

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

A adoção das IPSAS pela 1^a vez no Setor Público Português: Estudo de Caso – Distrito de Lisboa

Carla Susana Ferreira Rodrigues

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau
de

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientadora: Professora Doutora Maria Teresa Alves

Setúbal, 2015

*“Para alcançares a grandeza,
começa onde estás,
usa o que tens,
faz o que podes.”*

(Arthur Ashe)

Agradecimentos

Agradeço à minha orientadora a Professora Doutora Maria Teresa Alves, pela sua disponibilidade, apoio e incentivo, à entidade que me facultou o acesso a toda a documentação necessária à elaboração deste trabalho, em particular à minha família pelo carinho, paciência e compreensão, e em especial ao meu pequeno Afonso, pelo tempo que o privei da minha presença.

INDICE

Resumo	
1. Introdução	1
2. Revisão de Literatura	
2.1.A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal	4
2.1.1.A Harmonização Contabilística	6
2.2.O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)	11
2.3.As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)	16
2.4.O POCP e as IPSAS	24
2.5.Estudos empíricos anteriores	30
3. Metodologia	33
4. Apresentação e Discussão dos dados obtidos	
4.1.Caraterização do IMD	35
4.2.Bens Domínio Público	40
5. Conclusão	57
6. Bibliografia	60
7. Apêndices	63

Índice de Quadros

Quadro 1 – Organismos envolvidos no processo de harmonização	6
Quadro 2 – IPSAS e objetivos gerais	17

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Balanço	43
Tabela 2 – Classe de ativos mais relevante	46
Tabela 3 – Revalorização dos AFT	46
Tabela 4 – Alterações ocorridas nos AFT	56

Índice de Figuras

Figura 1 – Setor Público Administrativo	4
Figura 2 – POCP e Planos Setoriais	13
Figura 3 – Contabilização da Revalorização dos AFT	47

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Estrutura de Financiamento	37
Gráfico 2 – Ativo Circulante	38
Gráfico 3 – Composição do Passivo	39
Gráfico 4 – Fundos Próprios	39
Gráfico 5 – Bens Domínio Público e Total do Ativo	43
Gráfico 6 – Variação dos AFT entre 2009 e 2012	44

Lista de Abreviaturas e Siglas

- AFT – Ativo Fixo Tangível
- BDP – Bens de Domínio Público
- CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CNCAP – Comissão Normalização Contabilística Administração Pública
- CNCP – Comité de Normalização Contabilística Pública
- DACP – Demonstração de Alterações no Capital Próprio
- DDF – Demonstração do Desempenho Financeiro
- DEO - Documento de Estratégia Orçamental
- DGO – Direção Geral do Orçamento
- DPF – Demonstração da Posição Financeira
- EC - Estrutura Conceptual
- FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*
- IAS - *International Accounting Standards*
- IASB – *International Accounting Standards Board*
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*
- IFRS – *International Financial Reporting Standards*
- IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*
- IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
- IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
- LEO – Lei de Enquadramento Orçamental
- OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico
- OMC – Organização Mundial do Comércio
- ONU – Organização das Nações Unidas
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
- RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado
- SIC - *Standing Interpretation Committee*
- SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

SNCP – Sistema de Normalização Contabilística Público

SPA – Setor Público Administrativo

UE – União Europeia

RESUMO

Para que possa existir harmonização dos sistemas contabilísticos, de acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), torna-se necessária a adoção de um conjunto de normas de contabilidade com base no acréscimo em todos os níveis da Administração Pública.

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) tem vindo a desenvolver esforços com vista à harmonização mundial da contabilidade para o setor público. A União Europeia (UE) tem manifestado o apoio a esta iniciativa, tendo já emitido orientações para que os Estados membros adaptem a contabilidade do setor público às IPSAS.

O objetivo do presente estudo consiste na verificação do eventual impacto da aplicação das IPSAS no Setor Público Português. Analisa-se as alterações ao nível dos ativos fixos tangíveis, especificamente, dos Bens de Domínio Público (BDP) pelo peso significativo que detêm no ativo da maioria das entidades públicas. Aborda-se as alterações que advêm desta implementação e os reflexos nas demonstrações financeiras dos organismos. Adota-se o método do estudo de caso descritivo, uma vez que são descritas e analisadas as demonstrações financeiras da entidade em estudo. Utiliza-se como técnica de investigação a entrevista semiestruturada.

Verifica-se que os resultados obtidos coincidem com a literatura (por exemplo, Teixeira e Mata, 2013) analisada, onde se verifica que os BDP detêm um peso muito significativo na maioria dos organismos públicos em Portugal, apontam ainda para o facto de as IPSAS não poderem ser simplesmente aplicadas tal como estão a toda a Administração Pública e que, no entanto, constituem uma referência incontornável para o estabelecimento das contas harmonizadas no Setor Público.

Palavras-chave: Setor Público, Contabilidade Pública, Harmonização, IPSAS, Bens Domínio Público.

ABSTRACT

In order to accomplish the harmonization of accounting systems, according to the Public Sector Accounting Standards, it is necessary to adopt a set of accounting standards accrual based in all levels of public administration.

The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) has been developing efforts towards global harmonization of accounting for the public sector. The European Union (EU) has expressed support to this initiative, and has already issued guidelines for member states to adapt public sector accounting to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

The aim of this study is to evaluate the possible impact of the application of (IPSAS) in the Portuguese Public Sector. We analyze changes at tangible fixed assets level, specifically at the heritage assets level, because of the significant weight they hold in the assets of most public entities. We address changes that come from this implementation and the reflections in financial statements of public entities. We adopt the descriptive case study method as we describe and analyze the financial statements of the entity under study. We use the semi-structured interview as a research technique.

We notice that the results obtained coincided with those found in the performed literature review, as they pointed out that IPSAS cannot be simply applied as they are to all public administration, and that, however, they are a major reference for the establishment of harmonized accounts in the Public Sector.

Keywords: Public Sector, Public Accounting, Harmonization, IPSAS, Heritage Assets.

1. INTRODUÇÃO

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro. Com a implementação deste plano o Setor Público Português passou de uma contabilidade de caixa que visava apenas a execução do orçamento, onde os registos contabilísticos eram efetuados aquando dos recebimentos e pagamentos, para uma contabilidade digráfica que tem por base o Princípio da Especialização (Acréscimo). Visa melhorar a transparência, a responsabilização e a comparabilidade da informação financeira divulgada pelas entidades do setor e ainda, contribuir para a tomada de decisões e a avaliação das entidades públicas relativamente à utilização de recursos públicos, suportada em critérios de economia, eficiência e eficácia.

O POCP obriga a que os organismos adotem três sistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental que continua a assentar na base de caixa, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Analítica, estas duas em base do acréscimo.

Segundo Carvalho (2000: 239 e 247) “a aprovação do POCP marca de forma decisiva as mudanças prementes e necessárias para a efetivação da denominada Nova Gestão Pública, [...]” e estabelece “[...] a base, ou a referência de toda a Contabilidade Pública”. O POCP constituiu um marco histórico para a contabilidade no setor público, uma vez que a sua publicação enquadra-se, por um lado na reforma em curso da administração financeira do Estado e, por outro lado, “[...] consiste num instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna” (POCP, 1997: ponto 2). O objetivo primordial do POCP “[...] é a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação” (POCP, 1997: ponto 1).

Num contexto de globalização, os organismos públicos prestam cada vez mais informação sobre o seu desempenho e situação financeira. A informação prestada tem que ser atualizada, fiável e comparável.

Para que possa existir comparação entre os diferentes organismos, torna-se premente a existência de um sistema baseado em normas gerais para o setor público que seja aceite a nível mundial.

Segundo a Comissão Europeia (2013) “o conjunto de normas IPSAS é atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente. As IPSAS baseiam-se nas normas internacionais de relato financeiro (IFRS), que são amplamente aplicadas ao setor privado, consistindo, na fase atual, num conjunto de 38 normas de contabilidade de acréscimo e uma norma de contabilidade de caixa”.

Apenas 9 dos 27 países membros da UE, baseiam as suas normas nacionais de contabilidade pública nas IPSAS, Portugal é um dos Estados em que, ainda, não se deu início ao processo de harmonização contabilística do setor público de acordo com as IPSAS.

O objetivo do presente estudo consiste na verificação do eventual impacto da aplicação das IPSAS no Setor Público Português. Analisa-se, especificamente, as alterações ao nível dos ativos fixos tangíveis e em particular, em relação aos BDP e aos reflexos nas demonstrações financeiras do organismo objeto do estudo.

Neste contexto foi alterado o modelo de mensuração dos edifícios e outras construções e infraestruturas, inscritos no ativo fixo tangível, do modelo do custo para o modelo de revalorização. Dado que o normativo internacional permite que após o reconhecimento inicial, os organismos possam escolher mensurar os seus ativos entre os dois modelos.

A presente dissertação está estruturada em quatro capítulos, não incluídas a introdução e as referências bibliográficas. No segundo capítulo são abordadas e desenvolvidas as temáticas da Contabilidade Pública em Portugal e das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) é, ainda, efetuada uma comparação entre o POCP e as IPSAS, apontando-se os principais pontos de consonância e divergência entre os dois normativos.

No terceiro capítulo é descrito e analisado o estudo de caso. No quarto capítulo é apresentada a estrutura financeira da entidade objeto de estudo. Demonstra-se o peso significativo que os BDP têm no seu ativo, e afere-se os ajustamentos necessários à aplicação do método de revalorização dos AFT, possibilitando desta forma a elaboração das demonstrações financeiras de acordo com o estabelecido no normativo internacional. Por fim, no último capítulo são apresentadas as conclusões que apontam para o facto de as IPSAS não poderem ser simplesmente aplicadas tal como estão a toda a Administração Pública. Referem-se ainda, algumas limitações do estudo e linhas de investigação futura possíveis.

2. REVISÃO DE LITERATURA

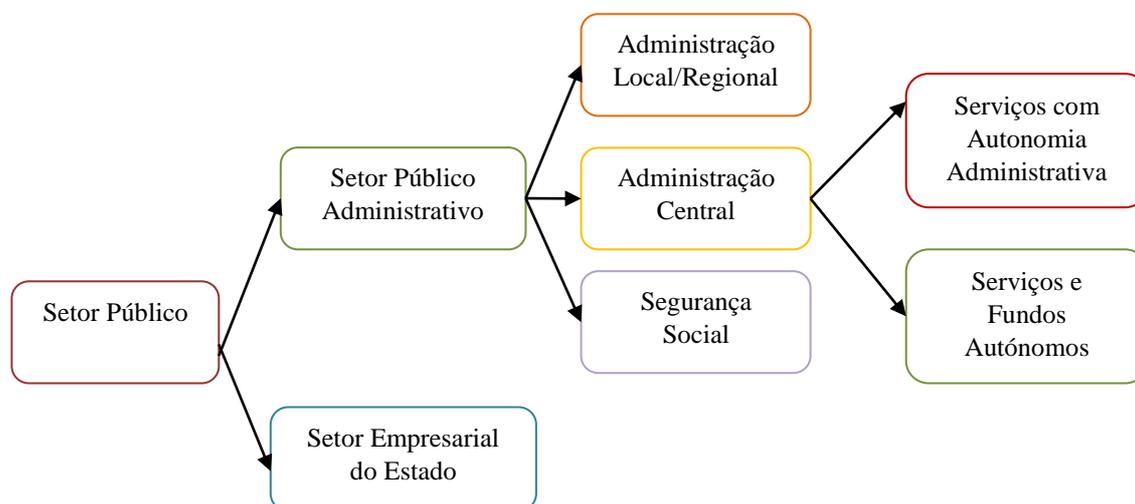
2.1. A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal

A contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por ser uma contabilidade essencialmente orçamental, estruturada na base de caixa. Utilizando o método unigráfico, eram registados os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava a entrada e saída de valores monetários.

O principal objetivo da contabilidade pública era demonstrar que as entidades do Setor Público Administrativo (SPA) que aplicavam os meios financeiros que lhes eram atribuídos, de acordo com o aprovado pelas autoridades orçamentais. (Decreto-Lei n° 232/97 de 3 de setembro, introdução).

A figura 1 evidencia a estrutura do Setor Público Administrativo.

Figura 1: Setor Público Administrativo



Fonte: Caiado (2002)

Após a entrada de Portugal na União Europeia, na tentativa de alterar o sistema de contabilidade pública, na década de 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública com a publicação da Lei nº 8/90 de 20 de fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública); da Lei nº 155/92 de 28 de julho (Regime da Administração Financeira do Estado – RAFE); e, posteriormente da Lei nº 6/91 de 20 de fevereiro (Lei de Enquadramento Orçamental – LEO).

A Lei nº 8/90 tem como objetivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, as regras de execução orçamental, o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas (art.º 1º, parágrafo 1).

Com a publicação e entrada em vigor da RAFE foi instituída a obrigatoriedade de os serviços com autonomia administrativa e financeira utilizarem um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC) (art.º 45º nº1).

Foi introduzida a contabilidade de compromissos para que seja efetuada uma administração mais adequada dos recursos financeiros, complementada com uma contabilidade analítica indispensável ao controlo de resultados.

Foi, também, adotado um novo sistema de pagamentos das despesas públicas. Os cofres do Tesouro passaram a ser o meio privilegiado, sendo da competência da Direção-Geral do Orçamento (DGO) proceder à autorização de libertação de créditos, sob o regime duodecimal.

No que se refere à gestão orçamental, a LEO, define a estrutura do orçamento e os princípios e métodos da gestão orçamental.

Assim, com a publicação dos referidos diplomas ficaram definidas as regras para a gestão orçamental, de tesouraria, económica e a gestão patrimonial dos organismos da Administração Pública.

Para que esta reforma fosse bem conseguida era necessária a implementação de um plano oficial de contabilidade específico para os organismos públicos, uma vez que era exigida uma contabilidade idêntica à das empresas do setor privado para as que detinham autonomia administrativa e financeira, enquanto as restantes continuavam com um sistema de contabilidade de caixa e de compromissos (CNCP, 2013).

2.1.1. A Harmonização Contabilística

O processo de harmonização contabilística tem sido orientado por diversos organismos internacionais, quer através da emissão de normas, quer através de outras formas de regulamentação. Estes organismos podem ser classificados tendo em conta a sua abrangência mundial ou regional e de acordo com a sua natureza pública ou privada (Laínez, 2001, citado por Rodrigues e Guerreiro, 2006:24).

No quadro 1 apresentam-se os organismos envolvidos no processo harmonizador distribuídos por natureza e alcance.

Quadro 1: Organismos envolvidos no processo harmonizador

Organismos de Alcance Mundial	Organismos de Alcance Regional
<p>Caráter Público</p> <p><i>OCDE</i> – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico</p> <p><i>ONU</i> – Organização das Nações Unidas</p> <p><i>OMC</i> – Organização Mundial do Comércio</p>	<p>Caráter Público</p> <p><i>UE</i> – União Europeia</p> <p><i>MERCOSUR</i> – Mercado Común del Sur</p>
<p>Caráter Privado</p> <p><i>IFAC</i> – International Federation of Accounts</p> <p><i>IFAD</i> – International Forum on Accountancy Development</p> <p><i>IASB</i> – International Accounting Standards Board</p>	<p>Caráter Privado</p> <p><i>FEE</i> – Fédération des Experts Comptables Européens</p> <p><i>IAA</i> – International Accounting Association</p> <p><i>CAPA</i> – Confederation of Asian and Pacific Accountants</p> <p><i>ASCAN</i> – Association of Southeast Asian Nations</p> <p><i>ECSAFA</i> – Eastern Central and Southern African Accountants</p> <p><i>IRFAA</i> – Eurasia – International Regional Federation of Accountants and Auditors</p>

Fonte: adaptado de Laínez (2001:258)

Dois destes organismos tiveram uma atuação determinante no processo de harmonização contabilística europeu e, em particular no desenvolvimento da contabilidade em Portugal.

Por um lado a União Europeia pelo caráter vinculativo das suas normas nos Estados-Membros, por outro lado o *International Accounting Standards Board* (IASB), pelo crescente reconhecimento da qualidade das suas normas ao nível internacional, o que influenciou o desenvolvimento dos normativos nacionais.

Com a adesão de Portugal à União Europeia em 1986, tornou-se necessária a adaptação da legislação nacional à legislação comunitária, mais concretamente à Quarta e Sétima Diretivas.

A harmonização dos sistemas contabilísticos dos Estados-Membros tem sido um objetivo permanente da UE (Rodrigues e Pereira, 2007).

A UE começou por emitir diretivas comunitárias com o objetivo de alcançar a harmonização contabilística entre os seus membros, mas as necessidades de informação contabilística harmonizada internacionalmente acentuaram-se no início da década de noventa, tendo constituído o impulso final para a UE reconhecer a insuficiência da sua atuação nesta área. Optou, então, pela sua aproximação ao IASB em 1995, que ocorreu através da adaptação das diretivas às *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), iniciando um percurso no sentido da harmonização internacional que culminou em 2005, com a adoção das IAS/IFRS pelas empresas cotadas.

O Parlamento Europeu e o Conselho aprovaram o Regulamento nº 1606/2002/CE que veio estabelecer a adoção e a utilização pelas entidades cotadas em bolsa na UE, das normas internacionais de contabilidade IAS/IFRS e interpretações conexas SIC/IFRIC na elaboração das suas contas consolidadas (UE, 2002).

Segundo Rodrigues e Guerreiro (2006) o processo de aproximação da UE ao IASB está profundamente relacionado com a evolução deste organismo na harmonização contabilística mundial.

O IASB conseguiu destacar-se pela sua atitude ativa no desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade. Diversas organizações internacionais reconheceram o seu papel como principal emissor de normas de contabilidade, abdicando da emissão de quaisquer normas, diretivas ou boletins. Foi o caso da UE, da OCDE, do IFAC e da ONU.

O IASB conta ainda com o apoio da IOSCO e da Bolsa de Valores de Londres (*London Stock Exchange*) que exige às empresas estrangeiras a utilização das IAS/IFRS na elaboração das suas demonstrações financeiras.

Com a publicação das normas do IFAC, para serem aplicadas pelo setor público, as IPSAS, que têm por base as normas do IASB, foram dados os primeiros passos para que a harmonização do setor público a nível internacional seja implementada.

Em 2009 com a revogação do POC entrou em vigor em Portugal o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que tem por base as IAS/IFRS do IASB.

Esta alteração torna ainda mais difícil e menos eficiente a consolidação de contas entre entidades do setor empresarial público que implementaram o SNC e do setor público administrativo que aplicam o POCP, que tem as suas bases de referência no entretanto revogado POC.

Na sequência destas alterações em 2010, a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP), fez referência à necessidade de implementação de um sistema de normalização contabilística público (SNCP), assente no SNC, tal como aconteceu com o POCP que seguiu as bases do POC.

O Documento de Estratégia Orçamental (DEO) 2012-2016 (Abril, 2012) refere que a “adoção do POCP tem sido um processo muito moroso, ainda que se tenha registado um importante progresso nos últimos anos, o Governo está empenhado em concluir esta importante reforma de adoção de uma contabilidade patrimonial pela Administração Pública, que integrará as três vertentes da contabilidade – orçamental, patrimonial e analítica – permitindo conhecer com maior rigor a situação financeira das diferentes entidades públicas, bem como os custos dos bens e serviços produzidos. De acordo com as sugestões dos nossos parceiros internacionais, serão utilizados os princípios da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) na apresentação de contas das entidades do setor público, o que aumentará a transparência na prestação de contas e a responsabilização dos agentes envolvidos. Será, também, posta em prática a certificação externa das contas, no âmbito do processo de prestação de contas. Este desenvolvimento obrigará a uma reformulação significativa do processo de avaliação e certificação externa da Conta Geral do Estado e das contas das diversas entidades públicas”.

Na Lei de Enquadramento Orçamental (LEO artº 11) está previsto que todas as entidades públicas apresentem contas usando o POCP, exceto as que adotaram o SNC ou as Normas Internacionais de Contabilidade. O DEO 2014-2018 dispõe que “Em 2013, com a difusão da contabilidade financeira, a praticamente, todas as entidades das Administrações Públicas, as bases para um melhor sistema contabilístico estão criadas. Esta disseminação e a conclusão da implementação em curso do sistema central que integra informação orçamental e financeira de diferentes aplicações de contabilidade e referenciais contabilísticos, com funcionalidades de relato e consolidação, será possível vir a obter futuramente conjuntamente com a definição do Estado como entidade que orçamenta e relata, informação sobre as contas consolidadas das Administrações Públicas, ao nível da posição financeira, reconhecendo ativos e passivos, desempenho financeiro, com o reconhecimento de gastos (custos) e rendimentos (proveitos), dos fluxos de caixa e da execução orçamental”.

Com o Decreto-Lei nº 134/2012 de 29 de Junho, foi aprovado o novo regime jurídico da CNC, onde integra as atribuições e competências da Comissão de Normalização Contabilística Administração Pública (CNCAP) entretanto extinta (art.º 1º). Tal como descrito no art.º 2º do referido Decreto-Lei, incumbe à CNC a realização dos trabalhos técnicos com vista à aprovação de um Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.

No plano de atividades para 2014 o Comité de Normalização Contabilística Pública (CNCP) descreveu as atividades que decorrerão durante o período em referência, entre elas destaca-se:

- A preparação do conjunto de Normas de Contabilidade e Relato Orçamental e Financeiro (NCP) com base nas IPSAS;
- O desenvolvimento da Estrutura Concetual baseada nos trabalhos preliminares e estudos do IPSASB sobre a matéria;
- O desenvolvimento de um Plano de Contas Multidimensional que proporcione o alinhamento do classificador económico orçamental com o plano de contas da contabilidade financeira e que seja o mais consistente possível com as contas nacionais;

- A elaboração dos modelos de demonstrações orçamentais e financeiras;
- Após a aprovação pela CNC, a elaboração da proposta final do SNC-AP.

Em conformidade com o Documento de Estratégia Orçamental 2014-2018, “Prevê-se que, em 2014, a Comissão de Normalização Contabilística apresente propostas de diplomas legais para a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, ficando Portugal com um referencial contabilístico alinhado com as melhores práticas internacionais em sede de Contabilidade Pública”.

2.2. O Plano Oficial de Contabilidade Pública

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro. Este diploma marca a reforma da administração financeira e das contas públicas (POCP, ponto 1). “O objetivo fundamental deste plano passa pela criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade Pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores” (POCP, ponto 6) e permita, nomeadamente:

- O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e;
- A disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados de forma a reforçar a transparência na Administração Pública.

O Decreto-Lei de aprovação do POCP pretende compatibilizar as necessidades de informação demonstradas pelo Tribunal de Contas; pela Inspeção-Geral de Finanças; e pela Direção-Geral do Orçamento. Em paralelo prover as necessidades de informação do Instituto Nacional de Estatística.

Segundo Leite (1997: 11) “este novo plano constitui um instrumento importante para um controlo ainda mais aperfeiçoado das contas públicas, assumindo, por consequência, um significado relevante na realização da política de convergência orçamental. Por outro lado será um importante instrumento de gestão da Administração Pública, possibilitando aos gestores mecanismos mais adequados à utilização dos dinheiros dos contribuintes”.

Caiado (1998:145) refere que o “POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e, consequentemente mais próxima das normas de contabilidade internacionais”.

Para Caiado (2002:184) o principal objetivo do POCP é a “criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à avaliação”.

Assim o POCP assenta na necessidade de modernização dos processos contabilísticos e da comparabilidade da informação, pretendendo-se que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva, mais aproximada com as normas internacionais.

Com a assinatura do tratado que instituiu a UE, qualquer Estado comprometeu-se a evitar défices excessivos (art.º. 104º C). Torna-se, desta forma, importante o acesso a um documento contabilístico que permita avaliar devidamente a natureza das despesas públicas e as suas consequências.

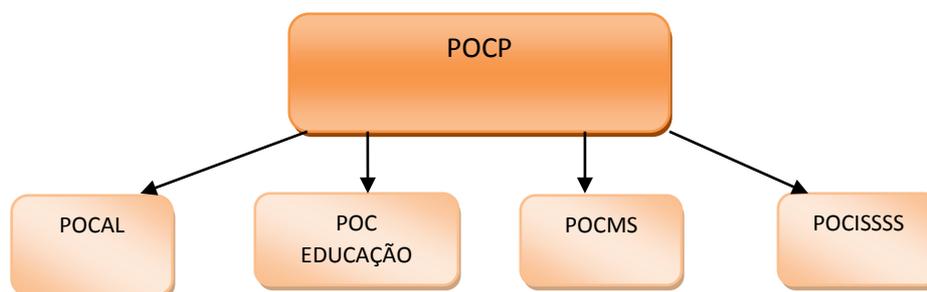
Por outro lado permite uma maior transparência quanto à aplicação das receitas decorrentes dos impostos e a avaliação das políticas seguidas pelos Governos.

Segundo Caiado com a implementação do POCP espera-se a normalização da informação da contabilidade pública, a melhoria da quantidade e qualidade de informação, a introdução de um novo quadro conceptual em que se integrem as técnicas e metodologias de gestão.

O novo plano de contas públicas cobre o universo do Setor Público Administrativo, da Administração Central, Regional e Local, uma vez que se aplica tanto aos organismos autónomos com personalidade jurídica, como aos serviços não autónomos integrados na pessoa jurídica do Estado. Admite, no entanto, planos de contas sectoriais, mas com obediência à mesma estrutura de contas, aos mesmos princípios contabilísticos e aos mesmos critérios valorimétricos.

A aprovação do POCP veio colmatar a lacuna existente na harmonização contabilística na administração pública, obrigando todos os organismos da Administração Central, Regional e Local a implementar de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico.

Cumprindo o anteriormente definido, após a publicação do POCP, foram aprovados e publicados quatro planos de contas sectoriais: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação), Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS) (Figura 2).

Figura 2: POCP e Planos Setoriais

Fonte: Marques (2001)

Segundo Carvalho e Ribeiro (2004:20) o POCP “... constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública... pois ao permitir adaptar-se à contabilidade de vários setores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e dos outros planos que dele possam decorrer”.

Com a adoção do POCP ficaram definidos os princípios contabilísticos e critérios de valorimetria a utilizar, cujo objetivo é “... a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeiras, dos resultados e da execução orçamental” (POCP, ponto 3).

Os princípios contabilísticos previstos no POCP são:

1. Princípio da entidade contabilística: “Todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas e acordo com o presente Plano, podendo ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central”;
2. Princípio da continuidade: “... a entidade opera continuamente, com duração ilimitada”;
3. Princípio da consistência: “... a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras”;

4. Princípio da especialização ou do acréscimo: “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem”;
5. Princípio do custo histórico: “os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção;
6. Princípio da prudência: “... é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas em condições de incerteza, impedindo a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso”;
7. Princípio da materialidade: “as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar avaliações ou decisões pelos utentes interessados”;
8. Princípio da não compensação: “Não devem ser compensados os saldos das contas do ativo com os saldos das contas do passivo – balanço -, de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos - demonstração de resultados - e, em caso algum, de contas de despesa com contas de receitas – mapas de execução orçamental”.

O POCP prevê um conjunto de critérios de valorimetria, dos quais se destacam:

1. Relativamente ao Imobilizado

- ∞ O ativo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.
- ∞ Os bens de domínio público, classificáveis como tal na legislação em vigor, são incluídos no ativo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afetos á atividade operacional. A valorização destes bens é efetuada igualmente ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

2. Relativamente às Existências

∞ “As existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção”.

3. Relativamente às Dívidas de e a terceiros

∞ “As operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio tiver sido fixado pelas partes”.

4. Relativamente às Disponibilidades

∞ “As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data”.

O POCP apresenta as seguintes características:

- Orientação para aspetos patrimoniais, económicos e financeiros;
- Registo de transações financeiras e orçamentais utilizando partidas dobradas;
- Um único sistema de informação construído em nove classes de contas, ligando contabilidade orçamental e financeira;
- Transações financeiras registadas na base do acréscimo;
- Os relatórios financeiros são construídos com base em três demonstrações Balanço, Demonstração dos Resultados e Mapas de Execução Orçamental (Controlo Orçamental da Despesa, da Receita e Fluxos de Caixa).

No POCP as contas estão organizadas em 10 classes, numeradas de 1 a 0.

A classe 0 e a conta 25 são exclusivamente de controlo orçamental e de ordem, utilizadas nos mapas de controlo orçamental, onde também se integram as classes 1 e 2.

As contas de balanço são as que dizem respeito às classes 1, 2, 3, 4, 5 e 8.

As classes 6, 7, 8 dizem respeito a resultados, sendo a classe 9 uma conta livre para uso de contabilidade analítica ou de custos, cuja aplicação é facultativa.

2.3. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público têm como objetivo proporcionar a harmonização da contabilidade pública a nível mundial e aumentar a qualidade e a transparência do relato financeiro em todo o mundo.

De acordo com o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (UE, 2013) as IPSAS são atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente, constituindo uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE. Assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público, conforme os princípios da economia, eficácia e eficiência, depende de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação e o desempenho económico e financeiro de um Estado.

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) foi criado pelo IFAC para funcionar como órgão independente emissor de normas sob a sua direção. O objetivo é servir o interesse público desenvolvendo normas contabilísticas internacionais de alta qualidade e outras publicações para uso das entidades do setor público em todo o mundo na preparação de relatórios financeiros com finalidade geral (prefácio às IPSAS, §2 e §5).

O IPSASB desenvolve IPSAS na base do acréscimo que são convergentes com as *International Financial Reporting Standards (IFRS)* emitidas pelo IASB adaptando-as ao contexto do setor sempre que apropriado; apesar de na IPSAS em base de caixa, as demonstrações financeiras nucleares serem apresentadas segundo esta base, a referida IPSAS, incentiva uma entidade a divulgar voluntariamente informação na base do acréscimo (prefácio às IPSAS, §13 e §16).

As IPSAS são concebidas para serem aplicadas aos relatórios financeiros com finalidade geral de todas as entidades do setor público que não sejam empresas públicas, uma vez que estas aplicam as IFRS (prefácio às IPSAS, §9).

As entidades do setor público incluem governos nacionais, governos regionais e locais, e entidades governamentais (por exemplo, agências, conselhos, comissões e empresas) salvo se indicado de outra forma. As organizações internacionais também aplicam as IPSAS (prefácio às IPSAS, §10).

As IPSAS baseiam-se nas IAS/IFRS, que são amplamente aplicadas ao setor privado, consistindo na fase atual, num conjunto de 32 normas de contabilidade de acréscimo e uma norma de contabilidade de caixa. No quadro 2 constam as IPSAS emitidas referenciando os objetivos gerais e a norma do IASB que lhe serve de base.

Quadro 2: IPSAS e Objectivos Gerais

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 1 (Dezembro 2006)	Apresentação de Demonstrações Financeiras	Estabelecer os requisitos gerais para a apresentação de demonstrações financeiras, estrutura e requisitos mínimos de conteúdo.	IAS 1	Apresentação de Demonstrações Financeiras
IPSAS 2 (Maio 2000)	Demonstrações de Fluxos de Caixa	Exigir a prestação de informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes através de uma DFC.	IAS 7	Demonstrações de Fluxos de Caixa
IPSAS 3 (Dezembro 2006)	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	Estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação das alterações na política, estimativas contabilísticas e na correção de erros.	IAS 8	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
IPSAS 4 (Abril 2008)	Os efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	Estabelecer como incluir transações e operações em moeda estrangeira nas Demonstrações Financeiras	IAS 21	Os efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 5 (Maio 2000)	Custos de Empréstimos Obtidos	Prescrever o tratamento contabilístico, a norma exige que sejam considerados como gastos do período e permite tratamento alternativo para os custos de empréstimos obtidos.	IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos
IPSAS 6 (Dezembro 2006)	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	Estabelece os requisitos para a preparação e apresentação de DF consolidadas, e para a contabilização de entidades, entidades conjuntamente controladas e associadas nas DF'S da que controla, do empreendedor e do investidor.	IAS 27	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas
IPSAS 7 (Dezembro 2006)	Investimentos em Associadas	Proporcionar as bases para a contabilização dos interesses de propriedade em associadas.	IAS 28	Investimentos em Associadas
IPSAS 8 (Dezembro 2006)	Interesses em empreendimentos conjuntos	Proporcionar as bases para a contabilização dos interesses de propriedade em empreendimentos conjuntos.	IAS 31	Interesses em empreendimentos conjuntos
IPSAS 9 (Julho 2001)	Rédito de Transações em Troca	Prescrever o tratamento contabilístico do rédito proveniente de transações e acontecimentos com troca. Determina a forma de reconhecimento.	IAS 18	Rédito
IPSAS 10 (Julho 2001)	Relato Financeiro em economias Hiperinflacionárias	Prescrever o tratamento contabilístico nas DF'S individuais e consolidadas de uma entidade cuja moeda funcional é de uma economia hiperinflacionária; especificar o tratamento contabilístico caso a economia deixe de ser hiperinflacionária.	IAS 29	Relato Financeiro em economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11 (Julho 2001)	Contratos de Construção	Prescrever o tratamento contabilístico dos custos e réditos associados a contratos de construção.	IAS 11	Contratos de Construção

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 12 (Dezembro 2006)	Inventários	Proporcionar orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo os ajustamentos para VRL.	IAS 2	Inventários
IPSAS 13 (Dezembro 2006)	Loações	Prescrever para locatários e Locadores as políticas contabilísticas e divulgação apropriadas a aplicar relativamente às locações financeiras e operacionais.	IAS 17	Loações
IPSAS 14 (Dezembro 2006)	Acontecimentos após a data de Relato	Prescrever quando uma entidade deve ajustar as suas DF'S relativamente a acontecimentos após a data de relato e quais as divulgações a efetuar acerca da data em que as DF'S foram autorizadas para emissão.	IAS 10	Acontecimentos após a data do Balanço
IPSAS 16 (Dezembro 2006)	Propriedade de Investimento	Prescrever o tratamento contabilístico e respetivos requisitos de divulgação para as propriedades de investimento.	IAS 40	Propriedade de Investimento
IPSAS 17 (Dezembro 2006)	Ativos Fixos Tangíveis	Prescrever o tratamento contabilístico para AFT de forma que os utilizadores das DF'S percebam a informação sobre o investimento de uma entidade e as respetivas alterações.	IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis
IPSAS 18 (Junho 2002)	Relato por Segmentos	Estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos.	IAS 14	Relato por Segmentos
IPSAS 19 (Outubro 2002)	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e quais as divulgações a efetuar.	IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 20 (Outubro 2002)	Divulgação de Partes Relacionadas	Exigir a evidenciação de partes relacionadas onde há controle e a evidenciação de informação sobre as transações entre a entidade e as suas partes relacionadas em certas circunstâncias.	IAS 24	Divulgações de Partes Relacionadas
IPSAS 21 (Dezembro 2004)	Imparidade de ativos não geradores de caixa	Prescrever procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não gerador de caixa está com imparidade e assegurar que as perdas são reconhecidas.	IAS 36	Imparidade de Ativos
IPSAS 22 (Dezembro 2006)	Divulgação da informação financeira sobre o setor da administração pública	Estabelecer os requisitos de divulgação para os governos que optem por apresentar informação acerca do setor da administração pública nas suas DF'S consolidadas.	N/A	-
IPSAS 23 (Dezembro 2006)	Rédito de transações sem troca (impostos e transferências)	Prescrever os requisitos para o relato financeiros dos réditos provenientes de transações sem troca, que não originem uma concentração de entidades.	N/A	-
IPSAS 24 (Dezembro 2006)	Apresentação de Informação Orçamental em Demonstrações Financeiras	Requer comparação entre os montantes do orçamento com as quantias realizadas decorrentes da execução do orçamento nas DF'S das entidades designadas a publicar os orçamentos aprovados. Exige divulgação da explicação das razões das diferenças significativas entre orçamento e as quantias realizadas.	N/A	-

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 25 (Fevereiro 2008)	Benefícios dos Empregados	Prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados	IAS 19	Benefícios dos Empregados
IPSAS 26 (Fevereiro 2008)	Imparidade de Ativos Geradores de Caixa	Prescrever procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo gerador de caixa está em imparidade e assegurar que as perdas são reconhecidas e como reverter uma perda por imparidade.	IAS 36	Imparidade de ativos
IPSAS 27 (Dezembro 2009)	Agricultura	Prescrever o tratamento contabilístico e as divulgações relativas à atividade agrícola.	IAS 41	Agricultura
IPSAS 28 (Janeiro 2010)	Instrumentos Financeiros: Apresentação	Estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou como ativo/património líquido e para a compensação de ativos e passivos financeiros.	IAS 32	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29 (Janeiro 2010)	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Estabelecer princípios para o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos financeiros e alguns contratos para comprar ou vender itens não financeiros	IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30 (Janeiro 2010)	Instrumentos Financeiros: Divulgação	Exigir que as entidades proporcionem divulgações nas suas DF'S que permitam que os utilizadores avaliem, a importância dos instrumentos financeiros para a posição e desempenho da entidade e a natureza dos riscos a que a entidade está exposta.	IAS 7	Instrumentos Financeiros: Divulgações

IPSAS	DESIGNAÇÃO	OBJETIVO GERAL	BASEADA	DESIGNAÇÃO
IPSAS 31 (Janeiro 2010)	Ativos Intangíveis	Prescrever o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis que não sejam tratados noutra norma. Exige o reconhecimento do ativo se forem satisfeitos determinados critérios; especifica como mensurar a quantia registada.	IAS 38	Ativos Intangíveis
IPSAS 32 (Outubro 2011)	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	Prescrever a contabilização de acordos de concessão de serviços pelo concedente, uma entidade do setor público.	IFRIC 12 SIC 29	Acordos de Concessão de Serviços Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações

Fonte: Elaboração própria

Do quadro acima, verifica-se que na generalidade as IPSAS são baseadas nas IAS à exceção da IPSAS 32 que é baseada nas interpretações da IFRIC 12 e da SIC 29.

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) publicou seis novas Normas Internacionais de Contabilidade para o setor Público,

- ∞ IPSAS 33 – Adoção pela Primeira Vez da Base do Acréscimo das IPSAS.
- ∞ IPSAS 34 – Demonstrações Financeiras Separadas
- ∞ IPSAS 35 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
- ∞ IPSAS 36 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
- ∞ IPSAS 37 – Acordos Conjuntos
- ∞ IPSAS 38 – Divulgação de Interesses em Outras Entidades

Estas cinco novas normas (IPSAS 34 a 38) irão substituir as exigências atuais nas seguintes normas:

- ∞ IPSAS 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas;
- ∞ IPSAS 7 – Investimentos em Associadas; e
- ∞ IPSAS 8 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

Conforme referido pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2015:61) “a IPSAS 33 concede exceções transitórias para as entidades que adotam as IPSAS na base do acréscimo pela primeira vez, fornecendo uma ferramenta importante para ajudar as entidades no processo de implementação das ISPSAS. A IPSAS 33 permite, a quem adota pela primeira vez o normativo do IPSASB, um período de três anos para reconhecer ativos e passivos específicos. Esta disposição permite tempo suficiente para desenvolver modelos fiáveis para o reconhecimento e mensuração durante o período de transição. Esta nova norma aborda, também, situações em que não está disponível informação fiável sobre o custo histórico dos ativos e passivos, contempla também a apresentação de informações comparativas nas demonstrações financeiras de transição das IPSAS e as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade conforme as IPSAS. Usar estes princípios abrangentes irá assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade usando as IPSAS na base do acréscimo, contêm informações de alta qualidade e podem ser geradas a um custo que não exceda os benefícios. Uma parte fundamental da estratégia do IPSASB para desenvolver normas de informação financeira de alta qualidade é manter as IPSAS existentes desde que se mantenham apropriadas. As IPSAS 6, 7 e 8 são baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Porque as IFRS subjacentes foram alteradas, o IPSASB desenvolveu as IPSAS 34 à 38 para que a convergência com as IFRS associadas se mantenha na medida adequada”.

O IPSASB acredita que “a adoção das IPSAS, juntamente com a divulgação do seu cumprimento, conduzirá a uma significativa melhoria na qualidade do relato financeiro com finalidade geral pelas entidades do setor público, o que por sua vez melhorará a gestão financeira pública e levará a melhores decisões de alocação de recursos feitas pelos governos, aumentando assim a transparência e a responsabilidade pela prestação de contas” (prefácio às IPSAS, §22).

2.4. O POCP e as IPSAS

O POCP define um modelo de apresentação de contas que na medida do possível, se aproxima ao setor empresarial. Prevê que sejam elaborados o balanço, a demonstração dos resultados, os mapas de fluxos de caixa, do controlo orçamental da despesa, do controlo orçamental da receita, cujo objetivo principal é a “obtenção da imagem fiel do património, da situação financeira, do resultado das operações e da execução do orçamento da entidade que presta contas” (Dec-Lei nº 232/97, ponto 2). Encontra-se também prevista no POCP “a inclusão de elementos destinados à caracterização geral da entidade, bem como notas ao balanço e à demonstração dos resultados, e notas sobre o processo orçamental e respetiva execução”.

Os anexos às demonstrações financeiras “abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo nessas demonstrações são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo” (Dec-Lei nº 232/97, ponto 2.4).

Na IPSAS 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras são descritas as condições gerais para a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, enquanto a apresentação de informação de carácter orçamental está prevista na IPSAS 24 - Apresentação de Informação Orçamental em Demonstrações Financeiras.

O objetivo da IPSAS 1 é o de “estabelecer os requisitos gerais para a apresentação de demonstrações financeiras, estrutura e requisitos mínimos de conteúdo”.

De acordo com a IPSAS 1 (§25) a finalidade das demonstrações financeiras é a “de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a um vasto conjunto de utilizadores para avaliarem e tomarem decisões sobre a alocação de recursos”. Para tal o normativo incentiva as entidades a apresentarem informação adicional, “esta informação pode incluir detalhes dos resultados da entidade na forma de indicadores de desempenho, demonstrações do desempenho do serviço, revisões de programas e outros relatórios de gestão sobre o que a entidade fez ao longo do período de relato”. Esta norma descreve o conjunto completo das demonstrações financeiras, que compreende:

- Balanço;

- Demonstração dos resultados;
- Demonstração das alterações no património líquido;
- Demonstração de fluxos de caixa;
- Notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

A IPSAS 24 (§14) dispõe que “no caso de a entidade ter publicamente disponível o seu orçamento aprovado, a informação contempla uma comparação das quantias orçamentadas e reais, seja através de uma demonstração financeira adicional separada, seja através de uma coluna do orçamento nas demonstrações financeiras normalmente apresentadas de acordo com as IPSAS”.

Em IPSAS embora exista uma ordenação na informação a apresentar nas notas às demonstrações financeiras, a informação é bastante mais extensa do que de acordo com o POCP, uma vez que cada IPSAS contém um conjunto de informação a divulgar nas notas.

A estrutura do anexo às demonstrações financeiras em POCP, embora contenha menos informação a divulgar do que as IPSAS, é mais objetiva dado que existe um modelo definido, devidamente estruturado e com uma ordem determinada dos pontos a serem tratados, bem como as análises a efetuar em cada um desses pontos.

O POCP descreve os princípios contabilísticos fundamentais para "conduzir à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade, devendo indicar quando não for possível aplicá-los qual a respetiva justificação, nas notas ao balanço e à demonstração dos resultados (nota 8.2.1)".

As entidades obrigadas a apresentar e a elaborar as contas devem, de acordo com o POCP, aplicar os princípios contabilísticos nele formulados.

A IPSAS 1 exige que uma entidade apresente informação, incluindo as políticas contabilísticas, que sejam relevantes, fiáveis, comparáveis e compreensíveis. As demonstrações financeiras devem cumprir os pressupostos e requisitos nela descritos:

- Materialidade e agregação
- Compensação
- Continuidade
- Consistência de apresentação

- Informação comparativa

O não cumprimento dos requisitos e as razões desse incumprimento devem ser divulgados.

As alterações às políticas contabilísticas devem ser registadas de acordo com a IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros (§1) cujo objetivo é “ estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correção de erros”. Assim “sempre que uma IPSAS se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a política contabilística aplicada deve ser a determinada na Norma, as IPSAS são acompanhadas de guias para ajudar a aplicar os requisitos” (IPSAS 3, §9 e §11).

Segundo a IPSAS 3 (§12) “quando não existir uma Norma que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, os órgãos de gestão deverão desenvolver e aplicar uma política contabilística que resulte em informação relevante e fiável para a tomada de decisão por parte dos utilizadores”. “Deverão considerar os requisitos e orientações das IPSAS que tratam de assuntos similares e relacionados, e as definições e critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos noutras Normas” (§14).

De acordo com a IPSAS 3 (§17) “uma entidade só deve alterar uma política contabilística se esta alteração for exigida por uma IPSAS, ou se daí resultarem demonstrações financeiras que proporcionem informação fiável e mais relevante”.

O princípio da consistência, previsto no POCP, “considera que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro, contudo se o fizer e se a alteração for materialmente relevante deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras” (nota 8.2.1).

A IPSAS 3 (§ 47) estabelece, também, o tratamento contabilístico a adotar para a correção dos erros: “uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizado para emissão após a sua descoberta:

- a) Reexpressando as quantias comparativas do período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou

- b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e património líquido para o período mais antigo apresentado”

Contudo, a IPSAS 3 (§ 48-50) prevê a existência de limites à reexpressão retrospectiva: “um erro só deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período, quer o efeito cumulativo do erro, quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período de um erro na informação financeira comparativa por um ou mais períodos anteriores, e quando for impraticável determinar os efeito cumulativo no início do período corrente de um erro em todos os períodos anteriores”.Ao corrigir os erros “a entidade deverá divulgar, a natureza do erro, a quantia da correção para cada linha afetada nas demonstrações financeiras, a quantia da correção no início do período anterior e se for impraticável para um período em particular a reexpressão retrospectiva divulgar quais as circunstâncias que conduziram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido”.

No POCP, sobre esta matéria apenas existe a nota explicativa da conta 59 - Resultados Transitados que refere que “Exceccionalmente, esta conta também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afetar, positiva ou negativamente, os fundos próprios, e não o resultado do exercício”. Sendo que a alteração efetuada em resultados transitados é suficiente para refletir os erros do passado. Os erros de aritmética, na aplicação de políticas contabilísticas, fraudes e negligência, ajustamentos de estimativas contabilísticas e interpretações erradas de factos, não são considerados erros materiais, assim deverão ser registados em custos e proveitos operacionais e financeiros ou exceccionalmente nas contas 69 ou 79 “Correções relativas a exercícios anteriores”.

Relativamente às bases de mensuração, usadas na preparação das demonstrações financeiras, existem diferenças significativas entre os dois normativos.

Por um lado o POCP estabelece o custo de aquisição como critério de valorimetria preferencial, existindo para tal um princípio contabilístico que obriga a que os registos sejam efetuados nesta base, o princípio do custo histórico. Enquanto a IPSAS 1 permite a utilização de mais do que uma base de mensuração, entre elas, o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável líquido, o justo valor e a quantia recuperável ou a quantia recuperável de serviço. De acordo com a IPSAS 12 - Inventários (§ 15-17) os inventários

devem ser mensurados pelo mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, exceto se os inventários foram adquiridos por meio de uma transação sem troca, devendo ser mensurado pelo justo valor à data de aquisição, e pelo mais baixo entre o custo e o custo de reposição corrente quando detidos para: a) distribuir sem contrapartida ou com contrapartida residual; b) para consumo no processo produtivo de bens para distribuir sem contrapartida ou com contrapartida residual.

A IPSAS 17 – Ativos Fixos Tangíveis (§ 26-27) exige a divulgação das bases de mensuração relativas às classes de ativos fixos tangíveis (ATF), devendo estes ser inicialmente mensurados pelo seu custo. Se o ativo for adquirido através de uma transação sem troca o seu custo é o justo valor à data de aquisição.

Após o reconhecimento inicial, as IPSAS permitem que a entidade escolha entre o modelo do custo e o modelo de revalorização como política contabilística, devendo aplicá-la a uma classe inteira de ATF (IPSAS 17, § 42). Segundo o modelo do custo: “...o ATF deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.” E de acordo com o modelo de revalorização: “...um ATF cujo justo valor pode ser mensurado com fiabilidade deve ser registado por uma quantia revalorizada, que é o justo valor à data da revalorização, menos quaisquer depreciações e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.”

As revalorizações deverão ser efetuadas com regularidade para garantir que a quantia registada não é materialmente diferente da que seria determinada usando o justo valor à data de relato, e qualquer imparidade será tomada em consideração na valorização (IPSAS 21 § 11). A IPSAS 21 - Imparidade de ativos não geradores de caixa (§ 14) considera imparidade como a “perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo por via da depreciação.

A IPSAS 21 (§52) dispõe que há lugar ao reconhecimento de uma perda por imparidade quando “a quantia recuperável de um ativo for menor que a sua quantia registada, devendo esta ser reduzida para a sua quantia recuperável”.

Em POCP, os bens do ativo imobilizado não são suscetíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que autorizem e definam os critérios de valorização (ponto 4.1).

As entidades e os serviços públicos que aplicam o POCP estão sujeitos às regras, métodos e critérios do Cadastro e Inventário dos bens do Estado (CIBE), que tem como objetivos: a) a sistematização dos inventários dos bens móveis, veículos e direitos a eles

inerentes; b) a definição de critérios de inventariação; c) a uniformização dos critérios de inventariação e contabilização.

De acordo com artigo 40º nº 1 do CIBE, “os bens do ativo imobilizado só poderão ser objeto de reavaliação em momento e condições a definir pela Direção-Geral do Património, entendendo-se por reavaliação “a correção tendente a refletir fielmente o efeito das relações da depreciação ou desvalorização da moeda e o valor contabilístico dos bens patrimoniais inventariados” (artigo 40º nº 2).

A IPSAS 17 releva as revalorizações. Em IPSAS para que possa estar refletido nas demonstrações financeiras a realidade de cada AFT, o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revistos pelo menos em cada data anual de relato.

Em obediência ao princípio da prudência, o POCP contempla provisões para redução de ativos, tais como: provisões para aplicações de tesouraria; para riscos e encargos; para cobranças duvidosas; para depreciação de existências e para investimentos financeiros; embora de carácter extraordinário (ponto 8.2.5).

Porém neste normativo não estão definidos os conceitos de ativos e passivos contingentes, aparecendo o termo contingente apenas associado a provisões.

A IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, tem como objetivo a definição dos conceitos que a intitulam, bem como a identificação das circunstâncias de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões.

Assim de acordo com o parágrafo 18, uma provisão “é um passivo de momento ou quantia incerta”; um ativo contingente “é um ativo possível que decorre de acontecimentos passados cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade”; e um “passivo contingente é:

- (a) Uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos futuros incerto não totalmente controlados pela entidade; ou
- (b) Uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i). Não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou
 - (ii). A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade”.

Assim, diferentemente do POCP, a IPSAS 19 (§ 20) usa o termo contingente para passivos e ativos que não são reconhecidos, porque a sua existência só será confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade.

As provisões são reconhecidas como passivo, por serem obrigações presentes das quais se espera que seja exigida um exfluxo de recursos, logo “devem ser reconhecidas quando:

- a) A entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) É provável que será exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar a obrigação;
- c) Pode ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.”

Não devendo ser reconhecida qualquer provisão se as condições anteriormente descritas não forem satisfeitas (IPSAS 19, § 22).

Assim constata-se que entre o POCP e as IPSAS existem algumas diferenças significativas em termos de reconhecimento, mensuração e divulgação. As IPSAS apresentam uma forma mais objetiva, completa e exigente. Há no entanto alguns pontos comuns entre eles, destacando-se a obrigatoriedade de utilização da contabilidade com base do acréscimo.

2.5. Estudos Empíricos Anteriores

A Ernst & Young (2010) realizou um estudo para aferir até que ponto os países da Europa adotaram a contabilidade na base do acréscimo segundo as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS). Colocaram duas questões a especialistas de contabilidade de dezanove entidades públicas. Das respostas obtidas os autores verificaram que em dez das dezanove entidades analisadas era utilizada a contabilidade com base no acréscimo e duas ainda utilizavam a base de caixa, mas já faziam planos para a conversão. Muitas das entidades em análise demonstraram alguma incerteza quanto aos métodos de implementação e algumas das entidades afirmaram desconhecer o Normativo. Verificaram ainda, que as entidades que tinham adotado as IPSAS afirmavam que se tinha tornado mais fácil a prestação de contas externas, a fiscalização e o controlo.

Afirmavam que é mais prático utilizar um conjunto de normas já existentes do que criar um novo. O objetivo de melhorar a comparabilidade dos sistemas de informação financeira, a nível nacional e internacional, impulsionou esta transição. A contabilidade com base no acréscimo segundo os especialistas inquiridos leva a uma melhor gestão dos ativos e de desempenho, sendo um grande apoio à gestão e à tomada de decisão. No entanto, apesar de ser partilhado pela maioria dos governos, que a implementação de contabilidade com base no acréscimo melhora a transparência e a eficiência, muitos temem os custos com a conversão.

Para os autores (E&Y, 2010) a aplicação das IPSAS a nível internacional é um projeto ambicioso, contudo a sua realização ainda está distante dado que em alguns países as IPSAS não são entendidas como parte integrante da contabilidade com base no acréscimo. Considera surpreendente que as IPSAS sejam ainda desconhecidas em alguns países. Para colmatar esta falta de conhecimento o IPSASB começou a comunicar melhor os seus objetivos estratégicos no Plano de Trabalho Estratégico 2010-2012.

A adoção das IPSAS irá agregar valor para os governos a longo prazo. A criação de um conjunto de medidas comuns tornará mais fácil aos governos avaliar o seu desempenho em relação aos outros.

Os inquiridos consideraram as IPSAS como sendo uma ferramenta crucial para alcançar maior responsabilidade e transparência e garantir a estabilidade de todo o sistema económico a nível global.

Alshujairi (2014) procurou fornecer evidências qualitativas sobre a necessidade de reformar o sistema contabilístico no Iraque, enquanto país em desenvolvimento, através da adoção das IPSAS, após a ocupação Americana em 2003. Adotou o método qualitativo e utilizou um questionário de perguntas fechadas, como instrumento para a recolha de dados. A amostra era constituída por setenta especialistas, sendo sessenta membros da Administração Pública Iraquiana e os restantes dez especialistas em Contabilidade Pública. Verificou que a maioria dos especialistas concordava com a reforma do sistema contabilístico e, conseqüentemente, com a adoção das IPSAS, dado que a contabilidade com base no acréscimo leva ao aumento da transparência da informação prestada e facilita a consolidação das demonstrações financeiras, o que se torna útil na luta pelo combate à corrupção. O Índice de Perceção da Corrupção 2012 coloca o Iraque no 169º lugar entre os 174 países em análise, sendo visto como um dos países cujo setor público é extremamente corrupto.

Da análise dos resultados, Alshujairi (2014) concluiu que para 89% dos inquiridos a reforma da contabilidade pública era muito importante. A alta corrupção era apresentada como o principal motivo para alterar a imagem que o mundo tem do país, sendo necessário melhorar a transparência, a qualidade do sistema contabilístico e a prestação de contas. Para 79% dos inquiridos era essencial a adoção das IPSAS, especialmente por estarem em conformidade com as organizações financeiras internacionais, fator que ajuda ao desenvolvimento, aumentando a comparabilidade da informação financeira do governo iraquiano com outros governos, facilitando a consolidação das demonstrações financeiras, melhorando a gestão financeira pública.

Bellanca e Vandernoot (2012) avaliaram a conformidade da contabilidade pública Belga com as IPSAS 1, 6 e 22. Nesta avaliação os autores centraram-se na reforma da contabilidade ocorrida em 2003. Na base desta reforma estão três leis que estabelecem o ponto de partida para um novo estado orçamental, contabilístico e financeiro. Esta reforma introduz a contabilidade com base no acréscimo a todos os serviços do poder federal e entidades federadas. Para os autores, a partir da análise documental publicada pelos diferentes níveis do governo não foi possível aferir se as entidades divulgavam toda a informação exigida pelas IPSAS em estudo. Os autores elaboraram e aplicaram um questionário às entidades públicas a fim de determinar se estas respeitavam os requisitos das IPSAS. Verificaram que algumas entidades públicas cumpriam especialmente o estipulado na IPSAS 1 “Apresentação de Demonstrações Financeiras”. Apresentavam o balanço, a demonstração dos resultados, embora não apresentassem a demonstração de alterações no património líquido. Por outro lado o Estado federal, com exceção de alguns serviços públicos federais, não elaborava as demonstrações financeiras conforme o definido na IPSAS 1. No que respeita à aplicação da IPSAS 6, os autores constataram que o Estado federal fornecia alguns documentos consolidados, mas apenas a nível orçamental, não produzindo consolidação a nível patrimonial (balanço, demonstração dos resultados e anexos).

Constataram, ainda, que as entidades públicas belgas apenas divulgavam três dos dez elementos estipulados na IPSAS 22.

3. METODOLOGIA

O presente estudo consiste na verificação do eventual impacto da aplicação das IPSAS no Setor Público Português. Analisa-se, especificamente, as alterações ao nível dos ativos fixos tangíveis e em particular, em relação aos Bens de Domínio Público e aos reflexos nas demonstrações financeiras dos organismos.

O estudo justifica-se pela crescente necessidade de os organismos públicos prestarem cada vez mais e melhor informação sobre o seu desempenho e posição financeira.

Para a concretização do objetivo definido, descreve-se de uma forma resumida o sistema contabilístico aplicado ao setor público em Portugal e a sua evolução ao longo dos anos, efetua-se também, uma abordagem comparativa entre o POCP e as IPSAS.

Segue-se, ainda, uma orientação qualitativa por se considerar que esta perspetiva é a que melhor se adequa à persecução dos referidos objetivos.

Recorre-se ao método de investigação “estudo de caso” do tipo descritivo, pois considera-se ser o que melhor se enquadra para responder às questões de investigação formuladas. Pode-se afirmar que é a estratégia mais utilizada quando se pretende conhecer o “como?” e o “porquê?”, o objetivo do estudo de caso é explorar, descrever ou explicar (Yin, 1994).

De forma a sistematizar os vários objetivos Gomez, Flores e Jimenez (1996:99) referem que o objetivo geral de um estudo de caso é: “explorar, descrever, explicar, avaliar e/ou transformar”.

Segundo Yin (1994) a utilização de múltiplas fontes de dados na construção de um estudo de caso permite considerar um conjunto mais diversificado de tópicos de análise e em simultâneo corroborar o mesmo fenómeno.

No processo de recolha de dados, recorreu-se a várias técnicas próprias da investigação qualitativa. Numa primeira fase foi efetuada uma revisão de literatura para enquadrar e direcionar a investigação. Posteriormente foi efetuada a análise documental, e a análise das entrevistas semi-estruturadas.

A revisão da literatura recaiu sobre legislação e regulamentação portuguesa; normas emitidas por organismos internacionais orientados para a harmonização contabilística; artigos de revistas científicas; e livros de referência na matéria em estudo.

Recorreu-se, igualmente, ao relatório e contas e outros documentos de origem interna de uma entidade (IMD) do Setor Público que constitui a única unidade de análise no presente estudo de caso.

Foi solicitada autorização para a elaboração deste estudo, garantindo a confidencialidade dos dados analisados, daí que na sua caracterização foram deliberadamente omissos alguns dados.

Na realização do estudo empírico, optou-se, também, pela entrevista como instrumento para a recolha de dados. Trata-se de um dos métodos mais utilizados numa metodologia de natureza qualitativa.

Aplicou-se a técnica da entrevista semi-estruturada que consiste em combinar perguntas abertas com perguntas fechadas, onde o entrevistado tem a possibilidade de dissertar sobre o tema proposto.

"O entrevistador deve seguir um conjunto de questões previamente definidas, mas fá-lo num contexto semelhante ao de uma conversa informal. O papel do entrevistador é o de dirigir, sempre que achar oportuno, a discussão para o assunto que lhe interessa, fazendo perguntas adicionais para esclarecer questões que não ficaram claras" (Miranda, 2009:42).

Aos entrevistados, membros da área financeira da entidade objeto de estudo, e de acordo com um guião previamente definido, foram colocadas as seguintes questões:

- *Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?*
- *Está a par das principais alterações que poderão sofrer as demonstrações financeiras na Administração pública?*
- *Que vantagens podem advir da implementação das IPSAS na Administração Pública?*
- *A IPSAS 17 prevê que após a mensuração inicial, a entidade possa optar pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização dos AFT. Na sua opinião as entidades passarão a optar pelo modelo da revalorização?*

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS OBTIDOS

4.1. Caracterização do IMD

O IMD, unidade de análise do presente estudo de caso, foi criado por Decreto-lei em 1960, devido à evolução das atividades desenvolvidas e de forma a revitalizar e expandir as áreas de atuação face às solicitações de interesse público.

O objetivo do presente estudo consiste na verificação do eventual impacto da aplicação das IPSAS no Setor Público Português, analisando quais as alterações ao nível dos ativos fixos tangíveis, especificamente dos BDP e quais os reflexos as demonstrações financeiras dos organismos.

Na impossibilidade de, por razões de tempo e espaço, abordar a totalidade das 32 IPSAS existentes, este estudo centra-se na contabilização e mensuração dos Bens de Domínio Público, estabelecendo-se uma comparação entre os dois normativos. Para tal analisa-se o POCP e o CIBE e as IPSAS 1 – “Apresentação de Demonstrações Financeiras”, IPSAS 17 – “Ativos Fixos Tangíveis”.

Visando atribuir ao IMD capacidade para executar atos decorrentes de opções fundamentais de enquadramento da sua atividade, através de uma adequada gestão, foi o IMD dotado de autonomia administrativa e financeira, através de Decreto-lei em 1995.

Foi objeto de intervenção legislativa no decorrer dos anos 90, tendo sido aprovada a sua lei orgânica. Em 2009 o IMD viu esta lei ser alterada, passando a ser considerado um órgão que integra um sistema regulado por legislação própria e que assegura o cumprimento de missões particulares.

De acordo com a Lei Orgânica “o IMD tem por missão fundamental assegurar atividades relacionadas com as ciências e técnicas do mar, contribuindo para o desenvolvimento do País nas áreas científica e de defesa do ambiente marinho, tendo como atribuições essenciais:

- Executar e divulgar a cobertura cartográfica das águas interiores e territoriais e em outras com interesse cartográfico nacional, efetuando os levantamentos indispensáveis à sua realização e atualização e compilando a informação dos trabalhos realizados por outros organismos nacionais ou estrangeiros;
- Contribuir para a segurança da navegação, assegurando a coordenação nacional e a divulgação dos avisos aos navegantes, promovendo e executando os estudos de desenvolvimento e aplicação dos instrumentos, métodos e técnicas de navegação;
- Contribuir para o conhecimento oceanográfico do litoral e da zona económica exclusiva, designadamente nas áreas da física, da geologia, da química e da poluição;
- Promover e realizar acções de investigação, estudos e trabalhos, por iniciativa própria ou por solicitação de outras entidades nacionais ou estrangeiras, no domínio da hidrografia, da navegação, da oceanografia e do ambiente marinho;
- Colaborar com instituições nacionais e estrangeiras, organismos e serviços que solicitem o seu apoio no âmbito das atividades específicas do IMD;
- Representar o país em organizações internacionais da especialidade;”

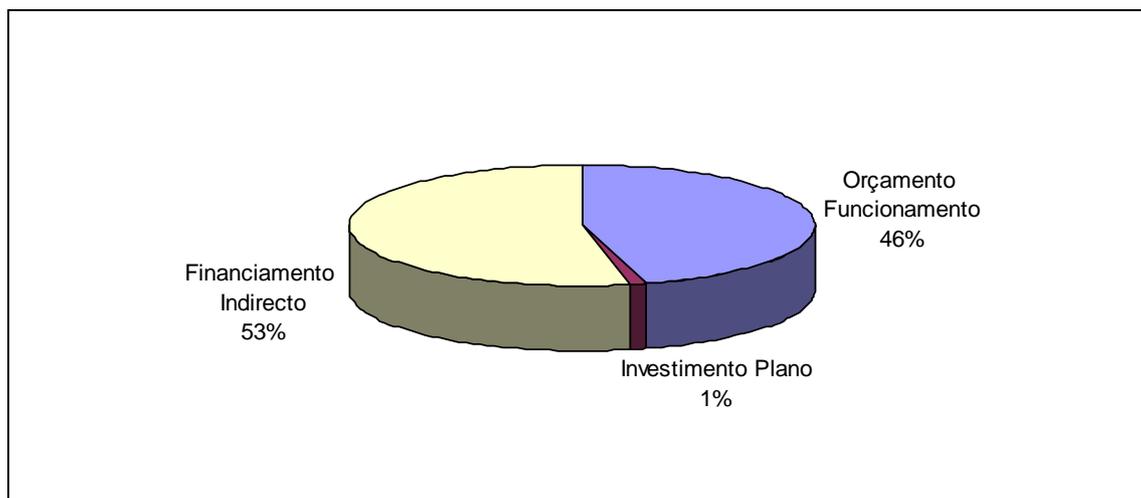
O IMD dispõe dos seguintes órgãos: Diretor-Geral, Conselho Científico e Técnico, Conselho Administrativo e Comissão de Fiscalização, sendo obrigado a prestar informação financeira mensal, trimestral, semestral e anualmente a vários organismos, nomeadamente, à respetiva Tutela, à Direção-Geral do Orçamento (DGO), ao Tribunal de Contas e ao Instituto Nacional de Estatística (INE).

O IMD contava em 31 de Dezembro de 2012, com um total de 149 trabalhadores em regime de Contrato de Trabalho em Funções Públicas por tempo indeterminado. Para além destes efetivos, contava com 16 bolseiros de investigação científica.

A estrutura de financiamento do IMD (Gráfico 1) assenta em dois grandes blocos, o orçamento privativo e o financiamento indireto.

O orçamento privativo engloba o Orçamento de Funcionamento (OF) e o Investimento do Plano (PIDDAC), sendo o primeiro vocacionado para o suporte da atividade corrente e encargos de estrutura e o segundo dedicado exclusivamente ao investimento.

O financiamento indireto é realizado através de verbas inscritas no Orçamento da Tutela e relevado contabilisticamente através do registo dos custos e proveitos respetivos, não tendo impacto ao nível orçamental e de fluxos de caixa.

Gráfico 1: Estrutura de Financiamento

Fonte: Dados ajustados do IMD

Constata-se que o financiamento indireto sobrepõe-se ao orçamento privativo, embora, de forma não muito expressiva.

O facto de possuir autonomia administrativa e financeira e consequentemente ter que gerar receitas próprias que permitam cobrir, no mínimo, dois terços do total da despesa, obriga a um equilíbrio permanente do orçamento (entre a receita e a despesa).

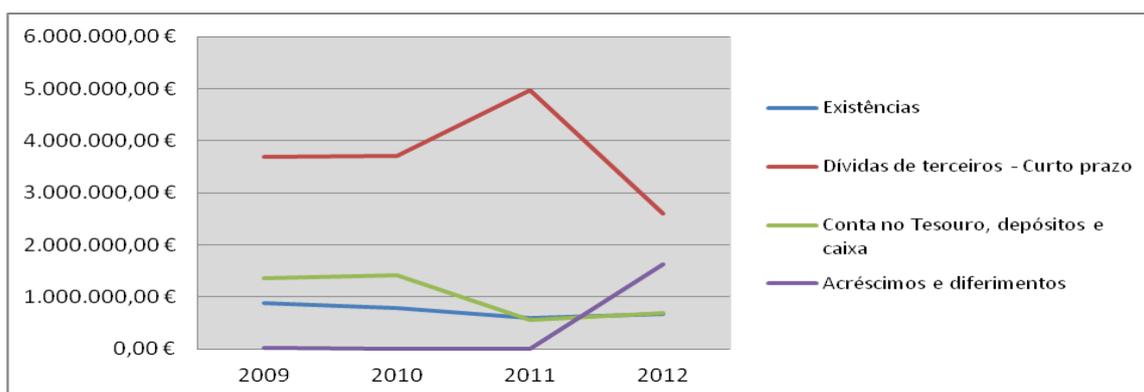
Da observação dos dados contidos no Balanço, evidencia-se dois aspetos essenciais, no ativo, o peso significativo do imobilizado no seu valor total, representando cerca de 64,5% deste. No passivo, o reduzido valor das dívidas a terceiros – curto prazo, que resulta da natureza da execução orçamental, nomeadamente do estrito cumprimento do princípio da anuidade no que concerne à execução orçamental. O passivo é essencialmente constituído por impostos a pagar no início do exercício seguinte e pelos acréscimos e diferimentos.

O ativo está dividido em ativo fixo, circulante e acréscimos e diferimentos.

- O imobilizado detém um peso significativo no ativo, correspondendo a 64,5% do seu valor total, está dividido em duas classes: os bens do domínio público e as imobilizações corpóreas.
- O ativo circulante continua a apresentar um valor elevado, representado na sua maioria pelas dívidas de terceiros – curto prazo (€2.984.329,53). O que resulta essencialmente de faturas que no final de 2012 não estavam ainda vencidas.

- As existências (€763.047,37) mantiveram a tendência decrescente, refletindo assim a política de redução de *stocks*, face a capacidade da sua reposição no curto prazo.
- O valor das disponibilidades (€792.046,48) é na sua maioria representado pelo valor das operações de tesouraria que correspondem ao adiantamento efetuado pela REN no âmbito do Projeto EO, tendo sido constituída caução a favor dessa entidade.
- Os acréscimos e diferimentos evidenciam um aumento significativo face ao exercício anterior (Gráfico 2).

Gráfico 2: Ativo Circulante



Fonte: Dados ajustados do IMD

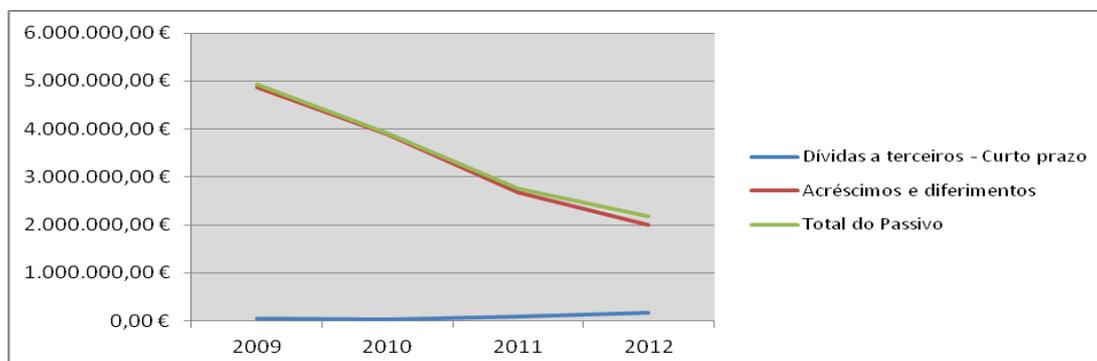
No exercício de 2012 foi alterada a política de utilização dos meios da Tutela, tendo sido criada obrigação de ressarcimento da Tutela pela utilização dos mesmos. Em 2012, não tendo sido apurado o montante a ressarcir, foi registado o montante dos custos de utilização dos referidos meios como acréscimos e diferimentos.

No respeitante ao passivo o montante das dívidas a terceiros a curto prazo apresenta valores que dizem respeito, exclusivamente a entregas a efetuar nos cofres do Estado, relativamente ao apuramento do IVA e cujo prazo de entrega é posterior ao final do período complementar. É de registar a quebra significativa destas dívidas de 2011 para 2012.

Os acréscimos e diferimentos mantêm a sua tendência decrescente, resultante do efeito erosivo na conta de proveitos diferidos, do reconhecimento dos proveitos do exercício relativos às aquisições de equipamento efetuadas nos anos anteriores com

verbas de subsídios transferidas para a entidade (Gráfico 3). É de referir que, em 2012, não foram efetuadas aquisições de equipamentos com utilização de subsídios ou subvenções de outras entidades.

Gráfico 3: Composição do Passivo

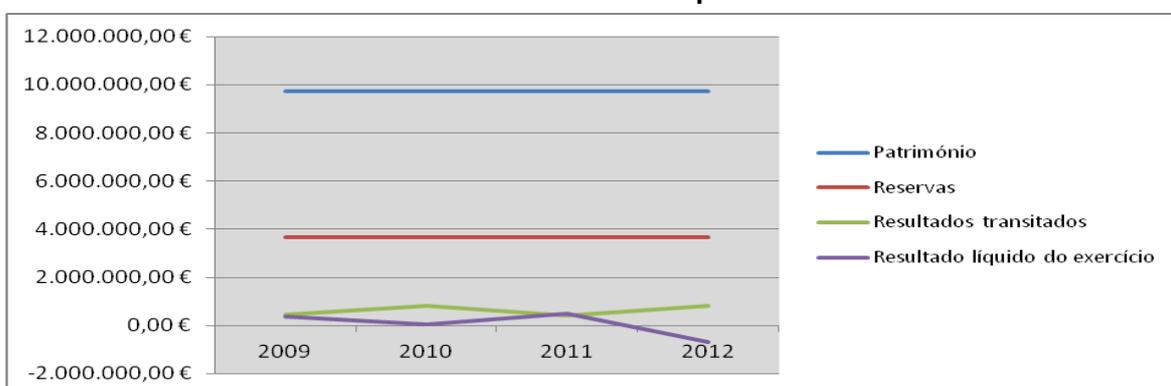


Fonte: Dados ajustados do IMD

Verifica-se uma tendência decrescente do total do passivo ao longo do período analisado. O montante desta rubrica representa, apenas, cerca de 16% do valor do ativo, facto que por si só, dá conta da solidez e equilíbrio financeiro da entidade.

O gráfico 4 evidencia a composição dos fundos próprios.

Gráfico 4: Fundos Próprios



Fonte: Dados ajustados do IMD

Os fundos próprios do IMD são constituídos pelo património (€11.207.243,78), pelas reservas (€4.204.398,21); pelos resultados transitados (€932.555,02); e pelos resultados líquidos do exercício (€-766.541,00), representando um valor total de €15.577.656,00 para um total de ativo líquido de €18.073.962,15 e um total do passivo de €2.496.306,15.

Os fundos próprios assumem um papel muito importante na estrutura financeira do IMD, que consegue financiar a sua atividade essencialmente com meios internos, apresentando reduzida dependência dos meios externos (13,81%).

4.2. Bens de Domínio Público

Teixeira e Mata (2013:22) referem que “Os BDP pelas suas características são uma particularidade do setor público, ... sendo, obrigatoriamente, apresentados no Balanço das entidades contabilísticas que os administram, de forma a evidenciar todo o ativo que está sob a sua administração e controlo”.

Por norma, esta classe de ativos detém um peso significativo no ativo total das entidades públicas.

Em Portugal, com a publicação do POCP, todos os organismos públicos obrigados à sua implementação, passaram a ter de elaborar um Balanço inicial e, conseqüentemente, de elaborar um inventário dos ativos fixos que integram o seu património, valorizando-os em função de um ou vários critérios.

Frade (2003:320) considera que "um dos problemas iniciais de implementação do sistema de contabilidade patrimonial é a identificação do titular do património de cada entidade e a definição dos critérios a usar na valorimetria do mesmo, principalmente os Bens de Domínio Público (BDP), ou seja, o imobilizado adquirido a título gratuito e o imobilizado construído pela própria entidade".

Com o POCP, foi criada uma conta de imobilizado específica para os BDP definidos na legislação em vigor, os quais são objeto de amortização, salvo em situações excecionais devidamente fundamentadas no Anexo. Esta decisão de colocar os BDP no ativo suscitou alguma controvérsia, considerando ativo como “um recurso controlado por uma entidade económica, como resultado de acontecimentos passados, e do qual se espera obter benefícios económicos futuros”, (SNC §49 da E.C.). "Acontece que os BDP não estão, na generalidade dos casos, vocacionados para gerarem proveitos transaccionáveis, como é o caso dos Palácios e Monumentos Nacionais, entre outros" (Frade, 2003:322).

De acordo com Carvalho *et al.* (2006) todos os BDP devem estar no balanço de quem os administra incluindo aqueles que estejam cedidos temporariamente.

Segundo Carvalho e Alves (2006:77) os BDP “não têm valor de mercado, mas apenas valor de uso ou valor social, uma vez que não podem ser comercializados livremente no mercado”.

Em Portugal os BDP estão estabelecidos no art.º 84 n.º. 1 e n.º. 2 da Constituição da República Portuguesa. Pertencem ao domínio público:

"a) As águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respetivos leitos;

b) As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário;

c) Os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no subsolo, com exceção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção;

d) As estradas;

e) As linhas férreas nacionais;

f) Outros bens como tal classificados por lei.

A lei define quais os bens que integram o domínio público do Estado, o domínio público das regiões autónomas e o domínio público das autarquias locais, bem como o seu regime, condições de utilização e limites".

Segundo Carvalho (1999:127) “Os bens classificados de públicos são excluídos do comércio jurídico privado e submetidos unicamente ao domínio de uma pessoa coletiva de direito público para serem aplicados na satisfação de uma determinada necessidade coletiva, como é o caso dos monumentos, museus e as bibliotecas públicas”.

Para Frade (2003:321) os BDP são “um conjunto de bens pertencentes a uma pessoa coletiva de direito público de população e território, cujo uso tem de estar afeto a fins de interesse público, sujeitos a um regime jurídico especial”.

A IPSAS 17 não se destina na sua essência aos BDP, reconhecendo apenas "alguns ativos que pela sua importância cultural, ambiental ou histórica, se podem descrever como património histórico tangível".

Apesar de este tipo de ativos satisfazerem a definição e os critérios de reconhecimento de AFT, a norma não exige que a entidade os reconheça.

Contudo se uma entidade reconhecer estes ativos, tem que aplicar os requisitos de divulgação da IPSAS 17, e pode, não lhe sendo exigido, aplicar os requisitos de mensuração da mesma, devendo divulgar a respeito desses ativos:

- ∞ A base de mensuração usada;
- ∞ O método de depreciação usado, caso exista;
- ∞ A quantia registada bruta;
- ∞ A depreciação acumulada no final do período, se houver, e
- ∞ Uma reconciliação da quantia registada no início e no final do período mostrando os respetivos componentes.

A IPSAS 17 refere que o reconhecimento inicial deve ser efetuado ao custo. No caso dos ativos adquiridos através de uma transação sem troca, o seu custo é o justo valor à data da aquisição.

O POCP refere que a valorização dos BDP deve ser efetuada, sempre que possível, ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

No caso de transferência de ativos entre entidades abrangidas pelo POCP, o valor a atribuir será o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, desde que se encontrem em conformidade com os critérios de valorimetria estabelecidos naquele normativo.

O Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), publicado pela Portaria nº 671/2000 de 17 de abril, estabelece os procedimentos a adotar para a inventariação dos BDP, considerando este inventário como um instrumento económico – financeiro de extrema importância no âmbito da gestão e controlo da atividade patrimonial do Estado, tornando-o essencial para a implementação do POCP.

No IMD os BDP destacam-se no ativo pelo peso que apresentam (Tabela 1).

Tabela 1: Balanço
(a 31 de Dezembro de 2012)

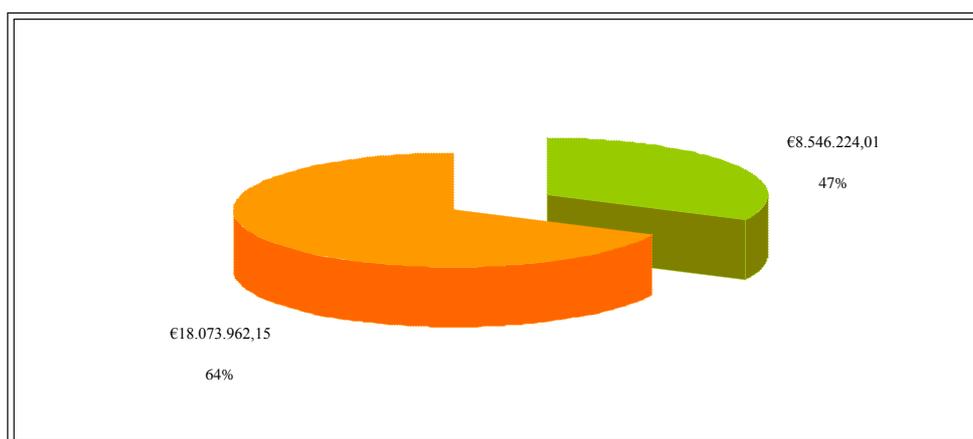
Activo		Fundos Próprios	
Bens de Domínio Público	€ 8.546.224,01	Património	€ 11.207.243,77
Imobilizações Corpóreas Líquidas	€ 3.116.559,03	Reservas	€ 4.204.398,21
Existências	€ 763.047,37	Resultados Transitados	€ 932.555,02
Dívidas de terceiros - Curto prazo	€ 2.984.329,53	Resultado Líquido	€- 766.541,00
Conta Tesouro, depósitos e caixa	€ 792.046,43	Total dos Fundos Próprios	€ 15.577.656,00
Acréscimos e Diferimentos	€ 1.871.755,78	Passivo	
		Dívidas a terceiros - Curto prazo	€ 190.334,81
		Acréscimos e Diferimentos	€ 2.305.971,34
		Total do Passivo	€ 2.496.306,15
Total	€ 18.073.962,15	Total	€ 18.073.962,15

Fonte: Dados ajustados do IMD

A análise imediata dos números constantes do Balanço evidencia o peso significativo dos AFT no ativo total, representando cerca de 64% desse valor. E, também, o peso dos BDP no total dos ativos fixos tangíveis (73%) e no total do ativo (67%).

O gráfico 5 apresenta os BDP em relação ao ativo total.

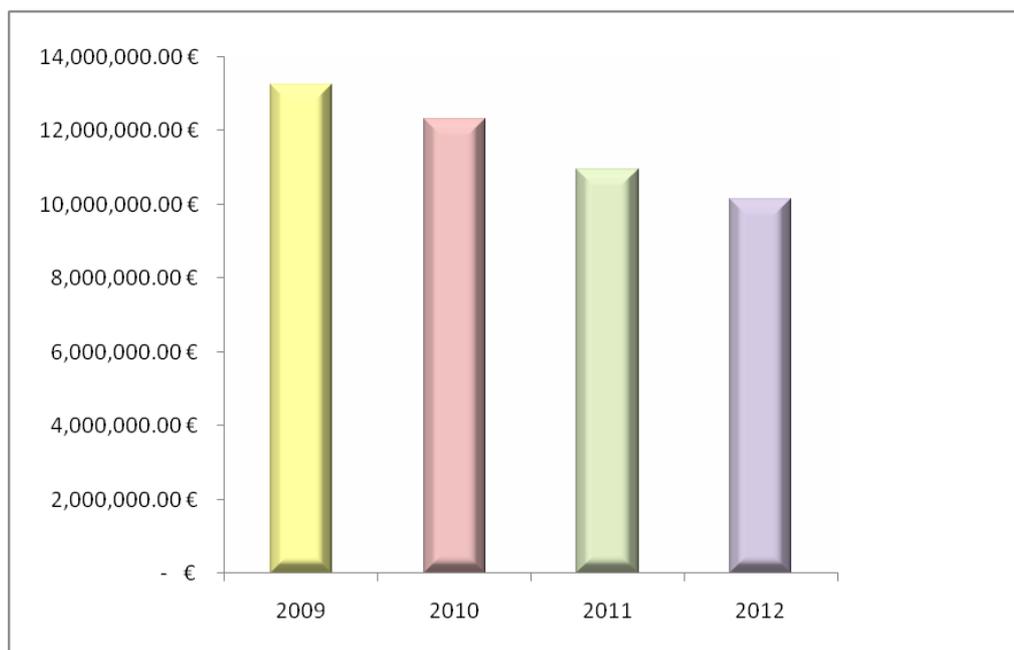
Gráfico 5: Bens Domínio Público e Total do Ativo



Fonte: Dados ajustados do IMD

Reconhecendo o peso significativo deste elemento optou-se por procurar o impacto da IPSAS no mesmo.

O gráfico 6 evidencia a variação dos AFT no período entre 2009 e 2012.

Gráfico 6: Variação dos AFT entre 2009 e 2012

Fonte: Dados ajustados do IMD

Verifica-se que os AFT apresentavam um valor mais elevado em 2009, resultado do registo contabilístico da transferência de património da Tutela para o IMD, nomeadamente o registo contabilístico do Edifício SP/EHO (€4.126.926,92) e da Remodelação do Pátio Exterior e da Casa de Gases (€101.155,38).

Tendo-se refletido num aumento dos BDP, por contrapartida da Conta 577 “Reservas decorrentes da transferência de ativos”.

4.2.1 - O impacto das IPSAS nos Bens de Domínio Público

A entidade valoriza os seus AFT ao custo de aquisição, líquido de qualquer depreciação acumulada, de acordo com o estabelecido no POCP. As depreciações são calculadas através do método das quotas constantes, por duodécimos, em obediência ao estipulado no CIBE (art.º 35).

Tal como no POCP, também as IPSAS prevêm que os AFT que se qualifiquem como ativo devam ser inicialmente mensurados pelo seu custo.

Para se qualificarem como ativo, tem que ser provável que fluem para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado ao item e o seu custo ou justo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

No entanto, a IPSAS 17 acrescenta que caso o ativo seja adquirido sem custo ou por custo nominal, o seu custo é o justo valor à data da aquisição. O POCP descreve que nestes casos se deve considerar o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial.

O CIBE (alínea c) nº 1 art.º 31) prevê, ainda, a utilização do valor resultante da avaliação nos casos de apreensão, doação herança, legado, prescrição, reversão, transferência, troca ou outros.

O disposto no art.º 40 nº. 1 do referido código “ os bens do ativo imobilizado de natureza corpórea só poderão ser objeto de reavaliação em momentos e condições a definir pela Direção-Geral do Património, entendendo-se por reavaliação, a correção tendente a refletir, fielmente o efeito das relações da depreciação ou desvalorização da moeda e o valor contabilístico dos bens patrimoniais inventariados”

A IPSAS 17 permite que subsequentemente ao reconhecimento inicial como ativo, um elemento do AFT possa ser escriturado pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização. No caso de um elemento ser objeto de revalorização, toda a classe de AFT à qual pertença deve ser revalorizada.

Conforme o descrito na IPSAS 17 (§ 50, §54 e §55) “quando um AFT é reavaliado, qualquer depreciação à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- a) Reexpressa proporcionalmente à alteração na quantia bruta registada do ativo para que a quantia registada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada;
- b) Eliminada contra a quantia bruta registada do ativo, sendo a quantia líquida expressa para a quantia revalorizada do ativo.

A quantia do ajustamento resultante da reexpressão ou eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou redução da quantia registada que deve ser contabilizada da seguinte forma:

1. Quando a quantia escriturada de uma classe de ativos, for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente em excedentes de revalorização. Porém, um aumento deve ser reconhecido como rédito até ao ponto em que reverta uma diminuição de revalorização da mesma classe de ativos anteriormente reconhecida como gasto.
2. Quando a quantia escriturada de uma classe de ativos for diminuída em consequência de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada

diretamente contra qualquer excedente de revalorização relacionada até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia detida no excedente de revalorização a respeito da mesma classe de ativos”.

A tabela 2 apresenta a composição da classe de ativos mais relevante para a entidade.

Tabela 2: Classe de ativos mais relevante

(Valores em euros)			
AFT	Ativo Bruto	A. Acumulada	Ativo Líquido
Edifícios	€9.351.396,37	€959.208,95	€8.392.187,42
Outras construções e infraestruturas	€174.254,58	€20.217,99	€154.036,59

Fonte: Dados ajustados do IMD

Constata-se, assim, a importância que os BDP detêm nesta entidade. No entanto, no contexto do presente estudo, não foi possível efetuar a revalorização dos BDP da entidade em análise. De acordo com a IPSAS 17 (§ 50) efetua-se esse exercício, em consonância com o relevo dado pelos entrevistados à necessidade de, no futuro, se realizar a referida revalorização. Para que o justo valor dos edifícios seja determinado a partir de provas com base no mercado será necessária a realização de avaliações, que deverão ser efetuadas por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes. Assim, por analogia com Marques (2014) adotou-se um índice de revalorização de 1,17% e analisa-se o impacto no capital próprio que daí derivaria (Tabela 3)

Tabela 3: Revalorização dos AFT

(valores em euros)

AFT	ANO	Valores de Aquisição		Justo Valor	
		Valor Bruto	A. Acumulada	Valor Líquido	Exc.Revalorização
Edifícios	2006	€9.351.396,37	€959.208,95	€9.869.745,35	€1.477.559,93
Outras construções e infraestruturas	2009	€174.254,58	€20.217,99	€1.012.378,22	€858.341,63
Total		€9.525.650,95	€979.426,94	€10.882.125,57	€2.335.901,56

Fonte: Elaboração própria

Da revalorização efetuada, verifica-se que a quantia registada da classe de ativo sofreu um aumento de €2.335.901,56, que deve ser creditado diretamente como

excedente de revalorização. Conforme o estabelecido na IPSAS 17 (§ 50) tratando-se de edifícios, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização deve ser eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida expressa para a quantia revalorizada do ativo.

Para se efetuarem os respetivos movimentos contabilísticos utilizou-se o plano de contas do POCP por melhor espelhar a alteração em estudo, dado que o normativo internacional não prevê um plano de contas.

Assim, para se efetuar a contabilização da revalorização dos AFT, seria necessário proceder aos seguintes lançamentos (Figura 3).

Figura 3: Contabilização da Revalorização dos AFT

Ano	Descrição da operação	Contas		Valor (em €)
		Débito	Crédito	
N	Aumento por revalorização	43 - Ativos Fixos Tangíveis	43 - Ativos Fixos Tangíveis	2.335.901,56
		438 - Depreciações acumuladas	58 - Excedentes Revalorização	979.426,94
N+1	Depreciação do Período	642 - Depreciações AFT	438 - Depreciações acumuladas	979.426,94
				2.335.901,56
N+1	Realização do excedente revalorização	58 - Excedentes Revalorização		242.861,91
			56 - Resultados Transitados	242.861,91
				51.843,50
				51.843,50

Fonte: Elaboração própria

Nos anos seguintes, a utilização do excedente de revalorização incluído no capital próprio é efetuada à medida que o AFT for usado pela entidade.

O valor das depreciações a considerar nos anos seguintes será o resultante da revalorização do AFT, dividido pelos anos de vida útil.

Verifica-se que a revalorização dos AFT conduz a alterações quer no ativo quer no capital próprio da entidade em estudo devido ao aumento da quantia escriturada nos AFT e pela obtenção de um excedente de revalorização.

Em conformidade com o exposto na IPSAS 1, o balanço de uma entidade pode também ser referido como demonstração da posição financeira, ou demonstração de ativos e passivos.

Este normativo não prescreve a ordem ou o formato em que as rubricas devem ser apresentadas nas demonstrações financeiras, apenas discriminando os elementos mínimos

a incluir. Não existe, portanto, um mapa uniforme ou um modelo para cada demonstração ao contrário do previsto no POCP onde existe um modelo para cada demonstração financeira, constando as rubricas a inscrever, bem como a ordem pela qual se devem apresentar.

Além da designação observam-se outras diferenças na demonstração da posição financeira da entidade, das quais se destacam:

- Distinção entre ativo corrente e não corrente. No passivo passa a existir, também, a mesma distinção corrente e não corrente;
- No ativo não consta uma coluna para as amortizações acumuladas e para os ajustamentos, sendo apresentado os valores líquidos.

Neste contexto elabora-se a demonstração da posição financeira do IMD a 31/12/2012, com as respetivas alterações.

IMD - DPF em 31/12/2012

Moeda €

Rubricas	Notas	Datas	
		31-12-2012	31-12-2011
Ativo			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis	3	13.998.684,60	10.960.324,69
Propriedades de investimento		0,00	0,00
Ativos intangíveis		0,00	0,00
Participações financeiras		0,00	0,00
Outros ativos financeiros		0,00	0,00
		13.998.684,60	10.960.324,69
Ativo corrente			
Inventários		763.047,37	597.241,22
Contas a receber		2.873.857,10	4.962.351,60
Estado e outros entes públicos		110.472,43	0,00
Outras contas a receber		0,00	0,00
Diferimentos		1.871.755,78	8.802,98
Caixa e depósitos		792.046,43	547.882,16
		6.411.179,11	6.116.277,96
Total do Ativo		20.409.863,71	17.076.602,65
Património Líquido			
Capital Próprio		11.207.243,78	9.745.429,37
Reservas		4.204.398,21	3.655.998,44
Resultados transitados		932.555,01	424.602,70
Excedentes de Revalorização	3	2.335.901,56	0,00
Resultado líquido do período		-766.541,00	486.328,26
Total do Património Líquido		17.913.557,56	14.312.358,77
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões		0,00	0,00
Financiamentos Obtidos		0,00	0,00
Fornecedores de investimento			0,00
Outras contas a pagar		0,00	0,00
Passivo corrente			
Fornecedores		0,00	0,00
Adiantamento clientes		0,00	0,00
Estado e outros entes públicos		190.334,81	95.919,97
Financiamento obtidos		0,00	0,00
Outras contas a pagar		0,00	0,00
Diferimentos		2.305.971,34	2.668.323,91
Outros passivos financeiros		0,00	0,00
Total do Passivo		2.496.306,15	2.764.243,88
Total do Património Líquido e Passivo		20.409.863,71	17.076.602,65

Fonte: Elaboração própria

Analisando a DPF da entidade, verifica-se que a revalorização dos BDP teve impacto no valor dos AFT, passando estes ativos a ter um peso de cerca de 70% sobre o ativo total. O aumento do ativo implica necessariamente um aumento nos capitais próprios, fruto do registo dos excedentes de revalorização.

A revalorização dos BDP terá impacto na demonstração do desempenho financeiro (DDF), dado que, quando um AFT é reavaliado, qualquer depreciação à data da revalorização é eliminada contra a quantia bruta registada do ativo (IPSAS 17 §50). Assim a DDF da entidade apresentar-se-ia do seguinte modo:

IMD - DDF em 31/12/2012

Moeda €

Rendimentos e Gastos	Notas	Período	
		31-12-2012	31-12-2011
Impostos e Taxas		0,00	49,57
Vendas		59.751,12	54.370,76
Prestação de serviços		2.494.204,42	6.788.620,52
Transferências correntes		346.707,12	398.511,58
Variação da Produção		86.601,14	-118.365,71
Trabalhos para a própria entidade		0,00	0,00
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-116.410,45	-188.439,69
Fornecimento e serviços externos		-1.732.947,82	-1.441.706,87
Gastos com pessoal		-3.604.582,06	-3.845.063,37
Transferência e subsídios concedidos		-270.100,39	-205.992,95
Prestações Sociais		0,00	0,00
Imparidade de inventários (perdas e reversões)		0,00	0,00
Imparidade de dívidas a receber (perdas e reversões)		0,00	0,00
Provisões (aumentos/reduções)		0,00	0,00
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas e reversões)		0,00	0,00
Aumentos/reduções de justo valor		-699.175,40	0,00
Outros rendimentos e ganhos		8.524.172,14	6.001.365,28
Outros gastos e perdas		-4.875.333,88	-5.365.379,58
Resultados antes de depreciações e gastos de financiamento		212.885,94	2.077.969,54
Gastos/reversões de depreciação e amortização	2 e 3	-979.426,94	-1.591.641,28
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			0,00
Resultados operacionais (antes de gastos de financiamento)		-979.426,94	-1.591.641,28
Juros e rendimentos similares obtidos		0,00	0,00
Juros e gastos similares suportados		0,00	0,00
Resultado antes de impostos		0,00	0,00
Imposto sobre o rendimento		0,00	0,00
Resultado líquido do período		-766.541,00	486.328,26

Fonte: Elaboração própria

Da observação da DDF da entidade é possível verificar a eliminação da depreciação acumulada, reflexo da revalorização dos BDP.

A Demonstração das alterações no capital próprio (DACP) é a componente mais recente do conjunto das demonstrações financeiras. Tem como objetivo dar a conhecer as alterações ocorridas no capital próprio durante o ano económico.

"As alterações no capital próprio de uma entidade refletem o aumento, ou a redução, nos seus ativos líquidos durante o período, com a exceção das alterações resultantes de transações com detentores de capital próprio, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos gerados pelas atividades da entidade (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou diretamente como alterações no capital próprio).

Esta demonstração financeira introduz o conceito de resultado integral que resulta da agregação direta do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios, não diretamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal" (Macedo, 2010).

A revalorização dos AFT, como referido, implica uma alteração nos capitais próprios, resultante do registo dos excedentes de revalorização. Assim, a entidade apresentaria a seguinte DACP:

IMD - DACP em 31/12/2012

Moeda €

Descrição	Notas	Património Líquido										Interesses que não controlam	Total do património líquido	
		Capital/ Património Realizado	Outros Instrumentos Capital Próprio	Reservas legais	Reservas decorrentes da transferência de ativos	Outras reservas	Resultados Transitados	Ajustamentos em ativos financeiros	Excedentes de Revalorização	Outras variações no património líquido	Resultado Líquido do período			TOTAL
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO	(1)	11.207.243,78	0,00	4.204.398,21	0,00	0,00	932.555,01	0,00	0,00	0,00	0,00	16.344.197,00	0,00	16.344.197,00
ALTERAÇÕES DO PERÍODO														
Primeira adoção de novo referencial contabilístico														
Alterações de políticas contabilísticas														
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras														
Realização do excedente de revalorização														
Excedentes de revalorização e respetivas variações									2.335.901,56					
Outras alterações reconhecidas no Património Líquido														
	(2)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.335.901,56	0,00	0,00	2.335.901,56	0,00	2.335.901,56
RESULTADO LIQUÍDO DO PERÍODO	(3)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-766.541,00	-766.541,00	0,00	-766.541,00
RESULTADO INTEGRAL	(4)=(2)+(3)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.335.901,56	0,00	-766.541,00	1.569.360,56	0,00	1.569.360,56
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO														
Realizações de Capital/Património														
Entradas para cobertura de perdas														
Outras operações														
	(5)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO	(6)=(1)+(2)+(3)+(5)	11.207.243,78	0,00	4.204.398,21	0,00	0,00	932.555,01	0,00	2.335.901,56	0,00	-766.541,00	17.913.557,56	0,00	17.913.557,56

Fonte: SNC

Da análise da DACP é perceptível a existência de alterações no capital próprio da entidade no decorrer do exercício em análise.

Finalmente, quanto às notas a IPSAS 1 (§127) dispõe que as notas a que se refere a alínea f) do parágrafo 21 devem:

- “- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- Divulgar a informação exigida pelas IPSAS; que não seja apresentada nas demonstrações financeiras mencionadas nas alíneas de a) a d); e
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas”.

As notas devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item apresentado na face do balanço, nas demonstrações de resultados, das alterações no capital próprio ou dos fluxos de caixa que tenha uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

De acordo com o parágrafo 129, as notas são geralmente apresentadas pela seguinte ordem:

- a) Uma declaração de conformidade com as IPSAS
- b) Um resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas
- c) Informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração de resultados, na demonstração das alterações de capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;
- d) Outras divulgações, incluindo:
 - (i) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - (ii) Divulgações não financeiras

A revalorização dos AFT carece de divulgação nas notas, conforme o referido na alínea f) do parágrafo 21 da IPSAS 1.

Assim, após a declaração de conformidade com o normativo e o resumo das políticas contabilísticas, a informação de suporte às demonstrações financeiras deveria incluir as seguintes divulgações:

- Resumo das políticas contabilísticas

- Alteração de políticas contabilísticas

A entidade alterou o modelo de mensuração dos edifícios e outras construções e infraestruturas, inscritos no ativo fixo tangível, do modelo do custo para o modelo de revalorização. A gestão procedeu à alteração da política contabilística referida por considerar que o valor atual dos BDP mensurados pelo modelo do custo estava desajustado face ao seu justo valor.

– Ativos fixos tangíveis

- Divulgações sobre ativos fixos tangíveis

Os ativos fixos tangíveis são inicialmente registados ao custo de aquisição ou produção, o qual inclui o custo de compra e quaisquer outros dispêndios diretamente atribuíveis para os colocar na localização e condição necessária para funcionarem da forma pretendida (OTOC, 2013).

A partir do ano 2012, a entidade passou a mensurar os terrenos e edifícios pelo modelo de revalorização, data até à qual se encontravam mensurados pelo modelo do custo. Supondo que a revalorização se baseou numa avaliação efetuada por um avaliador independente e devidamente certificado, tendo sido o principal critério da avaliação a comparação com transações de mercado recentes.

Após o reconhecimento inicial, os terrenos e edifícios são mensurados de acordo com o modelo de revalorização, correspondendo a sua quantia escriturada na data de relato ao seu justo valor na data da última revalorização deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade acumuladas. São efetuadas revalorizações sempre que haja indícios de que o valor escriturado se afaste do seu justo valor ou pelo menos uma vez em cada três anos.

Os restantes ativos fixos tangíveis são mensurados pelo modelo do custo, o qual consiste na sua escrituração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (OTOC, 2013).

As depreciações são calculadas, após o momento em que o bem se encontra em condições de ser utilizado, de acordo com o método da linha reta (ou quotas constantes), em conformidade com o período de vida útil estimado para cada grupo de bens.

A alteração ocorrida no valor dos ativos fixos tangíveis e nas respetivas depreciações e perdas de imparidade acumuladas pode ser demonstrada (Tabela 4):

Tabela 4 – Alterações ocorridas nos AFT

	Edifícios	Outras Construções e Infraestruturas	Total
Ativo bruto	€9.351.396,37	€174.254,58	€9.525.650,95
Aquisições	0	0	0
Revalorizações	€1.477.559,93	€858.341,63	€2.335.901,56
Alienações	0	0	0
Depreciações acumuladas	€-959.208,95	€-20.217,99	€-979.426,94
Ativo líquido	€9.869.747,35	€1.012.378,22	€10.882.125,57

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se o aumento no ativo líquido, resultado da revalorização efetuada pela entidade aos AFT. É ainda de realçar que se um item do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do ativo fixo tangível à qual pertença esse ativo deve ser revalorizada (IPSAS 17 § 42) e, em simultâneo, a fim de evitar a revalorização seletiva de ativos, de modo a refletir a realidade das organizações no que concerne aos AFT.

5. CONCLUSÃO

A aprovação do POCP veio contribuir para colmatar a lacuna existente na harmonização contabilística na administração pública, obrigando todos os organismos da Administração Central, Regional e Local a implementar de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico.

O POCP assenta na necessidade de modernização dos processos contabilísticos e da comparabilidade da informação, pretendendo que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e mais aproximada às normas internacionais.

Torna-se, deste modo, importante o acesso a um documento contabilístico que permita avaliar devidamente a natureza das despesas públicas e as suas consequências.

Por outro lado, permite uma maior transparência quanto à aplicação das receitas decorrentes dos impostos e a avaliação das políticas seguidas pelos Governos.

No entanto, "a normalização contabilística para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, esta situação resulta, por um lado, do avanço do SNC, no sentido da adoção de normas adaptadas das IAS/IFRS, e por outro, da manutenção de um sistema contabilístico que é baseado em normas nacionais, entretanto revogadas" (Decreto-Lei nº192/2015, de 11 de setembro).

Existem, neste momento, no setor público, entidades que adotam as IAS/IFRS, como é o caso de algumas empresas públicas e entidades do setor não lucrativo, e entidades que adotam o POCP e os diferentes planos setoriais. Esta dualidade afeta a eficiência da consolidação de contas no setor público, sendo essencial para a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das finanças públicas, a existência de demonstrações financeiras consolidadas.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público têm como objetivo proceder à harmonização da contabilidade pública a nível mundial e melhorar tanto a qualidade como a comparabilidade da informação financeira em todo o mundo. As IPSAS na base do acréscimo derivam das IAS/IFRS emitidas pelo IASB, com as necessárias adaptações ao setor público.

Para colmatar as divergências vigentes no setor público, torna-se premente a adoção das IPSAS a todos os níveis da Administração Pública.

O presente estudo teve como objetivo a verificação do eventual impacto da aplicação das IPSAS no Setor Público Português. Analisaram-se as alterações ao nível dos ativos fixos tangíveis, especificamente, dos BDP e eventuais reflexos nas demonstrações financeiras dos organismos, centrando-se na contabilização e mensuração dos BDP e verificando-se as diferenças existentes entre o POCP e as IPSAS.

Recorreu-se aos relatórios e contas e outra documentação interna e, ainda, à técnica da entrevista semi-estruturada.

Verificou-se que para os entrevistados a adoção do normativo internacional reveste-se de grande importância, uma vez que traria claras vantagens para a gestão e governação, nomeadamente:

- Melhora a eficácia e a eficiência das administrações públicas;
- Facilita a obtenção de liquidez, condição necessária para manter o funcionamento do serviço público;
- Fornece a informação necessária de maneira fiável e atempada;
- Melhora a gestão e controlo da situação económica e financeira, bem como o seu desempenho;
- Melhora a transparência, a responsabilização e a comparabilidade em matéria de apresentação de informações financeiras;
- Melhora a eficiência e a eficácia das auditorias públicas.
- É conciliável com a base de caixa, que continua a fornecer informação importante, designadamente quanto à liquidez da posição orçamental.

Estas opiniões são consistentes com os estudos anteriores sobre a implementação das IPSAS (por exemplo, Bellanca e Vandernoot, 2012).

Por um lado, o estudo permitiu verificar que:

- O POCP apenas prevê a mensuração dos BDP pelo seu custo de aquisição ou de produção. Como regra geral os BDP não são suscetíveis de reavaliação; enquanto a IPSAS 17 não exige o reconhecimento dos BDP, reconhecendo apenas alguns ativos que pela sua importância cultural, ambiental ou histórica se podem descrever como património histórico tangível;

- A IPSAS 17 permite que uma entidade, na mensuração subsequente dos AFT, opte pelo método do custo ou pelo método da revalorização (justo valor);

- O processo de revalorização originou um excedente a reconhecer no capital próprio na conta de excedentes de revalorização;
- A revalorização provocou, assim, um aumento do capital próprio e um aumento líquido do mesmo montante, no ativo fixo;
- Este método de mensuração dos AFT influenciou indiretamente os resultados da entidade através das depreciações, uma vez que estas são calculadas tendo por base um valor superior do ativo, resultando num maior custo e, conseqüentemente, num menor resultado. Com efeito, a opção por este método pode resultar no reforço da solidez da entidade, melhorando a imagem da mesma; e na melhoria do índice de solvabilidade e autonomia financeira da entidade.

Porém, considera-se serem de salientar algumas limitações do estudo realizado: o facto de não ser exequível uma revalorização do BDP por parte da entidade, devido à impossibilidade de contratação de um avaliador perito para determinar o justo valor; e apenas terem sido examinados os tópicos referentes às especificidades do modelo de revalorização dos AFT, em concreto dos BDP.

Por fim, considera-se que seria interessante no futuro a elaboração de um estudo sobre a adaptação do CIBE à IPSAS 17. Uma outra investigação pertinente seria a realização de um estudo sobre os critérios de mensuração do ativo fixo tangível apresentado pelas IPSAS e verificar a sua aplicabilidade em Portugal.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bernardes, A. (2003). *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, CEPA.

Caiado Pires, A.; Calado Pinto, A. (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Vislis Editores.

Caiado Pires, A. (1998). O Plano Oficial de Contabilidade Pública. Aspetos Inovadores, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 398: 256-259.

Caiado Pires, A.; Calado Pinto, A. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. 2ª Edição. Áreas Editores.

Carvalho, J. (2000). *10 Anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal. Moderna Gestão Pública dos Meios aos Resultados*. Lisboa: Fundação Gulbenkian: 2º Encontro INA.

Carvalho, J.; Alves, J. (2006). *Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE Comentado*, Publisher Team.

Carvalho, J.; Martinez, V. e Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros.

Carvalho, J.; Ribeiro, V. (2004). Os Planos Sectoriais Decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 56: 20-31.

Comissão Europeia Bruxelas – Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (2013). *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. www.epp.eurostat.ec.europa.eu

Cunha, A.; Ferreira, A. (2012). *O impacto da adoção das IPSAS no relato financeiro das autarquias*, AECA.

Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de Setembro - *Plano Oficial de Contabilidade Pública*.

Decreto-Lei 134/2012 de 29 de Junho - *Regime Jurídico da Organização e Funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística*.

Fernandes, M. (2009). Desenvolvimento da Contabilidade Pública em Portugal, *Revista Enfoque*, volume VII, número 11.

Ferreira, A.; Rodrigues, L.; Sousa, R. (2013), *Dossier Fiscal – Organização e Preparação às Notas anexas às Demonstrações Financeiras*. OTOC.

Frade, C. (2003). *Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*. Áreas Editores.

International Federation of Accountants - Disponível em: 30/01/2015, em: www.ifac.org

Internacional Public Sector Accounting Standards Board - Disponível em: 20/03/2015, em: www.ifac.org/public-sector

Internacional Public Sector Accounting Standards Board – Manual das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Edição 2012. Traduzido e Republicado pela OROC.

Lei n.º 1/2005, de 12 Agosto – *Constituição da República Portuguesa*.

Lei n.º 8/1990 de 20 de Fevereiro - *Lei de Bases da Contabilidade Pública*.

Lei n.º 52/2011 de 13 de Outubro - *Lei do Enquadramento Orçamental (alteração)*.

Lei n.º 66-B/2012 de 31 de Dezembro - *Lei do Orçamento Estado 2013*.

Lei n.º 91/2001 de 20 de Agosto - *Lei do Enquadramento Orçamental*.

Macedo, C. (2010). *A Demonstração das Alterações no Capital Próprio*, Dissertação de Mestrado. ISCTE, Lisboa.

Marques, M. C. C.(2003). Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 14 (31), 96-108.

Disponível em: 30/05/2015, em:

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/24117/tendencias-recentes-de-abordagem-a-contabilidade-publica-em-portugal/i/pt-br>

Nogueira, S.; Carvalho, J. (2007). *O Sistema de Informação Contabilística da Administração Pública Portuguesa, segundo a perspectiva de “especialistas”*, XVII Encontro ADCES.

Organização das Nações Unidas. “*Orientation to IPSAS*” – Disponível em:

30/01/2015, em: www.ipsastraining.un.org

Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril – *Cadastro e Inventário dos Bens do Estado*.

Revista OROC nº 61 Abril/Junho 2013, - Disponível em 02/05/2015, em:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/61/Mundo.pdf>

Revista OROC nº 68 Janeiro/Março 2015, - Disponível em 12/05/2015, em:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/68/Mundo.pdf>

Rodrigues, L.; Pereira, A. (2007). *Manual de Contabilidade Internacional, A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional*, Publisher Team.

Rodrigues, L.; Guerreiro, M. (2006). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team.

Silva, J.; Carvalho, F. (2007). *Estudo Comparativo entre a IPSAS 19 e o Plano Oficial de Contabilidade Pública*, AECA.

Teixeira, A.; Mata, C. (2013). *Os Bens Domínio Público nos Municípios do Distrito de Setúbal – Uma Análise Longitudinal*.
www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/45f.pdf.

7. APÊNDICES

APÊNDICE 1

ENTREVISTA

Entrevistador: Carla Rodrigues

Cargo: Diretor Financeiro e Vogal do Conselho Administrativo

Local: Instalações do IMD

1. Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?

Assume uma grande importância devido às exigências decorrentes da globalização da economia, principalmente num mercado comum com moeda única. Apoiar a elaboração das contas nacionais e a contribuição para a sua comparabilidade, estando estas na base da determinação e controlo de indicadores como o défice ou a dívida pública. Responde à necessidade de informação financeira por parte de organizações internacionais, tendo como finalidade avaliar o grau de risco das instituições públicas a quem concedem empréstimos. Permite a consolidação de contas. Possibilita a avaliação do desempenho das entidades, comparando-as umas com as outras, permitindo premiar os bons desempenhos e corrigir os maus, concorrendo assim para uma melhoria da gestão pública.

2. Está a par das principais alterações que poderão sofrer as demonstrações financeiras na Administração pública?

Em primeiro lugar vem alterar a apresentação e configuração do balanço e da demonstração de resultados, introduz uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações no património líquido e vem alterar os anexos às demonstrações financeiras tornando-os mais extensos e detalhados.

Em termos conceptuais, vem preencher a lacuna existente pela quase ausente estrutura conceptual do POCP, introduzindo novos conceitos e novas políticas contabilísticas.

Em relação à consolidação de contas, permitirá a consolidação das contas de todo Sector Público, Administração Pública e Sector Empresarial do Estado.

3. Que vantagens podem advir da implementação das IPSAS na Administração Pública?

A adopção das IPSAS a todos os níveis da Administração Pública traria claras vantagens para a gestão e governação, nomeadamente:

- Melhora a eficácia e a eficiência das administrações públicas;
- Facilita a obtenção de liquidez, condição necessária para manter o funcionamento do serviço público;
- Fornece a informação necessária de maneira fiável e atempada;
- Melhora a gestão e controlo da situação económica e financeira, bem como o seu desempenho;
- Melhora a transparência, a responsabilização e a comparabilidade em matéria de apresentação de informações financeiras;
- Melhora a eficiência e a eficácia das auditorias públicas.

4. A IPSAS 17 prevê que após a mensuração inicial, a entidade possa optar pelo método do custo ou pelo método da revalorização dos AFT. Na sua opinião as entidades do setor público deveriam optar pelo modelo da revalorização?

A opção por um dos métodos não é fácil de tomar, pois existem vantagens e inconvenientes associados a cada um dos métodos. Contudo a escolha de um ou outro, pela influência que tem em alguns indicadores de gestão, pode influenciar a tomada de decisão.

O justo valor é referenciado como o método mais adequado para a gestão uma vez que reflete a real posição financeira da empresa. O processo de revalorização origina um aumento do capital próprio e um aumento no ativo fixo tangível, este facto pode conduzir ao reforço da solidez da entidade, melhorando a imagem da entidade, tornando-a mais credível.

Ao optar-se pelo método da revalorização, as revalorizações devem ser efetuadas com regularidade suficiente para que o valor dos ativos seja o mais real possível. A grande desvantagem deste método, são os custos adicionais para a avaliação de bens.

APÊNDICE 2

ENTREVISTA

Entrevistador: Carla Rodrigues

Cargo: Chefe do Serviço de Finanças e Contabilidade e Secretário do Conselho Administrativo

Local: Instalações do IMD

1. *Qual a importância da normalização contabilística na Administração Pública?*

É através da comparação entre as contas dos diferentes organismos do setor público se pode aferir do grau de excelência da execução orçamental face aos objectivos definidos. Sendo fundamental conseguir um elevado grau de comparabilidade entre o desempenho dos diferentes organismos, para que se possa premiar os que realmente têm bons desempenhos e tomar medidas correctivas relativamente aos que se desviam dos seus objectivos, só desta forma se poderá progredir para uma melhor gestão pública e garantir maior confiança nas contas públicas. Acrescente-se ainda que a melhor forma de combater práticas de corrupção e gestão danosa de recursos públicos é através da transparência das contas e publicação de resultados.

2. *Está a par das principais alterações que poderão sofrer as demonstrações financeiras na Administração pública?*

As demonstrações financeiras fornecem informação sobre os recursos que foram obtidos e consumidos de acordo com o orçamento legalmente atribuído, indicando se foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos e limites legais.

As principais alterações dizem respeito à apresentação, ao conteúdo, ao formato do balanço que se torna mais sintético, é introduzida uma nova demonstração financeira, a demonstração de alterações no património líquido e os anexos que se tornam mais extensos e detalhados.

3. *Que vantagens podem advir da implementação das IPSAS na Administração Pública?*

A contabilidade na base de acréscimo reforça a *accountability* e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa, que continua a fornecer informação importante, designadamente quanto à liquidez da posição orçamental e aumenta a eficiência da produção de informação financeira.