

**OS ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA SUA
MENSURAÇÃO NO ÂMBITO DO SNC-AP PORTUGUÊS E DO PGCP ESPANHOL**

Susana Catarino Rua

Prof. Adjunta do Departamento de Contabilidade e Fiscalidade
Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA, 4750 – 810 Barcelos (Portugal)

Área temática: F) Sector Público

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

This work was financed by FEDER - Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional funds through the COMPETE 2020 - Operacional Programme for Competitiveness and Internationalisation (POCI), and by Portuguese funds through FCT - Fundação para a Ciência e a Tecnologia in the framework of the project POCI-01-0145-FEDER-016908 (PTDC/IIM-GES/6923/2014)

OS ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DA SUA MENSURAÇÃO NO ÂMBITO DO SNC-AP PORTUGUÊS E DO PGCP ESPANHOL

Resumo

Este trabalho tem por objetivos efetuar um estudo comparativo do definido no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP, 2015) português e no *Plan General de Contabilidad Publica* (PGCP, 2010) espanhol, quanto aos critérios a aplicar na mensuração dos ativos fixos tangíveis (AFT). Com este estudo concluímos que estes diplomas são convergentes, de um modo geral, quanto à mensuração dos AFT. Ambos referem o justo valor como critério de mensuração explicitamente definido, mas com alguns limites de aplicação: na mensuração inicial, apenas é aplicável em situações particulares; e, na mensuração subsequente, é visto como um tratamento alternativo ao custo.

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

Resumo

Este trabajo tiene como objetivo hacer un estudio comparativo de lo definido en el *Sistema de Normalización Contabilística para as Administrações Públicas* (SNC-AP, 2015) Portugués y en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP de 2010) Español, con respecto a los criterios aplicables a la valoración de los inmovilizados materiales (AFT). Este estudio concluyó que, en general, estos diplomas son convergentes en la valoración de los AFT. Ambos refieren el valor razonable como criterio de valoración explicitamente definido, pero con algunos límites de aplicación: en la valoración inicial, sólo es aplicable en situaciones particulares; y, en la valoración posterior, es entendido como una alternativa al coste.

Palabras clave: Inmovilizados materiales, SNC-AP, PGCP.

1. Introdução

Em resultado da globalização da economia e da necessidade de comparabilidade da informação financeira entre os diferentes países, a União Europeia (UE) emitiu uma proposta de Diretiva (COM (2010) 0523 – C7-0397/2010 – 2010/0277 (NLE)), na qual refere um horizonte temporal de três anos para que os Estados-membros adotem as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (Rodrigues, 2012, p.43). Aspeto posteriormente reforçado com a Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia, na qual se evidencia a necessidade dos Estados-membros analisarem a adequabilidade dessas normas internacionais face aos seus normativos nacionais.

Perante estes factos, a adoção das IPSAS nos diferentes Estados-membros da União Europeia, ou a adaptação dos normativos contabilísticos públicos nacionais a essas normas internacionais, tornou-se inevitável.

Em Espanha, este processo de adaptação das normas nacionais de contabilidade pública às normas do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ocorreu mais cedo do que em Portugal, sendo aprovado em 2010, pelo Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, um novo *Plan General de Contabilidad Publica* (PGCP).

Em Portugal, esta reforma foi mais recente, resultando na publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro.

Ambos os diplomas fazem referência à existência de critérios a serem cumpridos para o reconhecimento dos ativos, e mais precisamente dos ativos fixos tangíveis (AFT). De entre esses critérios de reconhecimento destaca-se, para além do cumprimento do conceito de ativo, a necessidade de que o elemento possa ser sempre mensurado com fiabilidade (PGCP, 2010), ou como refere o SNC-AP (2015, §113), que o elemento possa ser mensurado de “uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira”.

Face ao exposto, este trabalho tem por objetivos efetuar um estudo comparativo do definido no SNC-AP (2015) português e no PGCP (2010) espanhol, quanto aos critérios a aplicar na mensuração dos AFT.

Para o cumprimento deste objetivo foi seguida uma metodologia qualitativa, baseada num estudo comparativo entre diferentes normativos (SNC-AP e PGCP).

Perante estes objetivos e a metodologia aplicada, este trabalho apresenta num segundo capítulo um enquadramento do tema em questão, no qual se estuda a evolução da contabilidade pública em Portugal e Espanha, bem como os critérios de mensuração existentes para a mensuração dos ativos. De entre esses critérios de mensuração, o SNC-AP (2015) e o PGCP (2010) referem apenas alguns deles como indicados para a mensuração dos AFT, aspeto tratado no terceiro capítulo deste trabalho, no qual se apresenta um estudo comparativo da mensuração dos AFT, em Portugal e Espanha, de acordo com os referidos normativos contabilísticos. Também neste terceiro capítulo é apresentada uma síntese comparativa do tema em questão. Por último, num quarto capítulo, são referidas as principais conclusões obtidas com este trabalho.

2. Enquadramento do tema

2.1. A evolução da contabilidade pública em Portugal e Espanha

Em Portugal, a evolução da contabilidade pública fez-se em três fases (Rua & Carvalho, 2006), a saber:

1ª fase (até 1990): a contabilidade pública era chamada de contabilidade do orçamento, cujos objetivos se prendiam com a execução do orçamento, o controlo da legalidade e a prestação de contas.

2ª fase (de 1990 a 1997): Período em que ocorreu a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), introduzindo-se também como objetivo da contabilidade pública, a análise da posição financeira de uma entidade pública.

3ª fase (de 1997 a 2015): Neste período foram aprovados e aplicados diversos planos públicos setoriais e introduzidos os sistemas de contabilidade patrimonial e analítica e, conseqüentemente, introduzidos mapas patrimoniais, como o Balanço e a

Demonstração dos Resultados por natureza, que permitem concluir acerca da posição económica e patrimonial de uma entidade pública. A grande problemática na aplicação destes planos públicos setoriais prende-se com questões de reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais, tendo sido aprovado, no ano 2000, o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), contribuindo para colmatar algumas questões no âmbito da inventariação dos ativos públicos.

Todavia, como os planos setoriais de contabilidade pública se baseiam num plano contabilístico de âmbito empresarial (Plano Oficial de Contabilidade – POC) que foi revogado, em 2009, pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), este último entretanto alterado em 2015, isto “fez com que desaparecessem as bases concetuais que eram as referências do POCP” (Teixeira, 2016, p. 3) e restantes planos setoriais.

Para além disso, como refere a Introdução ao Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, o sistema contabilístico público encontrava-se fragmentado, nomeadamente devido à “existência de referenciais contabilísticos autónomos para a administração central, local, para o setor da saúde, da educação e o da segurança social”.

Em Portugal, o desenvolvimento e emissão de normas contabilísticas é uma atribuição da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), cuja estrutura e composição foi alterada com a publicação do Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho, que aprova o novo regime jurídico de organização e funcionamento da CNC, “adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público” (Introdução ao Decreto-Lei nº 134/2012).

A comissão executiva da CNC é composta por dois comités: o Comité de Normalização Contabilística Empresarial (CNCE) e o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP). Centrando-nos no âmbito público, e de acordo com a alínea a) do nº 1 do art.º 18º do Anexo ao Decreto-Lei nº 134/2012, uma das atribuições do CNCP é “emitir normas contabilísticas e normas interpretativas destinadas ao setor público, tendo por referência as Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público (IPSAS), bem como contribuir para o seu desenvolvimento, implementação e melhoria”.

Assim, atendendo à Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia, na qual se refere a necessidade de aferir a adequabilidade das IPSAS aos diferentes Estados-membros da UE (Jorge, 2012, p. 50) e também atendendo à necessidade de “que existam normas de contabilidade que garantam a transparência e fiabilidade na prestação de contas das entidades públicas” (Silva *et al*, 2016. p. 3), e “à necessidade interna de haver um sistema contabilístico mais completo” (Jorge *et al*., 2016, p. 11), foi apresentado pelo CNCP, em resultado das suas atribuições, o novo SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, que vem revogar os planos setoriais públicos portugueses em vigor, sendo a sua aplicação obrigatória, segundo o Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro, a partir de 1 de janeiro de 2018.

Com esta nova reforma pretende-se “dotar as administrações, quer de um sistema orçamental, quer de um sistema financeiro, mais eficientes e mais próximos dos sistemas atualmente adotados a nível internacional” (Carvalho & Carreira, 2016. p. 3).

Há três aspetos que vêm diferenciar o SNC-AP (2015), que são os seguintes: atende às características das entidades públicas portuguesas; tem por base as IPSAS existentes a nível internacional no âmbito público; e, aproxima o sistema de contabilidade pública à normalização contabilística existente no âmbito privado em Portugal.

No que tange à evolução da contabilidade pública em Espanha, a entidade responsável pela emanação de normas de contabilidade pública é a *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE), que constitui um departamento do Ministério de Economia e Finanças.

À semelhança do que ocorre em Portugal, em Espanha “o sistema de contabilidade do setor público espanhol foi sempre baseado no modelo de contabilidade empresarial, apesar de incluir adaptações para o setor público” (Jorge *et al.*, 2016, p. 9).

Assim, em Espanha, o PGCP, aprovado em 1983, sofreu uma reforma em 1994, para o adaptar ao plano empresarial de 1990.

Em consequência, o normativo contabilístico para a Administração Local de 1990, foi revisto em 2004, para o adaptar ao PGCP de 1994. Daqui resultaram três modelos:

- *Instrucción del modelo normal de contabilidad local*, aprovado pela *Orden EHA/4041/2004*, de 23 de novembro.
- *Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local*, aprovado pela *Orden EHA/4042/2004*, de 23 de novembro. E, por último,
- *Instrucción del modelo básico de de contabilidad local*, aprovado pela *Orden EHA/4040/2004*, de 23 de novembro.

Posteriormente, em resultado da adaptação das normas de contabilidade empresarial espanholas às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB), em 2007, bem como em resultado da necessidade de adaptação do normativo contabilístico público às normas do IPSASB, em 2010, houve uma nova reforma da contabilidade pública, da qual resultou o PGCP de 2010, aprovado pela *Orden EHA/1037/2010*, do 13 de abril.

Consequentemente, em 2013, houve uma reforma da contabilidade pública aplicável à Administração Local, adaptando as instruções até então existentes ao novo PGCP (2010), do que resultou a aprovação, através da *Orden HAP/1781/2013*, de 20 de setembro, da *Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local*. Para além desta, surgiram também novas Instruções do modelo simplificado de Contabilidade Local e modificadas as Instruções do modelo básico de Contabilidade Local, aprovadas pela *Orden HAP/1782/2013*, de 20 de setembro. Todas estas Instruções aplicáveis à Administração Local, entraram em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015.

Face ao exposto a tabela 1 apresenta um resumo da evolução da contabilidade pública em Portugal e Espanha.

País	Ano	Acontecimento
	Até 1990	Contabilidade do orçamento
	1990-97	Reforma da Administração Financeira do Estado
	1997	Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
	1999	Plano Oficial de Contabilidade da Administração Local (POCAL)
	2000	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-EDU)

		Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POC-MS)
	2002	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)
	2015	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) (adaptação ao Sistema de Normalização Contabilística de âmbito empresarial e às normas do IPSASB; em vigor apenas a 1 de janeiro de 2018)
	1983	<i>Plan General de Contabilidad Publica</i> (primeiro)
	1990	Instruções de Contabilidade para a Administração Local
	1994	Reforma do <i>Plan General de Contabilidad Publica</i> (adaptação ao plano contabilístico empresarial de 1990)
	2004	Reforma das Instruções de Contabilidade para a Administração Local (adaptação ao PGCP de 1994)
	2010	Nova reforma do <i>Plan General de Contabilidad Publica</i> (adaptação ao novo plano contabilístico empresarial de 2007 e às normas do IPSASB)
	2013	Nova reforma das Instruções de Contabilidade para a Administração Local (adaptação ao PGCP de 2010)

Tabela 1 – A evolução da contabilidade pública em Portugal e Espanha
(Elaboração própria)

Vemos assim que, em ambos os países, houve uma preocupação em harmonizar a contabilidade pública com os normativos de âmbito empresarial, bem como com os normativos internacionais de âmbito público, como, aliás, a própria União Europeia assim o indica.

2.2. Os critérios de mensuração dos ativos

No que respeita à mensuração dos ativos, os critérios seguidos no âmbito da contabilidade pública tradicional baseavam-se essencialmente na objetividade do seu cálculo, atendendo para isso aos valores mencionados nos documentos comprovativos das compras, ou seja, ao custo histórico, isto é, custo de aquisição ou custo de produção.

Todavia, em ambos os países, à medida que se foi caminhando na introdução de modelos contabilísticos que atendem às normas internacionais, e à relevância da informação, foram-se introduzindo vários critérios distintos do tradicional custo histórico, como veremos no capítulo três deste trabalho.

Alguns desses critérios têm significado idêntico ou mesmo igual, possuindo apenas diferente denominação, o que se deve à tradução dos vocábulos ingleses das normas internacionais para os idiomas nacionais de cada país.

Morales Caparrós e Bentabol Manzanares (2004, p. 65) referem que a mensuração depende do fim ao qual se destina, logo facilita a compreensão se classificarmos os critérios de acordo com o fim da mensuração. Nesse contexto os autores referem que podemos agrupar os critérios de mensuração em três grupos, conforme a empresa esteja numa posição de compra do elemento (valores de entrada), de venda (valores de saída), ou leve a cabo uma mensuração que prescindia de mercado (outros valores). Em relação a este último grupo Macedo (2008) denomina-lhes de métodos dependentes das expectativas da entidade, referindo que estes podem afastar-se do correto valor, sempre que a entidade não atue de acordo com as expectativas de mercado.

Atendendo aos diferentes critérios existentes e à forma como os podemos agrupar, a tabela 2 apresenta uma síntese dos critérios de mensuração existentes e correspondentes denominações que lhes são atribuídas.

Critérios	Outras denominações	Classificação em grupos de critérios	Conceito do critério	Critérios relacionados ou associados
Custo Histórico	- Valor Histórico - Custo	Valores de entrada	É a quantia de caixa ou outras contrapartidas líquidas pagas, ou pendentes de pagamento, ou o valor do elemento dado em contrapartida, no momento da aquisição. Modalidades: - o custo (ou preço) de aquisição (preço pago, por um adquirente pela aquisição de um bem a título oneroso); - o custo de produção (custo das matérias consumidas e dos fatores de produção direta ou indiretamente relacionados com o mesmo).	- Valor contabilístico líquido (ou quantia escriturada ou valor em livros) - Valor contabilístico (ou valor bruto em livros) - Valor residual - Valor amortizável (ou depreciável)
Custo de Reposição	- Custo corrente - Valor de reposição - Preço de reposição - Valor atual de reposição	Valores de entrada	É o custo, ou quantia, que a entidade teria de suportar para substituir o ativo nas mesmas condições e características.	- Valor de mercado (valores de entrada) - Custo de reposição depreciado - Valor de privação (ou valor para a entidade)
Valor Realizável (de liquidação)	- Valor de realização	Valores de saída	É a quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida pela alienação ordenada de um ativo	- Valor realizável líquido (VRL) - Valor de mercado (valores de saída) - Valor recuperável - Valor de privação
Valor Atual Líquido	- Valor presente - Valor atual - Valor de uso (ou em uso)	Outros valores	É o valor presente dos futuros fluxos líquidos de caixa que se espera que o ativo	- Valor económico - Valor de maior e melhor uso

			gere no decurso normal dos negócios	- Valor de uso alternativo - Valor recuperável - Valor de privação
Justo valor	- Valor razoável - <i>Fair value</i> - Valor de mercado	Valores de saída ou Valores de entrada (cfr. critério usado no seu cálculo)	É a quantidade pela qual um ativo pode ser trocado entre um comprador e um vendedor interessados e devidamente informados, numa transação de independência mútua.	- Valor de avaliação ou taxaço - Valor de mercado para uso atual - Valor venal

Tabela 2 – Os critérios de mensuração dos ativos
(Elaboração própria)

Como podemos concluir, existe uma grande diversidade de critérios de mensuração, muitos deles associados a outros, o que leva a que nos questionemos acerca de que critério aplicar e se deverão ser aplicados vários critérios em simultâneo.

A *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA, 2001), no §309 da estrutura conceptual para as entidades públicas, refere que “um único critério valorativo aplicado à totalidade dos elementos das demonstrações financeiras não satisfaz integralmente todos os objetivos possíveis”. Acrescenta, nesse mesmo parágrafo, que “é necessário a utilização simultânea de diferentes critérios de mensuração tendo em conta em cada caso a natureza e o papel que cada elemento das demonstrações financeiras desempenha na situação e atividade da entidade económica”.

O grande problema que se coloca não é apenas a existência de diversos critérios, mas também de diversas alternativas para a mensuração de um mesmo elemento. Por isso, Lopes de Sá (2008, p.48) menciona também que quantos mais critérios se utilizar, “ao sabor dos interessados”, maiores serão as incertezas e inseguranças. Acrescenta que “adotar dois ou mais valores para a mesma coisa não é solução técnica, nem científica, mas ensejo de problemas de interpretação”, pois o facto de um elemento poder ter diferentes valores conforme a alternativa escolhida pelas partes “rompe com a ‘confiabilidade’ requerida pela fidelidade informativa”, ou seja, “o critério de alternativas é o da apologia da imprecisão porque o lógico não admite a contradição” (Lopes de Sá, 2008, p.48).

Barth (2006, p.12) refere que a aplicação de diferentes critérios de mensuração vai dificultar a interpretação dos valores inscritos nas demonstrações financeiras, por parte dos seus utilizadores, para além de que, segundo outros autores, poderá por em causa a comparabilidade da informação.

Contudo, há autores que defendem a aplicação de vários critérios de mensuração. Por exemplo, Navarro Galera e Rodriguez Bolivar (2004, p.247) advertem para o facto de que é difícil que um único critério de mensuração satisfaça a procura de informação de todos os utilizadores.

Em concordância, Morales Caparrós e Bentabol Manzanares (2004, p.52) referem que “é mais útil para os utilizadores da informação a possibilidade de utilização de vários

critérios de mensuração conforme o momento, a natureza e o propósito específico da mensuração, do que um único critério de mensuração”.

Vemos assim que a utilização de diferentes critérios de mensuração, em conformidade com os fatores que possam interferir na sua escolha, pode trazer vantagens e desvantagens em termos de utilidade da informação.

Não obstante as suas desvantagens, os próprios organismos nacionais e internacionais responsáveis pela emanção de normas contabilísticas, usualmente defendem uma base de mensuração mista, conforme o elemento em causa, o momento da mensuração e também a alternativa escolhida.

Quanto à escolha de um determinado critério de mensuração, face às alternativas existentes, há vários fatores, nomeadamente económicos, que influenciam a mensuração de um elemento específico, e em consequência, a escolha de um determinado critério de mensuração em detrimento de um outro. Na verdade, a escolha entre diferentes critérios, depende também das políticas contabilísticas da entidade que, por sua vez, são influenciadas por diversos aspetos, como por exemplo pelo normativo fiscal existente no país em causa.

Outro aspeto que é determinante na escolha de um critério de mensuração específico é a relevância e fiabilidade pretendida com a informação, conforme a utilização que vai ser dada à mesma.

Para que uma informação seja útil deverá satisfazer as necessidades informativas dos seus utilizadores, para isso ela deve ser relevante para os mesmos e fiável. Cada critério permite um maior ou menor grau de relevância e fiabilidade da informação, atribuindo-lhe uma maior ou menor utilidade. Portanto, a escolha de um, ou de outro, critério de mensuração, a aplicar a um ativo específico, depende também do grau de relevância e fiabilidade que se pretende obter com a informação a fornecer.

Para além disso, o nível de comparabilidade pretendido com a informação também poderá influenciar a escolha de um critério de mensuração em detrimento de um outro.

Vemos assim que a seleção do critério de mensuração mais adequado depende de vários aspetos, nomeadamente, das próprias características do elemento, ou da classe em que se integra, dos fatores de ordem económica, contabilística e também fiscal, e das características qualitativas que se pretende que a informação alcance.

3. A mensuração dos AFT

Atendendo à diversidade de critérios de mensuração existentes, este capítulo tem por objetivo estudar os critérios para a mensuração dos AFT, indicados nos normativos contabilísticos públicos, português – SNC-AP (2015), e espanhol – PGCP (2010).

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

À semelhança das normas internacionais do IPSASB, o SNC-AP (2015), na Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 5, aplicável aos AFT, indica diferentes critérios (ou

bases) de mensuração, conforme o momento de mensuração: a mensuração no reconhecimento e a mensuração subsequente.

Passaremos de seguida a analisar os critérios, mencionados na NCP nº 5 do SNC-AP (2015), para a mensuração dos AFT, em cada um desses momentos.

3.1.1. Mensuração no reconhecimento

O §18 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que um elemento que satisfaça as condições de reconhecimento deve ser mensurado pelo seu custo. No caso de bens adquiridos através de uma transação com contraprestação, esta norma acrescenta, no §28, que o custo de um AFT é o equivalente ao preço a dinheiro.

No §21 refere que o custo de um AFT inclui: o preço de compra (líquido dos descontos comerciais e abatimentos), os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para operar na forma pretendida e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado.

Todavia, existem situações particulares, mais características das entidades públicas, às quais não se aplica o custo enquanto preço a dinheiro. É o caso, por exemplo, dos bens adquiridos através de uma transação sem contraprestação, cujo seu custo é, segundo o §28 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), o seu justo valor à data de reconhecimento. O §19 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere ainda, que nos casos de bens adquiridos através de uma transação sem contraprestação, a mensuração deve fazer-se do seguinte modo:

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

Apesar do SNC-AP (2015) ter por base as normas do IPSASB, neste caso, verifica-se que a NCP nº 5 acrescenta face à IPSAS nº 17 do IPSASB (2006), o critério do valor patrimonial tributário, já que a norma do IPSASB (2006) apenas refere a aplicação do justo valor neste tipo de transações sem contraprestação.

Outra situação particular de mensuração é o caso dos ativos obtidos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. De acordo com o §30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), o custo de um AFT adquirido por troca deve ser mensurado ao justo valor. De acordo com o §32 dessa norma, se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido forem determináveis com fiabilidade, “o justo valor do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a menos que este seja claramente mais evidente”. Contudo, se o justo valor do ativo recebido e do ativo cedido não puderem ser mensurados com fiabilidade, ou se a transação de troca não tiver substância comercial, o custo do ativo recebido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (SNC-AP, 2015, NCP nº 5, §30).

3.1.2. Mensuração subsequente

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

Contudo, no §34 acrescenta que, em algumas circunstâncias, os AFT podem ser alvo de revalorização “de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado”, o que, segundo o §35, “pressupõe a determinação, à data da revalorização, de uma vida útil remanescente do ativo”. O §37 acrescenta que, se um bem do AFT for revalorizado, toda a classe a que este pertence deve ser também revalorizada, e em simultâneo, de forma a evitar que as demonstrações financeiras relatem quantias obtidas em diferentes datas. Portanto, “o modelo de revalorização não é uma opção da entidade” (Carvalho & Carreira, 2016, p. 8)

Note-se que, comparativamente com a IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006) denota-se uma diferença. A IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006) apresenta ao mesmo nível os modelos do custo e da revalorização, enquanto modelos opcionais; enquanto que, como vimos anteriormente, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) apresenta o custo como regra geral e a revalorização como uma alternativa ao custo, aplicável apenas em algumas circunstâncias. Para além disso, no que respeita à definição dos critérios de determinação da revalorização, a NCP nº 5 remete para um dispositivo legal, enquanto a IPSAS nº 17 refere como determinar o justo valor do ativo à data da revalorização.

Comparativamente com o âmbito empresarial, também o SNC (2015), na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 7, coloca os modelos do custo e da revalorização, ao mesmo nível como modelos opcionais.

Face ao exposto, vemos assim que neste momento de mensuração, o SNC-AP (2015), não seguiu os normativos que estão na base da sua criação, ou seja, o SNC (2015) e as normas do IPSASB, mais especificamente, neste caso, a IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006).

A tabela 3 apresenta um resumo da mensuração subsequente dos AFT, no SNC-AP (2015), comparativamente com o definido na IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006).

NCP nº 5 (SNC-AP, 2015)	IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006)
<p>Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas).</p> <p>Em algumas circunstâncias: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado).</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Custo é a regra geral. Revalorização é uma alternativa ao custo.</p>	<p>Permite a opção entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do custo; - Modelo da revalorização. <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Os dois modelos são colocados ao mesmo nível.</p>

Tabela 3 – A mensuração subsequente dos AFT

segundo a NCP nº 5 do SNC-AP (2015) e a IPSAS nº 17 do IPSASB (2006)
(Adaptado de Rua (2016))

Nas situações em que os ativos sejam revalorizados, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere o tratamento contabilístico a aplicar, conforme se trate de uma revalorização por acréscimo ou por decréscimo. A tabela 4 apresenta um resumo do tratamento contabilístico previsto nesta norma.

	Revalorização por acréscimo (aumento)	Revalorização por decréscimo (diminuição)
Regra Geral	Conta 58 – “Excedentes de revalorização de AFT e AI”.	Conta 655 – “Perdas por imparidade em AFT”.
Exceção	- Conta 7625 – “Reversões de perdas por imparidade em AFT” - Condições: <u>Quando reverta</u> uma diminuição anterior, do mesmo ativo, previamente reconhecida nos resultados (como gasto) e <u>até ao limite</u> da perda anteriormente reconhecida.	Conta 58 – “Excedentes de revalorização de AFT e AI” - Condições: <u>quando</u> exista uma revalorização anterior respeitante a esse mesmo ativo, já refletida nos excedentes de revalorização, e <u>até ao limite</u> desta.

Tabela 4 – Tratamento contabilístico da revalorização dos AFT
segundo a NCP nº 5 do SNC-AP (2015)
(Elaboração própria)

Apesar da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) apresentar o tratamento contabilístico a aplicar às revalorizações, conforme apresentado na tabela 4, esta norma remete, a definição dos restantes critérios inerentes à aplicação deste modelo, para um dispositivo legal adequado, que venha a ser aprovado.

Da tabela 4 importa referir que as revalorizações por decréscimo são, regra geral, registadas numa conta de imparidades, o que faz sentido se pensarmos que no SNC-AP (2015), ao contrário do definido no âmbito privado no SNC (2015) que prevê o reconhecimento de imparidades no modelo da revalorização, não está previsto que os AFT revalorizados sejam alvo de testes de imparidade, “sendo a revalorização por decréscimo uma forma de reconhecer essas perdas de valor” (Rua, 2016, p.23). Contudo, no modelo do custo, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) prevê o reconhecimento de imparidades, remetendo para a NCP nº 9 (SNC-AP, 2015) o seu tratamento. Esta última, por sua vez, refere que um ativo está com imparidade quando a sua quantia escriturada é superior à sua quantia recuperável (ou quantia recuperável de serviço tratando-se de ativos não geradores de caixa). A NCP nº 9 (SNC-AP, 2015) considera ainda, em concordância com o já exposto, que seguindo o modelo da revalorização, os AFT serão revalorizados com suficiente regularidade, de forma a assegurar que são escriturados por uma quantia que não seja materialmente diferente dos seus justos valores à data de relato, e por isso, não se prevê o reconhecimento de imparidades no modelo da revalorização.

Note-se que em ambos os modelos, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) prevê o reconhecimento de depreciações dos AFT, a partir do momento em que o ativo fica disponível para uso e durante a sua vida útil. Indica para o efeito vários métodos de

cálculo da depreciação, a saber: quotas constantes (linha reta), referenciando-o como o mais indicado para as Administrações Públicas; quotas degressivas (saldo decrescente); e, unidades de produção. Para o cálculo da quota de depreciação devem ser aplicadas as taxas resultantes das vidas úteis indicadas no capítulo 7 – “Classificador complementar 2”, do Plano de Contas Multidimensional do SNC-AP (2015).

Em suma, vemos assim que, quanto à mensuração a aplicar aos AFT, a NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) é mais precisa, comparativamente com os planos setoriais anteriormente existentes no âmbito público em Portugal. Contudo, fica um pouco aquém da norma do IPSASB (2006) e do SNC (2015) que estão na sua origem, na medida em que apenas permite o modelo da revalorização como alternativa ao custo, aplicado em determinadas circunstâncias e já não como modelo opcional colocado ao mesmo nível do modelo do custo, como o fazem as referidas normas que estão na sua génese.

3.2. Em Espanha: o PGCP (2010)

O PGCP (2010), na sua segunda parte, apresenta as normas de reconhecimento e mensuração (utiliza a terminologia “valoração”) dos diversos elementos patrimoniais, incluindo os AFT, aos quais denomina de imobilizado material, e cujo reconhecimento e mensuração são apresentados na norma 2ª dessa segunda parte.

Nesta norma 2ª correspondente aos AFT, para além dos conceitos e dos critérios gerais de mensuração aplicáveis, faz a distinção de dois momentos de mensuração, tal como o faz o IPSASB (2016) e também a NCP nº 5 do SNC-AP (2015) que já tivemos oportunidade de analisar, a mensuração inicial e a mensuração posterior (ou subsequente). Nos subpontos seguintes passaremos a analisar os critérios indicados nesse plano em cada um desses momentos de mensuração.

3.2.1. Mensuração inicial

No que respeita à mensuração inicial, o ponto 4 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010) refere que os AFT devem ser mensurados ao custo. Acrescenta como determinar o custo, conforme a situação em causa, das quais se destacam, de entre as aí mencionadas, as seguintes:

- Ativos adquiridos a terceiros: preço de aquisição;
- Ativos produzidos pela própria entidade: custo de produção;
- Ativos adquiridos a terceiros a um preço simbólico ou nulo: justo valor dos elementos recebidos (norma 18ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)).
- Ativos adquiridos por permuta (troca):
 - o Quando os ativos trocados não são similares num ponto de vista funcional ou de vida útil: justo valor do ativo recebido; se o justo valor do ativo recebido não for fiavelmente determinável, aplica-se o justo valor do ativo cedido, ajustado pelas quantias de dinheiro eventualmente transferidas na operação;

- Quando os ativos trocados são similares: valor contabilístico do ativo entregue, com alguns limites definidos conforme haja, ou não, valores em dinheiro entregues.
- Inventariação inicial: justo valor, sempre que não se possa estabelecer o justo valor correspondente ao custo de aquisição ou de produção.
- Ativos adquiridos em adscrição ou cessão gratuita: justo valor dos elementos recebidos (norma 19ª que remete para a norma 18ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010)).

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

3.2.2. Mensuração posterior

No que respeita à mensuração posterior (ou subsequente), o PGCP (2010) faz referência a dois modelos de mensuração: o modelo do custo e o modelo da revalorização.

O ponto 6 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010) apresenta o modelo do custo como tratamento geral, mencionando que após o reconhecimento inicial “todos os elementos do ativo fixo tangível devem ser contabilizados pelo seu valor inicial, incrementado, se for o caso, pelos desembolsos posteriores, e deduzido da depreciação acumulada praticada e da correção valorativa acumulada pela deterioração que sofram ao longo da sua vida útil”.

O modelo da revalorização é aí apresentado como um tratamento especial, e já não opcional como o coloca a IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006), permitido apenas quando, em virtude das circunstâncias do mercado, o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real.

Note-se porém que, a disposição adicional única da Ordem que aprovou o PGCP (2010) refere que, a utilização do modelo da revalorização, no setor público administrativo estatal, requer uma autorização prévia da IGAE.

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

No que respeita ao tratamento contabilístico da revalorização, este depende se a revalorização é por acréscimo ou por decréscimo. A tabela 5 apresenta uma síntese desse tratamento contabilístico, em conformidade com a alínea b) do ponto 6, da norma 2ª de reconhecimento e mensuração, do PGCP (2010).

	Revalorização por acréscimo (aumento)	Revalorização por decréscimo (diminuição)
Regra Geral	- Capitais Próprios	- Gastos no resultado do exercício.
Exceção	- Resultado do exercício - Condições: Quando reverta uma diminuição anterior, do mesmo ativo, previamente reconhecida como um gasto no resultado do exercício.	- Capitais Próprios - Condições: quando exista uma revalorização anterior respeitante a esse mesmo ativo, na medida em que essa diminuição não ultrapasse o montante dessa revalorização existente.

Tabela 5 – Tratamento contabilístico da revalorização dos AFT segundo o PGCP (2010)
(Elaboração própria)

O PGCP (2010) refere que, quando for revalorizado um elemento pertencente ao imobilizado material, devem também ser revalorizados todos os restantes elementos que pertencem à mesma classe de ativos.

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

No que respeita ao que denomina de “*deterioración*”, que neste trabalho traduzimos como “deterioração”, e que corresponde ao que em Portugal denominamos de “imparidades”, no ponto 8 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010) refere que se determina pela diferença entre o valor contabilístico e o valor recuperável de um ativo. O ponto 6 da norma 2ª de reconhecimento e mensuração do PGCP (2010) prevê o reconhecimento destas imparidades tanto no modelo do custo como no modelo da revalorização, apesar deste último ser um tratamento especial.

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

Atendendo ao referido nos pontos anteriores quanto aos critérios mencionados no SNC-AP (2015) e no PGCP (2010) para a mensuração os AFT, a tabela 6 apresenta uma síntese comparativa.

	NCP nº 5 da SNC-AP (2015)	PGCP (2010)
Mensuração inicial	Custo (em situações particulares indica o justo valor)	Custo (indica o justo valor como forma de determinar o custo em certas situações)
Mensuração subsequente	<u>Regra geral:</u> Custo <u>Tratamento alternativo:</u> Revalorização (aplicável)	<u>Tratamento geral:</u> modelo do custo <u>Tratamento especial:</u> modelo da revalorização (apenas

	apenas em algumas circunstâncias) <i>Nota:</i> Em ambos os modelos se prevê o reconhecimento de depreciações; mas quanto às imparidades não se prevê o seu reconhecimento quando se aplique a revalorização dos ativos.	quando o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real, e com autorização prévia da IGAE) <i>Nota:</i> em ambos os modelos se prevê o reconhecimento de depreciações e imparidades.
--	--	---

Tabela 6 – A mensuração dos AFT: síntese comparativa do disposto no SNC-AP (2015) e no PGCP (2010)
(Elaboração própria)

De acordo, com a tabela 6 constatamos que ambos os diplomas têm tratamentos muito semelhantes quanto à mensuração dos AFT. Ambos referem o custo como critério a aplicar na mensuração no reconhecimento inicial; permitindo o justo valor apenas em certos casos particulares. Por outro lado, na mensuração subsequente a revalorização aparece como um tratamento especial, ou alternativo, em ambos os diplomas, ao contrário da IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006) que apresenta os dois modelos como opcionais, colocados ao mesmo nível.

Contudo, duas diferenças se denotam entre o diploma português e o espanhol aqui em análise. Uma primeira diferença respeita ao método de depreciação, já que o SNC-AP (2015) indica o método da linha reta como o mais indicado para as Administrações Públicas, apesar de referir outros métodos; enquanto o PGCP (2010) indica apenas dois métodos (incluindo o da linha reta) e não parece dar preferência a nenhum deles. Outra diferença é relativa ao reconhecimento de imparidades, já que o SNC-AP (2015) não prevê o seu reconhecimento no modelo da revalorização, enquanto que o PGCP (2010) prevê o seu reconhecimento nos dois modelos.

4. Conclusão

Como tivemos oportunidade de estudar, face à necessidade de comparabilidade da informação financeira das entidades públicas dos diferentes países da União Europeia, foi necessário proceder a uma reforma da contabilidade pública, para tornar os sistemas contabilísticos nacionais convergentes com o disposto nas IPSAS.

Assim, em Portugal, e após outras reformas anteriormente levadas a cabo, procedeu-se a uma nova reforma da contabilidade pública da qual resultou o SNC-AP, aprovado em 2015, que vem revogar os planos setoriais existentes e aproximar a normalização existente neste país aos sistemas contabilísticos que a nível internacional estão a ser adotados.

Em Espanha, a reforma da contabilidade pública, com vista à aproximação dos normativos nacionais às normas do IPSASB, fez-se sentir um pouco mais cedo, com a aprovação, em 2010, do PGCP.

No que à mensuração dos AFT respeita, ambos os diplomas constituem um avanço face aos anteriores diplomas existentes. Por exemplo, em Portugal, o SNC-AP (2015) introduz o justo valor explicitamente definido enquanto critério de mensuração, sendo um avanço face aos planos setoriais anteriormente existentes, que davam preferência

à fiabilidade sobre a relevância da informação e mencionavam critérios que primam por aquela característica qualitativa, como é o caso do custo histórico e suas vertentes de cálculo.

Pelo estudo comparativo dos diplomas português e espanhol analisados, verificamos que, de um modo geral, estes são convergentes no que respeita à mensuração dos AFT. Ambos os diplomas fazem menção a dois momentos de mensuração, mensuração inicial (ou no reconhecimento inicial) e mensuração subsequente (ou posterior ao reconhecimento inicial).

Na mensuração inicial dos AFT, tanto o SNC-AP (2015), como o PGCP (2010), referem como regra geral a aplicação do custo, permitindo apenas a aplicação do justo valor em casos particulares.

Quanto à mensuração subsequente, ambos os diplomas mencionam como regra geral o custo, e como tratamento alternativo (assim denominado no SNC-AP (2015), e que o PGCP (2010) denomina de tratamento especial) referem o modelo da revalorização. O SNC-AP (2015) refere que o modelo da revalorização apenas é aplicável em algumas circunstâncias e com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. Por sua vez, o PGCP (2010) refere que este modelo apenas deve ser aplicado quando o valor contabilístico de um elemento seja pouco significativo relativamente ao seu valor real e com autorização prévia da IGAE.

Neste momento de mensuração tanto o SNC-AP (2015) como o PGCP (2010) afastam-se da IPSAS nº 17 (IPSASB, 2006), na medida em que, nesta norma, o modelo do custo e o modelo da revalorização são colocados ao mesmo nível, enquanto modelos opcionais.

Note-se porém que se verifica uma diferença entre o PGCP (2010) e o SNC-AP (2015) na mensuração subsequente, que diz respeito ao método de depreciação a aplicar. No SNC-AP (2015) é referido o método da linha reta como o mais indicado para as Administrações Públicas, referindo, no entanto, outros métodos; enquanto no PGCP (2010) são referidos dois métodos de depreciação, entre eles o método da linha reta, mas não parece ser dada preferência a nenhum deles.

Concluimos também existir uma outra diferença entre estes diplomas que respeita ao facto do SNC-AP (2015) não prever o reconhecimento de imparidades no modelo da revalorização, considerando que sendo os AFT revalorizados com regularidade, as suas quantias escrituradas não serão materialmente diferentes dos seus justos valores à data de relato. O PGCP (2010), pelo contrário, prevê o reconhecimento de imparidades em ambos os modelos (do custo e da revalorização).

Apesar destas diferenças entre os diplomas analisados e face às IPSAS, podemos concluir que, no que respeita à mensuração dos AFT, tanto o SNC-AP (2015) como o PGCP (2010) constituem um importante passo com vista à harmonização da contabilidade entre diferentes países da UE e face às normas internacionais do IPSASB.

Quanto às limitações na elaboração deste trabalho, manifestam-se no âmbito do normativo português, na medida em que este diploma (SNC-AP, 2015) é muito recente e apenas de aplicação obrigatória em 2018, sentindo-se algumas limitações no que respeita à revisão de literatura de trabalhos de cariz científico, que são ainda escassos. Para além disso, como este diploma apenas está a ser aplicado atualmente por certas

entidades piloto, não foi possível analisar, na prática, o impacto dos novos modelos de mensuração nas demonstrações financeiras das entidades públicas portuguesas, comparativamente com as espanholas, aspeto que se pretende investigar futuramente.

Referências Bibliográficas

Livros e artigos:

Barth, M. E. (2006). Standards-Setters, Measurement Issues, and the Relevance of Research. *Information for the Better Markets Conference*. London: ICAEW.

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

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

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

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

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

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

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

Rodrigues, L. L. (2012). Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública. *TOC, XIII*(152), 41-45.

Rua, S. & Carvalho, J. (2006). Estrutura conceptual para a Contabilidade Pública. Lisboa: Publisher Team.

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

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

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

Normas contabilísticas e outra legislação:

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

Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, CIBE (2000). Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril.

Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho, procede à revisão da estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

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

Instrucción del modelo básico de de contabilidad local. Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

Instrucción del modelo básico e simplificado de contabilidad Local. Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre

Instrucción del modelo normal de contabilidad local. Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.

Instrucción del modelo normal de contabilidad local. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local. Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.

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

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

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

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

União Europeia, UE (2010). Proposta de Diretiva COM (2010) 0523 – C7-0397/2010 – 2010/0277 (NLE).

União Europeia, UE (2011). Diretiva nº 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia.