criação de procedimentos internos que regulam e otimizam o processo, desde a criação de um ficheiro anual de bens e serviços onde estão identificados os centros de custos, criação de documentos específicos (fichas de materiais, de máquina e viaturas e folhas de obra), definição de tipo de custos, respetiva forma de imputação e valorimetria, bem como prazos e nível de intervenção dos diversos serviços da Autarquia”*.

*“Em resumo, a implementação da NCP27 obriga a que a própria entidade aumente o seu grau de conhecimento sobre si mesma, do que faz e como faz, obrigando-a a visitar todos os seus processos.”* (entrevistado da CM de Matosinhos).

De realçar que o principal obstáculo à implementação da NCP 27 reside no facto de não terem existido alterações nos processos existentes, tendo sido apenas efetuadas adequações dos processos existentes relativamente ao que a NCP 27 espera ao nível da informação de gestão.

A transparência e a conjugação da mesma com o que a NCP 27 impõe encontra-se na **7ª Questão**: Considera, que, na transparência, agora exigida, a NCP 27 vem ajudar?

No sentido de responder a esta questão, o entrevistado da CM de Matosinhos, recorreu ao ponto 2 (Âmbito) da NCP 27, nomeadamente na sua alínea 4f:

*“4 — A contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios: (...) f) Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de participação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado.”*

Desta forma, afirma que não tem dúvidas que a NCP 27 *“terá um contributo fundamental para elevar os níveis de transparência na gestão dos recursos públicos, contribuindo para uma correta perceção, por parte da população em geral, relativamente ao custo de funcionamento de serviços que todos pretendemos “gratuitos””*.

Enquanto, os entrevistados da CM de Valongo referem que *“para além do apuramento dos custos diretos e indiretos e do respetivo rendimento associado por cada bem produzido e serviço prestado, a contabilidade de gestão do município assenta igualmente numa classificação funcional dos custos, permitindo assim o apuramento de resultados também por função”*.

Por último, os entrevistados da CM do Porto referem apenas que *“a transparência já é exigida na contabilidade financeira, a NCP 27 vem complementar a informação orientada na avaliação eficiente e eficaz das políticas públicas”*.

Em suma, a questão da transparência, para os entrevistados, não tem dependência direta da aplicação da NCP 27.

Para finalizar, apresenta-se a análise às respostas da **8ª Questão**: Ao nível do Relatório de gestão dos últimos 3 anos, houve alguma evolução/ganho que queira destacar no que à NCP 27 diz respeito?

A esta questão, o entrevistador da CM de Valongo responde que através da implementação da NCP 27, *“é possível quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições,*

*permitindo assim obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção que são: as funções gerais, sociais, económicas e outras funções, o que enriquece a forma e o conteúdo do Relatório de gestão atualmente elaborado”.*

Por outro lado, os entrevistadores da CM do Porto e de Matosinhos afirmam que *“a informação obrigatória pela NCP 27 ainda não foi prestada na totalidade em termos de relatório de gestão, estando em desenvolvimento o tratamento da informação”, “ainda está um pouco aquém do desejado”.*

Resumindo, os entrevistados não se referem em concreto aos Relatórios e Contas dos últimos três anos, apenas indicam que uma vez que a NCP 27 ainda não está totalmente aplicada/implementada, não é ainda visível nas Demonstrações obrigatórias ao nível da contabilidade de gestão, na sua plenitude, a informação desejada.

Os municípios de Baião, Vila Nova de Gaia e Trofa enviaram resposta ao email que lhes era pedido que respondessem a um conjunto de questões em entrevista presencial.

Relativamente ao Município de Baião, obtivemos a seguinte resposta: *“Ainda não implementamos a NCP 27. Neste momento estamos a elaborar o plano de contas analítico tendo por base o manual de implementação SNC-AP\_VERSÃO\_2\_JUNHO 2017 da CNC. Contamos implementar durante 2024”.*

Enquanto, a Câmara Municipal de Gaia respondeu que *“relativamente ao assunto em apreço, informamos que nada tendo contra o interesse demonstrado pela implementação da NCP27, mas considerando que nem a própria software house (MEDIDATA) consegue garantir a implementação da contabilidade de custos nos exatos termos da NCP27, bem como encontrando-se o Município ainda numa fase de consolidação da implementação (com ainda alguns ajustamentos necessários), considero não ser oportuno o agendamento da entrevista”.*

Por fim, o Município da Trofa respondeu que *“cumpre-me informar que neste momento não é oportuno responder ao assunto em apreço, dado que estamos em fase de implementação da NCP 27”.*

## **CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO**

---

Finalizado o presente trabalho, procederemos à exposição das conclusões finais, assim como as respetivas considerações, por forma a ser possível sintetizar as informações alcançadas na revisão de literatura e nas análises efetuadas.

Com a presente investigação pretendemos em primeiro lugar, compreender o processo de reforma da contabilidade no setor público português e a respetiva transição do POCAL para o SNC-AP, mais concretamente a implementação da NCP 27, nas autarquias locais, de forma a enriquecer a perceção dos diversos conceitos teóricos.

Na revisão de literatura, verifica-se que desde a aprovação do POCP e dos seus planos setoriais, a normalização contabilística da Contabilidade Pública em Portugal apresentava incoerências face às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Assim, a aprovação do SNC-AP concretiza a materialização da reforma da administração financeira do Estado.

O SNC-AP apresenta 27 normas de contabilidade pública, 25 destas apresentam as principais regras do subsistema de contabilidade financeira, NCP 26 que pretende harmonizar a forma como a contabilização da despesa e da receita é realizada nas administrações públicas, subsistema da contabilidade orçamental e a NCP 27, designada por contabilidade de gestão, que aponta para as obrigações ao nível do registo dos rendimentos e dos gastos ao nível do subsistema da contabilidade de gestão.

Dada a sua complexidade, a implementação da NCP 27 requer um grau de preparação da administração local, ao nível dos recursos humanos e dos sistemas de informação adequados. O que se verifica é que as autarquias não estavam e não estão ainda preparadas.

No que diz respeito a formações promovidas junto dos responsáveis da área da contabilidade, estas existiram, mas, foram escassas, conforme respostas dos entrevistados. Apenas na CM de Valongo existiu uma formação consistente, enquanto, por exemplo, a CM do Porto sustentou a implementação da NCP 27 apenas pelo manual de implementação da NCP 27.

Ao nível dos sistemas de informação estes não eram adequados e suficientes para trabalhar a informação pretendida, ou seja, foi necessário proceder a alterações e melhorias dos existentes.

Neste sentido, as autarquias também enfrentavam desafios ao nível da preparação e/ou reorganização interna, nomeadamente no redesenhar dos processos e dos recursos a utilizar. Destaca-se o facto de não terem existido alterações nos processos existentes, tendo apenas havido adequações dos existentes ao que a NCP 27 espera ao nível da informação de gestão.

Os constantes adiamentos que ocorreram relativamente à entrada em vigor do SNC-AP, contribuíram para um atraso no desenvolvimento e transição desta norma assim como, o Covid-19, que obrigou à suspensão de algumas atividades e teletrabalho obrigatório durante um período considerável.

No entanto, realça-se o esforço que todas as autarquias apresentaram em garantir a sua implementação, através dos recursos e tempo que tinham disponíveis.

Confirma-se que todas as autarquias estão conscientes da importância e contributo da contabilidade de gestão uma vez que, apenas com a implementação plena da NCP 27 é possível medir desempenhos, determinar políticas de preços de taxas, entre outras receitas, o que permite a comparabilidade dos indicadores no poder local. E principalmente, apoiar os processos internos da gestão (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa).

Tal como mencionado anteriormente, o Município do Porto, no seu relatório de gestão de 2021, reconheceu efetivamente a importância da contabilidade de gestão, no sentido de obter uma melhor informação de gestão que contribuísse para reforçar a otimização dos seus recursos. Desta forma, trabalharam a informação de modo a obter os gastos por centro de responsabilidade, por centros de custo, assim como os rendimentos, para que apresentassem os resultados económicos.

Nos relatórios de contas do Município de Matosinhos a contabilidade de gestão é um complemento à contabilidade orçamental e à contabilidade financeira, que visa uma melhor gestão municipal em geral, e de cada unidade funcional, em particular, inculcando assim, um maior rigor na gestão dos recursos, de modo a conseguir administrar de forma mais eficaz, eficiente e económica.

No que diz respeito à Câmara Municipal de Valongo o sistema de contabilidade de gestão tem vindo a assumir-se como um importante instrumento de gestão, desde 2014, o ano da sua implementação, na medida de quantificar os objetivos a atingir pela autarquia, nos

mais diversos níveis, planificar a sua atividade, conhecer o seu contributo para o desenvolvimento, nas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições, possibilitando assim obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido nas quatro grandes áreas de intervenção, nas funções gerais, sociais, económicas e noutras funções e na prossecução das suas atribuições.

Porém, entre o disposto na NCP 27 e o que é apresentado e divulgado nos relatórios de gestão das autarquias do Distrito do Porto revela-se que ainda há um longo caminho a percorrer até mesmo nas autarquias com elevado nível de implementação.

No caso dos entrevistados, estes não se referem em concreto ao relatório de gestão dos últimos três anos, apenas indicam que, uma vez que a NCP 27 ainda não está totalmente aplicada/implementada, não é ainda visível nas Demonstrações obrigatórias ao nível da contabilidade de gestão, na sua plenitude, a informação desejada.

A presente investigação, tem como objetivo responder às seguintes questões: As autarquias do Distrito do Porto apresentam no seu relatório de gestão o nível de implementação da NCP 27?

Como resultado da análise realizada aos relatórios de gestão foi possível dividir os dezoito municípios do Distrito do Porto em diferentes níveis de implementação: elevado, intermédio, baixo e inexistente. Considera-se que a questão se encontra validada em 14 dos 18 Municípios objeto de estudo.

E os responsáveis pela contabilidade das autarquias do Distrito do Porto consideram que a NCP 27 contribui para uma gestão mais eficiente dos recursos?

A maioria dos entrevistados considera que, apesar das dificuldades existentes ao nível de recursos humanos e tecnológicos, a contabilidade de gestão é de extrema importância uma vez que promove informação quanto aos custos e rendimentos por função/atividades, que permite avaliar a gestão dos recursos existentes.

Relativamente às limitações encontradas durante o estudo é de destacar a impossibilidade de acesso a determinados documentos e, ainda a falta de resposta de alguns dos Municípios para que fosse possível termos entrevistado todos os responsáveis pela contabilidade.

Como sugestões para estudos futuros consideramos que seria interessante realizar um estudo que permitisse avaliar de forma é que a implementação da NCP 27 teve impacto na construção dos custos de um bem e/ou serviço.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- Anes, V. R. M. (2014). *Contabilidade Pública Autárquica, Estágio na Unus – Contabilidade, Consultadoria Fiscal e Empresarias Lda*. Relatório de Estágio – Instituto Politécnico de Bragança, Portugal.
- Almeida, J. P. V. (2017). *A preparação da transição de POCAL para SNC-AP: motivações e preocupações*. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia do Porto, Portugal.
- Azevedo, C. M. (2018). *A Implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal*. Relatório de Estágio – Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Portugal.
- Baptista, C., & Sousa, M. (2014). *Como fazer Investigação Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha (5ª ed.)*. Lisboa: Pactor.
- Bardin, L. (1994). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70 .
- Cabral, S. M. V. S. (2021). *O SNC-AP e as implicações nas Autarquias Locais – Enquadramento Orçamental*. Dissertação de Mestrado – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.
- Carvalho, D. V. P. (2009). *A aplicação do plano oficial de contabilidade pública no exército: o caso específico da avaliação e gestão do património*. Trabalho de investigação aplicada. Academia Militar, Portugal.
- Carvalho, A. C. P. & Carreira, J. M. J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. Acedido em <http://www.xviientroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>
- CNC (2020). *Comissão de Normalização Contabilística*. Acedido em <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>.
- David, F., Abreu, R., Segura, L. & Formigoni, H. (2016). Contabilidade e auditoria pública: evidência empírica da sua relação. Acedido em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/73.pdf>
- Diehl, A. A. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall.

Fenton, S., & Charsley, K. (2000). *“Epidemiology and sociology as incommensurate gain: Accounts from the study of health and ethnicity”*.

Fernandes, S. E. M. (2019). *SNC-AP: Implementação no Município de Cascais, Aspetos teóricos e conceção do modelo*. Dissertação de Mestrado – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.

Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa (2ª edição)*. Porto Alegre: Bookman.

Galvão, R. & Teixeira A. (2019). A Norma De Contabilidade Pública 27 e o Ambiente, Uma Proposta De Informação Nos Municípios Portugueses. Acedido em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28086/1/A%20norma%20de%20contabilidade%20p%C3%ABblica%2027%20e%20o%20ambiente%2c%20uma%20proposta%20de%20informa%C3%A7%C3%A3o%20nos%20MP-%20Rosa%20Galv%C3%A3o%20e%20Ana%20Bela%20Teixeira.pdf>

Gomes, G. (2018). *Implementação do SNC-AP em entidades públicas da Região Autónoma da Madeira*. Dissertação de Mestrado. ISCTE Business School– Instituto Universitário de Lisboa, Portugal.

Hair, J., Brush, R., & Ortinau, D. (2006). *“Marketing Research: Within a Changing Environment”* – The McGraw – Hill Companies, Inc

Hungler, & Polit, D. B. (1995). *Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem (3ª Edição)*. Porto. Alegre: Artes Médicas.

Keenan, M. (2015). *Research methods*. Salem Press Encyclopedia. Obtido de <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&dbAN=100259293&site=eds-live>

Lira, M. C. (2011). *A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVII*. Contabilidade Gestão e Governança, 14(3). Acedido em [https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/348/pdf\\_168](https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/348/pdf_168).

Mata, C. M. & Teixeira, A. B. (2013). *Os bens de Domínio Público nos Municípios do Distrito de Setúbal* – Uma análise Longitudinal – Setúbal. IPS

Meneses, N & Martins, C. Q. (2013). A contribuição do controlo interno nas autarquias locais. Acedido em <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/16.pdf>

Monteiro, R. F. G. (2011). *As parcerias entre a Escola e as entidades da comunidade – estudo dos casos de um Agrupamento de Escolas e de um Escola Secundária*. Dissertação de Mestrado – Instituto Politécnico de Leiria.

Moreira, M. S. R. (2020). *A Transição do POCAL para o SNC-AP: percepções da mudança e a sua Implementação na Câmara Municipal de Valongo*. Dissertação de Mestrado – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Nogueira, S.P., S. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Dissertação de Mestrado – Universidade do Minho, Portugal.

Nogueira, S. P., Silva, N. & Ribeiro, N. A. (2020). Perceções sobre a transição do POCAL para o SNC-AP: O caso do município XYZ. Acedido em <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/22786/1/71f.pdf>

Pinho, S. (2014). *A Contabilidade de Gestão nas Autarquias Locais: O caso do Município de Espinho*. Dissertação de Mestrado – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Pomirkovana, Y. (2018). *Perceções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto*. Relatório de estágio. Universidade do Minho, Portugal.

Richardson, R. J. (1989). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Editora Atlas.

Santos, A. (2017). *A contabilidade de gestão na Administração Pública: Um estudo de caso*. Dissertação de Mestrado - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Santos, P. (2022). *A Implementação da Norma de Contabilidade Pública 27 numa Autarquia Local Portuguesa: Estudo de Caso*. Dissertação de Mestrado - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.

Silva, Góis, Marques (2023). *SNC-AP Prestação de Contas na Administração Pública – Teoria e Prática*, Almedina, Coimbra.

Silva, S. M. O., Rodrigues, L. L., Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional*. Acedido em <http://www.aecal.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>

Teixeira, A. B., Pardal, P. N. C. P. B., Teixeira, N. M. D. & Mata, C. M. S. (2015). A contribuição da informação contabilística numa análise comparativa de municípios: um estudo de caso. Acedido em [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/22556/1/A%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20Informa%C3%A7%C3%A3o%20Contabilistica%20%20numa%20An%C3%A1lise%20Comparativa%20de%20municipios\\_um%20estudo%20de%20caso.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/22556/1/A%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20Informa%C3%A7%C3%A3o%20Contabilistica%20%20numa%20An%C3%A1lise%20Comparativa%20de%20municipios_um%20estudo%20de%20caso.pdf)

Teixeira, A. (2016). A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, Uma Evolução Sustentada. Acedido em <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>

Torres, A. F. G. (2019). *A implementação do Activity-Bases Costing numa Empresa de Serviços de Saúde*. Dissertação de Mestrado - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.

Vaz, A. T. (2016). A contabilidade pública em Portugal – a evolução contabilidade pública. Acedido em [http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f\\_estudiante.pdf](http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f_estudiante.pdf)

Veloso, J. M. M. (2018). *Transição do POCAL para o SNC-AP*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.

Zarbashev, A. R. (2022). *A transição para o Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública nas Autarquias Locais: O caso da Câmara Municipal de Olhão*. Dissertação de Mestrado. Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, Portugal.

Yin, K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3ª Edição). London.

### **Legislação Consultada**

Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho. *Diário da República n.º 172/1992 - I Série*. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro. *Diário da República n.º 203/1997 - I Série*. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro. *Diário da República n.º 44/1999 - I Série*. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território.

Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República n.º 192/2015 - I Série*.  
Ministério das Finanças.

Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de agosto. *Diário da República n.º 155/2005, Série I*.  
Assembleia da República.

Lei n.º 6/91 de 20 de fevereiro. *Diário da República n.º 42/1991 – I Série*. Assembleia da  
República.

Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro. *Diário da República n.º 43/1990 – I Série*. Assembleia da  
República.