

O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS IPSAS EM TRÊS
AUTARQUIAS PORTUGUESAS – VALPAÇOS, ALBUFEIRA
E SINTRA

Marta Sofia Duarte Ribeiro

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor José Maria Monteiro de Azevedo Rodrigues, Prof. Associado Convidado,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

outubro 2015

Agradecimentos

Quero agradecer a todas as pessoas que se cruzaram na minha vida.

Na vida académica, quero agradecer a todos os colegas e professores com os quais trabalhei durante a minha licenciatura e o meu mestrado no ISCTE-IUL. A esta grande instituição devo os conhecimentos que adquiri, as pessoas que conheci e a todos os momentos que passei nos últimos cinco anos da minha vida. É com enorme orgulho que direi que sou uma *alumni* ISCTE-IUL.

Neste âmbito, claro, insere-se o meu orientador, o Professor Doutor José Azevedo Rodrigues. Quero agradecer por todas as orientações que me deu e por além de ter sido meu orientador, por ter pertencido ao grupo de professores com os quais tive o prazer de me cruzar durante a minha licenciatura em Finanças e Contabilidade.

Na vida profissional, que ainda é curta, quero agradecer a todas as pessoas que trabalharam comigo na Unidade Financeira e na Unidade de Património e Compras do ISCTE-IUL. Com todos eles pude começar a dar os primeiros passos neste meio e aplicar e praticar o conhecimento que adquiri enquanto aluna. Foi sem dúvida uma grande experiência que levo no meu coração.

Por fim, e não menos importante, quero agradecer a toda a minha família (pais, avós, irmão e cunhada) pela compreensão e apoio ao longo de todo o meu percurso e especialmente nesta fase. Ao meu namorado também devo um “muito obrigada” pela força e coragem que me foi dando ao longo deste último ano. E claro, quero igualmente agradecer a todos os meus amigos por todos os momentos passados.

Dedico este trabalho a todos os que referi. OBRIGADA!

Índice

Resumo.....	V
Abstract	VI
1. Introdução.....	7
2. Metodologia.....	9
2.1. Objetivos do estudo.....	9
2.2. Metodologia e métodos de investigação.....	10
2.3. Paradigma de investigação	11
3. Revisão de literatura.....	13
3.1. O setor Público	13
3.2. A contabilidade como instrumento de gestão	14
3.3. A contabilidade no setor público	17
3.4. O Setor autárquico português	21
3.5. A contabilidade Autárquica	22
4. Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS).....	27
4.1. IPSAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras.....	27
4.2. IPSAS 2 – Demonstrações de fluxos de caixa	29
4.3. IPSAS 3 – Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros	29
4.4. IPSAS 4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.....	30
4.5. IPSAS 5 – Custos de empréstimos obtidos	31
4.6. IPSAS 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas.....	31
4.7. IPSAS 7 – Investimentos em associadas	32
4.8. IPSAS 8 – Interesses em empreendimentos conjuntos.....	32
4.9. IPSAS 9 – Rédito de transações com troca	32
4.10. IPSAS 10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	33
4.11. IPSAS 11 – Contratos de construção	34
4.12. IPSAS 12 - Inventários.....	35
4.13. IPSAS 13 - Locações	36
4.14. IPSAS 14 – Acontecimentos após a data do balanço	38
4.15. IPSAS 15 - Revogada.....	39
4.16. IPSAS 16 – Propriedades de investimento	39
4.17. IPSAS 17 – Ativos fixos tangíveis.....	40
4.18. IPSAS 18 – Relato por Segmento	41
4.19. IPSAS 19 – Provisões, passivos contingente e ativos contingentes	42

4.20. IPSAS 20 – Divulgações de partes relacionadas	43
4.21. IPSAS 21 – Imparidade de ativos não geradores de caixa	44
4.22. IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira sobre o Setor da Administrações Pública	44
4.23. IPSAS 23 – Rébito de transações sem troca (impostos e transferências)	45
4.24. IPSAS 24 – Apresentação de informação orçamental em demonstrações financeiras	46
4.25. IPSAS 25 – Benefícios dos empregados	46
4.26. IPSAS 26 – Imparidade de ativos geradores de caixa	48
4.27. IPAS 27 - Agricultura	49
4.28. IPSAS 28 – Instrumentos financeiros: apresentação	50
4.29. IPSAS 29 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	51
4.30. IPSAS 30 – Instrumentos financeiros: divulgação	52
4.31. IPSAS 31 – Ativos intangíveis	52
4.32. IPSAS 32 – Acordos de concessão de serviços: concedente	54
5. POCAL VS. IPSAS	55
6. Impactos	62
7. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	65
8. Conclusão	66
Referências bibliográficas	67
Anexos	70

Lista de abreviaturas

AFT – Ativos fixos tangíveis

AI – ativos intangíveis

DL – Decreto-Lei

IFRS - International Financial Reporting Standards

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

MEP – Método da equivalência patrimonial

NCP - Normas de Contabilidade Pública

NPM - New Public Management

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Administrações Locais

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação

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

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

RAFE - Regime da Administração Financeira do Estado

SNC - Sistemas de Normalização Contabilística

SNC-AP - Sistemas de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SPE – Sector Público Empresarial

Resumo

Há muito que a contabilidade pública portuguesa necessita de um normativo adaptado às novas exigências de relato financeiro. Mais uma vez o setor privado ultrapassou o público quando em 2010 adotou o SNC e revogou o POC.

Na Administração Local o normativo utilizado é o POCAL que entrou em vigor em 1999. É chegado o momento de apresentar uma alternativa ao POCAL, que se deve aproximar do normativo internacional sobre o setor público e que em muito reflete a estrutura concetual subjacente ao SNC.

Este trabalho surge nesse sentido, apresentando as IPSAS como proposta de relato financeiro e identificando os principais impactos que advém desta alteração. As normas internacionais de contabilidade pública inserem-se num movimento mundial chamado de *New Public Management* que pretende aproximar a contabilidade pública à contabilidade empresarial, podendo mesmo torná-las comparáveis. Contudo isto leva-nos à eterna questão de que os objetivos do setor privado e público são diferentes e por isso não devem ser comparados. Desta forma, uns apoiam este movimento e outros contestam-no.

Neste trabalho é possível encontrar um resumo das IPSAS e a sua aplicação a três autarquias portuguesas, observando os impactos contabilísticos desta adoção.

Palavras-chave: IPSAS, Autarquias, POCAL, Contabilidade Pública

Classificação JEL: H83, M41

Abstract

A long time ago the Portuguese public accounting needed standards adapt to the new challenges of the financial reporting.

Once again the private sector surpasses the public sector when in 2010 adapt SNC and repealed POC.

Local governments use POCAL since 1999. It is time to present an alternative standards that it is due similar to international public standards and be near of the conceptual structure of Portuguese SNC.

This thesis arise in this sense, presenting IPSAS as financial reporting proposed and indentifying the principals impacts from this change.

International Public Accounting Standards is a result from New Public Management. NPM is a movement that pretend approach public and private accounting and that allow us to compare them. However this leads us to eternal issue that the objectives in public and private accounting are different and we cannot compare them.

This way, there are persons that support this movement and others that do not.

In my thesis it is possible find an abstract about IPSAS and their application for three Portuguese local governments, beholding the accounting impacts of this adoption.

Key words: IPSAS, Local Governments, POCAL, Public Accounting.

JEL classification: H83, M41

1. Introdução

Muito frequentemente se ouve falar de globalização. As novas tecnologias e a internet aproximaram gentes e terras, mas não só. A globalização também está presente nos mercados que estão em constante mudança, sendo preciso estar atento às suas últimas tendências e à crescente internacionalização dos mercados, o que levou ao início da necessidade de harmonizar os normativos de divulgação da informação financeira dos agentes económicos que operam cada vez mais a nível global.

Desta forma, a contabilidade tem vindo a evoluir no sentido de adoção de modelos e critérios uniformes nos vários mercados, para assim ser mais coerente proceder-se a comparações espaciais e temporais. Assim, as IPSAS surgem como proposta de harmonização do sector público, na medida em que possibilitam a comparação entre empresas públicas e governos de vários países.

Neste sentido, o meu estudo torna-se relevante ao abordar um assunto bastante contemporâneo. O principal objetivo da minha investigação é analisar o impacto da adoção das IPSAS na gestão e na prestação de contas das autarquias locais.

Esses impactos vão ser observados através da análise comparativa entre demonstrações financeiras, designadamente balanço e demonstração dos resultados, elaboradas pelo POCAL e as elaboradas pelas IPSAS, assumindo todas as condicionantes inerentes à sua elaboração através da aplicação das IPSAS.

A principal finalidade é fazer uma comparação a nível de nomenclaturas e de estrutura das referidas demonstrações financeiras e não uma comparação em termos de valores contabilísticos, uma vez que para isso seria preciso trabalhar conjuntamente com uma autarquia e que não fosse de grande dimensão.

A presente dissertação está organizada em oito grandes partes. A primeira é a introdução seguida da metodologia de investigação que representa a segunda secção deste trabalho. Seguidamente a terceira parte é composta pela revisão de literatura, onde é desenvolvida a caracterização do setor público e respetiva contabilidade, bem como a caracterização do sector autárquico e a sua contabilidade. Na quarta secção será feita uma exposição das várias IPSAS de forma a enquadrar o leitor na temática e na quinta parte será feita uma confrontação entre as IPSAS e o POCAL, revelando nesta secção as principais diferenças. Na sexta parte serão elaboradas as demonstrações financeiras de

três autarquias (uma de pequena dimensão, uma de média dimensão e outra de grande dimensão) aplicando as IPSAS que permitirão enunciar as principais conclusões desta dissertação, de onde se extrairão os impactos observados. No sétimo capítulo é apresentado o SNC-AP. Por fim na oitava parte deste trabalho será apresentada a conclusão desta investigação e feitas as recomendações para trabalhos futuros.

2. Metodologia

Neste capítulo será apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento da minha investigação.

É necessário definir uma metodologia *à priori*, bem como os objetivos da investigação para que o trabalho seja desenvolvido de forma planeada, organizada e consistente. Ou seja, é necessário desenhar o caminho antes de o começar a percorrer.

2.1. Objetivos do estudo

O macro objetivo do meu estudo é verificar os impactos que a adoção das IPSAS terá nas demonstrações financeiras emitidas pelas autarquias locais. Para o efeito, foram selecionadas três autarquias, que pudessem ser representativas de ambientes económicos e sociais distintos, a saber: Valpaços, Albufeira e Sintra.

Mais especificamente os meus objetivos procuram responder às seguintes questões:

- Identificar as principais fraquezas do atual sistema contabilístico das autarquias locais;
- Dar a conhecer o uso das IPSAS como a base do normativo contabilístico do setor público e, no presente estudo das autarquias;
- Identificar principais impactos na divulgação da informação financeira pelas autarquias locais que decorrem de uma futura utilização das IPSAS, e;
- Apresentar um modelo de relato financeiro (balanço e demonstração de resultados) a partir do uso das IPSAS.

Os impactos serão observados através da análise comparativa entre as demonstrações financeiras elaboradas pelo atual sistema contabilístico a que as autarquias estão subordinadas (POCAL) e as que resultam da adoção das IPSAS, assumindo todas as condicionantes inerentes à elaboração das mesmas através da aplicação das IPSAS. A principal finalidade é fazer uma comparação a nível de nomenclaturas e de estrutura das demonstrações financeiras, e não comparar em termos de reconhecimento e mensuração, uma vez que para isso seria preciso trabalhar conjuntamente com uma autarquia e abordar outro tipo de metodologia.

2.2. Metodologia e métodos de investigação

A definição de uma metodologia depende das questões de investigação que o investigador se propõe a responder. Assim, face aos objetivos acima propostos, para o desenvolvimento do meu trabalho vou abordar uma metodologia qualitativa uma vez que o enfoco da mesma se prende com descrição e explicação de uma única realidade.

No entanto, neste tipo de metodologia existe uma forte dependência entre o investigador e a realidade em estudo, uma vez que existe uma forte subjetividade na mesma. Esta subjetividade é apontada como um ponto fraco pois a realidade estudada pode ser interpretada de várias formas, consoante o sujeito que a observa. No estudo feito por Martins (2004), a autora, além desta crítica, aponta outras críticas.

Uma dessas críticas é o facto de uma metodologia qualitativa ser caracterizada por não querer formar teorias que se apliquem à generalidade. No meu entender isto não deve ser visto como uma crítica negativa, uma vez que cada metodologia depende das questões de investigação. Se o investigador não pretende generalizar os seus resultados, então deve aplicar esta metodologia. A minha investigação pretende estudar uma realidade que é a informação financeira divulgada pelo setor autárquico (aplicando como exemplo de base três autarquias), e por isso esta metodologia surge como a escolhida para traçar o caminho do meu estudo.

Por esta razão abandonei desde início uma abordagem quantitativa uma vez que como foi referido, não pretendo testar hipóteses, generalizar resultados nem exercer controlo sobre variáveis.

Após a definição da metodologia e a escolha da mesma é necessário definir métodos para desenvolver a investigação. Como métodos de investigação utilizarei os seguintes métodos:

Descritivo - A investigação terá início com a recolha de artigos e bibliografia para a elaboração de uma revisão de literatura sobre o tema, para apresentação das IPSAS e para caracterização da contabilidade e do setor público e autárquico português.

Ilustrativo: Para a construção de um modelo de relato financeiro, constituído por um balanço e uma demonstração de resultados, das autarquias recorrerei à leitura e

interpretação das contas das mesmas que me permitirá ilustrar as alterações que decorrerão da aplicação das IPSAS.

Explicativo: Através deste método darei a conhecer os principais impactos que resultam da alteração do normativo.

Irei estudar o impacto que decorre da aplicação das IPSAS nas demonstrações financeiras (Balanço e Demonstração de Resultados) utilizando as contas do ano económico de 2014. As autarquias escolhidas são Valpaços (que retrata uma realidade rural e de pequena dimensão), Albufeira (que representa uma realidade de turismo e de média dimensão) e Sintra (representativa de uma forte concentração urbana e de grande dimensão).

A escolha das autarquias foi feita por forma a obter autarquias de diferentes ambientes económicos e sociais e de diferentes regiões de Portugal Continental, por forma a poderem refletir eventuais impactos nas demonstrações financeiras, em consequência desses diferentes ambientes e dimensões de cada uma das selecionadas regiões.

2.3. Paradigma de investigação

A escolha do paradigma de investigação tem de ter em conta a posição ontológica (visão da realidade) e epistemológica (como adquirir o conhecimento sobre o fenómeno em análise) do investigador (Major, 2009).

Nas ciências sócio económicas os dois paradigmas mais utilizados são o paradigma positivista e o interpretativo.

O positivismo caracteriza-se por procurar uma relação de causa efeito (testa hipóteses que formula antes dos resultados), por utilizar o método dedutivo (parte do geral para o particular) e caracteriza-se por ser mais objetivo. Desta forma está mais associado a metodologias quantitativas.

Contrariamente o paradigma interpretativo é mais subjetivo uma vez que depende da interpretação feita pelo sujeito da realidade em causa, estando relacionado frequentemente a metodologias qualitativas.

Desta forma, assumo que a minha investigação deve guiar-se por um Paradigma Interpretativo em que a realidade só pode ser interpretada. Segundo Goddard (2010), este paradigma de investigação é caracterizado por ser subjetiva (posição ontológica) e ter uma posição mais regular (posição epistemológica).

3. Revisão de literatura

3.1. O setor Público

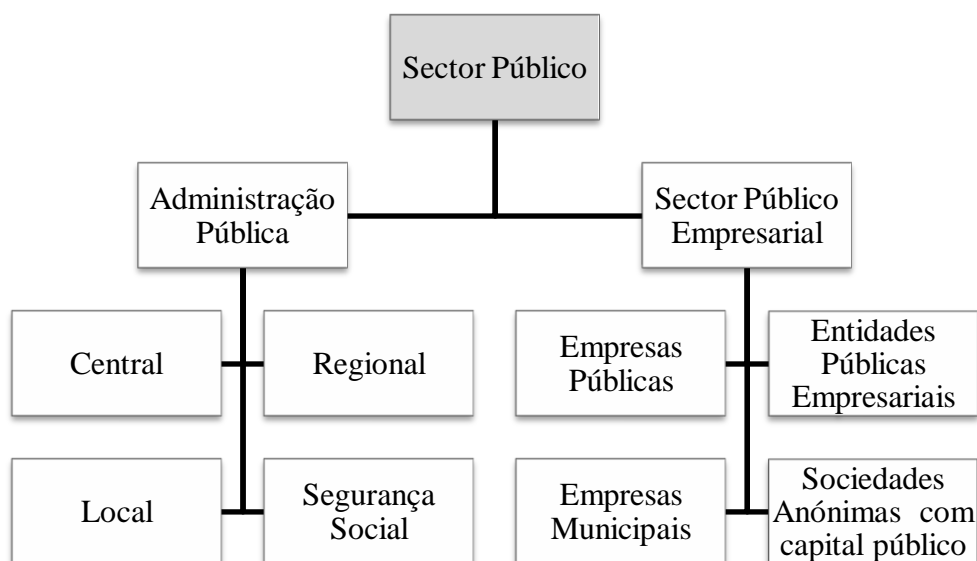
O setor público é o setor sob administração do Estado e que assume a responsabilidade de colocar à disposição dos cidadãos, bens e serviços de interesse público, nomeadamente, a educação, segurança, sistemas de saúde, redes de tratamento de resíduos, entre outros. Esses serviços ou bens podem estar disponíveis na esfera privada (como a saúde e a educação) mas o Estado é responsável por assegurar que todos os cidadãos possam usufruir dos serviços básicos de uma sociedade.

Ao contrário do setor privado, como veremos mais à frente, a gestão das organizações públicas está orientada para a prossecução do interesse público, assumindo, para isso os riscos políticos, sendo gerida na ótica da prestação de serviços públicos em mercado cooperativo e sendo a sua avaliação feita de acordo com o cumprimento das leis (Frade, 2003).

Pereira *et al.* (2012: 2) descrevem que “pode-se entender por sector público todas as entidades controladas pelo poder político.” Estas entidades, como diz a definição, são controladas pelo Estado, sendo que, no caso de entidades formadas com capital, esse capital é, de forma direta ou indireta, maioritariamente estatal.

O setor público é composto pela Administração Pública e pelo Sector Público Empresarial. A Administração Pública subdivide-se em Administração Pública Central, Administração Pública Regional (Regiões Autónomas), Administração Pública Local (Autarquias) e Segurança Social. O Sector Público Empresarial é composto pelas empresas públicas, entidades públicas empresariais, empresas municipais e por sociedades anónimas com capital público total ou parcial (Pereira *et al.*, 2012). O SPE já tem uma postura mais idêntica ao sector privado, pois o seu propósito é a prestação de serviços e fornecimento de bens com vista a obter algum lucro. Por se assemelhar com as empresas privadas este aplica o SNC (Sistemas de Normalização Contabilística), bem como o SEL (Setor Empresarial Local), a não ser que se trate de entidades reclassificadas em que aplicam o plano de contas público do setor onde se inserem.

Figura 1 - Estrutura do Sector Público Português



Fonte: Autora

3.2. A contabilidade como instrumento de gestão

A contabilidade é o processo de identificar, mensurar e comunicar informação económica sobre a organização com o objetivo de tomar decisões, fundamentando-as (Marshall e McManus, 1996). É também chamada a “linguagem dos negócios”, pois todos os empresários devem saber termos que provém da contabilidade, tais como ativo, passivo, resultado líquido e *cash-flow* (Meigs e Meigs, 1993).

Na definição anterior vemos que um dos grandes objetivos da contabilidade é tomar decisões, no entanto, a contabilidade também tem como objetivo dar a conhecer a situação patrimonial da empresa, determinar as suas posições devedoras e credoras, apurar os resultados e ainda fazer o controlo orçamental.

Segundo os autores Meigs e Meigs (1993), a contabilidade pode dividir-se em três grandes grupos: a contabilidade financeira, a contabilidade de gestão e a contabilidade fiscal: A primeira fornece informação sobre a posição financeira da empresa, ou seja, sobre os recursos financeiros, obrigações e atividades da entidade económica. É composta pelas diversas demonstrações financeiras e tem carácter obrigatório. A segunda, prende-se com o desenvolvimento e interpretação da informação contabilística, destinados especificamente para auxiliar a gestão a conduzir o negócio. E por último, a contabilidade fiscal foca-se na preparação de declarações de impostos, que

são baseadas informação da contabilidade financeira. No entanto essa informação requer ajustamentos de acordo com os requisitos fiscais.

Também compete à contabilidade fazer estudos previsionais para atempadamente informar sobre acontecimentos futuros e, dessa forma, poder tomar-se decisões de uma forma preventiva e mais consciente. Um dos exemplos, é a elaboração do orçamento onde são estimadas as despesas e receitas que se espera que venham a ocorrer durante o próximo ano económico. As entidades portuguesas que estão sujeitas às normas de contabilidade pública têm de fazer esse orçamento e quando prestam as suas contas ao Tribunal de Contas devem remeter o mapa de execução orçamental.

Contudo, a contabilidade é frequentemente vista como uma obrigação por parte das empresas, sendo na maioria das vezes uma área desaproveitada no meio empresarial. As empresas contratam um contabilista porque é uma obrigação de prestar contas e emitir as declarações legais e por isso muitas vezes o contabilista é visto como alguém que representa mais um encargo para a estrutura da empresa. Marshall e McManus (1996) dizem que a contabilidade é vista como “qualquer coisa” que alguém faz em vez de ser como um processo de fornecimento de informação que suporta decisões.

No entanto, nos últimos anos tem-se vindo a assistir a uma mudança de comportamento e já não se pensa apenas que a contabilidade é apenas o registo de débitos e créditos ou unicamente uma obrigação legal de prestar contas. Essa é a definição de contabilidade num sentido muito rudimentar da questão.

A contabilidade deve ser vista no seu sentido mais lato, ou seja, como uma parceira da gestão, revelando-se como um veículo para apoio à tomada de decisão, pois essas devem estar suportadas na análise de informação que é transmitida pela contabilidade. É ao analisarem-se as contas da empresa que se podem tomar várias decisões, como por exemplo, mudar políticas de negócio que não estejam a levar aos resultados desejados.

Podemos dizer, portanto, que a contabilidade é uma espécie de “conselheira” da gestão alertando os responsáveis para os perigos eminentes.

Além desta função mais interna, a contabilidade fornece um conjunto de informações que interessam aos diversos *stakeholders*. Segundo Marshall e McManus (1996) os utilizadores da informação financeira são vários como os gestores, os proprietários da

empresa (que normalmente não estão envolvidos na gestão da mesma), os potenciais investidores, os credores da organização, os empregados e o Estado.

Assim esses *stakeholders* necessitam e usam essa informação nas seguintes situações:

Banca – Para que as empresas consigam obter os empréstimos para aplicação na gestão da mesma, os bancos exigem que a empresa apresente as suas contas, para que estes possam avaliar se a entidade é sólida ou não e atribuir um nível de risco, e assim deliberar o empréstimo bancário;

Gestão – Quando desempenha as funções de planeamento, direção e controlo, os gestores tomam várias decisões, que são fundamentas pela contabilidade (Marshall e McManus, 1996).

Investidores – Os investidores também têm um grande interesse pelas contas da empresa que pretendem investir. Entre outros fatores, os investidores fazem os seus investimentos e tomam as suas decisões baseando-se na análise da situação patrimonial e financeira desta, avaliando o risco do investimento e calculando o retorno do mesmo.

Estado – O Estado é uma das entidades interessadas em conhecer a posição e situação da empresa, uma vez que pretende saber se a empresa conseguirá cumprir com as suas obrigações fiscais;

Credores/Fornecedores – Também os credores pretendem ter conhecimento através das contas da empresa, se esta conseguirá cumprir com as suas obrigações atempadamente. Segundo Marshal e McManus (1996) os credores consultam as demonstrações financeiras para saberem as quantidades de mercadorias que devem enviar antes do pagamento e calculam a probabilidade de virem a receber o pagamento e os riscos que advém do seu atraso.

Colaboradores – Além dos colaboradores poderem ter acesso às contas da empresa para obterem informação dos lucros, segundo os autores Marshal e McManus (1996), também acedem às contas da empresa para avaliarem a capacidade desta lhes oferecer perspectivas de emprego a longo prazo e para saber se quando se reformarem a empresa oferece um pacote de benefícios atraente.

Para que a contabilidade possa desempenhar estes papéis e proporcionar informação verdadeira é necessário um sistema de controlo interno. Um sistema de controlo interno

inclui todas as medidas usadas na organização para prevenir erros, desperdícios e fraude, para assegurar a confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a concordância com as políticas de gestão e avaliar os níveis de desempenho em todos os departamentos da empresa Meigs e Meigs (1993).

Alguns dos instrumentos de gestão apontados são aplicáveis às organizações públicas. Segundo Frade (2003), estas devem planear, organizar, dirigir e controlar de forma a não prejudicar a avaliação da eficácia e eficiência organizacional.

Face ao exposto, percebemos a grande importância que esta área das ciências socioeconómicas representa para entidades, independentemente da sua finalidade lucrativa ou não lucrativa e que não podem negligenciar a informação que é dada pela contabilidade, pois como já enfatizado, a contabilidade é a base para muitas decisões que são tomadas tanto interna como externamente.

3.3. A contabilidade no setor público

A contabilidade no setor público difere da contabilidade do setor privado. Vários autores defendem que as normas para o sector público não devem ser uma cópia das normas do sector privado uma vez que os objetivos e as metas dos dois setores diferem (Newberry, 2001 ; Wynne, 2004 ; Anessi-Pessina *et al.*, 2008 ; Oulasvirta, 2014) . O privado está direcionado para o lucro enquanto o setor público está direcionado para a satisfação dos cidadãos e das suas necessidades. De acordo com Mc Gregor (1999), o setor privado fornece bens e serviços com o objetivo de obter o lucro enquanto o setor público, fornece bens e presta serviços mas de acordo com os objetivos propostos, que necessariamente não têm de ser obter lucro. Outra diferença apontada por estudiosos é a complexidade do setor público devido à grande variedade de serviços que este presta, o que também dificulta a medição da performance do mesmo e que muitas vezes nem pode ser medida através das Demonstrações Financeiras, pois na maioria dos casos essa performance e os objetivos são observados pelos impactos que têm sobre as populações (Grossi e Steccolini, 2014).

Em Portugal o setor público e o setor privado têm normativos de contabilidade diferentes. O privado rege-se pelas normas internacionais e pelo SNC enquanto o sector

público continua no POCP e suas variantes (POCAL, POC-Educação, POCMS, POCISSS).

A reforma do setor público em Portugal não é um processo recente. Este já contou com algumas etapas, sendo que desde os anos 90 que o governo português aprovou legislação que tornou obrigatória a adoção da reforma de contabilidade pública orientada para a contabilidade do regime do acréscimo e para a contabilidade privada (Gomes *et al.* 2014).

Uma das grandes reformas do sector público português remonta ao início da década de 90 quando foi introduzido o RAFE, através do Decreto-Lei (DL) nº 155/92, de 28 de julho. No mesmo DL pode-se encontrar a justificação para esta reforma:

“A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas da contabilidade pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo. Ao introduzir a contabilidade de compromissos, estrutura-se nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros, e, em complemento, uma contabilidade analítica, indispensável ao controlo de resultados.” (RAFE, 1992: 9)

Outra evidência constante no DL referido, indica que era extremamente necessária uma mudança pois a base do sistema contabilístico da altura remontava a reformas ocorridas no final da década de 20 e início da década de 30:

“Por seu turno, a Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, contém o regime de administração financeira do Estado, destinado a substituir o sistema de contabilidade pública que ainda é, no essencial, o que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936.” (RAFE, 1992: 4)

Pela afirmação anterior consegue-se perceber que a contabilidade pública até aos anos 90 não foi uma preocupação dos governos, encontrando-se bastante desatualizada e regendo-se por normativos quase arcaicos.

Do RAFE à implementação do POCP decorreram poucos anos. O Plano Oficial de Contabilidade Pública foi publicado em Diário da República a 3 de setembro de 1997, e pode ler-se neste diploma legal que o normativo tinha como objetivo *“a criação de condições para a integração de diversos aspectos – 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: 6). Nos anos posteriores foram publicados os planos de contabilidade sectoriais, já referidos anteriormente: POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSS.

Nos últimos anos voltou-se a sentir uma crescente necessidade de uma nova reforma, pois uma dos motivos para tal é a necessidade da existência de uma harmonização da contabilidade com vista a harmonizar os normativos da contabilidade pública com os restantes países do mundo e também uma harmonização entre o setor privado e o setor público, permitindo a comparabilidade entre Demonstrações Financeiras do público e do privado, como já acontece no Reino Unido (Wynne, 2004). As normas são importantes para o sector público. Uma boa qualidade da informação contabilística e financeira serve as necessidades dos governadores na tomada de decisão bem como a prestação de contas aos eleitores e contribuintes (Oulasvirta, 2014). No setor privado essa reforma ocorreu em 2010 aquando da passagem do POC para o SNC.

Mas não foi apenas a harmonização contabilística que originou esta reforma. A crise financeira que se instalou em 2008 também despertou para essa necessidade, pois como referenciam Fonseca e Sousa (2014) a crise abriu novas janelas para a reorganização do sistema económico, em geral, e para o setor público, em particular, impondo novas estratégias de governação no domínio publico para enfrentar novos riscos. As crises e os períodos de recessão económica alertam para a necessidade de mudanças e de novas reformas. A transição para a contabilidade empresarial é um elemento importante da NPM em que a gestão governamental modernizada precisa de informação financeira útil e a contabilidade empresarial satisfaz essa necessidade (Christiaens *et al.*, 2010). A crise financeira despertou também uma maior atenção sobre a transparência e a participação democrática (Brusca *et al.*, 2014). Os mesmos autores acrescentam ainda que a transparência e a participação democrática têm sido reconhecidas como possíveis soluções para melhorar a administração pública e inovar o sistema de governação pública.

Uma forma para se chegar a essa harmonização contabilística passa pela adoção de normas internacionais de contabilidade pública. Essas normas, as IPSAS, são normas internacionais de contabilidade para o sector público que são emitidas pelo IPSASB, baseadas no regime do acréscimo e usadas pelos governantes e outras entidades do setor

público para preparar as suas Demonstrações Financeiras e segundo a *home page* do IPSASB, com a implementação das IPSAS pretende-se aumentar a qualidade, a consistência e transparência do reporte financeiro do setor público mundial (IFAC, 2014). As IPSAS são uma semelhança das IFRS que sofreram uma adaptação à realidade do setor público (Fonseca e Sousa, 2014). Sendo uma aproximação das IFRS, objetiva-se aproximar a contabilidade e a gestão pública aos modelos aplicados no privado. Segundo os autores Grossi e Steccolini (2014), a contabilidade do setor privado e os sistemas contabilísticos são muitas vezes anunciados como de qualidade superior aos dos setor público surgindo como solução para os problemas/deficiências do último. Para se ter uma ideia desta inferioridade do sector público, muitos pensam que o único documento financeiro importante que o sector público elabora é o orçamento (Wynne, 2004).

Consequentemente, o setor público iniciou também um processo de reforma que se denomina de NPM que, segundo Cunha (2011), este processo de transformação se traduz no aumento da eficiência, eficácia e responsabilização da prestação de serviços. Uma das grandes alterações que esta reforma introduziu foi a passagem do regime de contabilidade de caixa para o regime do acréscimo ou contabilidade patrimonial, tal como é atualmente praticado no domínio privado. O NPM, segundo Carvalho *et al.* (2007) é um movimento mundial em que as diversas Administrações Públicas têm feito diversas mudanças nos últimos 25 anos para aproximar a contabilidade pública à contabilidade empresarial. A adoção das normas internacionais insere-se neste movimento.

A NPM não deixa de ser uma política que é apoiada por uns e criticada por outros. Hyndman e Connolly (2011) dizem que a contabilidade de acréscimo disponibiliza mais e melhor informação como, por exemplo, melhor informação sobre o equilíbrio entre as despesas correntes e de capital, tendo em conta o custo de oportunidade do capital e o seu consumo ao longo do tempo. Pelo contrário, Guthrie (1998) argumenta que a contabilidade de acréscimo é inadequada para o setor público por 4 razões: (1) o lucro não é um objetivo deste sector e consequentemente não se podem aplicar medidas relevantes de medição de desempenho; (2) a estrutura financeira e a solvência não são relevantes; (3) a contabilidade de acréscimo não mede *outcomes*; (4) e a contabilidade de acréscimo tem uma estreita ideia.

Contudo, é necessário ponderar se vale a pena fazer uma reforma e se esta vale a pena não. Não fazer reformas só porque sim ou só porque os outros o estão a fazer pois como referenciou Oulasvirta (2014), nas reformas são incorridos custos e esses custos devem ser menores que os benefícios, pois só assim se justifica.

3.4. O Setor autárquico português

Nesta secção, vou caracterizar o sector autárquico português, através da leitura feita do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, de 2013.

As autarquias englobam além dos concelhos (municípios), as freguesias e as regiões administrativas (CRP, artigo 236º, nº 1) e são a forma como o Estado está mais próximo das populações.

No entanto, daqui em diante, sempre que for referida a palavra autarquia é para me referir aos municípios.

Portugal é constituído por 308 municípios, dos quais 278 são do continente, 19 da Região Autónoma dos Açores e 11 da Região Autónoma da Madeira. No entanto a sua composição é maioritariamente dominada por municípios de pequena dimensão (184 municípios), isto é, com populações menores ou iguais a 20 mil habitantes. Estes pequenos municípios têm um peso relativo maior no Alentejo (78%) e nas Ilhas (Açores: 79%; Madeira: 64%). Em contrapartida, os municípios de grande dimensão encontram-se na região de Lisboa (61%) e os de média dimensão são em maior quantidade no Algarve (56%) (Carvalho *et al.*, 2014).

Em termos da **estrutura da despesa local** apercebemo-nos que os municípios portugueses ficam aquém da média europeia. Portugal aplica cerca de 9% da despesa local em educação, 3% em proteção social e 4% em saúde. Cerca de 36% da despesa é usada em funções gerais e 26% enquadra-se em “outros”. (Carvalho *et al.*, 2014). Feitas as contas, para as atividades económicas restam cerca de 22% (Ver quadro 1).

Quadro 1: Distribuição da Despesa na Europa e em Portugal

	Média europeia	Portugal
Educação	23%	9%
Proteção social	15%	3%
Saúde	11%	4%
Funções Gerais e “outros”	40%	62%
Atividades Económicas	11%	22%

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2013.

Tal como o Estado tem um setor empresarial, o poder local também tem empresas municipais: O Setor Empresarial Local. A maioria dos municípios tem pelo menos uma empresa municipalizada, sendo que os que não têm, partilham com outra autarquia. Formam-se assim grupos autárquicos, que na sua maioria são compostos por um município, uma entidade intermunicipal ou uma entidade associativa e pelas entidades controladas direta ou indiretamente (Carvalho *et al.*, 2014). Desta forma, tal como na alçada privada, existe a necessidade de apresentar contas consolidadas.

Em 2012 foi estabelecida a Lei 50/2012 que “estabelece o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais”. Nesta lei prevê-se que as empresas locais apenas devem explorar atividades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional, terminando a possibilidade de entidades sem fim social poderem integrar a autarquia.

Em termos de independência financeira das autarquias, esta é maior nos municípios de média e grande dimensão, ocupando o Seixal o primeiro lugar do *ranking* com 81,3% de independência financeira e muito menor nos municípios de pequena dimensão em que a dependência das transferências do Fundo de Equilíbrio Financeiro é bastante significativa, não existindo praticamente receitas próprias nestes municípios, contrariamente ao que acontece nas autarquias de maior dimensão, que se conseguem autossustentar através da geração de receitas próprias. O município com maior dependência financeira é o Nordeste que apresenta uma autonomia financeira de apenas 2,9%. (Carvalho *et al.*, 2014).

3.5. A contabilidade Autárquica

No âmbito da NPM, Portugal introduziu novas normas no sector autárquico. O POCAL foi introduzido em 1999 pelo DL 54-A/99, a 22 de Fevereiro e é um desdobramento do POCP adaptado à realidade das autarquias. Este normativo foi um marco nos últimos 15 anos para a contabilidade autárquica (Carvalho *et al.*, 2014).

O POCAL rege a contabilidade das autarquias até aos dias de hoje. De acordo com o descrito no mesmo DL *“o principal objetivo do POCAL (...) é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais (...)”* (POCAL, 1999: 7)

A **contabilidade orçamental** assenta no princípio da contabilidade de caixa, ou seja, registam-se as receitas e as despesas quando são efetivamente pagas ou recebidas. No entanto, uma vez que se usa uma contabilidade de compromissos é usual também se falar numa base de caixa modificada, ou seja, o compromisso é que vai estabelecer o momento do registo da despesa ou da receita.

Com a integração da **contabilidade patrimonial**, mostra-nos que nesta altura, Portugal já estava orientado para as práticas contabilísticas que eram aplicadas no privado. Um dos exemplos dessa mudança que consta no POCAL é a aplicação do princípio da especialização ou do acréscimo: Deixa-se de registar as operações quando ocorre o seu pagamento ou recebimento (regime de caixa) e registam-se quando *“os proveitos e os custos são incorridos”*.

Já a **contabilidade de custos** também é importante para que a entidade conheça a sua estrutura de custos e possa ser mais fácil a implementação de mecanismos de redução dos mesmos. É possível conhecer-se a estrutura de custos de uma organização por funções, por bens e por serviços e calcular os custos diretos e indiretos.

Desta forma o POCAL representou o início de uma caminhada em direção à implementação das práticas do sector privado.

Decorridos quinze anos desde a sua implementação é necessária uma reformulação dessas normas. Os tempos mudaram. Os mercados mudaram. A contabilidade mudou. E o que há quinze anos pareciam normas sofisticadas e avançadas para a época hoje já

estão ultrapassadas. Desta forma, existe necessidade de uma nova reforma tal como é referido no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012: “no âmbito da nova reforma da contabilidade pública que se perspectiva ocorrer a médio prazo, a alteração do sistema de contabilidade autárquica terá o novo enquadramento normativo do SNC. Esta situação por si só evidencia a necessidade de se diligenciar no sentido de adaptação do POCAL e restantes Planos Contabilísticos Públicos às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público” (Carvalho *et al.*, 2013).

Além da antiguidade do POCAL e do acima descrito é preciso salientar que a gestão do setor público e das autarquias está a falhar, pois as populações já não confiam nos seus governos locais. Será por desadaptação das normas? Falhas na gestão? Falta de transparência dos políticos e das suas práticas?

Frequentemente ouvem-se expressões de descontentamento, o que revela uma grande insatisfação dos populares e falta de confiança que têm nos seus nomeados para gerir os dinheiros públicos. Muitas destas desconfianças surgiram dos vários escândalos a que temos assistido nos últimos anos como o caso do Saco Azul, em Felgueiras que segundo o Jornal de Notícias (2008), a autarca [Fátima Felgueiras] cometeu 23 crimes (...) e lesou o município em 785.349 euros. Também o caso da Parque Escolar, uma organização criada para gerir os estabelecimentos de ensino do país, segundo o descrito pelo Económico Sapo (2012) o Tribunal de Contas diz que a Parque Escolar falsificou documentos nas obras da escola D. João de Castro em Lisboa e fez pagamentos ilegais. Outro caso mediático recentemente é o caso dos *Swap*, em que por exemplo segundo o Económico Sapo (2014), “O The Independent explica que o *swap* da Metro do Porto foi comprado para cobrir os custos com juros de um empréstimo de 126 milhões de euros, mas que rapidamente acumulou perdas de 120 milhões de euros”. Estes são alguns dos exemplos que podem indiciar sinais de corrupção e de má gestão, mas muitos mais poderiam ser enunciados. Um dos grandes problemas é que estes casos estão muito enraizados no povo português pois este é muito influenciado pelo que ouve e lê na comunicação social. Mas é preciso mudar mentalidades e atenuar estas memórias, sendo um ponto-chave, um dos objetivos apontados pelo IPSASB: a transparência. Estes episódios que acontecem ditam muitas vezes a satisfação dos contribuintes, pois como dizem McLeod e Harun (2014) o povo não está preocupado com o reporte financeiro da autarquia, mas sim se esta é corrupta e se presta os serviços com qualidade. Desta forma, com uma harmonização contabilística a nível do sector público, onde se incluem

as autarquias, haverá um menor risco de contornar os normativos e conseqüentemente haver indícios de corrupção. Também o aumento da transparência leva a que os cidadãos tenham mais confiança nos seus governos locais e como são mais transparentes também há um menor risco de corrupção. De acordo com Brusca *et al.*, (2014), a transparência promove a responsabilização por fornecer aos cidadãos informação sobre as atividades da administração e embora eles estejam mais controlados, ao mesmo tempo são mais abertos transmitindo uma maior confiança.

Como é dito por McLeod e Harun (2014), se o sistema contabilístico mostra a compra ou a venda de determinado ativo então isso vai ser refletido no balanço, mas se por contrário não existir um balanço será difícil reconhecer que esse ativo foi desviado. O mais importante é que eles estejam efetivamente registados, sendo o valor o menos importante. Assim após se ter construído um balanço inicial, será muito mais fácil para o auditor verificar os bens que saíram ou entraram da empresa, os seus valores e a sua razão (compra, alienação, abate...).

Embora Portugal não tenha um nível de corrupção muito elevado, sendo o 31º país menos corrupto (em 175) do Mundo (Corruption Perceptions Index, 2014), alguns países adotam a contabilidade de acréscimo como uma forma de combater a corrupção como foi o caso da Indonésia, em que o principal objetivo de um novo sistema de contabilidade era o combate à corrupção (McLeod e Harun, 2014).

Com a falta de competência que por vezes se observa, os cidadãos criaram a ideia de que as autarquias não fazem o seu trabalho. A nível contabilístico, como argumentaram Anessi-Pessina *et al.* (2008) a contabilidade autárquica é frequentemente entendida como uma forma de limitar a despesa e o orçamento é visto como a única fase relevante da contabilidade, tendo sido negligenciados os reportes financeiros de fecho de ano. Ou seja, a contabilidade não é entendida como uma ferramenta de ajuda à gestão e como não é preparada com vista a atrair novos investidores, é descurada.

Também a falta de recursos humanos na área de contabilidade e de pessoal especializado nestas matérias são um problema enfrentado pelo setor público. Como é apontado por McLeod e Harun (2014), relativamente ao caso da Indonésia, um dos grandes problemas enfrentados foi a falta de competências de contabilidade. Esta falta de pessoas qualificadas no sector público deve-se essencialmente à forma como o sector público tem sido visto nos últimos anos. Já foi tempo, em que os trabalhadores do

Estado tinham regalias e em que o seu posto de trabalho era visto com prestígio. Nos últimos anos esta visão deteriorou-se e os trabalhadores dos Estado sofrem constantes cortes nos seus salários, os benefícios são cada vez menores e veem as suas carreiras congeladas. Por estas e outras razões não se conseguem aliciar trabalhadores do privado (e que tem as *skills* necessárias) para o público. Também, segundo McLeod (2010) a disparidade salarial que existe entre os dois setores contribui muito para que não exista mobilidade de um setor para o outro.

4. Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS)

Neste capítulo serão apresentadas as IPSAS de uma forma sucinta salientando apenas as informações mais relevantes de forma a enquadrar o trabalho.

As entidades públicas devem então reger-se pelas 32 IPSAS. Cada IPSA aborda um tema específico estando organizadas por temas. Dentro de cada IPSA (em geral) são enunciados o seu objetivo, âmbito e definição de alguns conceitos que se encontrem nessa mesma norma.

De salientar que o resumo e explicação que farei sobre cada uma das IPSAS foi com base na leitura da tradução feita pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas intitulado de Manual das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Em caso de citações diretas serão devidamente referenciadas.

Este resumo não dispensa a leitura das IPSAS na íntegra uma vez que aqui apenas são salientados os aspetos mais relevantes e gerais.

4.1. IPSAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras

A IPSA 1 é uma norma basilar de todo o relato financeiro que as entidades públicas têm de fazer. Esta norma define as bases para a apresentação das Demonstrações Financeiras a nível de estrutura e de requisitos. No livro pode ler-se que “As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Os objetivos das demonstrações financeiras com finalidade geral são o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e de fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões sobre a alocação de recursos” (OROC, 2013). É a única norma que não incorpora a mensuração e o reconhecimento uma vez que esta norma é como uma introdução em que orienta e enuncia os princípios gerais inerentes à elaboração de DF comparáveis no tempo e no espaço.

O conjunto de Demonstrações Financeiras normalmente incorpora um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no património líquido, uma demonstração de fluxos de caixa, um orçamento e as notas.

A preparação das Demonstrações Financeiras deve cumprir os seguintes requisitos:

- Apresentação apropriada e conformidade com as IPSAS – Ao elaborar as demonstrações financeiras, estas devem ter informação fidedigna e fiel aos princípios dos normativos utilizados, sendo que uma entidade que utiliza as IPSAS deve emitir uma declaração de conformidade com as IPSAS e sem reservas, ou seja, para se utilizar as IPSAS tem de se cumprir todos os requisitos e não apenas alguns deles.
- Continuidade – Uma entidade ao elaborar as duas demonstrações financeiras deve ter sempre presente o princípio da continuidade, ou seja, de que essa organização não cessará em futuro próximo. Caso os preparadores da informação financeira tiverem conhecimento de que a entidade terá de cessar então essa informação deve ser divulgada nas notas das Demonstrações Financeiras.
- Consistência da Apresentação – A apresentação das Demonstrações Financeiras deve manter-se de um ano económico para o outro, a menos que ocorra uma alienação ou um desmantelamento de operações. Nesse caso, e se a alteração da apresentação proporcionar uma melhor informação, então deve ser alterada.
- Materialidade e agregação – Todos os itens que sejam relevantes e que se assemelhem devem constar na mesma classe de materiais. Classes diferentes de materiais devem ser apresentadas separadamente.
- Compensação – Não é permitido compensar as rubricas dos ativos com os passivos e dos réditos com os gastos. Ou seja, não se deve calcular a diferença aritmética entre o ativo e passivo de uma determinada rubrica, de forma a que fique espelhado os ativos e passivos da entidade.
- Informação comparativa – Na divulgação da informação contabilística deve ser apresentado o comparativo do período anterior para cada rubricas das demonstrações financeira para que seja mais perceptível a evolução da entidade.

A nível dos ativos e passivos é importante haver uma separação entre corrente e não correntes. Ativos (ou passivos) correntes são aqueles que se a) esperam que se realizem (se vença) dentro de 1 ano; b) seja caixa ou equivalente de caixa (a entidade não tenha direito de diferir a regularização do passivo dentro de um ano); c) seja realizado, consumido ou que seja detido para venda (regularizado) dentro do ciclo operacional normal da entidade; ou d) seja detido para venda (ou para negociação).

4.2. IPSAS 2 – Demonstrações de fluxos de caixa

As entidades que preparam a informação financeira de acordo com a base do acréscimo devem apresentar esta demonstração. Na demonstração de fluxos de caixa estão refletidos os influxos e os efluxos de caixa durante o período de relato bem como o saldo em caixa no início e no fim do período. Considera-se caixa o dinheiro e os depósitos à ordem. Já os equivalentes de caixa são investimentos de curto prazo facilmente convertíveis em dinheiro.

A demonstração de fluxos de caixa permite perceber como uma entidade aplicou os seus recursos e como obteve os fundos para financiar as suas atividades. Em termos futuros, possibilita a previsão de futuras necessidades de recursos financeiros, a sua capacidade de gerar fluxos de caixa futuros e a sua capacidade para financiar as alterações introduzidas no âmbito das suas atividades. Encontra-se dividida por três tipos de atividades: atividades operacionais, atividades de financiamento e atividades de investimento.

4.3. IPSAS 3 – Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros

Nesta IPSAS está previsto que sempre que não exista uma IPSAS que se aplique a um determinado acontecimento, então o órgão de estado deve decidir como proceder de forma que a informação seja relevante para a tomada de decisão e que as demonstrações financeiras mostrem informação consistente, fidedigna, isenta de preconceitos e prudente, estando completas com todos os elementos materiais. Uma entidade só deve alterar a política contabilística caso uma das IPSAS a isso obrigue ou se daí surgir uma melhoria da informação financeira.

Algumas das rubricas são mensuradas por valores estimados devido à impossibilidade de se calcularem com precisão. Assim, quando haja alterações nas estimativas deve ser ajustada. Se a alteração do valor se relaciona com a alteração da base de mensuração, então não se trata de alteração de estimativas mas sim de uma mudança da política contabilística. A alteração da estimativa deve ser reconhecida prospectivamente e incluída no excedente ou défice do período da alteração e nos seguintes se a alteração

também os afetar. A entidade deve divulgar a natureza e quantia da alteração de uma estimativa contabilística.

Quanto aos erros, se forem detetados no período corrente devem ser corrigidos antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para a emissão. Quando são encontrados em períodos seguintes, deve ser corrigido no comparativo. No entanto a correção deve ser retrospectiva, até ao momento em que o erro foi cometido da primeira vez, desde que seja praticável.

4.4. IPSAS 4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio

Uma entidade que utiliza a base do acréscimo para a preparação das demonstrações financeiras deve utilizar esta norma para contabilizar as transações e saldos em moeda estrangeira, na transposição do desempenho financeiro e da posição financeira de uma entidade controlada estrangeira que seja integrada nas contas consolidadas do grupo e na transposição das demonstrações financeiras de uma entidade que sejam apresentadas noutra moeda.

Uma transação em moeda estrangeira pode ocorrer por se comprar ou vender bens no estrangeiro, alienar ativos ou liquidar passivos em moeda estrangeira ou pedir ou conceder empréstimos também em moeda estrangeira. No momento da transação o registo deve ser feito na moeda funcional, ou seja, a moeda que é utilizada pela empresa, aplicando a taxa de câmbio à data da transação. Nos fechos de ano, ou seja, nos períodos subsequentes, aplicam-se novamente as taxas de câmbio nessa mesma data, resultando assim as perdas ou ganhos pelas alterações das taxas de câmbio, através da diferença. Os ganhos e perdas de itens não monetários são reconhecidos diretamente no património líquido enquanto os ganhos e perdas de itens monetários são reconhecidos nos resultados. Os ganhos e perdas que resultam de itens que fazem parte das entidades controladas estrangeiras devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados separados da entidade que emite o relato.

A entidade além de fazer os registos contabilísticos inerentes a esta norma, deve ainda divulgar a quantia total das diferenças cambiais reconhecidas em resultados e as reconhecidas no património líquido, como também uma reconciliação dos valores das diferenças desde o início do período.

4.5. IPSAS 5 – Custos de empréstimos obtidos

Em regra, os custos (juros e outros encargos) de empréstimos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que são suportados. No entanto a norma permite que seja dado outro tratamento alternativo, ou seja, esses encargos podem ser levados diretamente aos custos de compra, de produção ou de construção do ativo a que diz respeito. A política contabilística adotada para o reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos deve ser divulgada nas demonstrações financeiras. Também a quantia dos custos de empréstimos capitalizados e a taxa de capitalização usada.

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos só devem ser capitalizados enquanto ocorram as despesas com os ativos, enquanto estejam a ser suportados os custos e a atividade para obter o ativo estejam em curso.

4.6. IPSAS 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas

As entidades que tenham controlo sobre outras entidades devem apresentar demonstrações financeiras consolidadas, salvo exceções mencionadas na norma. A entidade, deve portanto, consolidar todas as contas do grupo, podendo no entanto serem excluídas as que a empresa mãe controla temporariamente. Ou seja, a entidade foi adquirida com vista a ser alienada num período de 12 meses, estando o órgão de gestão empenhado em encontrar comprador.

Em termos de consolidação existem quatro métodos: método de equivalência patrimonial, método de consolidação integral, método de consolidação proporcional e o método do justo valor através de resultados.

A entidade mãe deve divulgar várias informações nas demonstrações financeiras consolidadas, como: uma lista das entidades controladas significativas, a razão porque determinada entidade não é consolidada e sempre que a entidade-mãe tenha menos (mais) de 50% de poder de voto justificar porque (não) tem controlo, entre outras informações.

4.7. IPSAS 7 – Investimentos em associadas

Uma associada é uma entidade sobre qual, outra entidade exerce uma influência significativa, isto é, a entidade tem o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida, sem exercer controlo.

Regra geral os investimentos em associadas devem ser reconhecidos através do método de equivalência patrimonial, ou seja, inicialmente o investimento é reconhecido pelo custo e posteriormente é que a quantia escriturada é ajustada para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida.

A entidade detentora deve divulgar várias informações nas demonstrações financeiras consolidadas, como: uma o justo valor dos investimentos em associadas para as que forem publicadas cotações de preços, a razão porque determinada entidade (não) é considerada associada quando a entidade-mãe tenha menos (mais) de 20% de poder de voto, entre outras informações.

4.8. IPSAS 8 – Interesses em empreendimentos conjuntos

As entidades públicas podem ter três tipos de empreendimentos conjuntos. São eles: operações conjuntamente controladas, ativos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas. Para que exista um empreendimento conjunto é necessária a existência de um acordo vinculativo onde seja estabelecido o controlo conjunto. Este acordo é o que distingue os empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas.

Os empreendimentos conjuntos devem ser reconhecidos pelo método de consolidação proporcional ou pelo MEP.

4.9. IPSAS 9 – Rédito de transações com troca

Transações com troca são aquela cuja entidade obtém ativos ou serviços e extingue passivos através da troca de um valor aproximadamente igual, normalmente em forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos.

Esta norma apenas trata de réditos provenientes de prestações de serviços, vendas de bens e de produção de juros, royalties e dividendos ou distribuições similares.

Este rédito, deve ser mensurado pelo seu justo valor da quantia recebida ou a receber deduzidos de eventuais descontos comerciais ou de volume.

Os réditos de prestações de serviços devem ser reconhecidos na fase de acabamento da transação e sempre que possa ser estimado com fiabilidade, ou seja, quando cumprir todas as condições: a quantia do rédito pode ser mensurada com fiabilidade; é provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade; a fase de acabamento da transação à data de fecho pode ser mensurada com fiabilidade; e os custos suportados com a transação e os custos para completar a transação podem ser mensurados com fiabilidade.

Os réditos de vendas de bens só devem ser reconhecidos quando cumprirem todas estas condições: a entidade transferiu para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; a entidade não manteve envolvimento continuado na gestão no nível usualmente associado à propriedade, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos; a quantia de rédito pode ser mensurada com fiabilidade; é provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros; e os custos suportados ou a suportar com respeito à transação podem ser mensurados com fiabilidade.

Os juros, royalties e dividendos devem ser reconhecidos quando seja provável que fluirão os benefícios económicos futuros e quando a quantia do rédito pode ser mensurada com fiabilidade.

Em termos de divulgações uma entidade deve divulgar as políticas contabilísticas usadas para o reconhecimento do rédito, a quantia de cada categoria (prestações de serviços, venda de bens, juro, royalties e dividendos ou distribuições similares) significativa de rédito reconhecido durante o período e a quantia do rédito proveniente da troca de bens.

4.10. IPSAS 10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias

Numa economia hiperinflacionada a entidade deve apresentar as suas demonstrações financeiras com as unidades de mensuração atualizadas à data do balanço. Neste tipo de

economias as demonstrações financeiras só são úteis se forem expressas com valores à data de fecho, pois só assim será refletido o efeito da variação dos preços ao longo do período.

Os ganhos e perdas resultantes devem ser divulgados separadamente na demonstração dos resultados.

A entidade deve divulgar a razão pelo qual os valores das demonstrações financeiras foram reexpressos e porque estão apresentados em termos da unidade de mensuração à data do balanço e ainda, identificar o índice de preços e o seu nível bem como as alterações do mesmo durante o período de relato.

4.11. IPSAS 11 – Contratos de construção

Entende-se por contrato de construção um acordo vinculativo que tem como objetivo a construção de um ativo ou um conjunto de ativos que estão inter-relacionados ou que são interdependentes.

Um contrato que contemple vários ativos, deve ser tratado como ativos separados sempre que se consiga mensurar os custos e os réditos de cada ativo, tenham sido apresentadas propostas separadas para cada ativo e quando cada ativo seja sujeito a negociações separadas e o construtor e o cliente possam rejeitar o contrato relativo a um ativo.

Um grupo de contratos com diversos clientes podem ser reconhecidos conjuntamente (se de apenas um contrato se trata-se) se o grupo de contratos for negociado pelo conjunto, se os contratos estão bastante inter-relacionados e se estes forem executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

Por outro lado se um ativo for adicionado ao contrato posteriormente, então este deve ser tratado separadamente quando o ativo diferir significativamente na conceção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original e se o preço do ativo for estabelecido sem ter em conta o preço original do contrato.

O rédito do contrato deve incorporar a quantia inicial do rédito acordada no contrato e as variações no trabalho contratado, as reclamações e os pagamentos de incentivos

desde que haja probabilidade de estas resultarem em rédito e que possam ser mensurados com fiabilidade.

Por outro lado os custos do contrato devem compreender os custos relacionados diretamente com o contrato (exemplos: custos de mão de obra, de aluguer, de transporte, de depreciações...), os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral (e que possam ser imputados ao contrato numa base sistemática e racional) e outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente.

O rédito e os gastos dos contratos devem ser reconhecidos no desfecho do contrato de construção se estes puderem ser estimados com fiabilidade, com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data de relato. Quando os gastos do contrato sejam superior aos réditos esperados, as perdas esperadas devem ser reconhecidas como um gasto.

Em termos de divulgações, uma entidade deve divulgar a quantia do rédito do contrato como rédito do período, os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período e o método usado para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso. Para cada contrato em curso à data de relato deve ser divulgado a quantia agregada de custos suportados e ganhos reconhecidos até à data, a quantia de adiantamentos recebidos e a quantia de retenções.

Devem ainda ser apresentadas as quantias brutas devidas pelos clientes (como ativos) e a quantia bruta devida aos clientes (como passivos) relativas aos trabalhos de contratos.

4.12. IPSAS 12 - Inventários

Os inventários do sector público devem ser mensurados pelo valor mais baixo entre o valor realizável líquido e o seu custo, exceto quando os inventários são adquiridos por meio de uma transação sem troca, devendo ser mensurados pelo justo valor, e exceto se os inventários forem detidos para produzir bens e distribuir ou apenas para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida residual, que devem ser mensurados pelo mais baixo valor entre o custo e o custo de reposição corrente.

Entende-se por valor realizável líquido o preço de venda de hoje deduzidos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda. Por

custo de reposição corrente entende-se que seja o custo que a entidade suportaria para adquirir o bem à data de relato.

Os custos dos inventários deve incluir além do custo de compra, os custos de transformação e outros custos suportados para colocar os bens no seu local e condições atuais.

Quanto às formas de custeio dos inventários, estes devem ser apurados através do critério FIFO (*First in, first out*) ou pelo método do custo médio ponderado. A entidade deve estabelecer qual o critério que usa aplicando a todos os inventários o mesmo critério, exceto se houver um inventário com outro tipo de natureza ou uso que justifique outro tipo de tratamento.

Quando os inventários são vendidos devem ser reconhecidos um gasto no mesmo período em que ocorre o crédito. Ou seja, deve ficar registada uma redução de inventário e todas as perdas de inventários.

Quanto às divulgações a entidade deve divulgar as políticas contabilísticas usadas nas mensurações de inventários e a fórmula de custeio utilizada, a quantia escriturada dos inventários, a quantia de qualquer redução de inventário reconhecida como uma gasto do período, a quantia de eventuais reversões de perdas bem como as circunstâncias que levaram à reversão e a quantia registada de inventários dados como garantia e passivos e outras divulgações constantes na norma.

4.13. IPSAS 13 - Locações

Existem dois tipos de locações. As locações financeiras transferem substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade enquanto as locações comerciais não transferem estes riscos e vantagens.

No início do prazo de locação financeira os ativos (bens locados) e os passivos (obrigações de locação) devem ser reconhecidos pelo menor valor entre o justo valor e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação (aplicação da taxa de juro implícita na locação, se for determinável. Caso contrário descontar à taxa de juro incremental de financiamento do locatário).

Os pagamentos mínimos da locação financeira devem ser repartidos entre o juro e a redução do passivo. Os pagamentos contingentes devem ser registados como gastos do período.

As locações financeiras dão igualmente origem a depreciações relativos a ativos que sejam depreciáveis e a um gasto financeiro relativo a cada período contabilístico. A política de depreciações deve ser a mesma que a entidade usa para depreciar os próprios ativos.

Os locatários devem assim divulgar (para locações financeira) a quantia registada líquida para cada classe de ativos, uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos de locação futuros à data de fecho, e o seu valor presente, o total dos pagamentos mínimos da locação futuros à data de relato, as rendas contingentes, o total dos pagamentos mínimos de sublocação futuros que se espera receber segundo e uma descrição geral dos acordos de locação do locatário significativos.

As locações operacionais têm um tratamento diferente das locações financeiras. Os pagamentos de locações operacionais dão origem a um gasto numa base linear durante o prazo de locação.

Os locatários devem divulgar o total dos pagamentos mínimos de locação futuros segundo locações operacionais não canceláveis, o total dos pagamentos mínimos de sublocação futuros que se espera receber segundo sublocações não canceláveis, os pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, separando as quantias relativas a pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes e pagamentos de sublocação, uma descrição geral dos acordos de locação do locatário significativos.

Por outro lado, “**os locadores** devem reconhecer no balanço os pagamentos de locação a receber segundo uma locação financeira como ativos e apresentar tais ativos como um valor a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação”.

Os locadores devem assim divulgar (para locações financeira) uma reconciliação entre o investimento total bruto na locação à data de fecho, e o valor presente dos valores mínimos da locação a receber à data de fecho, as rendas contingentes reconhecidas, uma descrição geral dos acordos de locação do locador significativos, o ajustamento acumulado de valores mínimos de locação a receber incobráveis, os valores residuais

não garantidos que acrescem em benefício do locador e os réditos de financiamento não obtido.

Quanto às locações operacionais os locadores têm de apresentar os ativos sujeito a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza de cada ativo. O rédito destas locações deve ser reconhecido como rédito numa base constante durante o prazo da locação. Já os custos diretos iniciais suportados para negociar a locação devem ser registados como gastos e adicionados à quantia escriturada do ativo locado. A política de depreciação dos ativos locados deve ser a mesma que a entidade pratica para outros ativos similares.

Os locadores devem divulgar para as locações operacionais o total dos pagamentos mínimos de locação futuros segundo locações operacionais não canceláveis, as rendas contingentes totais reconhecidas na demonstração dos resultados e uma descrição geral dos acordos de locação.

4.14. IPSAS 14 – Acontecimentos após a data do balanço

Os acontecimentos que ocorram após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem aprovadas, podem necessitar de serem ajustados às contas ou apenas de serem divulgados.

Alguns dos exemplos que conduzem ao ajustamento das demonstrações financeiras são: a descoberta de erros ou fraudes nas demonstrações financeiras, a determinação do custo de ativos adquiridos ou réditos de ativos vendidos e a resolução de uma ação judicial.

Situações que não requerem ajustamentos são por exemplo o declínio do justo valor, quando a entidade adota o justo valor para valorização de propriedades e se uma entidade declarar dividendos após a data do balanço não deve reconhecer um passivo à data de fecho.

Sempre que esteja em cauda a continuidade da entidade, esta não deve preparar as suas contas com esse pressuposto se os responsáveis pela sua preparação ou o órgão de governação decidirem cessar funções.

A entidade na data de autorização para emissão deve divulgar a data de autorização para emissão das demonstrações financeiras e a pessoa responsável por tal autorização. A entidade deve divulgar as novas informações sobre condições que existiam à data de relato, bem como divulgar os acontecimentos que não implicam ajustamentos nas contas, a nível da sua natureza e uma estimativa do seu efeito financeiro ou pelo contrário uma declaração de que a estimativa não pode ser feita.

4.15. IPSAS 15 - Revogada

4.16. IPSAS 16 – Propriedades de investimento

As propriedades de investimento são ativos, normalmente terrenos e edifícios, que são alugados a terceiros de forma a obter uma renda.

Devem-se reconhecer os ativos como propriedades de investimento quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e quando o custo ou o justo valor da propriedade possa ser mensurado com fiabilidade.

As propriedades de investimento devem ser mensuradas inicialmente pelo seu custo, a menos que tenha sido uma aquisição sem troca, devendo assim ser escriturada pelo seu justo valor. Já a mensuração subsequente deve ser também pelo custo ou pelo justo valor. A entidade deve escolher qual a política de reconhecimento e aplica-la a todas as suas propriedades de investimento. Se optar por exemplo pelo justo valor, e a partir de uma determinada altura existam menos transações comparáveis ou menos preços de mercado disponíveis, a entidade mesmo assim deve continuar a mensurar pelo critério do justo valor.

Se a entidade optar pelo justo valor, sempre que ocorram variações no justo valor, a entidade deve reconhecer um ganho ou uma perda nos resultados no período corrente. O justo valor deve refletir as condições de mercado à data de fecho.

A determinação do justo valor assenta na base da continuidade e de que este pode ser determinado com fiabilidade. No entanto, existe uma exceção, quando a propriedade de investimento é classificada pela primeira vez, que se não houver transações de mercado comparáveis e por isso seja impossível determinar o justo valor. Também quando a

propriedade de investimento se encontrar em construção e não seja possível determinar o justo valor (mas seja possível após a construção), a entidade deve reconhecer o ativo pelo custo até que seja possível determinar o justo valor ou esteja terminada a construção. Se não for mesmo possível determinar o justo valor, então a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo custo, como previsto na IPSAS 17.

Se o modelo escolhido for o do custo, então na mensuração subsequente a entidade deve escriturar a quantia pelo valor do custo, deduzidas das depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade.

Quando ocorre uma alienação ou abate de uma propriedade de investimento, devem ser reconhecidos nos resultados a diferença entre o rédito líquido da alienação e a quantia escriturada do ativo.

As divulgações a fazer pela entidade são bastantes, existindo divulgações específicas para o modelo do justo valor e para o modelo do custo e divulgações que devem ser feitas por ambas as entidades, tais como: o modelo que utiliza, os critérios para distinguir uma propriedade de investimento das restantes propriedades, sempre que seja difícil a sua classificação e obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para fazer reparações, manutenção ou melhorias.

4.17. IPSAS 17 – Ativos fixos tangíveis

Um ativo fixo tangível deve ser reconhecido se for provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros e quando se puder mensurar com fiabilidade o seu custo ou o seu justo valor.

No início um ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo se for adquirido através de uma aquisição com troca, caso contrário deve ser mensurado pelo justo valor. A mensuração subsequente pode ser feita por dois modelos: modelo do custo e o modelo da revalorização. O modelo escolhido deve ser aplicado a toda a classe de ativos fixos.

O modelo do custo prevê que o ativo seja mensurado pelo seu custo deduzidas as depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade.

Já pelo modelo de revalorização, os ativos fixos tangíveis que se consigam medir o justo valor com fiabilidade, devem ser registados pela quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização, deduzidas as depreciações e as perdas por imparidade acumuladas. Se um item de uma classe de ativos for revalorizado, os restantes também têm de o ser.

Sempre que ocorrem revalorizações em ativos, os aumentos que resultem devem ser registados como excedente de revalorização. Esses aumentos devem ser reconhecidos nos resultados até ao ponto em que reverta uma redução de revalorização reconhecida no passado. O contrário também é válido. Sempre que ocorrem diminuições de valor pela revalorização, esse valor deve ser reconhecido em resultados, mas se existirem excedentes de revalorização anteriores, então o valor deve ser debitado até ao ponto em que já não existam mais excedentes.

Quanto às depreciações de um ativo fixo tangível, estas devem ser aplicadas numa base sistemática ao longo da vida útil e as depreciações de cada período devem ser registadas como um gasto nos resultados desse período. A entidade deve escolher um método de depreciação entre os três (método das quotas constantes, método decrescente e método das unidade de produção) para que o modelo de depreciação reflita a forma como se espera que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade.

No final de cada período de relato a entidade deve fazer várias divulgações tais como as bases de mensuração usadas para determinar a quantia escriturada, os métodos de depreciação usados, as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas e as perdas por imparidades reconhecidas e revertidas.

4.18. IPSAS 18 – Relato por Segmento

Um segmento de uma entidade é uma atividade que se distingue das restantes, sendo apropriado divulgar informação financeira para esse segmento de forma a avaliar a performance passado da entidade para atingir os seus objetivos e tomar decisões acerca da futura alocação de recursos.

A informação do segmento deve ser preparada de acordo com as políticas contabilísticas adotadas para preparar e apresentar as demonstrações financeiras do grupo de empresas ou da entidade.

Se um ativo pertencer a vários segmentos, esse ativo só deve ser alocado aos segmentos se os réditos e gastos também forem alocados.

Uma entidade deve divulgar o rédito e o gasto dos segmentos para cada um dos segmentos, a quantia registada do total dos ativos e dos passivos do segmento e para cada segmento e o custo total suportado durante o período para adquirir ativos do segmento que se espera que sejam usados por mais de um período por cada segmento. A entidade tem ainda de divulgar o agregado da quota-parte da entidade no lucro (prejuízo) líquido de associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial se as operações estiverem substancialmente dentro do mesmo segmento. Deve ser ainda feita uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas ou da entidade, entre outras divulgações presentes na norma.

4.19. IPSAS 19 – Provisões, passivos contingente e ativos contingentes

Nesta norma pode-se ver que uma provisão só deve ser reconhecida quando uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) que resulta de um acontecimento passado, quando seja provável que a entidade tem de pagar a obrigação e quando possa ser feita uma estimativa da quantia das obrigações. Ao estabelecer a estimativa feita para a provisão é preciso ter em conta os riscos e incertezas que estão inerentes a esses cálculos e acontecimentos.

As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para espelharem a melhor estimativa possível e se por ventura já não sejam esperados exfluxos de benefícios económicos futuros então a provisão deve ser desreconhecida, devendo ser revertida.

Outro ponto a salientar nesta matéria é a utilização de cada provisão para o fim para o qual ela foi constituída inicialmente, não devendo ser utilizada para outra finalidade.

Existem diversas situações que resultam na constituição de provisões como um contrato oneroso ou custos de reestruturação.

Já os passivos contingentes não são reconhecidos mas sim divulgados pela entidade assim como os ativos contingentes. Ao contrário das provisões, no passivo contingente não há probabilidade de entidade ter de pagar uma obrigação e no ativo contingente não há certeza que a entidade irá sofrer um influxo de benefícios.

Quanto à divulgações, esta norma prevê que para cada classe de provisões se divulgue a quantia escriturada no início e no final do período, as provisões adicionais feitas durante o período, as quantias utilizadas e não utilizadas revertidas, entre outras divulgações.

4.20. IPSAS 20 – Divulgações de partes relacionadas

Existem partes relacionadas quando uma das partes tem capacidade para controlar a outra parte ou se existir influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais.

Mesmo quando não existam transações entre as partes relacionadas mas exista controlo deve ser feita uma divulgação.

Quando existem transações entre as partes, que não ocorreriam numa relação normal entre cliente e fornecedor, as divulgações a fazer pela entidade são as seguintes: a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas, os tipos de transações que ocorrem e os elementos das transações necessários para clarificar o significado dessas transações.

Uma entidade tem ainda de divulgar relativamente à pessoas chave de gestão: A remuneração agregada dessas pessoas e o número de indivíduos, a quantia total de todas as remunerações e compensações dadas a pessoas chave de gestão e a membros próximos da família, entre outras divulgações.

4.21. IPSAS 21 – Imparidade de ativos não geradores de caixa

Anualmente a entidade deve aplicar testes de imparidade aos seus ativos, mesmo que não existam indícios de imparidade.

Uma imparidade deve ser reconhecida quando a quantia recuperável do ativo for inferior à quantia escriturada. O valor da imparidade resulta da diferença dos dois valores. A imparidade é reconhecida, por contra partida, nos resultados.

Nos períodos seguintes, a entidade deve continuar a aplicar os testes de imparidade para verificar se uma eventual perda por imparidade deixou de existir ou se diminuiu o seu valor. Se isso acontecer deve ser feita uma reversão total ou parcial dessa perda e em contrapartida a quantia escriturada do ativo deve também ser aumentada.

Quanto às divulgações, uma entidade deve divulgar os critérios que usou para distinguir ativos geradores de caixa dos não geradores de caixa e para cada classe de ativos deve ser indicada a quantia das perdas por imparidade reconhecidas e das reversões nos resultados, durante o período, entre outras divulgações presentes na norma.

Se a entidade relatar informação por segmentos também deve divulgar para cada segmento a quantia das perdas por imparidade e de reversões reconhecidas durante o período.

4.22. IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira sobre o Setor da Administrações Pública

As divulgações que devem ser feitas pelo SAP são no mínimo as seguintes: os ativos por classes principais, mostrando separadamente o investimento nos outros sectores; os passivos por classes principais; o património líquido; o total dos aumentos e diminuições de reavaliação e outros itens de réditos e de gastos reconhecidos diretamente no património líquido; os réditos e gastos por classes principais; os resultados; os fluxos de caixa de atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

4.23. IPSAS 23 – Rédito de transações sem troca (impostos e transferências)

Um influxo de uma transação sem troca só deve ser reconhecido como um ativo quando seja provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e que o justo valor possa ser medido com fiabilidade.

No reconhecimento inicial o ativo que resultou de uma transação sem troca deve ser mensurado pelo seu justo valor.

O rédito de um ativo adquirido através de uma transação sem troca deve ser reconhecido até ao ponto em que for também reconhecido um passivo relativo ao mesmo influxo. A obrigação presente resultante de uma transação sem troca e que seja um passivo deve ser reconhecida como um passivo quando for provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação e quando se possa estimar fiavelmente a quantia da obrigação. Quando a obrigação for satisfeita e o passivo tenha sido diminuído, então o rédito deve ser aumentado pelo valor dessa redução.

O rédito deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo líquido reconhecido pela entidade.

Quanto aos impostos, uma das maiores fontes de rendimento do Estado, a entidade deve reconhecê-los como um ativo quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.

De acordo com a norma, as transferências (subsídios, perdões de dívida, multas, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie) resultam em ativos quando os recursos transferidos satisfizerem a definição de ativo e os critérios de reconhecimento de um ativo.

A entidade deve fazer as seguintes divulgações, entre outras presentes na norma: a quantia de rédito proveniente de transações sem troca reconhecidas durante o período por classes principais, a quantia de contas a receber reconhecidas com respeito a rédito sem troca e a quantia de passivos perdoados.

4.24. IPSAS 24 – Apresentação de informação orçamental em demonstrações financeiras

Uma entidade deve apresentar uma comparação entre as quantias orçamentadas e as quantias reais. A entidade pode optar por apresentar uma demonstração financeira à parte para esse efeito, ou então incluir nas demonstrações financeiras colunas adicionais comparativas, desde que essas quantias tenham sido elaboradas numa base comparável. A comparação das quantias orçamentadas e realizadas deve apresentar separadamente para cada nível de supervisão legislativo, as quantias dos orçamentos iniciais e final, as quantias realizadas numa base comparável e nas notas deve constar uma explicação das diferenças materiais entre o orçamento e as quantias realizadas.

A entidade deve explicar se as alterações no orçamento inicial e final são uma consequência da redistribuição dentro das rubricas orçamentais ou de outros fatores. Essa explicação deve ser feita por meio de divulgação nas notas das demonstrações financeiras ou por meio de um relatório emitidos antes ou na data das demonstrações financeiras, incluindo uma referência cruzada às notas das demonstrações financeiras.

Sempre que as demonstrações financeiras e o orçamento não estejam elaborados numa base comparável, deve ser feita uma reconciliação com as quantias reais apresentadas nas demonstrações financeiras identificando separadamente quaisquer diferenças de base, periodicidade e entidade, como consta na norma.

4.25. IPSAS 25 – Benefícios dos empregados

Os benefícios dos empregados incluem os benefícios de curto prazo (salários, ordenados, contribuições segurança social...), os benefícios pós-emprego (pensões, seguros...), benefícios de longo prazo (benefícios por incapacidade, licenças por serviço prolongado...) e benefícios de cessação de emprego.

Benefícios de curto prazo

A entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios dos empregados de curto prazo que se espera pagar em troca dos serviços prestados pelos empregados durante o período contabilístico. Deve ser reconhecido um passivo (após a dedução de

qualquer quantia já paga) ou um ativo (se a quantia já paga exceder a quantia não descontada) e um gasto.

Benefícios pós-emprego

Quando a entidade tem um plano de benefícios definidos a entidade deve contabilizar a quota-parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos ativos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma de qualquer outro plano de benefícios definidos.

Quando se tratarem de planos de contribuições definidas, a entidade deve reconhecer as contribuições a pagar para um plano de contribuições definida em troca dos serviços prestados pelo empregado. Esse reconhecimento deve ser na forma de passivo ou se a contribuição já paga for superior à contribuição devida, então deve ser reconhecido um ativo, e um gasto (deve ser divulgada a quantia total reconhecida como um gasto).

Ao mensurar o passivo de benefícios definidos a entidade deve reconhecer uma parte dos seus ganhos e perdas atuariais em réditos ou gastos caso os ganhos e perdas não reconhecidos acumulados líquidos no final do período de relato anterior exceder o maior de 10% do valor presente da obrigação de benefícios definidos nessa data e 10% do justo valor de quaisquer ativos do plano nessa data. O excesso determinado deve ser dividido pela média esperada das vidas de trabalho remanescente dos empregados e reconhecido como ganhos e perdas atuariais.

As divulgações recomendadas por esta norma são numerosas, devendo ser consultadas na norma.

Outros benefícios dos empregados de longo prazo

Estes benefícios devem ser reconhecidos como um passivo e a sua quantia deve ser a diferença líquida entre o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data de relato e o justo valor à data de relato dos ativos do plano a partir dos quais as obrigações devem ser diretamente liquidadas.

Benefícios de cessação de emprego

Estes benefícios devem ser estabelecidos pela entidade quando esta estiver comprometida a cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma ou a proporcionar benefícios de cessação de emprego em consequência de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

Os benefícios de cessação de emprego devem ser reconhecidos como um passivo e um gasto.

4.26. IPSAS 26 – Imparidade de ativos geradores de caixa

Em cada período de relato uma entidade deve aplicar testes de imparidade para verificar se existem imparidades de ativos e caso exista esse indício, deve ser estimada a quantia recuperável do ativo.

Uma imparidade deve ser reconhecida quando a quantia recuperável do ativo for inferior à quantia escriturada, devendo o ativo ser reconhecido no balanço pela quantia recuperável e a perda por imparidade (a diferença dos dois valores) deve ser reconhecida nos resultados. Após este reconhecimento as depreciações e amortizações devem ser ajustadas em períodos futuros para imputar a diferença entre a quantia registada revista do ativo e o valor residual, numa base sistémica durante a sua estante vida útil.

Uma unidade geradora de caixa deve reconhecer uma perda por imparidade como anunciado anteriormente e deve imputar essa perda para reduzir a quantia registada dos ativos geradores de caixa da unidade numa base pro rata.

Nos períodos de relato subsequentes a entidade deve testar a imparidade dos ativos de forma a verificar se as imparidades reconhecidas anteriores diminuíram ou deixaram de existir. Se existir indícios disso a entidade deve ter em conta as fontes externas e internas de informação. Assim se ocorreu uma diminuição da imparidade então esta deve ser revertida, desde que tenha ocorrido uma alteração das estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do ativo desde a última perda por imparidade reconhecida.

A reversão de perdas por imparidade de uma unidade geradora de caixa, deve ser imputada aos ativos da unidade numa base pro-rata em relação às quantias registadas desses ativos.

A entidade deve fazer várias divulgações que estão previstas nesta norma, nomeadamente como os critérios que permitiram distinguir ativos geradores de caixa dos não geradores de caixa, para cada classe de custo, divulgar a quantia de perdas por imparidade e a quantia de reversões reconhecidas nos resultados durante o período.

4.27. IPAS 27 - Agricultura

Esta norma trata dos procedimentos contabilísticos no âmbito da atividade agrícola. Nessa atividade usam-se definições como ativos biológicos (animais e plantas vivas), produtos agrícolas (produto colhido dos ativos biológicos) e produtos transformados após a colheita.

A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando a entidade controla o ativo em resultado de acontecimentos passados, quando seja provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado ao ativo e quando o justo valor ou o custo do ativo possam ser mensurados com fiabilidade.

Os ativos biológicos devem ser reconhecidos no início e subsequentemente pelo seu justo valor menos os custos de vender. No entanto se o justo valor não poder ser mensurado com fiabilidade, então o ativo deve ser reconhecido pelo seu custo menos as depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade e posteriormente, e assim que possível deve ser mensurado pelo justo valor.

Os ganhos e perdas decorrentes do reconhecimento inicial de um ativo biológico ou de um produto agrícola pela alteração do justo valor menos os custos de vender devem ser incluídos nos resultados do período em que ocorre.

De acordo com a norma, a entidade deve divulgar os ganhos e perdas globais que surjam durante o período contabilístico decorrentes de alterações do justo valor e a entidade deve também fazer uma descrição de ativos biológicos em que seja feita a distinção entre ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção duradoura

e entre ativos biológicos detidos para venda e ativos biológicos detidos para distribuição sem custo ou por um custo nominal. Devem ainda ser feitas outras divulgações presentes na norma.

4.28. IPSAS 28 – Instrumentos financeiros: apresentação

Segundo a norma um instrumento financeiro é um contrato que dá origem tanto a um ativo financeiro de uma entidade como a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

Um ativo financeiro pode ser por exemplo dinheiro, um instrumento de capital próprio de uma outra entidade ou um direito contratual. Um passivo financeiro pode ser uma obrigação contratual.

Quando uma entidade emite um instrumento financeiro, esta deve classificar o instrumento, no reconhecimento inicial como um ativo ou passivo financeiro ou como um instrumento de capital próprio, de acordo com a substância do acordo contratual e as definições.

Dentro dos instrumentos financeiros são incorporados além dos instrumentos financeiros primários, os instrumentos financeiros derivados como as opções financeiras, futuros e *forwards*, *swaps* de taxa de juro e *swaps* de moeda.

Assim, quando um instrumento financeiro derivado der a uma das partes a opções sobre a forma como será regularizado, então isto é um ativo ou um passivo financeiro a não ser que todas as alternativas de regularização resultem em que seja um instrumento de capital próprio.

Já o emitente de um instrumento financeiro não derivado deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se este contém não só um componente passivo como um componente de património líquido. Estes componentes devem ser classificados separadamente como passivos ou ativos financeiros ou instrumentos de capital próprio.

As ações próprias adquiridas pela empresa são também um instrumento de capital próprio que deve ser deduzida do património líquido, não devendo ser reconhecidos

ganhos ou perdas nos resultados relativos à compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital próprio de uma entidade.

Os juros, dividendos ou distribuições, perdas e ganhos similares relativos a um instrumento financeiro ou a um componente que seja um passivo financeiro, devem ser reconhecidos como rédito ou gasto nos resultados. As distribuições a detentores de um instrumento de capital próprio e os custos de transação suportados sobre transações no património líquido devem ser debitadas pela entidade no património, líquidos de quaisquer benefícios de impostos sobre o rendimento relacionados.

Os ativos e os passivos financeiros devem ser compensados e a quantia líquida deve ser reconhecida no balanço, desde que a entidade tenha atualmente um direito que possa exercer para compensar as quantias reconhecidas e pretenda ou regularizar numa base líquida ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

4.29. IPSAS 29 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração

A entidade apenas deve reconhecer um ativo ou passivo financeiro no seu balanço quando a entidade se tornar uma parte das disposições contratuais do instrumento. Nesta fase o ativo ou passivo financeiro deve ser mensurado pelo seu justo valor acrescido dos custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou emissão do ativo ou do passivo financeiro.

Na mensuração subsequente os ativos financeiros devem ser mensurados pelo seu justo valor sem qualquer dedução dos custos de transação que possam suportar na venda ou outra alienação, salvo o previsto na norma.

Quanto aos passivos financeiros, devem ser mensurados subsequentemente pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, exceto o previsto na norma.

Em termos gerais um ativo financeiro (incluindo os derivados) deve ser desreconhecido quando os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expiram ou estão perdidos ou quando ocorre a transferência do ativo financeiro como disposto na norma e se essa transferência for elegível para desreconhecimento.

Um passivo financeiro deve ser desreconhecido em parte ou pela totalidade quando for extinto, ou seja, quando a obrigação especificada no contrato é retirada, dispensada, cancelada ou expirada.

Uma entidade não deve reclassificar um derivado fora da categoria de justo valor através dos resultados enquanto estiver detido ou emitido. Não deve também reclassificar qualquer instrumento financeiro fora da categoria de justo valor através dos resultados se após o reconhecimento inicial foi mensurado como justo valor através de resultados. No entanto, se um instrumento financeiro deixou de ser detido com a finalidade de o vender ou recomprar no futuro próximo, pode reclassificar esse ativo financeiro fora da categoria do justo valor através dos resultados se forem satisfeitos os requisitos presentes na norma.

4.30. IPSAS 30 – Instrumentos financeiros: divulgação

A entidade está sujeita a várias divulgações previstas na norma em termos dos métodos usados, reclassificações, desreconhecimento, das garantias colaterais, incumprimentos e violações, políticas contabilísticas adotadas, contabilidade de cobertura, a nível do justo valor e de empréstimos concessionários.

A entidade deve divulgar informação que possibilite aos utilizadores das suas demonstrações financeiras a avaliar a natureza e extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta no final do período de relato. Esses riscos podem ser riscos de liquidez, riscos de mercado e riscos de crédito.

4.31. IPSAS 31 – Ativos intangíveis

Alguns exemplos de ativos intangíveis são: as patentes, propriedade intelectual, marcas comerciais e *copyrights*.

Um ativo intangível é um ativo não físico que deve ser reconhecido se for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade e se o custo ou o justo valor do ativo possam ser mensurados com fiabilidade.

Na mensuração inicial, o ativo deve ser registado pelo custo ou se for adquirido através de uma transação sem troca, o seu custo inicial à data de aquisição deve ser mensurado pelo seu justo valor nessa data.

Na fase de pesquisa de um projeto não devem ser reconhecidos quaisquer ativos intangíveis. Eventuais dispêndios devem ser reconhecidos como um gasto quando suportados. No entanto, nas fases de desenvolvimento, se resultarem ativos intangíveis estes devem ser reconhecidos se a entidade puder demonstrar (a) a viabilidade técnica de concluir o ativo intangível de forma a estar disponível para venda ou para uso, (b) a sua intenção de concluir o ativo intangível, (c) a sua capacidade para vender ou usar o ativo, (d) a forma como fluirão benefícios económicos futuros para a entidade ou o potencial de serviço, (e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível e (f) a sua capacidade de mensurar com fiabilidade os dispêndios atribuíveis ao ativo intangível durante o seu desenvolvimento.

Na mensuração subsequente, a entidade deve escolher entre o modelo do custo ou o modelo da revalorização como política contabilística, devendo o conjunto de ativos de uma classe ser mensurado pelo mesmo modelo, caso seja o modelo da revalorização o modelo escolhido.

Se numa classe de ativos existir um ativo que não possa ser mensurado pelo modelo de revalorização por não haver mercado ativo, então deve ser aplicado o modelo do custo a esse ativo. Por outro lado, se não for possível determinar o justo valor de um ativo intangível por não haver um mercado ativo, então deve ser mensurado pela última quantia revalorizada com referência ao mercado ativo deduzida das amortizações acumuladas e perdas por imparidade.

Quanto às amortizações dos ativos intangíveis, estas devem começar quando o ativo estiver disponível para uso e a quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil determinada deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil.

Um ativo intangível deve ser desreconhecido quando for alienado ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.

Para cada classe de ativos a entidade deve, em termos gerais, divulgar se as vidas úteis são determinadas ou indetermináveis, os métodos de amortização utilizados, a quantia

bruta registada e as amortizações acumuladas no início e no final do período, os itens de casa linha da demonstração dos resultados em que a amortização esteja incluída e diversas reconciliações exigidas pela norma entre outras divulgações.

4.32. IPSAS 32 – Acordos de concessão de serviços: concedente

Um concedente é a entidade que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços.

O concedente deve reconhecer um ativo proporcionado concessionário, e uma melhoria de um ativo existentes do concedente, como um ativo de concessão de serviços se o concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço e se o concedente controla (através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma) qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo.

Quando o concedente reconhecer um ativo de concessão de serviços deve também ser reconhecido um passivo que inicialmente deve ser mensurado pela mesma quantia do ativo de concessão de serviços, ou seja pelo, justo valor, ajustado pela quantia de qualquer outra remuneração vinda do concedente para o concessionário, ou do concessionário para o concedente, salvo exceções previstas na norma.

Em matéria de divulgações, o concedente deve divulgar uma descrição do acordo, os termos significativos do acordo que possam afetar a quantia, tempestividade, e certeza dos futuros fluxos de caixa e a natureza e extensão dos diversos direitos, obrigações e opções de reforma e de cessação, entre outras divulgações.

5. POCAL VS. IPSAS

Nesta secção confrontarei as principais diferenças entre os dois planos contabilísticos, para que exista uma melhor perceção do que é de facto afetado com a implementação das IPSAS.

Saliento que são aqui apresentadas as diferenças mais relevantes e que sobretudo são diferenças nomenclaturais, sendo impossível por isso, fazer-se uma comparação plena e completa dos dois normativos.

No **quadro 2** encontra-se esse comparativo:

Quadro 2: Comparação ente o POCAL e as IPSAS

Tema	POCAL	IPSAS
Estrutura conceptual	<ul style="list-style-type: none"> • Não está prevista. 	<ul style="list-style-type: none"> • A IPSAS 1 funciona como uma estrutura conceptual onde são apresentadas as demonstrações financeiras e as características das mesmas.
Princípios e características contabilísticas	<ul style="list-style-type: none"> • Princípio da entidade contabilística; • Princípio da continuidade; • Princípio da consistência; • Princípio da especialização (ou do acréscimo); • Princípio do custo histórico; • Princípio da prudência; • Princípio da materialidade; • Princípio da não compensação; 	<ul style="list-style-type: none"> • Apresentação em conformidade com as IPSAS; • Continuidade; • Consistência de apresentação; • Base do Acréscimo; • Materialidade e agregação • Não compensação • Informação comparativa

<p>Definição de ativo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não existe uma definição. 	<ul style="list-style-type: none"> • “Ativos são recursos controlados por uma entidade em consequência de acontecimentos passados e a partir dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço” (IPSAS 1).
<p>Definição de passivo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não existe uma definição. 	<ul style="list-style-type: none"> • “Passivos são obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos ou potencial de serviços” (IPSAS 1).
<p>Definição de Fundos Próprios ou de Património Líquido</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não existe uma definição. 	<ul style="list-style-type: none"> • “Património líquido é o interesse residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos” (IPSAS 1).
<p>Demonstrações Financeiras</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço; • Demonstrações de resultados; • Mapas de execução orçamental; • Anexos às demonstrações financeiras; 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço; • Demonstrações dos resultados; • Demonstrações de alterações no património líquido; • Demonstrações de Fluxos de Caixa; • Orçamento Aprovado e um

		<p>comparativo entre as quantias orçamentadas e reais;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Notas.
Estrutura do Balanço	<ul style="list-style-type: none"> • Ativo imobilizado e ativo Circulante; • Fundos próprios; • Passivo; 	<ul style="list-style-type: none"> • Ativo não corrente e ativo corrente; • Património Líquido; • Passivo não corrente e passivo corrente.
Estrutura da Demonstração dos Resultados	<ul style="list-style-type: none"> • Proveitos e ganhos; • Custos e perdas. 	<ul style="list-style-type: none"> • A estrutura da DR, de acordo com as IPSAS, não tem divisões, sendo um quadro sequencial até aos vários resultados. Os termos “proveitos” e “custos” foram abolidos, falando-se agora em “rendimentos” e “gastos”.
Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Ativos imobilizados corpóreos e imobilizados incorpóreos; • Método de amortização das quotas constantes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis. • Método de depreciação (AFT) ou amortização (AI) das quotas constantes ou o método das quotas degressivas ou o método das unidades de produção.
Inventários	<ul style="list-style-type: none"> • Existências; • Valorização pelo custo de aquisição ou pelo custo de produção; • Se um dos anteriores for superior ao de mercado, então deve ser utilizado o 	<ul style="list-style-type: none"> • Inventários; • Valorização pelo valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido;

	<p>preço de mercado (valor de reposição ou valor realizável líquido). Em bens de construção plurianual, esses bens podem ser valorizados pelo método da percentagem de acabamento ou mediante a manutenção dos respetivos custos até ao acabamento.</p>	
	<ul style="list-style-type: none"> • Métodos de custeio das saídas (Custo Específico ou o Custo Médio Ponderado). 	<ul style="list-style-type: none"> • Fórmulas de custeio de saída (FIFO e Custo Médio Ponderado).
<p>Provisões</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Constituição da provisão no valor de 50%, para dívidas em mora há mais de 6 meses e há menos de 12 meses, e de 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses. • Norma bastante explicita não sendo uma questão de probabilidades. Não são constituídas provisões de custos que possam vir a ser incorridos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fator da probabilidade muito presente. Constitui-se uma provisão quando seja bastante provável a ocorrência de um acontecimento futuro.
<p>Ativos e passivos contingentes</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Não existe este termo. 	<ul style="list-style-type: none"> • São divulgados nas notas das DF e estão associados a possibilidades e incerteza de ocorrência de acontecimentos que possam vir a gerar ativos ou passivos no futuro.

<p>Acréscimos e diferimentos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Existência de contabilidade de acréscimo e consequente registo de acréscimos e diferimentos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Existência de contabilidade de acréscimo e consequente registo de acréscimos e diferimentos.
<p>Propriedades de investimento</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Este termo não é utilizado no POCAL. Existe o termo “investimentos em imóveis” que integra no balanço a rubrica de investimentos financeiros que são valorizados pelo custo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedades de investimento são edifícios ou terrenos que estão disponíveis para arrendar, obtendo naturalmente um rendimento a partir deles. O seu custo é recuperado não pelo uso, mas pela venda. São valorizadas pelo custo ou pelo justo valor.
<p>Consolidação de contas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • O POCAL não prevê consolidação de contas. • A portaria nº 474/2010 de 15 de junho prevê que o setor público administrativo emita contas consolidadas através do método da simples agregação (quando existe controlo mas não exista participação no capital), método da consolidação integral (subsidiárias) ou pelo MEP (empreendimentos conjuntos) 	<ul style="list-style-type: none"> • Nas IPSAS encontra-se o procedimento de consolidação das contas (método integral): <ul style="list-style-type: none"> - Eliminação da quantia registada do investimento da entidade que controla e a parte do património líquido da entidade que controla em cada entidade; - Identificação dos interesses minoritários; - Eliminação dos saldos, transações, réditos e gastos entre as entidades de um grupo económico.

Imparidades

- No POCAL o termo utilizado é de provisões, como por exemplo provisões para cobranças duvidosas.
- Os ativos devem ser submetidos a testes de imparidade em todos os períodos de relato;
- Existe imparidade quando a quantia escriturada do ativo é superior à sua quantia recuperável.

Crítérios de valorimetria

- Imobilizações: Valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Quando se tratem de ativos imobilizados gratuitos deve considerar-se o valor resultante de uma avaliação ou o valor patrimonial ou caso não seja possível saber-se os anteriores o ativo deve assumir o valor zero.
- Existências: Já referido
- Dívidas de e a terceiros: Devem ser registadas pelos valores constantes nos documentos que as suportam. Em dívidas expressas em moeda estrangeira deve ser feito o respetivo câmbio e à data do balanço o valor deve ser atualizado à taxa de câmbio dessa data, resultando assim perdas
- AFT e AI: Devem inicialmente ser mensurados pelo custo. Se for adquirido através de uma transação sem troca, o custo será o seu justo valor à data de aquisição. Posteriormente deve ser mensurado pelo custo (modelo do custo) ou pelo seu justo valor (modelo da revalorização), deduzidos das depreciações e imparidades acumuladas.
- Inventários: Já referido.
- Outras contas a pagar ou a receber: Devem ser registadas pelos valores constantes nos documentos que as suportam. Em dívidas expressas em moeda estrangeira deve ser feito o respetivo câmbio e à data do balanço o valor

<p>ou ganhos financeiros.</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Disponibilidades:</u> Valorizadas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos das contas bancárias. As disponibilidades em moeda estrangeira também devem ser registadas pela taxa de câmbio e posteriormente à taxa de câmbio à data do balanço. Os títulos negociáveis e outras aplicações devem ser mensurados pelo valor mais baixo entre o custo de aquisição e o preço de mercado.	<p>deve ser atualizado à taxa de câmbio dessa data, resultando assim perdas ou ganhos financeiros.</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Disponibilidades:</u> Valorizadas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos das contas bancárias. As disponibilidades em moeda estrangeira também devem ser registadas pela taxa de câmbio e posteriormente à taxa de câmbio à data do balanço.
---	---

Fonte: A autora

6. Impactos

Nesta secção serão apresentados os resultados da minha investigação, isto é, os impactos que observei através da construção das demonstrações financeiras das três autarquias, a partir da aplicação das IPSAS. As demonstrações financeiras construídas pelo POCAL e pelas IPSAS podem ser consultadas nos anexos.

Após a construção do balanço e demonstração de resultados das três autarquias observaram-se diversos impactos.

O impacto mais significativo respeita à forma como as demonstrações financeiras são apresentadas. **O layout é totalmente diferente.** No POCAL, como se pode ver através das demonstrações financeiras que constam dos anexos deste trabalho, o balanço é mais extenso enquanto pelas IPSAS a agregação das contas nos itens é mais evidente tornando-se de leitura mais fácil. Pela aplicação das IPSAS apenas são apresentadas duas colunas com valores: uma do período e outra do período comparativo (período anterior). Pelo POCAL, além de ser mais extenso em termos de número de rubricas, também existe um número mais elevado de colunas:

- Para o ano N - Ativo bruto, amortizações e provisões acumuladas e ativo líquido;
- Para o ano N-1 – Ativo líquido

O segundo impacto é a **significativa alteração da nomenclatura**, já mencionadas no ponto 5. O POCAL, por ser um normativo bastante antigo, ainda utiliza as nomenclaturas que eram usadas no POC. Com a introdução do novo normativo, os nomes são atualizados mas os significados mantêm-se.

Apesar de no meu estudo o enfoco não ser a valorização nem a mensuração das rubricas das demonstrações financeiras, com a alteração da apresentação das mesmas, **os valores do ativo, passivo, património líquido e resultados também se alteram.**

Quadro 2 – Ativo, Passivo e Património Líquido (Fundos Próprios)

	Valpaços	Albufeira	Sintra
Ativo – POCAL	113.050.748,30	190.472.819,84	749.368.411,49
Ativo – IPSAS	113.048.266,53	190.355.437,09	748.980.293,06
Passivo – POCAL	30.068.763,69	43.853.093,64	157.681.967,65

Passivo – IPSAS	10.254.217,15	27.608.295,95	102.332.143,54
Fundos Próprios	82.981.984,61	146.619.726,20	591.686.443,84
Património Líquido	102.794.049,38	162.747.141,14	646.648.149,52

Fonte: Autora

Para esta diferença de valores existem duas causas relevantes:

- O reconhecimento das “Despesas de Instalação” e das “Despesas de investigação e de desenvolvimento” no balanço, pelo POCAL e, pelas IPSAS, na demonstração de resultados como um gasto (IPSAS 31), leva a que o valor do ativo diminua, em contra partida de um aumento nos gastos. Em termos do ativo esta é a diferença mais marcante com a passagem de um normativo para o outro. Contudo a flutuação do ativo é bastante reduzida, como se pode constatar no quadro 2.
- A segunda diferença é o reconhecimento do valor dos subsídios ao investimento. No POCAL estes subsídios são reconhecidos como um passivo em “proveitos diferidos” enquanto pelas IPSAS estes subsídios devem ser reconhecidos no património líquido em “outras variações do património líquido”. Esta é sem dúvida uma das alterações que provoca um grande impacto no valor do passivo e no valor do património líquido, principalmente porque os subsídios ao investimento são normalmente de cariz elevado.

Consequentemente, e através do exemplo das três autarquias a que apliquei o estudo, observei que com a aplicação das IPSAS o valor do património líquido é superior e o valor do passivo é menor. Esta constatação vai de encontro ao enunciado anteriormente (ver quadro 2).

Em termos de resultados, a variação é pouco significativa, aumentando conforme a dimensão da autarquia que normalmente está relacionada proporcionalmente com o valor dos resultados. O quadro abaixo ajuda a perceber essas diferenças:

Quadro 3 - Variações nos resultados

	Resultado Líquido – POCAL (€)	Resultado Líquido – IPSAS (€)	Diferença (€)	Variação (%)
Valpaços	-591.068,12	-593.549,89	-2.481,77	-0,42%
Albufeira	19.121.768,59	19.004.385,84	-117.382,75	-0,61%
Sintra	24.486.151,20	24.098.032,77	-388.118,43	-1,59%

Fonte: Autora

Ao observarmos o quadro acima, verificamos que existe uma maior variação no resultado líquido no município de Sintra, precisamente a autarquia de maior dimensão e com resultados mais elevados.

Os impactos acima descritos, foram os observados a partir do meu estudo, pois no seu âmbito não estava contemplada investigação sobre os aspetos relacionados com o reconhecimento, mensuração e divulgações do anexo. De facto, decorrerão outros impactos, dos quais não fazem parte do meu âmbito de estudo apurar. Estudos futuros podem ser desenvolvidos no sentido de identificar os impactos em termos de valorização dos ativos e passivos ou mesmo os impactos sociais e económicos que decorrem da adoção das IPSAS.

7. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Quase no término deste trabalho foi publicado em Diário da República o SNC-AP, pelo DL 192/2015 de 11 de setembro.

Segundo o artigo 18º deste DL, o SNC-AP deve produzir efeitos a partir do dia 1 de janeiro de 2017 e para as entidades piloto começa a produzir efeitos já no início do próximo ano.

Este novo diploma vem de encontro às necessidades que já se faziam sentir no modelo atual de relato financeiro do setor público e que ao longo deste trabalho também foram feitas menções a essas necessidades. No entanto, no SNC-AP podemos encontrar mais algumas justificações.

Uma dessas justificações é o facto de a normalização contabilística das diversas entidades do sector público já se encontrar desatualizada, fragmentada e inconsistente. Esta fragmentação advém do facto de existirem entidades públicas que adotam as IAS/IFRS e outras adotam o POCP, o que segundo o mesmo decreto, afeta a eficiência na contabilidade de contas no setor público. O SNC-AP surge então como solução para resolver esta fragmentação que se tem vindo a assistir.

Este normativo vai permitir às administrações públicas obter um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que já estão a ser adotados internacionalmente.

O SNC-AP é composto por uma estrutura concetual, que servirá de suporte à restantes normas, e por 27 normas de contabilidade pública que na sua maioria são convergentes com as IPSAS.

Trata-se ainda de um sistema que transpõe para os modelos contabilísticos das entidades do setor público, uma visão moderna e atual, assente numa lógica multidimensional de informação financeira, tal como é preconizado pela conceção dos seus múltiplos planos de contas e que certamente exigirá uma clara integração dos sistemas de informação para a gestão com as necessidades de relato e prestação de contas.

8. Conclusão

No decurso deste trabalho foi possível constatar que mundialmente existem vários esforços para aproximar os normativos contabilísticos do sector público e do sector privado.

Para Portugal as IPSAS surgiram como a solução mais viável para propor uma reforma contabilística no setor público e a prova disso foi a publicação do SNC-AP no passado mês de setembro. Os profissionais que já tiveram a oportunidade de ter trabalhado com o SNC não irão ter dificuldades em perceber este novo modelo de relato financeiro uma vez que é bastante idêntico, se não mesmo igual, mas adaptado à realidade do setor público.

O meu estudo permitiu perceber quais são alguns dos impactos que irão decorrer desta futura adoção do SNC-AP uma vez que este se baseia nas IPSAS. Assim como foi observado no ponto 6, pode-se concluir e resumir que os impactos que decorrem desta adoção são a alteração da apresentação das demonstrações financeiras, da nomenclatura, dos valores do ativo (que apresentam pouca flutuação), do valor do passivo e dos fundos próprios, onde ocorrem as flutuações mais significativas. O Património aumenta e o passivo diminui significativamente. Uma vez mais quero ressaltar que o meu estudo não incidiu sobre os critérios de mensuração dos ativos e passivos. Pela leitura de todo o trabalho e conhecendo o POCAL verifica-se que neste campo também ocorreram alterações significativas e que poderão vir a ser traduzidas em grande impactos, que neste trabalho, por estar fora do seu âmbito não foram quantificados.

Neste sentido, e para alargar mais o âmbito deste trabalho proponho que em estudos num futuro próximo seja avaliado o impacto em termos de mensuração dos ativos e passivos.

Quanto à realização do meu trabalho, a principal limitação com a qual me deparei foi a inexistência de alguma informação nos anexos às contas das autarquias que por vezes não me permitiu realizar os cálculos de uma forma mais realista tendo, de adotar outras medidas para contornar as limitações.

Referências bibliográficas

- Anessi-Pessina, E., Nasi, G. & Stecocolini, I. 2008. Accounting reforms: Determinants of local governments' choices. *Financial Accountability & Management*, 24(3): 321-342.
- Brusca, I., Rossi, F. M. & Aversano, N. 2014. *The transparency and democracy of Local Governments: A survey on Italian and Spanish Municipalities' websites*. Artigo apresentado no EGPA XII PSG Workshop: New Challenges for Public Sector Accounting, Lisboa.
- Christiaens, J., Reyniers, B. & Rollé, C. 2010. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76 (3): 537-554.
- Carvalho, J. B. C., Camões, P. J., Jorge, S. M. & Fernandes, M. J. 2007. Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24: 2-14.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. & Jorge, S. 2013. *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2011 e 2012*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. & Jorge, S. 2014. *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses –2013*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Corruption perceptions index. 2014. Disponível em <https://www.transparency.org/cpi2014/results>, consultado no dia 17 de outubro de 2015.
- Cunha, A. 2011. *O impacto da adoção das IPSAS no relato financeiro das autarquias*. Aveiro: Universidade de Aveiro - Instituto Superior de Contabilidade e Administração.
- Económico Sapo. 2012. Disponível em http://economico.sapo.pt/noticias/tc-diz-que-parque-escolar-fez-pagamentos-ilegais-de-20-milhoes_146919.html, consultado no dia 6 de Agosto de 2014.
- Económico Sapo. 2014. Disponível em http://economico.sapo.pt/noticias/swap-da-metro-do-porto-e-o-apocalipse-now-da-banca-diz-jornal-britanico_197953.html, consultado no dia 6 de Agosto de 2014.
- Fonseca, J. C. & Sousa, V. G. C. 2014. *Information Gaps and Public Governance: What accounting framework for public corporations?*. Artigo apresentado no EGPA XII PSG Workshop: New Challenges for Public Sector Accounting, Lisboa.
- Frade, C. 2003. *Gestão das organizações públicas e controlo do imobilizado*. Lisboa: Áreas Editora.
- Goddard, A. 2010. Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42: 75-87.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J & Carvalho, J. B. C. 2014. *The internationally standardized process of public accounting: the perspective of different stakeholders in*

Portugal. Artigo apresentado no EGPA XII PSG Workshop: New Challenges for Public Sector Accounting, Lisboa.

Grossi, G. & Steccolini, I. 2014. *Pursuing private accounting and accountability in the public sector: the case of municipal consolidation*. Artigo apresentado no EGPA XII PSG Workshop: New Challenges for Public Sector Accounting, Lisboa.

Guthrie, J. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1–19.

Hyndman, N. & Connolly, C. 2011. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22: 36-45.

IFAC. 2014. Disponível em <http://www.ifac.org/public-sector>, consultado no dia 29 de julho de 2014.

International Public Sector Accounting Standards Board. 2013. *Manual das normas internacionais de contabilidade do setor público*. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Jornal de notícias. 2008. Disponível em http://www.jn.pt/PaginaInicial/Policia/Interior.aspx?content_id=1040620, consultado no dia 6 de agosto de 2014.

Major, M. J. 2009. Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*. 8(1): 43-50.

Marshall, D. H. & McManus, W. W. 1996. *Accounting: What the numbers mean* (3rd ed.). Chicago: Irwin

Martins, H. 2004. Metodologia qualitativa de pesquisa. *Educação e Pesquisa*, 30 (2): 289-300.

McGregor, W. 1999. The pivotal role of accounting concepts in the development of public sector accounting standards. *Australian Accounting Review*. 9(1): 3-8.

McLeod, R. H. 2010. *Institutionalized Public Sector Corruption: A Legacy of the Soeharto Franchise*. Working paper no. 2010/02. The Australian National University, Canberra.

McLeod, R. H. & Harun, H. 2014. Public sector accounting reform at local government level in Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 30(2): 238-258.

Meigs, R. F. & Meigs, W. B. 1993. *Accounting, the basis for business decisions* (9th ed.) New York: Mc Graw-Hill.

Newberry, S. 2001. Public-sector accounting: A common reporting Framework? *Australian accounting review*. 11(1): 2-7

Oulasvirta, L. 2014. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25: 272-285

Pereira, P. T., Afonso, A., Arcanjo, M. & Santos, J. C. G. 2012. O sector público em Portugal: âmbito, estrutura e contas (Eds.), *Economia e finanças públicas*, 4ª edição: 359-403. Cidade: Escolar Editora.

Wynne, A. 2004. Public Sector Accounting—Democratic Accountability or Market Rules? *Public Money & Management*. 24(1): 5-7.

Legislação:

Constituição da República Portuguesa

Regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais, Lei 50/2012 de 31 de agosto.

POCAL, Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de fevereiro.

POCP, Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro.

Orientação n.º 1/2010, Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo, Portaria nº 474/2010 de 15 de junho.

RAFE, Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de julho.

SNC-AP, Decreto Lei nº 192/2015 de 11 de setembro.

ANEXOS

Anexo I – Balanço do município de Valpaços - POCAL

Ativo					
Código de contas	Ativo	31-12-2014			31-12-2013
		AB	A/J	AL	AL
	Imobilizado				
	Bens de domínio público:				
451	Terremos e recursos naturais	20.772.491,23	0,00	20.772.491,23	20.672.329,57
452	Edifícios	0,00	0,00	0,00	0,00
453	Outras construções e infraestruturas	139.103.763,11	90.085.265,40	49.018.497,71	52.945.132,55
455	Bens de património histórico, artist. cultural	466.609,24	194.295,85	272.313,39	293.645,64
459	Outros bens de domínio público	4.126.042,64	1.322.274,66	2.803.767,98	2.981.346,93
445	Imobilizações em curso	125.641,17	0,00	125.641,17	312.408,02
		164.594.547,39	91.601.835,91	72.992.711,48	77.204.862,71
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de instalação	257.920,50	255.438,73	2.481,77	4.981,52
		257.920,50	255.438,73	2.481,77	4.981,52
	Imobilizações corpóreas				
421	Terrenos e Recursos Naturais	4.463.763,50	0,00	4.463.763,50	4.463.763,50
422	Edifícios e outras construções	29.583.110,27	3.808.669,90	25.774.440,37	24.330.615,36
423	Equipamento básico	2.141.099,88	1.536.739,17	604.360,71	608.632,84
424	Equipamento de transporte	2.449.625,12	2.065.870,33	383.754,79	312.638,08
425	Ferramentas e utensílios	53.753,19	31.720,92	22.032,27	22.898,55
426	Equipamento administrativo	1.528.879,83	1.213.268,22	315.611,61	125.426,96
429	Outras imobilizações corpóreas	290.073,35	194.919,47	95.153,88	97.989,76

442	Imobilizações em curso	77.270,38	0,00	77.270,38	1.444.313,82
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	15.900,00	0,00	15.900,00	20.400,00
		40.603.475,52	8.851.188,01	31.752.287,51	31.426.678,87
	Investimentos financeiros:				
411	Partes de Capital	4.197.064,05	0,00	4.197.064,05	3.720.798,97
412	Obrigações e Títulos Participação	810.782,14	0,00	810.782,14	0,00
		5.007.846,19	0,00	5.007.846,19	3.720.798,97
	Circulante				
	Existências:				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	352.669,40	46.650,71	306.018,69	395.243,97
32	Mercadorias	186,75	0,00	186,75	531,05
	Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo				
	Dívidas de terceiros - Curto prazo				
212	Contribuintes c/c	0,00	0,00	0,00	0,00
213	Utentes c/c	118.466,62	0,00	118.466,62	134.053,17
218	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	217.171,82	217.171,82	0,00	0,00
24	Estado e outros entes públicos	47.695,88	0,00	47.695,88	35.514,94
262+263+267+268	Outros devedores	314.412,08	0,00	314.412,08	366.935,41
		697.746,40	217.171,82	480.574,58	536.503,52
	Depósitos em instituições financeiras e caixa				
12	Depósitos em instituições financeiras e caixa	2.067.334,59	0,00	2.067.334,59	1.750.220,02
		2.067.334,59	0,00	2.067.334,59	1.750.220,02
	Acréscimos e diferimentos				
271	Acréscimos de proveitos	400.149,06	0,00	400.149,06	411.866,56
272	Custos diferidos	41.157,68	0,00	41.157,68	64.120,89

		441.306,74	0,00	441.306,74	475.987,45
	Total de amortizações		100.755.113,36		
	Total de provisões		217.171,82		
	Total do ativo	214.023.033,48	100.972.285,18	113.050.748,30	115.515.808,08

Fundos Próprios e Passivo			
Código de contas	Fundos Próprios e passivo	31-12-2014	31-12-2013
	Fundos próprios:		
51	Património	143.045.251,13	143.045.251,13
55	Ajustamento de partes de capital empresas	1.591.110,22	1.700.244,55
571	Reservas legais	1.148.592,68	1.148.592,68
575	Subsídios	279.751,86	279.751,86
576	Doações	1.228.420,93	1.228.420,93
59	Resultados Transitados	-63.720.074,09	-62.520.040,29
88	Resultado Líquido do exercício	-591.068,12	-1.200.033,80
		82.981.984,61	83.682.187,06
	Passivo:		
29	Provisões para riscos e encargos	468.041,16	262.744,17
	Dívidas a terceiros - Médio e longo prazos		
2312	Empréstimos de MLP	4.927.666,91	5.638.033,46
221	Fornecedores c/c	853.934,15	1.554.748,15

2611	Fornecedores de imobilizado c/c		
262+263+267+268	Outros credores	1.094.956,14	400.000,00
		6.876.557,20	7.592.781,61
	Dívidas a terceiros - curto prazo		
2311	Empréstimos de M/L prazo exigível a curto prazo	811.411,99	825.008,44
221	Fornecedores, c/c	721.100,17	1.284.170,55
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	35.491,26	512.145,17
24	Estado e outros entes públicos	47.922,71	48.340,88
262+263+267+268	Outros credores	698.558,70	525.636,98
		2.314.484,83	3.195.302,02
	Acréscimos e diferimentos:		
273	Acréscimos de custos	595.133,96	545.983,50
274	Proveitos diferidos	19.814.546,54	20.236.809,72
		20.409.680,50	20.782.793,22
		30.068.763,69	31.833.621,02
	Total dos fundos próprios e do passivo	113.050.748,30	115.515.808,08

Anexo II – Demonstração de resultados do município de Valpaços - POCAL

Código de contas	Descrição	Exercícios			
		31-12-2014		31-12-2013	
	Custos e Perdas				
61	CMVMC:				
	Mercadorias	344,30		3.171,50	
	Matérias	499.451,53	499.795,83	426.469,01	429.640,51
62	FSE:		3.533.385,66		3.737.375,29
	Custos com o pessoal:				
641+642	Remunerações	2.777.647,44		2.987.216,59	
643 a 648	Encargos Sociais	853.367,82	3.631.015,26	740.150,61	3.727.367,20
63	Transferências e subs. Correntes concedidos e prestações sociais		960.793,58		769.975,93
66	Amortizações de exercício		6.751.437,15		6.792.133,51
67	Provisões do exercício		46.650,71		0,00
65	Outros custos e perdas operacionais		116.987,03		46.455,48
	(A)		15.540.065,22		15.502.947,92
68	Custos e perdas financeiros		245.513,99		337.891,65
	(C)		15.785.579,21		15.840.839,57
69	Custos e perdas extraordinárias		1.151.590,12		1.242.805,99
	(E)		16.937.169,33		17.083.645,56
88	Resultado Líquido do Exercício		-591.068,12		-1.200.033,80
			16.346.101,21		15.883.611,76

	Proveitos e Ganhos				
	Vendas e prestações de serviços:				
7111	Venda de mercadorias	368,75		300,06	
7112+7113	Venda de produtos	400.957,64		401.297,94	
712	Prestações de serviços	764.354,55	1.165.680,94	745.933,16	1.147.531,16
					1.147.531,16
72	Impostos e taxas		2.119.819,09		2.175.001,30
(a)	Variação da produção				
75	Trabalhos para a própria entidade				
73	Proveitos suplementares		41.566,49		40.486,84
74	Transferências e subsídios obtidos		9.518.410,73		9.967.173,63
76	Outros proveitos e ganhos operacionais				
	(B)		12.845.477,25		13.330.192,93
78	Proveitos e ganhos financeiros		1.939.902,41		1.467.982,18
	(D)		14.785.379,66		14.798.175,11
79	Proveitos extraordinários		1.560.721,55		1.085.436,65
	(F)		16.346.101,21		15.883.611,76
	Resultados operacionais: (B-A)		-2.694.587,97		-2.172.754,99
	Resultados financeiros (D-B) - (C-A)		1.694.388,42		1.130.090,53
	Resultados correntes (D-C)		-1.000.199,55		-1.042.664,46
	Resultado Líquido do exercício (F-E)		-591.068,12		-1.200.033,80

Anexo III – Balanço do município de Valpaços – IPSAS**Entidade: Município de Valpaços****BALANÇO individual em 31 de dezembro de 2014**

UNIDADE MONETÁRIA: Euro

RUBRICAS	NOTAS	Data	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis	1	104.744.998,99	
Propriedades de investimento			
Participações financeiras		4.197.064,05	
Outros ativos financeiros		810.782,14	
		109.752.845,18	
Ativo corrente			
Inventários		306.205,44	
Clientes, contribuintes e utentes		118.466,62	
Estado e outros entes públicos		47.695,88	
Outras contas a receber		714.561,14	
Diferimentos		41.157,68	
Caixa e depósitos		2.067.334,59	
		3.295.421	
Total do Ativo		113.048.266,53	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património / Capital		143.045.251,13	
Reservas		1.148.592,68	
Resultados transitados		-63.720.074,09	
Ajustamentos em ativos financeiros		1.591.110,22	
Outras variações no Património Líquido	2	21.322.719,33	
Resultado líquido do período		-593.549,89	
Total do Património Líquido		102.794.049	
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões		468.041,16	
Financiamentos obtidos		4.927.666,91	
Fornecedores		853.934,15	
Outras contas a pagar		1.094.956,14	
		7.344.598,36	
Passivo corrente			
Fornecedores		721.100,17	
Estado e outros entes públicos		47.922,71	
Financiamentos obtidos		811.411,99	
Outras contas a pagar		1.329.183,92	
Diferimentos			

Total do Passivo	2.909.618,79
	10.254.217,15
	113.048.266,53
Total do Património Líquido e Passivo	

(1) O balanço deve ser sempre composto pelas contas do ano que finda e por um comparativo do ano transato. Neste trabalho, por questões práticas, a coluna do ano de 2013 surge em branco por não terem sido aplicadas as IPSAS.

Notas:

- 1) Através da leitura do relatório e contas do Município de Valpaços não foi possível identificar se existiam imóveis arrendados, tendo sido considerado o valor de todos os imóveis em ativos fixos tangíveis.
- 2) O saldo da rubrica outras variações do capital próprio além de constar o valor dos subsídios e doações que constam nas DF apresentadas no relatório e contas, contém o saldo de “proveitos diferidos” que corresponde a um subsídio ao investimento.

Anexo IV – Demonstração dos resultados do município de Valpaços – IPSAS**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS DO PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014**

Unidade monetária: euro

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	Data	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
Impostos e taxa		2.119.819,09	
Vendas		401.326,39	
Prestações de serviços		764.354,55	
Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos		9.518.410,73	
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-499.795,83	
Fornecimentos e serviços externos	1	-3.535.867,43	
Gastos com o pessoal		-3.631.015,26	
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais	2	-960.793,58	
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	3	-37.985,15	
Provisões (aumentos/reduções)	4	-205.296,99	
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos	5	3.435.729,10	
Outros gastos e perdas	6	-923.053,01	
Resultado antes de depreciações e gastos de financiamento		6.445.832,61	
Gastos/reversões de depreciação e amortização	7	-6.798.087,86	
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)		-352.255,25	
Juros e rendimentos similares obtidos	8	4.219,35	
Juros e gastos similares suportados	9	-245.513,99	
Resultado antes de impostos		-593.549,89	
Imposto sobre o rendimento do período		0	
Resultado líquido do período		-593.549,89	

(1) Uma demonstração de resultados deve incluir sempre um comparativo do ano anterior. Neste caso, e por questões práticas, apenas apliquei as IPSAS às contas de 2014, não sendo possível demonstrar o seu comparativo.

Notas:

- 1) No saldo de FSE está incluído o valor com despesas de instalação.

- 2) De acordo com o relatório e contas nada é indicado sobre o valor de prestações sociais que foram pagas, no entanto há a indicação que o valor da despesa relativa a subsídios concedidos foi de 0 euros.
- 3) Valor de imparidade de dívidas a receber que consta no relatório e contas de 2014, na rubrica de “provisões”.
- 4) O valor apurado para os gastos de provisão advém da diferença entre as provisões constituídas para 2014 (468.041,16 euros) e para 2013 (262.744,17 euros), resultando num aumento de 205.296,99 euros.
- 5) Em “outros rendimentos e ganhos” foram considerados os valores dos “proveitos suplementares”, dos “proveitos e ganhos financeiros” deduzidos dos juros e ainda o valor dos “proveitos extraordinários” excluindo o valor das diminuições de amortizações e provisões.
- 6) Em “outros gastos e perdas” foram considerados os “outros custos e perdas operacionais” e os “outros custos e perdas extraordinárias” excluindo os aumentos de amortizações e provisões.
- 7) Em “gastos/reversões de depreciação e amortização” foram consideradas as amortizações e provisões do exercício, excluídas da diferença de provisões registada em 2013 e 2014, de imparidades de dívidas a receber e excluindo a diferença entre os aumentos e reduções de amortizações e provisões.
- 8) Foram incluídos apenas o valor dos juros obtidos, que foram identificados através dos anexos às contas do município.
- 9) Foram incluídos os valores dos juros suportados e de “outros custos e perdas financeiros”, que foram identificados através dos anexos às contas do município.

Anexo V - Balanço do município de Albufeira – POCAL

Código de contas	Ativo	31-12-2014			31-12-2013
		AB	AP	AL	AL
	Imobilizado				
	Bens de domínio público:				
451	Terreiros e recursos naturais	980.979,84		980.979,84	980.979,84
452	Edifícios			0,00	
453	Outras construções e infraestruturas	145.148.104,30	104.068.240,05	41.079.864,25	39.584.172,06
455	Bens de património histórico, artist. Cultural	269.540,00		269.540,00	269.540,00
459	Outros bens de domínio público	5.174.947,01	1.482.077,86	3.692.869,15	3.829.084,23
445	Imobilizações em curso	23.772.905,36		23.772.905,36	29.700.743,71
446	Adiantamentos por conta de bens de domínio público	9.566,94		9.566,94	9.566,94
		175.356.043,45	105.550.317,91	69.805.725,54	74.374.086,78
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de instalação				
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento	559.870,60	442.487,85	117.382,75	121.170,64
433	Propriedade industrial e outros direitos	1.398.340,67	1.008.967,35	389.373,32	439.966,18
443	Imobilizações em curso	1.215.887,58		1.215.887,58	1.215.887,58
449	adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
		3.174.098,85	1.451.455,20	1.722.643,65	1.777.024,40
	Imobilizações corpóreas				
421	Terrenos e Recursos Naturais	3.357.038,52		3.357.038,52	3.038.378,56
422	Edifícios e outras construções	74.156.166,41	13.643.669,50	60.512.496,91	55.569.246,22

423	Equipamento básico	12.382.413,10	11.281.247,20	1.101.165,90	1.541.073,48
424	Equipamento de transporte	3.720.266,49	3.311.965,22	408.301,27	592.618,03
425	Ferramentas e utensílios	239.691,76	225.726,95	13.964,81	18.179,08
426	Equipamento administrativo	8.885.413,08	8.649.346,16	236.066,92	370.752,65
427	Taras e Vasilhame				
429	Outras imobilizações corpóreas	2.270.627,27	1.944.326,09	326.301,18	340.152,76
442	Imobilizações em curso	19.365.224,76		19.365.224,76	25.423.577,03
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	20.000,00		20.000,00	183.500,00
		124.396.841,39	39.056.281,12	85.340.560,27	87.077.477,81
	Investimentos financeiros:				
411	Partes de Capital	5.500.251,79	3.629.401,79	1.870.850,00	5.500.251,79
		5.500.251,79	3.629.401,79	1.870.850,00	5.500.251,79
	Circulante				
	Existências:				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	648.621,36	0,00	648.621,36	703.869,49
35	Produtos e trabalhos em curso	0,00	0,00	0,00	0,00
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	0,00	0,00	0,00	0,00
33	Produtos acabados e intermédios	0,00	0,00	0,00	0,00
32	Mercadorias	99.475,41	0,00	99.475,41	99.694,41
37	Adiantamentos por conta de compras	0,00	0,00	0,00	0,00
		748.096,77	0,00	748.096,77	803.563,90
	Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo			0,00	
	Dívidas de terceiros - Curto prazo				
211	Clientes c/c			0,00	
212	Contribuintes c/c	260.973,84		260.973,84	189.252,11

213	Utentes c/c	12.113.927,10	5.397.093,55	6.716.833,55	5.194.588,48
218	Clientes de cobrança duvidosa			0,00	
251	Devedores de execução do orçamento			0,00	
229	Adiantamentos a fornecedores			0,00	
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado			0,00	
24	Estado e outros entes públicos	2.493.899,50		2.493.899,50	2.563.396,81
26x	Outros devedores			0,00	
264	Administração autárquica			0,00	
28	Empréstimos Concedidos			0,00	
		14.868.800,44	5.397.093,55	9.471.706,89	7.947.237,40
	Depósitos em instituições financeiras e caixa				
12	Depósitos em instituições financeiras	13.672.266,44		13.672.266,44	11.315.382,75
11	Caixa	206.154,88		206.154,88	168.847,72
		13.878.421,32	0,00	13.878.421,32	11.484.230,47
	Acréscimos e diferimentos				
271	Acréscimos de proveitos	7.633.815,40		7.633.815,40	2.346.067,16
272	Custos diferidos	1.000,00		1.000,00	1.102,58
		7.634.815,40	0,00	7.634.815,40	2.347.169,74
	Total de amortizações		146.058.054,23		
	Total de provisões		9.026.495,34		
	Total do ativo	345.557.369,41	155.084.549,57	190.472.819,84	191.311.042,29

	Fundos Próprios e passivo	31-12-2014	31-12-2013
	Fundos próprios		
51	Património	98.277.064,28	98.277.064,28
55	Ajustamento de partes de capital empresas		
56	Reservas de reavaliação		
	Reservas:		
571	Reservas legais	3.109.821,10	2.406.459,81
572	Reservas estatutárias		
573	Reservas contratuais		
574	Reservas livres		
575	Subsídios		
576	Doações		
577	Res. decorrentes transferência de ativos		
579	Cedências		
59	Resultados Transitados	26.111.072,23	12.747.207,80
88	Resultado Líquido do exercício	19.121.768,59	14.067.225,72
	Total dos fundos próprios	146.619.726,20	127.497.957,61
	Passivo		
	Provisões		
29	Provisões para riscos e encargos	677.774,32	1.272.545,76
		677.774,32	1.272.545,76
	Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo		
2312	Empréstimos de MLP	22.078.155,35	34.845.372,25
		22.078.155,35	34.845.372,25
	Dívidas a terceiros - curto prazo		
231	Empréstimos de curto prazo		
269	Adiantamentos por conta de vendas		
221	Fornecedores, c/c	514.842,96	5.460.858,55
223	Fornecedores, vendas dinheiro		
228	Fornecedores, faturas receção em conferência		
252	Credores de execução orçamental		
219	Adiantamentos de clientes		
217	Clientes e utentes com cauções	314.178,48	362.070,16
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	12.411,50	381.126,50
24	Estado e outros entes públicos	317.528,00	173.532,87
26x	Outros credores	691.061,54	1.702.647,17
2612	Fornecedores de imobilizado, c/c - empreiteiros	23.337,93	122.911,45
265	Descontos efetuados a pedido do pessoal	9.941,82	128,13
266	Cobranças diversas para terceiros	9.261,50	2.182,46
264	Administração Autárquica		
2613	Retenções por fornecedores de imobilizado		

		1.892.563,73	8.205.457,29
	Acréscimos e diferimentos		
273	Acréscimos de custos	2.959.802,55	2.467.400,65
274	Proveitos diferidos	16.244.797,69	17.022.308,73
		19.204.600,24	19.489.709,38
	Total do passivo	43.853.093,64	63.813.084,68
	Total dos fundos próprios e do passivo	190.472.819,84	191.311.042,29

Anexo VI – Demonstração de resultados do município de Albufeira – POCAL

Código de contas	Descrição	Exercícios			
		31-12-2014		31-12-2013	
	Custos e Perdas				
61	CMVMC:				
	Mercadorias	5.140.894,03		5.495.478,58	
	Matérias	323.599,27	5.464.493,30	154.408,81	5.649.887,39
62	FSE:	16.823.764,31		17.787.240,98	
	Custos com o pessoal:				
641+642	Remunerações	15.753.243,01		17.049.953,37	
643 a 648	Encargos Sociais	4.565.145,42		4.266.774,09	
649	Programas especiais de trabalho	10.599,78	37.152.752,52		39.103.968,44
63	Transferências e subs. Correntes concedidos e prestações sociais		1.891.366,27		1.553.104,46
66	Amortizações de exercício	7.896.796,86		9.077.096,67	
67	Provisões do exercício	684.513,28	8.581.310,14	767.349,07	9.844.445,74
65	Outros custos e perdas operacionais		90.389,81		188.729,39
	(A)		53.180.312,04		56.340.135,42
68	Custos e perdas financeiros		4.366.476,36		310.997,17
	(C)		57.546.788,40		56.651.132,59
69	Custos e perdas extraordinárias		4.987.244,59		339.807,38
	(E)		62.534.032,99		56.990.939,97
88	Resultado Líquido do Exercício		19.121.768,59		14.067.225,72
			81.655.801,58		71.058.165,69
	Proveitos e Ganhos				

	Vendas e prestações de serviços:				
7111	Venda de mercadorias	9.500.019,49		9.295.224,08	
7112+7113	Venda de produtos				
712	Prestações de serviços	12.837.893,07	22.337.912,56	13.009.315,60	22.304.539,68
72	Impostos e taxas	46.805.572,04		35.263.310,78	
(a)	Variação da produção				
75	Trabalhos para a própria entidade				
73	Proveitos suplementares	66.666,60		67.962,89	
74	Transferências e subsídios obtidos	8.374.188,16		9.133.321,88	
76	Outros proveitos e ganhos operacionais	0,00	55.246.426,80		44.464.595,55
	(B)		77.584.339,36		66.769.135,23
78	Proveitos e ganhos financeiros	1.735.139,93	1.735.139,93		2.419.544,86
	(D)		79.319.479,29		69.188.680,09
79	Proveitos extraordinários		2.336.322,29		1.869.485,60
	(F)		81.655.801,58		71.058.165,69
	Resultados operacionais: (B-A)		24.404.027,32		10.428.999,81
	Resultados financeiros (D-B) - (C-A)		-2.631.336,43		2.108.547,69
	Resultados correntes (D-C)		21.772.690,89		12.537.547,50
	Resultado Líquido do exercício (F-E)		19.121.768,59		14.067.225,72

Anexo VII - Balanço do município de Albufeira – IPSAS**Entidade: Município de Albufeira****BALANÇO individual em 31 de Dezembro de 2014**

UNIDADE MONETÁRIA: Euro

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis		155.146.285,81	
Ativos intangíveis		1.605.261	
Participações financeiras		1.870.850,00	
		158.622.397	
Ativo corrente			
Inventários		748.096,77	
Clientes, contribuintes e utentes		6.977.807,39	
Estado e outros entes públicos		2.493.899,50	
Outras contas a receber		7.633.815,40	
Diferimentos		1.000,00	
Caixa e depósitos		13.878.421,32	
		31.733.040,38	
Total do Ativo		190.355.437,09	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património / Capital		98.277.064,28	
Reservas		3.109.821,10	
Resultados transitados		26.111.072,23	
Outras variações no Património Líquido	1	16.244.797,69	
Resultado líquido do período		19.004.385,84	
Total do Património Líquido		162.747.141,14	
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões		677.774,32	
Financiamentos obtidos		22.078.155,35	
Outras contas a pagar		349.927,91	
		23.105.857,58	
Passivo corrente			
Fornecedores		514.842,96	
Estado e outros entes públicos		317.528,00	
Outras contas a pagar		3.670.067,41	
		4.502.438,37	
Total do Passivo		27.608.295,95	
Total do Património Líquido e Passivo		190.355.437,09	

(1) O balanço deve ser sempre composto pelas contas do ano que finda e por um comparativo do ano transato. Neste

trabalho, por questões práticas, a coluna do ano de 2013 surge em branco por não terem sido aplicadas as IPSAS.

Notas:

- 1) O saldo da rubrica “outras variações do património líquido” contém o saldo de “proveitos diferidos” que corresponde a um subsídio ao investimento.

Anexo VIII – Demonstração de Resultados do município de Albufeira – IPSAS**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS DO PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014**

UNIDADE MONETÁRIA: Euro

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
Impostos e taxa		46.805.572,04	
Vendas		9.500.019,49	
Prestações de serviços		12.837.893,07	
Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos		8.374.188,16	
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-5.464.493,30	
Fornecimentos e serviços externos	1	-16.941.147,06	
Gastos com o pessoal		-20.328.988,21	
Transferências e subsídios concedidos			
Prestações sociais	2	-1.891.366,27	
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	3	-684.513,28	
Provisões (aumentos/reduções)	4	594.771,44	
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos	5	2.402.988,89	
Outros gastos e perdas	6	-10.600.712,38	
Resultado antes de depreciações e gastos de financiamento		26.495.578,86	
Gastos/reversões de depreciação e amortização	7	-8.491.568,30	
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)		18.004.010,56	
Juros e rendimentos similares obtidos	8	1.735.139,93	
Juros e gastos similares suportados	9	-734.764,65	
Resultado antes de impostos		19.004.385,84	
Imposto sobre o rendimento do período			
Resultado líquido do período		19.004.385,84	

(1) Uma demonstração de resultados deve incluir sempre um comparativo do ano anterior. Neste caso, e por questões práticas, apenas apliquei as IPSAS às contas de 2014, não sendo possível demonstrar o seu comparativo.

Notas:

- 1) No saldo de FSE está incluído o valor com despesas de investigação e desenvolvimento.

- 2) De acordo com o relatório e contas nada é indicado sobre a repartição do valor de “transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais”. Uma vez que a sua repartição ou não, não afeta os resultados, incluí tudo na mesma rubrica: “Prestações sociais”.
- 3) Valor de imparidade de dívidas a receber que consta no relatório e contas de 2014, no desdobramento da conta de “provisões”.
- 4) O valor apurado para os gastos de provisão advém da diferença entre as provisões constituídas para 2014 (677.774,32 euros) e para 2013 (1.272.545,76 euros), resultando numa redução de 594.771,44 euros.
- 5) Em “outros rendimentos e ganhos” foram considerados os valores dos “proveitos suplementares” e de “proveitos extraordinários”. Estes proveitos não estão desdobrados no relatório e contas e por isso considerei a totalidade.
- 6) Em “outros gastos e perdas” foram considerados os “outros custos e perdas operacionais”, os “outros custos e perdas extraordinárias” e os custos financeiros excluindo os juros de empréstimos.
- 7) Em “gastos/reversões de depreciação e amortização” foram consideradas as amortizações e provisões do exercício, excluídas da diferença de provisões registada em 2013 e 2014 e excluindo as imparidades de dívidas a receber.
- 8) Foram incluídos os “proveitos e ganhos financeiros” na sua totalidade, uma vez que pela leitura do relatório e contas não se consegue apurar o valor dos juros obtidos.
- 9) Foram incluídos os valores dos juros suportados que foram identificados através dos anexos às contas do município.

Anexo IX – Balanço do município de Sintra – POCAL

Código de contas	Ativo	31-12-2014			31-12-2013
		AB	A/J	AL	AL
	Imobilizado				
	Bens de domínio público:				
451	Terreiros e recursos naturais	17.722.792,85		17.722.792,85	16.627.188,13
452	Edifícios	0,00		0,00	0,00
453	Outras construções e infraestruturas	245.519.756,26	68.677.500,81	176.842.255,45	187.520.677,87
455	Bens de património histórico, artist. Cultural	0,00		0,00	0,00
459	Outros bens de domínio público	520.872,38	22.076,02	498.796,36	499.218,71
445	Imobilizações em curso	9.808.499,88		9.808.499,88	10.880.629,61
		273.571.921,37	68.699.576,83	204.872.344,54	215.527.714,32
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de instalação	0,00	0,00	0,00	0,00
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento	1.188.455,55	800.337,12	388.118,43	1.127.789,32
433	Propriedade industrial e outros direitos	243.443,66	200.674,94	42.768,72	157,62
443	Imobilizações em curso	533.027,20	0,00	533.027,20	584.075,63
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas	0,00	0,00	0,00	0,00
		1.964.926,41	1.001.012,06	963.914,35	1.712.022,57
	Imobilizações corpóreas				
421	Terrenos e Recursos Naturais	206.318.073,15	0,00	206.318.073,15	200.010.041,08
422	Edifícios e outras construções	236.666.635,02	50.720.174,46	185.946.460,56	150.184.620,43
423	Equipamento básico	13.366.986,34	10.011.803,88	3.355.182,46	1.434.507,19
424	Equipamento de transporte	5.214.202,10	4.979.319,26	234.882,84	225.782,50

425	Ferramentas e utensílios	610.578,38	594.711,53	15.866,85	21.446,38
426	Equipamento administrativo	11.662.370,13	10.954.873,25	707.496,88	814.890,89
429	Outras imobilizações corpóreas	1.437.597,55	1.019.554,58	418.042,97	426.754,61
442	Imobilizações em curso	5.401.128,28	0,00	5.401.128,28	9.545.803,89
448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	0,00	0,00	0,00	0,00
		480.677.570,95	78.280.436,96	402.397.133,99	362.663.846,97
	Investimentos financeiros				
411	Partes de Capital	8.862.181,07	2.072.044,88	6.790.136,19	19.075.864,20
414	Investimentos em Imóveis	73.074.631,86	4.559.806,25	68.514.825,61	79.149.893,26
		81.936.812,93	6.631.851,13	75.304.961,80	98.225.757,46
	Circulante				
	Existências:				
36	Matérias Primas, subsidiárias e de consumo	759.029,87	0,00	759.029,87	746.444,10
32	Mercadorias	233.318,04	0,00	233.318,04	254.549,52
		992.347,91	0,00	992.347,91	1.000.993,62
	Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo	0,00	0,00	0,00	0,00
	Dívidas de terceiros - Curto prazo				
211	Clientes, c/c	106.444,75	0,00	106.444,75	382.130,08
212	contribuintes c/c	198.275,66	0,00	198.275,66	179.311,25
213	Utentes c/c	379.214,81	0,00	379.214,81	9.569,77
218	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	9.264.366,55	9.088.964,81	175.401,74	142.812,29
2619	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado	44.100,00	0,00	44.100,00	0,00
24	Estado e outros entes públicos	4.068,89	0,00	4.068,89	9.998,80
262+263+267+ 268	Outros devedores	2.635.359,76	0,00	2.635.359,76	4.084.821,75
28	Empréstimos concedidos	0,00	0,00	0,00	302.060,40

		12.631.830,42	9.088.964,81	3.542.865,61	5.110.704,34
	Depósitos em instituições financeiras e caixa				
12	Depósitos em instituições financeiras	52.136.502,27	0,00	52.136.502,27	26.664.321,12
11	Caixa	2.110,00	0,00	2.110,00	1.850,00
		52.138.612,27	0,00	52.138.612,27	26.666.171,12
	Acréscimos e diferimentos				
271	Acréscimos de proveitos	9.150.976,15	0,00	9.150.976,15	6.436.245,98
272	Custos diferidos	5.254,87	0,00	5.254,87	66.480,90
		9.156.231,02	0,00	9.156.231,02	6.502.726,88
	Total de amortizações		152.540.832,10		
	Total de provisões		11.161.009,69		
	Total do ativo	913.070.253,28	163.701.841,79	749.368.411,49	717.409.937,28

Código de contas	Fundos Próprios e passivo	31-12-2014	31-12-2013
	Fundos próprios		
51	Património	319.909.499,11	317.613.175,47
55	Ajustamento de partes de capital empresas	0,00	
571	Reservas legais	8.753.923,07	7.964.061,72
575	Subsídios		
576	Doações	34.524.409,06	38.379.416,60
577	Res. Decorrentes transf. Ativos	43.373.218,55	15.326.366,85
579	Cedências	0,00	7.288,00
59	Resultados Transitados	160.639.242,85	145.261.208,19
88	Resultado Líquido do exercício	24.486.151,20	15.797.226,95
	Total dos fundos próprios	591.686.443,84	540.348.743,78
	Passivo		
29	Provisões para riscos e encargos	17.102.722,58	17.150.265,51
	Dívidas a terceiros - Médio e longo prazos		
2312	Empréstimos de MLP	58.958.976,23	67.825.492,98
221	Fornecedores c/c	0,00	0,00
2611	Fornecedores de imobilizado c/c	0,00	0,00
26847	Outros credores Médio/longo	925.602,72	0,00
		59.884.578,95	67.825.492,98
	Dívidas a terceiros - curto prazo		
231	Empréstimos de curto prazo	8.869.771,76	11.836.912,82
269	Adiantamentos por conta de vendas	870.000,00	580.000,00
221	Fornecedores, c/c	2.754.727,93	2.321.952,30
228	Fornecedores, faturas receção e conferência	218.702,40	218.803,29
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	126.632,13	10.559,37
24	Estado e outros entes públicos	1.300.984,13	1.270.661,13
26x	Outros credores	1.735.826,17	2.420.255,30
264	Administração autárquica	821.206,81	7.153,43
2613	Retenções por fornecedores de imobilizado	869.540,67	910.516,18
		17.567.392,00	19.576.813,82
	Acréscimos e diferimentos		
273	Acréscimos de custos	7.777.450,01	8.332.350,52
274	Proveitos diferidos	55.349.824,11	64.176.270,67
		63.127.274,12	72.508.621,19
	Total do passivo	157.681.967,65	177.061.193,50
	Total dos fundos próprios e do passivo	749.368.411,49	717.409.937,28

Anexo X – Demonstração de resultados do município de Sintra – POCAL

Código de contas	Descrição	Exercícios			
		31-12-2014		31-12-2013	
	Custos e Perdas				
61	CMVMC:				
	Mercadorias	74.129,20		13.459,85	
	Matérias	851.176,09	925.305,29	1.227.796,69	1.241.256,54
62	FSE:		32.979.235,73		27.821.953,21
	Custos com o pessoal:				
641+642	Remunerações	36.085.002,61		34.394.035,63	
643 a 648	Encargos Sociais	9.481.953,28		8.396.283,21	
649	Programas especiais de trabalho		45.566.955,89		42.790.318,84
63	Transferências e subs. Correntes concedidos e prestações sociais		15.747.990,51		35.778.280,19
66	Amortizações de exercício	15.646.397,49		15.154.619,69	
67	Provisões do exercício	7.258.691,66	22.905.089,15	4.823.316,57	19.977.936,26
65	Outros custos e perdas operacionais		431.636,22		484.959,30
	(A)		118.556.212,79		128.094.704,34
68	Custos e perdas financeiros		2.557.065,23		4.666.698,68
	(C)		121.113.278,02		132.761.403,02
69	Custos e perdas extraordinárias		3.358.139,53		4.237.032,43
	(E)		124.471.417,55		136.998.435,45
88	Resultado Líquido do Exercício		24.486.151,20		15.797.226,95
			148.957.568,75		152.795.662,40
	Proveitos e Ganhos				

	Vendas e prestações de serviços:				
7111	Venda de mercadorias	386.061,62		498.127,41	
7112+7113	Venda de produtos				
712	Prestações de serviços	3.303.924,30	3.689.985,92	1.221.722,65	1.719.850,06
72	Impostos e taxas		86.079.732,10		84.147.662,75
(a)	Variação da produção				
75	Trabalhos para a própria entidade		58.091,14		252.441,89
73	Proveitos suplementares				3.192,37
74	Transferências e subsídios obtidos		47.413.123,25		52.799.998,07
76	Outros proveitos e ganhos operacionais		222.550,08		103.601,56
	(B)		137.463.482,49		139.026.746,70
78	Proveitos e ganhos financeiros		6.484.589,12		5.960.228,25
	(D)		143.948.071,61		144.986.974,95
79	Proveitos extraordinários		5.009.497,14		7.808.687,45
	(F)		148.957.568,75		152.795.662,40
	Resultados operacionais: (B-A)		18.907.269,70		10.932.042,36
	Resultados financeiros (D-B) - (C-A)		3.927.523,89		1.293.529,57
	Resultados correntes (D-C)		22.834.793,59		12.225.571,93
	Resultado Líquido do exercício (F-E)		24.486.151,20		15.797.226,95

Anexo XI – Balanço do município de Sintra – IPSAS**Entidade: Município de Sintra****BALANÇO individual em 31 de dezembro de 2014**

UNIDADE MONETÁRIA: Euro

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
ACTIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis		607.269.478,53	
Propriedades de investimento	1	68.514.825,610	
Ativos intangíveis		575.795,92	
Participações financeiras		6.790.136,19	
		683.150.236,25	
Ativo corrente			
Inventários		992.347,91	
Clientes, contribuintes e utentes		859.336,96	
Estado e outros entes públicos		4.068,89	
Outras contas a receber	2	11.830.435,91	
Diferimentos		5.254,87	
Caixa e outros depósitos		52.138.612,27	
		65.830.056,81	
Total do Ativo		748.980.293,06	
PATRIMÓNIO LÍQUIDO			
Património / Capital		319.909.499,11	
Reservas		52.127.141,62	
Resultados transitados		160.639.242,85	
Outras variações no Património Líquido	3	89.874.233,17	
Resultado líquido do período		24.098.032,77	
Total do Património Líquido		646.648.149,52	
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões		17.102.722,58	
Financiamentos obtidos		58.958.976,23	
Outras contas a pagar		1.795.602,72	
		77.857.302	
Passivo corrente			
Fornecedores		2.973.430,33	
Estado e outros entes públicos		1.300.984,13	
Financiamentos obtidos		8.869.771,76	
Outras contas a pagar		11.330.655,79	
		24.474.842,01	
Total do Passivo		102.332.143,54	
Total do Património Líquido e Passivo		748.980.293,06	

- (1) O balanço deve ser sempre composto pelas contas do ano que finda e por um comparativo do ano transato. Neste trabalho, por questões práticas, a coluna do ano de 2013 surge em branco por não terem sido aplicadas as IPSAS.

Notas:

- 1) O valor das propriedades de investimento corresponde ao valor que consta no POCAL em “Investimentos em imóveis”.
- 2) Esta rubrica inclui um valor de adiantamentos a fornecedores de imobilizado no valor de 44.100 euros.
- 3) O saldo da rubrica “outras variações do património líquido” contém o saldo de “proveitos diferidos” que corresponde a um subsídio ao investimento.

Anexo XII – Demonstração de resultados do município de Sintra – IPSAS**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS DO PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014**

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA: Euro	
		PERÍODOS	
		31-12-2014	31-12-2013 ⁽¹⁾
Impostos e taxas		86.079.732,10	
Vendas		386.061,62	
Prestações de serviços		3.303.924,30	
Transferências correntes e subsídios à exploração obtidos		47.413.123,25	
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade		58.091,14	
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-925.305,29	
Fornecimentos e serviços externos	1	-33.367.354,16	
Gastos com o pessoal		-45.566.955,89	
Transferências e subsídios concedidos	2		
Prestações sociais			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	3	-543.600,00	
Provisões (aumentos/reduções)	4	47.542,93	
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos	5	10.515.797,10	
Outros gastos e perdas	6	-20.526.790,26	
Resultado antes de depreciações e gastos de financiamento		46.874.266,84	
Gastos/reversões de depreciação e amortização	7	-21.924.392,40	
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento)		24.949.874,44	
Juros e rendimentos similares obtidos	8	716.199,56	
Juros e gastos similares suportados	9	-1.568.041,23	
Resultado antes de impostos		24.098.032,77	
Imposto sobre o rendimento do período			
Resultado líquido do período		24.098.032,77	

(1) Uma demonstração de resultados deve incluir sempre um comparativo do ano anterior. Neste caso, e por questões práticas, apenas apliquei as IPSAS às contas de 2014, não sendo possível demonstrar o seu comparativo.

Notas:

- 1) No saldo de FSE está incluído o valor com despesas de investigação e desenvolvimento.

- 2) De acordo com o relatório e contas, o valor que consta em “transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais” respeita apenas a transferências e subsídios concedidos.
- 3) Valor de imparidade de dívidas a receber que consta nos anexos às contas de 2014, no desdobramento da rubrica de “provisões”.
- 4) O valor apurado para os gastos de provisão advém da diferença entre as provisões constituídas para 2014 (17.102.722,58 euros) e para 2013 (17.150.265,51 euros), resultando numa diminuição de 47.542,93euros.
- 5) Em “outros rendimentos e ganhos” foram considerados os valores dos “proveitos e ganhos financeiros” deduzidos dos juros obtidos e de outros proveitos e ganhos financeiros, dos “proveitos extraordinários” excluindo o valor das diminuições de amortizações e provisões e ainda o valor dos “outros proveitos e ganhos operacionais”.
- 6) Em “outros gastos e perdas” foram considerados os “outros custos e perdas operacionais”, os “outros custos e perdas extraordinárias” e os “custos e perdas financeiros deduzidos dos juros suportados e de outros custos e perdas financeiros.
- 7) Em “gastos/reversões de depreciação e amortização” foram consideradas as amortizações e provisões do exercício, excluídas da diferença de provisões registada em 2013 e 2014, de imparidades de dívidas a receber e excluindo as reduções de amortizações e provisões.
- 8) Foram incluídos os valores dos juros obtidos e de outros proveitos e ganhos financeiros, que foram identificados através dos anexos às contas do município.
- 9) Foram incluídos os valores dos juros suportados e de “outros custos e ganhos financeiros”, que foram identificados através dos anexos às contas do município.